



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Pedro Leonardo Wasch Paes

**ANÁLISE DO PERFIL DA GESTÃO FISCAL
DE MUNICÍPIOS BRASILEIROS
NO ANO DE 2018**

Florianópolis
2021

Pedro Leonardo Wasch Paes

**ANÁLISE DO PERFIL DA GESTÃO FISCAL
DE MUNICÍPIOS BRASILEIROS
NO ANO DE 2018**

Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro Socioeconômico da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para a obtenção do título de Bacharel Licenciado em Ciências Contábeis

Orientador: Profa. Fabrícia Silva da Rosa, Dra.

Florianópolis

2021

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Paes, Pedro Leonardo Wasch
Análise do perfil da gestão fiscal de municípios
brasileiros no ano de 2018 / Pedro Leonardo Wasch Paes ;
orientador, Fabrícia Silva da Rosa, 2021.
70 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio
Econômico, Graduação em Ciências Contábeis, Florianópolis,
2021.

Inclui referências.

1. Ciências Contábeis. 2. Gestão Fiscal. 3.
Responsabilidade. 4. Municípios. I. Silva da Rosa, Fabrícia
. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em
Ciências Contábeis. III. Título.

Pedro Leonardo Wasch Paes

**ANÁLISE DO PERFIL DA GESTÃO FISCAL DE MUNICÍPIOS BRASILEIROS NO
ANO DE 2018**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de “Bacharel em Ciências Contábeis” e aprovado em sua forma final pelo Curso de Ciências Contábeis.

Florianópolis, 09 de setembro de 2021.

Prof^a. Viviane Theiss, Dr^a.
Coordenadora de Trabalho de Conclusão de Curso

Banca Examinadora:

Prof^a. Fabrícia Silva da Rosa, Dr^a.
Orientadora
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Darci Schnorrenberger, Dr.
Avaliador
Universidade Federal de Santa Catarina

Doutoranda Laís Karine Sardá Martins
Avaliadora
Universidade Federal de Santa Catarina

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais Luzia e João por sempre me incentivarem e apoiarem na minha trajetória.

Ao meu irmão Ramon, pelos seus conselhos e por sempre estar ao meu lado quando precisei. Não tenho palavras para descrever minha admiração por ele que, sempre prezou pelos estudos e através do mesmo, alcançou seus objetivos.

A professora Dra. Fabrícia Silva da Rosa, por me orientar, pela amizade e pela ajuda nesse momento tão importante.

Aos meus verdadeiros amigos que sempre estiveram comigo do começo ao fim dessa jornada.

Aos colegas de curso, os quais sempre foram solícitos.

RESUMO

O processo de descentralização da gestão pública, que ocorreu a partir da Constituição Federal de 1988, ampliou as atribuições e responsabilidades dos governos locais. Neste contexto, os governos locais passaram a assumir um papel de maior importância na prestação de serviços de interesse local e são os responsáveis diretos pela qualidade de vida nas cidades o que exige, destes, ações eficazes e eficientes para o alcance de uma gestão fiscal responsável. Para manutenção do equilíbrio fiscal e da gestão financeira, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabeleceu normas de finanças públicas voltadas ao cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas tendo como pré-requisitos uma gestão pautada nos princípios do planejamento, responsabilidade, controle e transparência. Com base neste contexto, o presente estudo tem como objetivo analisar o perfil da gestão fiscal de municípios brasileiros com população superior a cem mil habitantes, no ano de 2018. A abordagem do problema foi qualitativa. Para obtenção dos dados, foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental. A primeira na fundamentação teórica e a segunda no desenvolvimento da análise. A metodologia divide-se em desenho do estudo, coleta dos dados e análise dos dados. O desempenho fiscal foi analisado a partir de quatro indicadores: autonomia, gasto com pessoal, liquidez e investimentos. Verificou-se, na maioria dos municípios, o cumprimento das regras estabelecidas na LRF bem como sua autonomia quanto a capacidade de gerar recursos locais, suficientes para manter a estrutura administrativa de suas prefeituras. Observou-se que no gasto com pessoal, alguns municípios, comprometeram suas receitas corrente líquida, em patamares superiores ao que a lei permite. No tocante a liquidez um grupo de municípios postergou os restos a pagar acumulados no ano, sem deixar os recursos em caixa disponíveis para cobri-los no exercício seguinte. Entretanto, a maior dificuldade está na reduzida capacidade de investimentos por grande parte dos municípios. O município que se sobressaiu com o maior índice de gestão fiscal foi Santana de Parnaíba (SP) e as regiões Sul e Sudeste destacaram-se com os melhores índices de gestão fiscal entre as cinco regiões brasileiras.

Palavras-chave: Gestão fiscal. Responsabilidade. Municípios.

ABSTRACT

The process of decentralization of public management, which took place after the Federal Constitution of 1988, broadened the legal tasks and responsibilities of local governments. In light of this, local governments began to take the leading role in providing services for local communities and took direct responsibility for the cities' quality of life, which demands from them effective and efficient actions for a responsible fiscal management. With the purpose of fiscal balance maintenance and financial management, the Fiscal Responsibility Law (FRL) established public finances regulations aimed at achieving targeted results among revenues and expenses with the precondition of a management grounded in principles of planning, responsibility, control, and transparency. This study aims to analyze the fiscal management profile of Brazilian cities with population superior to a hundred thousand residents in the year of 2018. The approach to the research was qualitative and the data collection was based on bibliographic and documentary research. The first one was used in the theoretical basis and the second one in the analysis development. The fiscal performance was analyzed from four indicators: autonomy, staff-related expenses, liquidity and investments. It was found in the majority of cities that the FRL regulations have been met, as well as its autonomy to generate local resources that are enough to maintain the administrative structures of their city halls. It was found that staff-related expenses in a few cities compromised their net revenue in levels higher than those allowed by law. Regarding liquidity, a group of cities put off the remaining payments accumulated during the year without leaving cash resources available to cover the costs in the following year. However, in the majority of the cities' low capacity for investment lies the greater difficulty. The city that stood out for its greatest performance in fiscal management was Santana da Parnaíba, state of São Paulo, and the south and southeast regions stood out with the greatest performances in fiscal management among the five Brazilian regions.

Keywords: Fiscal management. Responsibility. Cities.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Conceitos convencionados para o IFGF.....	46
------------	---	-----------

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Apuração da Receita Corrente Líquida	23
Quadro 2 –	Tributos próprios e transferências constitucionais	25
Quadro 3 –	Conteúdo estabelecido para RGF na LRF	27
Quadro 4 –	Conteúdo estabelecido para RREO na LRF	28
Quadro 5 –	Repartição dos limites para a despesa com pessoal e medidas de controle na LRF.....	31
Quadro 6 –	Estudos relacionados a Gestão Fiscal Governamental	38
Quadro 7 –	Indicadores que compõe o Índice Firjan de Gestão Fiscal.....	45

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Resumo dos limites da Dívida e do Endividamento	34
Tabela 2 –	Municípios brasileiros com população superior a cem mil habitantes por Unidade de Federação	42
Tabela 3 –	Caracterização da amostra inserida no estudo por região do Brasil	48
Tabela 4 –	Distribuição dos municípios da amostra por quantidade de habitantes, ano 2018	49
Tabela 5 –	Classificação dos municípios da amostra, por indicador, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018	49
Tabela 6 –	Classificação dos municípios da amostra, para o IGF, com base nos parâmetros definidos pela Firjan, ano 2018	52
Tabela 7 –	Municípios com os maiores e menores IGF da amostra, ano 2018	52
Tabela 8 –	Adequação dos municípios a LRF, por indicador e região do Brasil no ano 2018	59
Tabela 9 –	Descrição das médias do IGF e dos indicadores da amostra, ano 2018	60
Tabela 10 –	Índice médio de gestão fiscal dos municípios-capital, por região do Brasil, ano 2018	62

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Classificação dos municípios da região Norte do Brasil, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018	54
Gráfico 2 – Classificação dos municípios da região Nordeste do Brasil, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018	55
Gráfico 3 – Classificação dos municípios da região Centro-Oeste do Brasil, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018	56
Gráfico 4 – Classificação dos municípios da região Sudeste do Brasil, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018	57
Gráfico 5 – Classificação dos municípios da região Sul do Brasil, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018	58
Gráfico 6 – Índices médios de gestão Fiscal e dos indicadores, por região do Brasil, ano 2018	61

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF	Constituição Federal
DLC	Dívida Consolidada Líquida
FIRJAN	Federação da Indústria do Estado do Rio de Janeiro
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IFGF	Índice Firjan de Gestão Fiscal
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITR	Imposto Territorial Rural
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentária
LOA	Lei do Orçamento Anual
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
OCIE	Operação de Crédito Internas e Externas
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
RPNP	Restos a pagar não processados

RPP	Restos a pagar processados
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
SUS	Sistema Único de Saúde
TCU	Tribunal de Contas da União
TCE/SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	TEMA E PROBLEMA.....	15
1.2	OBJETIVOS	17
1.2.1	Objetivo Geral.....	17
1.2.2	Objetivos Específicos	17
1.3	JUSTIFICATIVA	18
1.4	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	19
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	20
2.1	GESTÃO FISCAL.....	20
2.2	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	26
2.2.1	Limite e Controle das Despesas com Pessoal	29
2.2.2	Limites da Dívida Pública e do Endividamento.....	32
2.2.3	Restos a Pagar	35
2.3	ESTUDOS ANTERIORES	37
3	METODOLOGIA.....	41
3.1	DESENHO DO ESTUDO	41
3.2	COLETA DOS DADOS.....	41
3.3	ANÁLISE DOS DADOS	43
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	47
4.1	ANÁLISE DESCRITIVA DOS MUNICÍPIOS ANALISADOS	47
4.2	ANÁLISE DA GESTÃO FISCAL MUNICIPAL POR INDICADOR	47
4.3	ANÁLISE DA GESTÃO FISCAL MUNICIPAL POR REGIÃO BRASILEIRA.....	53
5	CONCLUSÃO.....	64
	REFERÊNCIAS.....	66

1 INTRODUÇÃO

A gestão fiscal consiste no equilíbrio das receitas e despesas públicas dos entes federados. Uma gestão eficiente é aquela que busca o superávit das receitas, cumprindo com todo o custeio da máquina pública, ou seja, todas suas despesas correntes e, com o restante das receitas, garantir tanto a liquidez quanto os investimentos para o bem-estar social. De acordo com Pontes, (2007, p. 81) gestão fiscal pública é definida como “a administração financeira e patrimonial exercida pelo Poder Público, que envolve ação tributária, financeira e orçamentária”.

Segundo Cruz, (2018, p. 127) “as iniciativas de avaliação da responsabilidade fiscal em entidades públicas têm enfatizado parâmetros relacionados com o cumprimento de metas e limites legais”. Entretanto, continua a autora, “não há consenso sobre a forma como a responsabilidade fiscal em entidades públicas deve ser avaliada” CRUZ (2018, p.127).

No Brasil, tanto nos dispositivos legais quanto na literatura a gestão fiscal pública encontra-se associada a conceitos como planejamento, controle, transparência e responsabilidade. Assim, “um dos desafios dos estudos que avaliam a situação fiscal de entidades públicas é a dificuldade de encontrar fundamentação teórica e métricas adequadas” (CRUZ, 2018, p.127).

Neste sentido, ao longo dos últimos anos, algumas entidades criaram índices para avaliar a gestão fiscal dos municípios brasileiros. Dentre estes, o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro, que será empregado no presente estudo por permitir examinar a situação fiscal dos municípios sob o enfoque do cumprimento de limites previstos na legislação fiscal e da execução orçamentária (LRF, 2000; BRASIL,1988 Art. 165).

1.1 TEMA E PROBLEMA

O processo de descentralização fiscal que ocorreu a partir da Constituição de 1988 promoveu maior autonomia política, legislativa e financeira aos estados e municípios com ampliação de atribuições e de responsabilidades destes entes (BRASIL, 1988). A partir daí o Município passou a ter competências tributárias próprias e participações nas receitas tributárias da União e do Estado em que se insere.

Neste contexto, os governos precisam arrecadar recursos para alcançar seus objetivos. Os dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) apontam recordes em arrecadação de receitas. Em 2014, a arrecadação representou 35,42% do PIB. Destes, 65% correspondem a tributos federais, 28,47% a tributos estaduais, 5,58% a tributos municipais evidenciando, assim, as dificuldades arrecadatórias dos estados e municípios bem como a divisão desigual das receitas arrecadadas do pacto federativo (MIRANDA, 2018), ou seja, “do conjunto de dispositivos constitucionais que configuram a moldura, as obrigações financeiras, a arrecadação de recurso e o campo de atuação dos entes federados” (AGÊNCIA SENADO, 2015).

Assim sendo, e buscando ajudar financeira e orçamentariamente os entes federados que arrecadam menos, a Constituição de 1988 em seus artigos 157 e 158 garante a repartição das receitas tributárias e, em seu artigo 159 versa sobre as transferências da União para os estados, Distrito Federal e municípios por meio dos Fundos de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 1988).

Para Veloso (2011 p. 13), “a descentralização da gestão pública seria o caminho mais adequado para aumentar a eficiência no uso dos recursos, a eficácia das políticas públicas, a transparência das decisões e a geração de condições propícias à responsabilização dos governos perante os cidadãos”.

Com o processo de descentralização, o Brasil passou a ter 5.568 municípios. Destes, 4.911 (84,16%) correspondem a municípios de pequeno porte e, em sua grande maioria, dependentes das transferências constitucionais.

Além da geração de receitas os governos necessitam assumir despesas para atingir seus planos, metas e objetivos. Neste sentido, a Lei Complementar nº 101 de 2000, tornou mais complexa à administração municipal na medida em que “determinou restrições, condições e metas de gestão fiscal, que os agentes públicos estão obrigados a cumprir para que haja maior controle e, conseqüentemente, equilíbrio das finanças, devendo os gastos restringir-se ao montante das receitas arrecadadas” (MAGALHÃES, 2017, p.2). Deste modo, independentemente de sua localização geográfica, porte populacional, realidade econômica e capacidade gerencial os entes subnacionais estão sujeitos a LRF.

No Brasil a gestão fiscal pública ganha notoriedade com o advento da lei complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual estabelece a conduta por parte dos gestores públicos em relação às finanças dos entes Municipais,

Estaduais, do Distrito Federal e da União. A LRF é constituída por quatro pilares, são eles: o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilidade (REIS, 2001).

A LRF também traz consigo o acompanhamento da gestão financeira mensal, trimestral, anual e plurianual além de delimitar os gastos com pessoal, limites de endividamento, organização do sistema próprio de previdência, transferência de recursos constitucionais e voluntários e déficit primário, que servem de referência para o controle e avaliação do desempenho da gestão fiscal (CRUZ et al., 2011).

Ribeiro (2012) cita que a experiência internacional demonstra que as regras fiscais por meio de lei, não são suficientes para diminuir os gastos públicos e evitar o déficit. É, também, necessário que ocorra o envolvimento da população e o compromisso político, dos governantes, em conter gastos. Assim, Abreu et al. (2017), apontam que a participação política relacionada com a gestão fiscal contribui para o desenvolvimento social do município.

De acordo com os dados do IFGF, em 2016, dos 4.544 municípios brasileiros analisados, 57,5% apresentaram situação fiscal difícil, 28,4% situação fiscal crítica, 13,8% boa situação fiscal e 0,3% excelente situação fiscal, na administração de suas receitas e despesa. "Assim, 2016 foi o ano com o maior percentual de prefeituras em situação fiscal difícil e com o menor número em situação excelente de toda a série do IFGF, iniciada em 2006" (FIRJAN, 2017, p.16).

Com base neste contexto, o tema da pesquisa se insere sendo formulada a seguinte questão: Qual o perfil da gestão fiscal de municípios brasileiros com população superior a cem mil habitantes, no ano de 2018?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar o perfil da gestão fiscal de municípios brasileiros com população superior a cem mil habitantes, no ano de 2018.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Descrever o perfil dos municípios brasileiros com mais de 100 mil habitantes;
- b) Verificar o cumprimento dos municípios quanto aos limites de despesa com pessoal e da inscrição em restos a pagar estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal;
- c) Examinar a situação da gestão fiscal dos municípios brasileiros por região.

1.3 JUSTIFICATIVA

A qualidade de vida nas cidades está diretamente relacionada aos programas desenvolvidos pelas prefeituras, sendo fundamental a existência de uma gestão pública municipal para a organização da vida em sociedade. Os gestores municipais devem buscar gerir de forma prudente com o intuito de promover o bem-estar social e para entregar serviços de qualidade para a população, exigindo assim ações eficientes e eficazes junto de uma gestão fiscal responsável.

Com o advento de tecnologias, como o acesso facilitado aos meios de comunicação, e junto das normas que promovem a publicidade dos fatos públicos temos como resultado as pessoas exercendo seu papel de cidadãos perante o ente público, seja fiscalizando, exigindo seus direitos ou buscando cada vez mais a transparência das informações públicas (LIMBERGER, 2016).

Neste sentido, a Contabilidade assume um papel relevante para uma boa gestão municipal, uma vez que organiza, controla, e fornece os registros para uma melhor administração pública e seus usuários. Assim, o objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é o de fornecer informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio do setor público e suas mutações, bem como de orientar e suprir o processo de decisão e a adequada prestação de contas. Deste modo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2018) representa para a cidadania o principal instrumento de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas.

Diante disto, entidades e organizações trabalham para que exista uma facilidade na compreensão pela sociedade em geral dos dados oficiais relacionados à gestão fiscal, gerados pelos entes federativos. Deste modo, a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN) faz desde 2006 o estudo do comportamento da gestão fiscal dos municípios brasileiros, analisando o desempenho e a proximidade ou não com a gestão fiscal responsável.

O Índice Firjan de Gestão Fiscal tem como alicerce a Lei de Responsabilidade Fiscal e leva em conta o cumprimento da mesma por parte dos municípios através dos quatro indicadores: Autonomia, Gastos com pessoal, Liquidez e Investimentos. Portanto, o estudo se justifica por analisar a gestão fiscal de municípios com população superior a cem mil habitantes, pois representam municípios com grande concentração populacional no contexto nacional

brasileiro; evidenciam uma melhor estrutura administrativa e maior capacidade de arrecadação e ao mesmo tempo incluem as capitais brasileiras que representam o núcleo político e administrativo dos estados.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho está estruturado em quatro seções. Na primeira, a Introdução, em que constam o tema e o problema da pesquisa, objetivo geral e específicos que norteiam o estudo, a justificativa e a organização do trabalho.

A segunda seção apresenta a Fundamentação Teórica que traz a Gestão Fiscal; conceitos inerentes as finanças e contabilidade; a importância do planejamento segundo a Constituição/88; a composição das receitas municipais; a LRF e o limite e controle das despesas com pessoal, limite da dívida pública e do endividamento, restos a pagar e por fim trabalhos de outros autores relacionados à pesquisa.

Na seção três, é demonstrado a metodologia, ou seja, o desenho do estudo, a coleta dos dados e a análise dos dados, enquanto na seção 4 são apresentados o resultado e discussão, subdivididos em: a análise descritiva dos municípios analisados, a análise da gestão fiscal municipal por indicador e a análise da gestão fiscal municipal por região brasileira.

E finalizando na seção cinco, são expostas as considerações finais nas quais se verifica o alcance dos objetivos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 GESTÃO FISCAL

A gestão fiscal se traduz no equilíbrio das receitas e despesas públicas tendo como finalidade evitar excessivos endividamentos ou déficit orçamentários. Compreende ainda, as ações voltadas para o orçamento com o intuito de analisar, organizar e administrar os recursos do setor governamental (MAGALHÃES, 2017).

Neste sentido, no Brasil foram criadas leis que constituem o eixo principal deste processo. São elas: (i) a Lei 4.320, de 1964 que contempla as normas de direito financeiro para a elaboração dos controles e orçamentos dos entes federados, (ii) a Constituição Federal de 1988, nossa carta magna e a (iii) Lei Complementar nº 101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

Destaca-se aqui que a Lei 4.320 trouxe uma maior correlação das finanças públicas com a contabilidade pública na medida em que esta vem se consolidando “como instrumento fundamental no processo de registro, mensuração, avaliação e controle do patrimônio público” (MIRANDA et al., 2018). Os artigos 85 e 89 desta lei destacam que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, o levantamento dos balanços, a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

No que diz respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 50 § 2º determina que a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de Gestão Fiscal previsto em seu art. 67. Já no § 3º a "Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial". E por último, no art. 51 § 1º, são fixados prazos para que os Estados e Municípios enviem suas contas ao Poder executivo da União, tendo em vista a consolidação dos correspondentes demonstrativos contábeis, nacionalmente e por esfera de governo. Sendo, para os estados até 31 de maio e para os Municípios até 30 de abril, com cópia ao executivo estadual. Espelhando, assim, o controle efetivo da atividade dos gestores públicos.

Portanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe as normas de finanças públicas a serem seguidas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios para o alcance de uma gestão fiscal responsável. Conforme seu art. 1º § 1º (BRASIL, 2000):

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

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal tem suas regras assentadas nos princípios do planejamento, controle, transparência e responsabilidade dos atos públicos. Entre estes, o planejamento aparece como precursor de maior importância, que, conforme ordenava a Constituição Federal/88, resulta na elaboração de três instrumentos básicos: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

O PPA expressa o planejamento do governo federal, estadual ou municipal para um período de quatro anos, sendo que sua vigência compreende quatro exercícios financeiros, iniciando no segundo ano de mandato de quem o elaborou até o final do primeiro ano do governo subsequente evitando descontinuidade das ações do governo. Neste sentido, Cruz et al. (2011, p.15) ressaltam que “o plano plurianual, ao estabelecer as metas da política fiscal para o período de vigência do plano, cria uma ponte entre o momento atual e aquele em que as medidas fiscais produzirão os efeitos”.

No que diz respeito às normas básicas que conduzem a elaboração do PPA a Constituição Federal/88 traz em seu art. 165 § 1º “A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

Quanto a Lei de Diretrizes Orçamentárias, deverá estabelecer os parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual, de forma a garantir a realização das metas e objetivos contemplados no PPA. É, portanto, instrumento que funciona como elo entre o PPA e os orçamentos anuais, compatibilizando as diretrizes do Plano à estimativa das disponibilidades financeiras para determinado exercício. Nos termos da LRF, segundo Platt Neto (2007, p. 46), “a LDO passou a ser o principal instrumento de planejamento para uma gestão orçamentária equilibrada”. O autor acrescenta, ainda, que passou a serem exigidos três

novos anexos integrantes a LDO. São eles: anexo de metas fiscais, anexo de riscos fiscais e anexo específico para a União (PLATT NETO, 2007).

Já a Lei Orçamentária Anual, é a proposta de execução do governo para o exercício seguinte, portanto instrumento de planejamento de curto prazo. Este deve ser elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e conforme as normas da Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000, Capítulo II art. 5º). A LOA por sua vez engloba três orçamentos: o fiscal, o qual se refere aos poderes, órgãos e entidades da administração direta e indireta; o de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e o da seguridade social abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, com atribuições nas áreas da saúde, previdência social e assistência social.

Para melhor compreender a gestão das finanças públicas é preciso conhecer a composição das receitas e despesas orçamentárias. Ribeiro (2012, p. 19) afirma que “o orçamento, do ponto de vista financeiro, é a expressão geral das receitas e despesas públicas. Do ponto de vista jurídico, é uma lei que autoriza o governo a receber certos recursos e a efetuar determinadas despesas”. Portanto, cabe a cada ente federado, ou seja, a União, aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios instituir, prever e efetivamente arrecadar todos os tributos de sua competência constitucional (CRUZ et al., 2011).

A Receita Pública classifica-se em orçamentária e extraorçamentária. A Receita Orçamentária divide-se em Corrente e de Capital. As Receitas Correntes abrangem as receitas tributárias, de contribuição, patrimonial, industrial, agropecuária, de serviços, transferências correntes e receitas diversas (ANDRADE, 2005). As Receitas de Capital são relacionadas às operações de crédito, tais como empréstimos e financiamentos; alienações de bens, pela venda de bens e direitos do Estado; e transferências de capital, recursos recebidos de outras pessoas de direito público, ou privado, destinados à aquisição de bens ou direitos. A Receita Extraorçamentária é aquela que não integra o orçamento público, sua arrecadação não depende de autorização legislativa, tendo a finalidade de registrar o recebimento de um recurso que pertence a terceiros. Não constitui renda do Estado que é apenas depositário desses valores, embora, constitua um passivo exigível que será devolvido quando reclamado. Como exemplo as consignações em folha de pagamento (TRISTÃO, 2003).

A Receita Corrente líquida (RCL) é definida pelo Art. 2º, inciso IV da LRF como o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de

serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes deduzidos: a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social; as receitas provenientes da compensação financeira entre regimes de previdência e as duplicidades (Constituição Federal, art. 201 § 9º, 1988). A apuração da receita corrente líquida dar-se-á somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze meses anteriores, excluídas as duplicidades (LRF, 2000 Art. 2º § 3º). A RCL é utilizada para o cálculo de limites nos relatórios que compõem a execução orçamentária e a gestão fiscal dos entes federados (RIBEIRO, 2012). Assim sendo ela serve de base de cálculo para a definição da reserva de contingência e para apuração dos limites de gastos com pessoal, dívida consolidada líquida e realizações de operações de crédito (ANDRADE, 2005).

O Quadro 1, mostra de maneira ampla a apuração da receita corrente líquida e variáveis da equação.

Quadro 1 - Apuração da Receita Corrente Líquida.

Apurações e variáveis da equação	
+	Receitas Tributárias
+	Receitas de Contribuições
+	Receitas Patrimoniais
+	Receitas Industriais
+	Receitas Agropecuárias
+	Receitas de Serviços
+	Receitas de Transferências Correntes
+	Outras Receitas Correntes
-	(na União) os valores transferidos aos estados e municípios por determinação constitucional ou legal;
-	(na União) as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da CF;
-	(nos estados) as parcelas entregues aos municípios por determinação da CF;
-	(na União, nos estados e nos municípios) a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da CF.
+/-	FUNDEB (fundo previsto no art. 60 do ADCT) Lei Kandir (Lei Complementar n.º 87/1996)
	(+) Valores Recebidos (-) Valores Pagos
-	(no Distrito Federal e nos Estados do Amapá e de Roraima) os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19 da LRF.
=	Receita Corrente Líquida

Fonte: Platt Neto (2019, p. 154).

Legenda: CF = Constituição Federal; FUNDEB = Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação; ADCT = Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; LRF = Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os recursos de maior expressividade no financiamento das ações municipais são provenientes das receitas tributárias próprias e de transferências intergovernamentais. De acordo com a Constituição Federal/88, os impostos de competência exclusiva dos municípios

são: Imposto de Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) além de taxas e contribuições de melhorias de sua responsabilidade (BRASIL,1988).

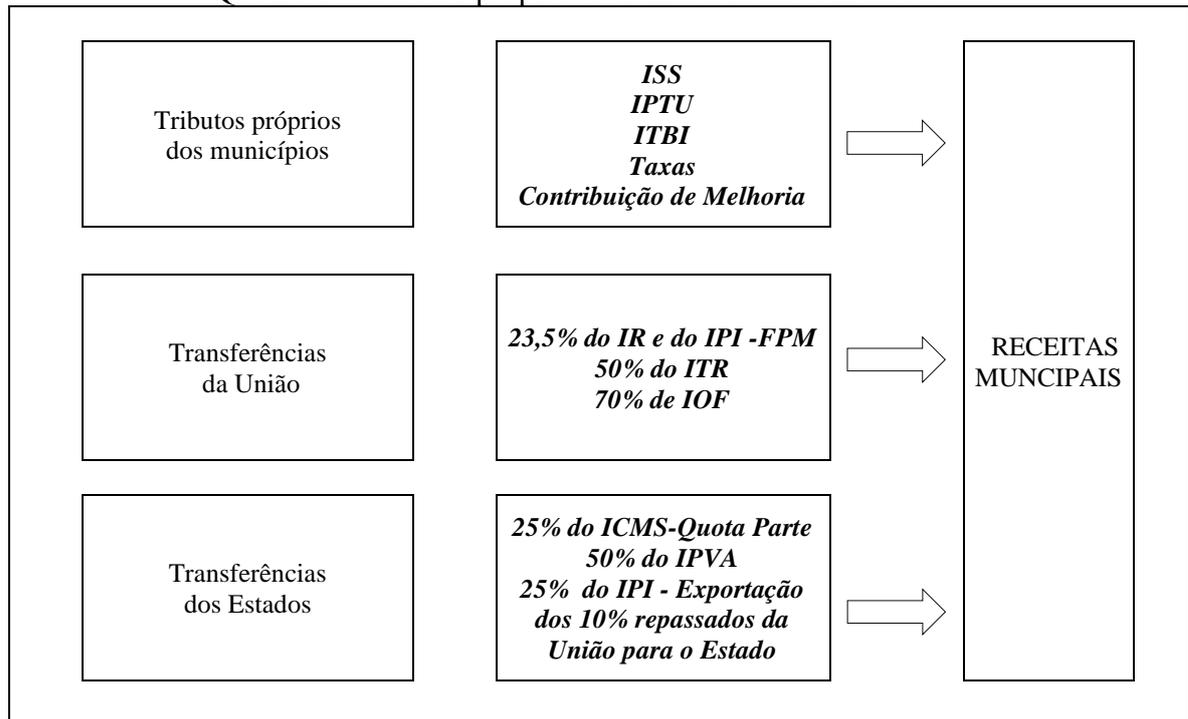
Com relação às transferências de recursos públicos, conforme Leroy, (2015, p. 11) "surgem da divisão da receita tributária, pela qual determinado nível de governo tem a incumbência de coletar um ou mais impostos e os distribuir às demais unidades federadas, fixando um percentual de recursos a ser transferido durante o ano fiscal". Assim, as transferências, do Governo Federal, direcionadas para os municípios, com base na Constituição Federal, correspondem ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) – 23,5% do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre produto Industrializado (IPI), arrecadados pela União; 50% da arrecadação de participação no Imposto Territorial Rural (ITR); e 70% do montante arrecadado pelo Imposto sobre Operação Financeira (IOF), destinados para os municípios de origem.

No que diz respeito, aos recursos repassados pelos estados, destacam-se: a Cota-Parte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – 25% do ICMS arrecadado pelos Estados; 50% do valor arrecadado do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e 25% do IPI-Exportação, referente aos 10% do IPI-Exportação repassado aos Estados pela União.

Cabe ressaltar, que há também, as transferências de natureza voluntárias dos governos federal e estadual. Entre estas, citam-se as transferências do Sistema Único de Saúde (SUS) e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Básico e da Valorização do Magistério (FUNDEB) que merecem destaque por sua magnitude (ANDRADE, 2005). Sua importância é fundamental para o aprimoramento do processo de descentralização, para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde e para o desenvolvimento e manutenção da educação básica nos municípios brasileiros.

Para uma melhor percepção o Quadro 2, traz um resumo das principais fontes, constitucionais, de receitas municipais. Destacam-se no quadro, os tributos que constituem a base da receita oriunda da atividade econômica do município, ou seja, receitas próprias de impostos (IPTU, ISS, ITBI) taxas e contribuição de melhoria (BRASIL.1988; Art. 11, BRASIL, 2000). Além destas, as transferências devolutivas da União e Estados de ICMS, IPVA, ITR E IPI-exportação, que estão diretamente ligadas à economia local

Quadro 2 - Tributos próprios e transferências constitucionais.



Fonte: Adaptado de TRISTÃO (2003) com base na CONSTITUIÇÃO FEDERAL (1988).

Legenda: ISS = Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; IPTU = Imposto Predial e Territorial Urbano; ITBI = Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis; ITR = Imposto Territorial Rural; IR = Imposto de Renda; IPI = Imposto sobre Produto Industrializado; FPM = Fundo de Participação dos Municípios; IOF = Imposto sobre Operações Financeiras; ICMS = Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços; IPVA = Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

Por sua vez, a despesa pública é definida por Andrade (2005, p. 154) como sendo "toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos".

As Despesas Públicas também se classificam em orçamentárias e extraorçamentárias (ANDRADE, 2005). A despesa orçamentária de acordo com a categoria econômica pode ser dividida em despesas correntes e de capital. As despesas correntes correspondem a gastos operacionais realizados que tem por finalidade a manutenção das atividades administrativas, entre eles, gastos com pessoal, encargos sociais, juros e encargos da dívida e outras despesas correntes. As despesas de capital contribuem para a formação de um bem de capital ou representam acréscimos de valor a um bem já existente como investimentos, inversões financeiras, amortização da dívida (REZENDE, 2007; ANDRADE, 2005). A despesa extraorçamentária não integra o orçamento público, tendo como finalidade o registro de entrega ou restituição de recursos pertencentes a terceiros que foram arrecadados a título de receita extraordinária (ANDRADE, 2005).

2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal, de 04 de maio de 2000, traz a Gestão Fiscal Responsável, iniciando no Brasil um novo regime de administração dos recursos públicos, caracterizado em seu art. 1º §1º, como uma ação planejada e transparente, com a finalidade de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

É Lei complexa devido ao seu caráter técnico, que introduz conceitos, princípios e normas de ordem financeira e econômica, muitas vezes distantes dos administradores públicos. Além disso, em seu artigo 1º, declara que a Lei Complementar nº 101 "estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal", com amparo no Capítulo II – Das Finanças Públicas, – do Título VI – Da Tributação e do Orçamento, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). Segundo Motta e Fernandes (2001, p. 201):

Não se trata de texto a versar sobre a responsabilidade fiscal em aberto, mas de Lei Complementar que cuida da responsabilidade no gerir, no gerenciar, no administrar os recursos resultantes dos instrumentos fiscais. Este aspecto não é mero jogo de palavras. Seu reflexo aparece de pronto, na hora de examinar as medidas contra os agentes públicos que atuem em desacordo com o mandamento imposto.

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal, objetiva disciplinar a gestão dos recursos públicos na medida em que impõe o controle dos gastos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, condicionando-os à capacidade de arrecadação de tributos desses entes e com isto atrelando maior responsabilidade aos gestores.

Visando alcançar o objetivo a LRF dispõe de meios, "dentre os quais destaca-se a ação planejada e transparente na busca do equilíbrio das contas públicas, cujas metas de resultado entre receitas e despesas devem ser cumpridas" (TCE/SC, 2002, p. 13), bem como os limites e condições para a renúncia de receita, despesas com pessoal, seguridade social, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Portanto, a LRF "é um código de conduta para os administradores públicos que passarão a obedecer às normas e limites para administrar as finanças, prestando contas de quanto e como gastam os recursos da sociedade" (TCE/SC, 2002, p. 13).

De acordo com Pelicioli, (2000) a Lei de Responsabilidade Fiscal na Gestão Fiscal configura um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal até então inexistente no Brasil.

Segundo Ribeiro, (2012, p. 13) "a consolidação da LRF modificou o perfil da gestão pública brasileira, permitindo que o princípio do equilíbrio se tornasse uma meta na execução

orçamentária contribuindo para a sustentabilidade econômico-financeira dos municípios”.

Com relação ao princípio controle os art. 56, 57, 58 da LRF disciplinam a prestação das contas e o artigo 59 a Fiscalização da Gestão Fiscal. Sendo que esta cabe ao Poder Legislativo que diretamente ou com auxílio dos Tribunais de Contas, e os sistemas de controle interno de cada Poder e do Ministério Público examinam o cumprimento da legislação (LRF/Seção VI Art. 59). A partir da LRF, a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios estão obrigados a publicar o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO). Estes, formados por vários demonstrativos, cujos modelos estão a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional.

Em conformidade com o art. 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal o RGF deve ser emitido ao final de cada quadrimestre sendo que será publicado até 30 dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico (art. 55, § 2º). Para os municípios que possuem população inferior a 50 mil habitantes, a Lei em seu art. 63, inciso II, faculta optar por divulgar semestralmente. Em seguimento o Quadro 3 demonstra o resumo do conteúdo especificado no RGF segundo art. 55 da LRF (Brasil, 2000).

Quadro 3 - Conteúdo estabelecido para o RGF na LRF

I - Comparativo com os limites dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por ARO;

II - Indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em 31/12;
- b) da inscrição em restos a pagar, das despesas:
 - 1) liquidadas;
 - 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41 da LRF;
 - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38 da LRF (relativo a operações de crédito)

Fonte: Platt Neto (2019, p. 196)

Legenda:RGF = Relatório de Gestão Fiscal; LRF = Lei de Responsabilidade Fiscal; ARO = Antecipação de Receita Orçamentária.

Com relação ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), referido em seu § 3º do art. 165 da Constituição Federal/88, deve ser publicado até 30 dias após o

encerramento de cada bimestre (Art. 52 da LRF, 2000). Ressalvada a opção semestral aos municípios com população inferior a 50 mil habitantes. Neste caso a divulgação dos relatórios e demonstrativos deverá ser realizada em até trinta dias após o encerramento do semestre (BRASIL, 2000, art. 63, II, c).

Na sequência, em forma de síntese, o Quadro 4 traz a sua composição segundo a LRF (Brasil, 2000, arts. 52-53 e 63).

Quadro 4 - Conteúdo estabelecido para o RREO na LRF.

Bimestrais:

I – Balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada; e
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo.

II – Demonstrativos da execução das:

- a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
- b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício; e
- c) despesas, por função e subfunção.

Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

Bimestrais ou semestrais:

Acompanharão ainda:

- I – apuração da RCL, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;
- II – receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;
- III – resultados nominal e primário;
- IV – despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º; e
- V – Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

Anuais:

O RREO referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

- I – do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição Federal;
- II – das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;
- e
- III – da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

Quando for o caso, serão apresentadas justificativas: da limitação de empenho; e da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Fonte: Platt Neto, (20019, p. 196)

Legenda: RREO = Relatório Resumido da Execução Orçamentária LRF = Lei de Responsabilidade Fiscal; RCL = Receita Corrente Líquida.

De acordo com Platt Neto, (2007, p. 89) “existe uma série de responsabilidades vinculadas à publicação de tais relatórios, incluindo prazos a serem cumpridos, assinaturas e sanções institucionais e pessoais”. Neste sentido o descumprimento do prazo de publicação dos relatórios impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Quanto à responsabilidade dos atos, o gestor público que não cumprir as regras e ultrapassar os limites definidos pela LRF poderá sofrer sanções institucionais conforme esta lei, e pessoais, previstas na legislação que trata de crimes de responsabilidade fiscal de acordo com a Lei nº 10.028 de outubro de 2000.

No que diz respeito à transparência a Lei Complementar nº 101 (LRF), no seu artigo 48, estabeleceu como instrumento de transparência da gestão fiscal: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos suscetíveis à ampla divulgação incluindo meios eletrônicos de acesso ao público.

De acordo com Ribeiro (2012, p. 60) “considerando a tecnologia e a transparência como frutos da era da informação, representando conceitos de modernização, a transparência “eletrônica” insere-se como mecanismo de controle em sociedades modernas” (grifo da autora). Assim, a LRF teve suas exigências de transparência ampliadas por meio da Lei Complementar nº 131 de 27 de maio de 2009, conhecida como Lei da Transparência. A referida Lei determina "a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios" (LEI COMPLEMENTAR nº 131, 2009).

2.2.1 Limite e Controle das Despesas com Pessoal

A despesa de maior vulto para a administração pública corresponde a despesa total com pessoal. Esta, definida no Art. 18 da LRF como:

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

Ainda, conforme o Art. 18 § 1º serão contabilizados como outras despesas de pessoal e computadas na despesa total de pessoal, os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos. Já em seu Art.18 § 2º refere “a despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência” (BRASIL, 2000).

No que diz respeito, ao Art. 19 da LRF manteve os limites de despesa com pessoal definidos no Art. 169 da Constituição federal, sendo que em cada período de apuração e em cada ente da federação, não devem exceder os percentuais da receita corrente líquida de 50% para União, 60% para Estados e 60% para os Municípios. O artigo também cita que não serão computadas nos gastos com pessoal, as despesas de indenização por demissão de servidores ou empregados; relativas a incentivos à demissão voluntária; decorrentes de convocação extraordinária do Congresso Nacional; decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração; com inativos custeados por intermédio de fundo específico (LRF Art.19, § 1º, I a VI). Já em seu Art. 20, traz os percentuais de repartição dos limites globais definidos no Art. 19 desta lei e em seu art. 21 afirma que é nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda os incisos I, II e parágrafo único.

Cabe aos Tribunais de Contas, conforme o Art. 59 § 1º inciso II da LRF, alertarem os poderes e órgãos referidos no art. 20 quando constatarem que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite.

De acordo com o parágrafo único do Art. 22 da LRF, se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, é vedado ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

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

Segundo, Cruz et al. (2011) enquanto a apuração de percentual de despesas for igual ou superior a 95%, as medidas reparadoras são de contenção de despesas. Atingido o percentual máximo, estas serão de cortes de despesas.

Conforme o art. 23 da LRF, se a despesa total com pessoal ultrapassar o limite máximo definido no art. 20, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro. Caso não seja alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá receber transferências voluntárias; obter garantia direta ou indireta de outro ente, contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

O Quadro 5 apresenta os limites, a repartição dos limites para a despesa com pessoal e as medidas de controle na LRF.

Quadro 5 - Repartição dos limites para a despesa com pessoal e medidas de controle na LRF.

Poderes e órgãos	Limite (% da RCL)		
	Máximo	Prudencial (95% do Máx.)	Alerta (90% do Máx.)
Na União	50,00%	47,50%	45,00%
Legislativo (inclui Trib. de Contas da União)	2,50%	2,38%	2,25%
Judiciário	6,00%	5,70%	5,40%
Executivo	40,90%	38,86%	36,81%
Ministério Público da União	0,60%	0,57%	0,54%
Nos Estados e Distrito Federal	60,00%	57,00%	54,00%
Legislativo (inclui Trib. de Contas - Estados)	3,00%	2,85%	2,70%
Judiciário	6,00%	5,70%	5,40%
Executivo	49,00%	46,55%	44,10%
Ministério Público do Estado	2,00%	1,90%	1,80%
Nos Municípios	60,00%	57,00%	54,00%
Legislativo (inclui Trib. de Contas se houver)	6,00%	5,70%	5,40%
Executivo	54,00%	51,30%	48,60%
Medidas de Controle para os poderes e órgãos	Ultrapassado o Limite Máximo as medidas implicam em corte de despesas e restrições (Art. 23)	Se exceder o Limite Prudencial as medidas reparadoras são de contenção de despesas (Art. 22)	Atingido este Limite há o Alerta formal dos Tribunais de Contas de acordo com o Art. 59 § 1º inciso II

Fonte: Adaptado dos artigos 19,20, 22,23 e 59 da LRF (BRASIL, 2000) e PLATT NETO (2019).

Legenda: LRF = Lei de Responsabilidade Fiscal; RCL = Receita Corrente Líquida.

Nesta perspectiva, uma pesquisa realizada, através do Relatório de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre do ano de 2018, pela Confederação Nacional de Municípios (CNM), mostrou que do universo de 3.222 municípios brasileiros, 1.744 revelaram dificuldade com limite de despesa de pessoal (considerou somente gasto com executivo). Ou seja, haviam ultrapassado o limite

legal ou estavam com percentual de despesa entre 51,3% e 54% da RCL. Diante disto, a entidade (CNM) alertou, os responsáveis, que além das vedações impostas aos municípios, pelo descumprimento da Lei, algumas penalidades severas têm atingido os gestores em todo o país com a fiscalização dos órgãos de controle externo (Tribunais de Contas). Citam-se, como exemplos, a rejeição de contas, a aplicação de multas e as acusações de improbidade administrativa junto ao Ministério Público (CNM, 2019).

2.2.2 Limites da Dívida Pública e do Endividamento

O papel da dívida pública é dar maiores condições aos entes federados para realizar investimentos que garantam melhor bem-estar a sociedade. Assim, o endividamento público, quando bem administrado, objetiva, segundo Miranda et al. (2018, p. 58) “ampliar o bem-estar da sociedade e o bom funcionamento da economia, possibilitando, também, atender a despesas emergenciais e assegurar o financiamento tempestivo de grandes projetos com horizonte de retorno no médio e longo prazo”.

A dívida pública é o conjunto de obrigações financeiras do setor público. Sendo que o prazo de pagamento, da dívida pública, caracteriza a mesma como fluante ou consolidada. A dívida fluante é composta por empréstimos de curto prazo utilizados para atender necessidades momentâneas de caixa ou investir e financiar serviços públicos. Ela é composta pelos restos a pagar, os serviços da dívida a pagar (compreendem as despesas com os juros, encargos e amortização da dívida), os débitos de tesouraria e os depósitos que, como seu próprio nome sugere, flutuam ao longo do período (LEI 4.320, 1964, art. 92, I, II, III e IV). Por sua vez, a dívida fundada ou consolidada é composta de dívidas com prazo de pagamento superior a 12 meses sendo contraídas para atender desequilíbrios orçamentários ou financeiros de obras ou serviços públicos e para o reconhecimento de alguma obrigação legal ou tributária perante o fisco ou com terceiro (LEI 4.320, 1964 art. 98 e Parágrafo único).

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal a dívida pública consolidada ou fundada constitui-se no montante total, apurado sem duplicidade, 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. Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento (LRF, 2000, art. 29, I e § 3º). Ainda, conforme o

§ 7º art. 30 da LRF, os precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos integram a dívida consolidada, para fins de aplicação dos limites (LRF, 2000).

A dívida pública consolidada é definida pelo Senado Federal no art. 1º, inciso III, da resolução 40/2001 como:

Montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento; (BRASIL, 2001a).

O artigo 52 da Constituição Federal/88 trata das competências privativas do senado federal. E, entre elas, definiu as privativas sobre a dívida pública e seu endividamento especificadas nos incisos V, VI, VII, VIII e IX (BRASI, 1988 Art. 52) mencionadas a seguir:

- V - autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios;
- VI - fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII - dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal;
- VIII - dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno;
- IX - estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Deste modo, por meio das Resoluções n.º 40 e 43, de 2001, e n.º 48/2007 o Senado Federal fixou os limites da dívida para os entes (BRASIL, 2001a, 2001b, 2007). Nesta linha, o art. 3º da Resolução n.º 40 traz os limites estabelecidos para os estados e os municípios:

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:

- I - no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2;
- II - no caso dos Municípios: a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2.

Parágrafo único. Após o prazo a que se refere o caput, a inobservância dos limites estabelecidos em seus incisos I e II sujeitará os entes da Federação às disposições do art. 31 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Para as operações de crédito internas e externas (OCIE) que são os empréstimos contraídos pelo governo em um exercício financeiro, não poderá ultrapassar 16% da receita corrente líquida, anual, para os Estados, Distrito Federal e Municípios e 60% para a União.

As garantias prestadas pelos entes públicos relacionam-se ao compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual provenientes de operações de crédito junto às instituições credoras não pode ultrapassar 22% da receita corrente líquida por exercício para Estados, para o Distrito Federal e para os Municípios. Enquanto a União não pode exceder a 60% da RCL.

Os Estados e Municípios não poderão comprometer de sua receita corrente líquida valor superior a 11,5% com amortização, encargos e juros de suas obrigações anualmente.

O governo, para atender insuficiência de caixa pode contrair uma dívida por antecipação de receita orçamentária prevista devendo ser liquidada até dezembro do corrente ano. O comprometimento desta operação não poderá ultrapassar a 7% da receita corrente líquida apurada do exercício.

A Tabela 1 mostra um resumo dos limites para a dívida e do endividamento dos entes federados constantes nas Resoluções n.º 40/2001, n.º 43/2001 e n.º 48/2007 do Senado Federal (BRASIL, 2001a, 2001b e 2007).

Tabela 1 - Resumo dos limites da Dívida e do Endividamento.

Limites	Em percentual da RCL		
	União	Estados	Municípios
Dívida Consolidada Líquida (DCL)	Não * consta	2 x RCL = 200%	1,2 x RCL = 120%
Operação de crédito internas e externas (OCIE) em cada exercício	60%	16%	16%
Saldo devedor das operações de antecipação de receita orçamentária (ARO)	Não * consta	7%	7%
Montante das garantias prestadas (concessão)	60%	22%	22%
Comprometimento anual com amortização, encargos e juros	Não * consta	11,5%	11,5%

Fonte: Adaptado das Resoluções n.º 40/2001, n.º 43/2001 e n.º 48/2007 do Senado Federal, e de PLATT NETO, (2019).

Nota: *Nas resoluções referidas não constam alguns limites para a dívida da União.

Desta forma, os entes que não observarem os limites estabelecidos estarão sujeitos ao Art. 31 da LRF (LRF, 2000):

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

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

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

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

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

§ 3º As restrições do § 1º aplicam-se imediatamente se o montante da dívida exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo.

§ 4º O Ministério da Fazenda divulgará, mensalmente, a relação dos entes que tenham ultrapassado os limites das dívidas consolidada e mobiliária.

§ 5º As normas deste artigo serão observadas nos casos de descumprimento dos limites da dívida mobiliária e das operações de crédito internas e externas.

Assim, para além de sua capacidade de pagamento, os entes federados devem cumprir os limites, as normas e resoluções legais ao adquirirem dívidas para atingirem seus projetos de curto, médio e longo prazo visando proporcionar melhorias econômicas e melhor qualidade de vida a população. Nesta direção, chama-se a atenção para o montante da dívida pública, no Brasil, que vem sendo impulsionada, dentre outros fatores, por seguidos déficits fiscais, sendo que em 2018, atingiu 76,7% do PIB. (CAMARA MONITOR FISCAL, 2019). Para Dias (2018, p. 20):

A dívida pública nos grandes municípios brasileiros, quando é adquirida dentro dos limites da capacidade de pagamento do ente, permite que investimentos importantes sejam realizados rapidamente, proporcionando maior flexibilidade ao atender as necessidades públicas. E quando contraída com o propósito de investimento pode produzir uma alavancagem do desenvolvimento econômico. Entretanto, se não ocorrer desse modo, pode causar um estresse fiscal nas finanças do governo, vindo a prejudicar a solvência financeira e dificultar a prestação de serviços essenciais à comunidade.

2.2.3 Restos a Pagar

As despesas que não são totalmente executadas dentro do exercício em que foram iniciadas deverão ser classificadas como restos a pagar, ou seja, no final de cada exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas poderão ter sua inscrição na dívida flutuante (dívida de curto prazo).

Segundo Art. 36 da Lei nº 4.320 de 1964 consideram-se “Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas” e, em seu art. 58 traz: “o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Ainda, conforme o artigo 105 § 3º, da referida lei, a conta restos a pagar encontra-se no Passivo Financeiro que compreende os compromissos exigíveis cujo pagamento

independe de autorização orçamentária, sendo representado, geralmente, pelas dívidas de curto prazo.

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) em sua 8ª edição distingue-se dois tipos de restos a pagar: os processados e os não processados (MCASP, 2018). De acordo com Platt Neto (2019, p. 179) "dividem-se em processados e não processados, conforme a passagem ou não pelo estágio de liquidação" em conformidade com o art. 63 da Lei 4.320:

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.
 § 1º Essa verificação tem por fim apurar:
 I - a origem e o objeto do que se deve pagar;
 II - a importância exata a pagar;
 III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.
 § 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:
 I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
 II - a nota de empenho;
 III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva de serviço.

Desta forma, serão classificadas como restos a pagar processados, as despesas orçamentárias que transitaram pelas fases de empenho e liquidação, restando apenas o último estágio de pagamento, enquanto os restos a pagar não processados são as despesas orçamentárias apenas empenhadas, mas não liquidadas. A continuidade dos estágios de execução dessas despesas ocorrerá no próximo exercício.

O Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) na sua 10ª edição (2019 p. 278, 279) conceitua e define restos a pagar, restos a pagar processados (RPP) e restos a pagar não processado (RPNP) como:

Os Restos a Pagar constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro. As despesas empenhadas, não pagas até o dia 31 de dezembro, não canceladas pelo processo de análise e depuração e, que atendam aos requisitos previstos em legislação específica, devem ser inscritas em Restos a Pagar, pois se referem a encargos incorridos no próprio exercício. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar: os Processados e os Não Processados. São considerados processados os Restos a Pagar referentes a empenhos liquidados e, portanto, prontos para o pagamento, ou seja, cujo direito do credor já foi verificado. Os Restos a Pagar Processados não devem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar. São considerados não processados os empenhos de contrato e convênios que se encontram em plena execução, não existindo o direito líquido e certo do credor. Dessa forma, no encerramento do exercício a despesa orçamentária que se encontrar empenhada, mas ainda não paga será inscrita em restos a pagar não processados desde que haja suficiente disponibilidade de caixa.

Deste modo, e com o objetivo de garantir a liquidez financeira no curto prazo e o não comprometimento de caixa em períodos posteriores, a Lei de Responsabilidade Fiscal, apesar de não estabelecer limites ou parâmetros quanto ao teor das despesas inscrita em restos a pagar estabelece, em seu art. 42:

É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Dentro deste contexto, é perceptível que os restos a pagar ao permitirem a execução orçamentária em outros exercícios flexibilizam o princípio da anualidade orçamentária. Assim, para Aquino e Azevedo, (2017, p. 586) "as duas formas de "restos a pagar" desafiam o regime fiscal (grifo do autor). Contudo, a forma de RPNP é particularmente problemática, pois não circula no orçamento regular, o que deveria ser uma exceção se tornou uma regra".

No Brasil, o seu excessivo crescimento, nos últimos anos, é apontado pela Secretaria do Tesouro Nacional sendo que o saldo de restos a pagar não processados e não liquidados chegou a 128 bilhões em 2017 (STN, 2019).

Aquino e Azevedo, (2017) verificaram, no período de 2013 a 2015 o uso de restos a pagar não processados (RPNP), pelos municípios, para gastos que são continuados e previsíveis como a coleta de lixo, gastos com pessoal e encargos ou amortização da dívida, ou seja, o seu uso fora da natureza da despesa investimentos. Observaram, também, que a inscrição na categoria outras correntes, que são despesas de custeio exceto pessoal e encargos, chega a ser superior às despesas de investimentos para os municípios a partir de 100 mil habitantes.

Neste sentido, e considerando, que em sua origem, os restos a pagar destinavam-se a compatibilizar o encerramento do exercício financeiro com a continuidade da administração pública, Vasconcelos (2018, p. 82) contextualiza:

Os restos a pagar, que fazem parte do orçamento de diversos órgãos da administração pública, pode ser utilizado como forma a promover a celeridade do processo da execução da despesa, desde que seja usado com responsabilidade, pois quando a despesa é inscrita como restos a pagar, não é necessário percorrer todas as fases da contração da despesa desde o seu início, quando da virada do exercício. Porém, o uso exacerbado e sem planejamento do mecanismo de carregamento de créditos de restos a pagar pode trazer prejuízos para a administração pública e para a transparências das contas públicas, uma vez que pode maquiagem a real situação das contas, e ainda promover a falta de interesse no desenvolvimento de ferramentas de controle mais efetivos da execução orçamentária.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Os estudos relacionados ao tema da pesquisa demonstram a importância da gestão fiscal pública e os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre esta. A seguir, o Quadro 6 apresenta os títulos dos trabalhos, autores, ano e a síntese dos principais resultados obtidos.

Quadro - 6 Estudos relacionados a Gestão Fiscal Governamental.

Título do Estudo	Autor / Ano	Principais resultados
A influência do desempenho tributário e gestão fiscal no Índice Firjan de Desenvolvimento (IFDM) dos municípios de Minas Gerais em 2010	SILVA et al (2013)	Os resultados mostraram que através da expansão da base tributária e de uma boa gestão fiscal por parte dos governantes, é possível mobilizar recursos necessários para atender aos problemas dos segmentos mais vulneráveis da população, contribuindo, assim, para o desenvolvimento social dos municípios.
A gestão fiscal do estado do Rio de Janeiro: uma análise à luz da LRF e da sustentabilidade da dívida no período de 2001 a 2017	CRUZ et al (2018)	Conclui-se que, até meados de 2012 a LRF exerceu um papel disciplinador na gestão das finanças do estado do Rio de Janeiro. Daí em diante, a legislação não conteve a má gestão dos recursos e não foi suficiente para evitar a insustentabilidade Fiscal, instalada, no estado, em 2014.
Evidenciação da Gestão Fiscal nos municípios pertencentes a região sul do Brasil	CAPITANI E GALANTE (2018)	Percebeu-se que os 10 maiores municípios em população, de cada estado, da Região Sul do Brasil, nos anos de 2013, 2014 e 2015, estão atentos e cumpriram os limites estabelecidos pela LRF e, que os gestores estão tendo um papel importante para a gestão fiscal e o cumprimento da LRF de forma transparente e responsável.
GESTÃO FISCAL NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS: uma análise das diferenças regionais	MAGALHÃES (2017)	Os resultados evidenciaram que a situação fiscal dos municípios, ao longo do período de 2006 a 2013, apresentou uma piora, sendo que os principais impulsionadores foram os indicadores de gasto com pessoal e diminuição dos investimentos, componentes do Índice Firjan de Gestão Fiscal dos municípios. Constatou-se também, que os municípios pertencentes à região Nordeste e Norte, tendem a apresentar situação fiscal pior do que as cidades localizadas nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste. Identificou-se, ainda, que a composição orçamentária, no que diz respeito à dependência de transferências intergovernamentais dos municípios, têm efeito negativo na situação fiscal enquanto o esforço dos municípios no que se refere à arrecadação tributária (impostos, taxas e contribuição de melhorias), no total das receitas orçamentárias, afeta positivamente as finanças municipais.

Fonte: Autor, 2021.

O trabalho de Silva et al (2013) averiguou, se, os recursos provenientes da receita tributária e orçamentária do governo, utilizados em políticas públicas, principalmente na área da educação e da saúde, bem como o desempenho fiscal (medido pelo IFGF) têm relação com

o Índice Firjan de Desenvolvimento (IFDM) dos municípios mineiros. O estudo constatou que os municípios com volume maior da receita tributária e orçamentária, juntamente com uma boa gestão fiscal, apresentam também um bom índice de desenvolvimento social.

A pesquisa de Magalhães (2017) analisou em que medida as diferenças regionais afetam a situação fiscal dos municípios brasileiros. O trabalho evidenciou que as características regionais tanto quanto os fatores econômicos, políticos, institucionais, inerentes à composição orçamentária, são determinantes dos resultados dos governos municipais no que tange à gestão fiscal.

Com relação aos trabalhos ressalta-se que no estudo de Silva et.al (2013) e Magalhães (2017) foi utilizado o IFGF em suas análises sendo que os indicadores que o constituíam eram receita própria, gasto com pessoal, liquidez, investimentos e custo da dívida. Já, o presente estudo vale-se da nova metodologia do IFGF incorporada a partir de 2018 que considera os indicadores: autonomia, gasto com pessoal, liquidez e investimentos.

A pesquisa de Cruz et al (2017) apresenta uma análise das receitas e despesas governamentais, dos índices de endividamento, das despesas com pessoal e da sustentabilidade da dívida sob a ótica dos parâmetros da LRF, no período de 2001 a 2017, em relação ao Estado do Rio de Janeiro. O estudo, permeia as dificuldades do estado em relação a cada indicador e aponta para uma trajetória ascendente e não sustentável da Dívida Consolidada Líquida de 2008 a 2017. Bem como retrata a aplicação de recursos de longo prazo, captados via operações de crédito em projetos de curto prazo e em finalidade diversa da autorizada legalmente. Enfim, o trabalho reflete o agravamento da sustentabilidade financeira no Estado do Rio Janeiro e a irresponsabilidade dos gestores na condução dos recursos públicos.

Capitane e Galante (2018) analisaram os resultados da gestão fiscal nos 10 maiores municípios, em população, de cada estado da Região Sul do Brasil, nos anos de 2013, 2014 e 2015 levando em consideração os limites da LRF quanto a despesa com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e operações de crédito; e a RCL. O estudo revelou que os trinta municípios distribuídos nos três estados da Região Sul cumpriram os limites estabelecidos pela LRF nos anos analisados bem como deram transparência as contas públicas.

Quanto as pesquisas de Capitane e Galante (2018) e Cruz et al (2017) espelham duas realidades distintas: uma onde há observância dos limites legais e transparência na gestão fiscal dos municípios e, outra em que os limites da LRF foram ultrapassados com consequente insustentabilidade fiscal do estado.

No tocante aos trabalhos tem-se a percepção que uma boa gestão, dos recursos públicos municipais, passa por múltiplos fatores que vão desde o planejamento das ações, voltadas para a realidade local e a necessidade dos cidadãos; a busca de investimentos (com capacidade de pagamento) para alavancar o desenvolvimento econômico; o cumprimento da legislação e responsabilidade dos gestores e a promoção de transparência das decisões perante os cidadãos.

3 METODOLOGIA

3.1 DESENHO DO ESTUDO

Em relação aos objetivos, a metodologia utilizada é a da pesquisa descritiva. Nesta segue-se uma linha de ação, onde é realizado um estudo, análise e a interpretação dos fatos do mundo físico sem a interferência do pesquisador (BARROS e LEHFEL, 2007).

Quanto à abordagem do problema, o estudo foi classificado como qualitativo uma vez que não emprega o uso de técnicas e métodos estatísticos como base do processo de análise do problema (GIL, 2002).

Na busca pela obtenção dos dados adotou-se como procedimentos a pesquisa bibliográfica para a fundamentação teórica e a documental para desenvolvimento da análise. Conforme Gil (2002, p. 88) “a pesquisa bibliográfica costuma ser desenvolvida como parte de uma pesquisa mais ampla, visando identificar o conhecimento disponível sobre o assunto, a melhor formulação do problema ou a construção de hipóteses”. Já a pesquisa documental na visão de Beuren et al., (2010, p. 89):

Vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

3.2 COLETA DOS DADOS

Os dados foram coletados a partir do Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF) desenvolvido pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro, disponibilizados em séries históricas desde 2006. As informações coletadas são do ano 2018, em função deste ser o mais recente da série histórica.

Para a elaboração da pesquisa foram identificados e extraídos, no site da FIRJAN, os relatórios do Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), IFGF Autonomia, IFGF Gasto com Pessoal, IFGF Liquidez e IFGF Investimento dos municípios brasileiros, ano base 2018. Posteriormente foi realizada a coleta e organização dos dados, referente aos municípios com mais de cem mil habitantes, por indicador: Autonomia, Gastos com Pessoal, Liquidez, Investimentos bem como o do Índice Geral.

Com a finalidade de obter os dados demográficos (população e municípios) foi consultado o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) que disponibiliza as estimativas das populações dos municípios, publicada, anualmente, em Diário Oficial da União.

Assim, segundo o IBGE, as populações estimadas dos 5.568 municípios brasileiros, mais o Distrito Federal e Distrito de Fernando de Noronha, em 2018, com data de referência em 1º de julho, incorporam as alterações de limites territoriais municipais ocorridas após o Censo Demográfico 2010 até 30/04/2018. Informa, ainda, que na revisão da projeção de 2018 para o estado de Roraima foi incorporada a migração internacional nos municípios em função dos intensos fluxos migratórios de venezuelanos ocorridos nos últimos anos, concentrados naquele estado (IBGE, 2018).

A área de abrangência deste estudo são os municípios brasileiros, com população superior a cem mil habitantes, situados nos estados das regiões Centro Oeste, Norte, Nordeste, Sudeste e Sul do Brasil e que, segundo dados IBGE de 2018, possui uma população estimada de 115.926.161 habitantes, ou seja, representam 55,60% da população do país. Aqui excluído Brasília, Capital Federal do Brasil e sede do Governo do Distrito Federal. Isto em função do Distrito Federal, o menor território autônomo do Brasil, não poder ser dividido em municípios conforme determina o Art. 32 Constituição Federal/88 (BRASIL, 1988).

A Tabela 2 ilustra a distribuição dos municípios brasileiros com população superior a cem mil habitantes por Unidade de Federação (IBGE,2018).

Tabela 2 – Municípios brasileiros com população superior a cem mil habitantes por Unidade de Federação.

Unidade de Federação	Nº de Municípios	> 100 mil habitantes	Porcentagem
Acre	22	1	0,32%
Alagoas	102	2	0,63%
Amapá	16	2	0,63%
Amazonas	62	2	0,63%
Bahia	417	17	5,38%
Ceará	184	9	2,85%
Espírito Santo	78	9	2,85%
Goiás	246	13	4,11%
Maranhão	217	9	2,85%
Mato Grosso	141	5	1,58%
Mato Grosso do Sul	79	4	1,27%
Minas Gerais	853	32	10,13%
Pará	144	18	5,70%
Paraíba	223	4	1,27%
Paraná	399	20	6,33%
Pernambuco	184	13	4,11%

Unidade de Federação	Nº de Municípios	> 100 mil habitantes	Porcentagem
Piauí	224	2	0,63%
Rio de Janeiro	92	29	9,18%
Rio Grande do Norte	167	4	1,27%
Rio Grande do Sul	497	19	6,01%
Rondônia	52	3	0,95%
Roraima	15	1	0,32%
Santa Catarina	295	13	4,11%
São Paulo	645	80	25,32%
Sergipe	75	3	0,95%
Tocantins	139	2	0,63%
Total	5568	316	100,00%

Fonte: Autor, 2021.

3.3 ANÁLISE DOS DADOS

Para atingir o objetivo deste estudo foi utilizado o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), uma vez que ele é construído, anualmente, a partir de resultados fiscais oficiais, declarados pelos próprios municípios e disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), que constitui importante fonte de dados sobre a administração pública municipal e estadual. Além disto, é um instrumento essencial para a propagação de práticas de transparência pública e controle social.

Com base nos documentos disponibilizados pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro apresenta-se, na sequência, uma descrição da metodologia do Índice Firjan de Gestão Fiscal (FIRJAN, 2019).

De acordo com a Federação das Indústrias do Rio de Janeiro (2019) o IFGF é composto por quatro indicadores: IFGF Autonomia, IFGF Gastos com pessoal, IFGF Liquidez e o IFGF Investimentos, onde todos assumem o mesmo peso, 25%. Para a leitura dos resultados a pontuação varia entre 0 e 1 sendo que quanto mais próxima de 1 melhor a gestão fiscal do município.

O indicador IFGF Autonomia verifica a relação entre as receitas oriundas da atividade econômica do município e os custos para manter a estrutura administrativa dos municípios (despesa nas funções orçamentárias: (01) Legislativa, (02) Judiciária, (03) Essencial à Justiça e (04) Administração). Neste indicador são contabilizadas as receitas de arrecadação própria dos municípios e as transferências devolutivas de ICMS, IPVA, ITR e IPI-Exportação, ligadas

diretamente a economia local. Em relação as despesas, com a estrutura administrativa considerou o custo de manutenção da Câmara de Vereadores e da função administrativa do Poder Executivo. Excluindo-se do cálculo as despesas com atividades-fim como Saúde, Educação, Urbanismo, Saneamento entre outras. Assim sendo, o indicador analisa em uma escala de zero a um a capacidade do município de financiar a sua estrutura administrativa. Ou seja, quanto mais próximo de 1 (um) for este índice, maior sua capacidade para arcar com os custos de sua estrutura administrativa.

Com relação ao IFGF Gasto com Pessoal, que corresponde ao comprometimento da receita corrente líquida com o pagamento de pessoal (consideradas as despesas pelos poderes executivo e legislativo dos municípios), ele não deve ultrapassar o limite de 60%, conforme a LRF. A importância desse índice é que o gasto com pessoal é um componente substancial nos orçamentos municipais na medida em que afere o grau de rigidez do orçamento em função de não ser possível reduzir salários e aposentadorias dos servidores. O município que superar os 60% da RCL receberá zero neste indicador. Assim, quanto mais próximo de 1 menor será a parcela do orçamento comprometida com a folha de salário dos servidores públicos locais.

O indicador IFGF Liquidez verifica se os municípios possuem recursos suficientes em caixa para cobrir as despesas postergadas para o exercício seguinte. O índice relaciona a liquidez - caixa menos restos a pagar - do município com o total de receita corrente líquida. Considera também o Art. 42 da LRF, nos dois últimos quadrimestres do mandato, o governante fica proibido de contrair obrigação que não possa ser quitada dentro do próprio mandato ou que existam parcelas a serem pagas no exercício subsequente sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para efetuar-las. Visando a padronização das informações declaradas pelos municípios, a Firjan calcula o valor dos restos a pagar a partir da diferença entre as despesas empenhadas e despesas pagas. Na leitura dos resultados, quanto mais próximo de 1, menos o gestor público está postergando pagamentos para o exercício seguinte sem a devida disponibilidade de caixa.

Quanto ao IFGF Investimentos possibilita mensurar a parcela dos investimentos no orçamento dos municípios, estabelecendo uma nota de corte para este indicador: para os entes que investirem mais de 12% da sua Receita Total foi atribuída nota 1. Na apresentação dos resultados, quanto mais próximo de 1,00 mais investimentos foram realizados pelos municípios. No cálculo deste indicador estão inclusas as despesas de investimentos e as inversões financeiras. Sendo que estas destinam-se à aquisição de imóveis ou bens de capital já em

utilização, à aquisição de títulos de empresas ou entidades, já constituídas, desde que não importe aumento do capital, e à constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas. Como exemplos de investimento característicos dos municipais e que fomentam a economia local e proporcionam o bem-estar à população, temos as obras em hospitais e escolas, equipamentos adequados para ambos, obras de incentivo a esportes, ruas pavimentadas e pontes, além de saneamento, iluminação pública, transporte entre outras.

A fórmula, os parâmetros e a síntese das metas dos quatro indicadores, são apresentadas no Quadro 7.

Quadro 7 – Indicadores que compõe Índice Firjan de Gestão Fiscal.

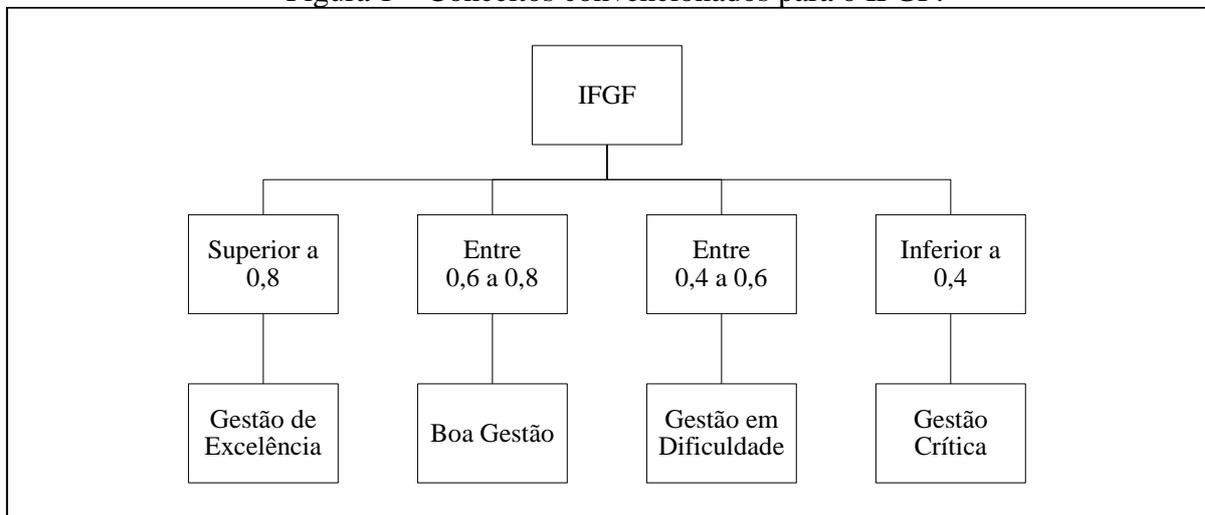
Indicador (Peso)	Fórmula/ Parâmetro	Mede
Autonomia (25%)	$\frac{\text{Receitas da Atividade. Econ. Local} - \text{Custos Estrutura. Adm.}}{\text{Receita Corrente Líquida}}$ <p>Caso 1: Indicador > 25% → IFGF Autonomia = 1</p> <p>Caso 2: 0% < Indicador < 25% → IFGF Autonomia = $\frac{\text{Indicador}}{25\%}$</p> <p>Caso 3: Indicador < 0% → IFGF Autonomia = 0</p>	Capacidade de financiar a estrutura administrativa
Gasto com Pessoal (25%)	$\frac{\text{Despesa líquida com Pessoal (últimos 12 meses)}}{\text{Receita Corrente Líquida}}$ <p>Caso 1: Indicador < 45% → IFGF Gasto com Pessoa = 1</p> <p>Caso 2: 45% < Ind. < 60% → IFGF Gasto c/ Pessoal = $1 - \left(\frac{\text{Ind.} - 45\%}{60\% - 45\%} \right)$</p> <p>Caso 3: Indicador > 60% → IFGF Gasto com Pessoal = 0</p>	Grau de rigidez do orçamento
Liquidez (25%)	$\frac{\text{Caixa e Equivalentes de Caixa} - \text{Restos a Pagar inscritos ano}}{\text{Receita Corrente Líquida}}$ <p>Caso 1: Indicador > 25% → IFGF Liquidez = 1</p> <p>Caso 2: 0% < Indicador < 25% → IFGF Liquidez = $0,4 + 0,6 * \frac{\text{Indicador}}{25\%}$</p> <p>Caso 3: Indicador < 0% → IFGF Liquidez = 0</p>	Cumprimento das obrigações financeiras
Investimentos (25%)	$I = \frac{\text{Investimentos} + \text{Inversões financeiras}}{\text{Receita total}}$ <p>Caso: Indicador > 12 → IFGF Investimento = 1</p> <p>Caso Contrário: IFGF Investimentos = $\frac{\text{Indicador}}{12\%}$</p>	Capacidade de gerar bem-estar e competitividade

Fonte: FIRJAN (2019) – Elaborado pelo autor.

O Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF) é resultado da média ponderada dos indicadores Autonomia, Gasto com pessoal, Liquidez e Investimentos. Tem variação de seu valor entre 0 e 1. Sendo que quanto mais se aproxima de 1 melhor será a gestão fiscal do município.

Visando facilitar a análise e a comparação do Índice de Gestão Fiscal entre os municípios, a Firjan estabeleceu quatro valores de referência de acordo com os níveis de gestão fiscal. Desta forma, os municípios são classificados em situação fiscal crítica, em dificuldade, boa e excelente gestão (ver Figura 1).

Figura 1 – Conceitos convencionados para o IFGF.



Fonte: FIRJAN (2019) - Elaborado pelo autor.

Legenda: IFGF = Índice Firjan de Gestão Fiscal.

Com base na Figura 1, os municípios que apresentarem índices de gestão fiscal cujo resultado fiscal estiver entre 0,6 e 0,8 bem como superior a 0,8 têm sua gestão dos recursos públicos considerados bons e de excelência. Já, os municípios com conceito inferior a 0,4 e no intervalo de 0,4 a 0,6, são classificados, respectivamente, com uma gestão fiscal crítica e em dificuldade. Assim sendo, é possível agrupar os municípios de acordo com o desempenho em termos de gestão fiscal.

Portanto, a análise dos municípios, da amostra, foi feita por meio dos indicadores: autonomia, gasto com pessoal, liquidez e investimentos, que formam o índice Firjan. Para isto, foram utilizados como recursos: gráficos, tabelas e textos explicitando os dados obtidos, por região brasileira e do conjunto da amostra.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS MUNICÍPIOS ANALISADOS

Baseado nos objetivos propostos, demonstra-se nesta seção os resultados alcançados nesta pesquisa. Para a compreensão do processo de análise, primeiramente, destaca-se que a amostra composta por 309 municípios evidenciou que a maioria das cidades brasileiras, com população superior a cem mil habitantes, enviaram suas contas públicas aos órgãos competentes no prazo estabelecido. Neste sentido, 97,8 % dos municípios brasileiros, com mais de cem mil habitantes, cumpriram o art.51, §1º I, da Lei Complementar nº 101 de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), o que permitiu o cálculo e avaliação da gestão fiscal destes bem como o acesso da sociedade a estas informações (Art. 48 LRF).

Ressalta-se, que o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF) é uma média ponderada dos indicadores: Índice Firjan de Gestão Fiscal Autonomia, Índice Firjan de Gestão Fiscal Gastos com pessoal, Índice Firjan de Gestão Fiscal Liquidez e Índice Firjan de Gestão Fiscal Investimentos. O resultado, deste índice é apresentado em uma escala que varia de 0 a 1, sendo que quanto maior o valor, melhor é a gestão das receitas e despesas públicas dos governos municipais. Adicionalmente, a Firjan estipulou quatro valores de referência, para categorizar os municípios em gestão fiscal crítica, em dificuldade, boa gestão e gestão de excelência (FIRJAN, 2019).

O Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF) é instrumento que possibilita analisar a situação fiscal dos 309 municípios da amostra, sob a perspectiva da execução orçamentária e de cumprimento de metas e limites legais. Porém, quando se considera analisar a qualidade da gestão fiscal, compreendendo esta para além dos aspectos da execução orçamentária e do alcance de metas e limites, o índice não deixa fazer inferências. Assim sendo, para analisar a qualidade da gestão fiscal faz-se necessária uma pesquisa, mais abrangente, que inclua as fases de elaboração, execução, controle e avaliação que integram o processo orçamentário (MAGALHÃES, 2017).

Os municípios com mais de cem mil habitantes somaram 316, representando 5,67% do total de municípios brasileiros. O Estado de São Paulo, é o que apresenta a maior concentração destes. Com 80 municípios, representa 25,32% do total. É seguido pelo estado de Minas Gerais, com 32 municípios, representando 10,13% e Rio de Janeiro com 29 municípios, com uma parcela de 9,18%. Acre e Roraima são os estados com menos municípios sendo apenas

um em cada estado enquanto Alagoas, Amapá, Amazonas, Piauí e Tocantins possuem 2 municípios.

Na busca dos dados junto a FIRJAN constatou-se que dos 316 municípios brasileiros, com mais de cem mil habitantes, cinco do Estado do Rio de Janeiro (Araruama -130.439 habitantes, Cabo Frio - 222.528 habitantes, Magé - 243.657 habitantes, Mesquita - 176.569 habitantes e São João do Meriti - 471.888 habitantes) e dois do Estado do Pará (Altamira- 113.195 habitantes e Cametá - 136.390 habitantes), não disponibilizaram ou apresentaram inconsistências em seus dados, o que impede incluí-los na análise.

Portanto, a amostra desta pesquisa constitui-se de 309 municípios com população superior a cem mil habitantes distribuídos nas regiões Norte, Nordeste, Centro- Oeste, Sudeste e Sul do Brasil. Na Tabela 3, observa-se a caracterização da amostra inserida neste estudo por região brasileira, bem como apresenta o número de municípios excluídos. Estes dados apresentados foram extraídos do IBGE (2018) e FIRJAN (2019).

Tabela 3 – Caracterização da amostra inserida no estudo por região do Brasil.

REGIÃO	Total de municípios com mais de cem mil habitantes	Total de municípios excluídos	Total de municípios incluídos	%
Norte	29	2	27	8,7%
Nordeste	63	0	63	20,4%
Centro-Oeste	22	0	22	7,1%
Sudeste	150	5	145	47%
Sul	52	0	52	16,8%
Total	316	7	309	100%

Fonte: Autor, 2021.

A região brasileira com maior número de municípios que integram a amostra de 309 é a Sudeste, com um percentual de 47% do total, seguido da região Nordeste, com 20,4%, Sul com 16,8%, Norte com 8,7% e Centro-Oeste com 7,1%. Os municípios da amostra possuem uma população de 114.432.444 habitantes representando 54,88% da população do Brasil (IBGE, 2018) e incluem 26 municípios-capital de Estado (ver Tabela 4).

Tabela 4 – Distribuição dos municípios da amostra por quantidade de habitantes, ano 2018.

Habitantes por municípios	Nº de Municípios (%)	Nº de Municípios-capital
Entre 100.000 e 500.000	264 (85,43%)	6
Entre 500.000 e 1.000.000	29 (9,38%)	7
Entre 1.000.000 e 5.000.000	14 (4,53%)	11
Entre 5.000.000 e 10.000.000	1 (0,33%)	1
Mais de 10.000.000	1 (0,33%)	1
Total	309 (100%)	26

Fonte: Adaptado de IBGE (2018).

Dos 309 municípios há maior concentração de municípios no grupo entre 100.000 e 500.000 habitantes representando 85,43% dos municípios com mais de cem mil habitantes. Seguido, de 9,38% dos municípios do grupo entre 500.000 e 1.000.000 de habitantes, 4,53% entre 1.000.000 e 5.000.000 habitantes, 0,33% entre 5 milhões e 10 milhões (Rio de Janeiro) e 0,33% acima dos 10 milhões (São Paulo). Com relação aos 26 municípios, capital de Estado, estão assim distribuídos: sete na região Norte, nove no Nordeste, três no Centro-Oeste, quatro no Sudeste e por fim três encontram-se na região Sul.

4.2. ANÁLISE DA GESTÃO FISCAL MUNICIPAL POR INDICADOR

A Tabela 5 apresenta a classificação de todos os municípios da amostra, no ano de 2018, em concordância com os conceitos estabelecidos pela Firjan (2019) para o Índice de Gestão Fiscal autonomia, gasto com pessoal, liquidez e investimentos.

Tabela 5 - Classificação dos municípios da amostra, por indicador, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018.

Valores de referência	Indicadores			
	Autonomia nº municípios (%)	Gasto com pessoal nº municípios (%)	Liquidez nº municípios (%)	Investimento nº municípios (%)
Inferior a 0,4	40 (12,94%)	91 (29,45%)	60 (19,42)	202 (63,37%)
Entre 0,4 a 0,6	27 (8,74%)	70 (22,65%)	100 (32,36%)	66 (21,36%)
Entre 0,6 a 0,8	21 (6,8%)	58 (18,77%)	73 (23,62%)	24 (7,77%)
Superior a 0,8	221 (71,52%)	90 (29,13%)	76 (24,6%)	17 (5,5%)
Total	309 (100%)	309 (100%)	309 (100%)	309 (100%)

Fonte: Autor, 2021.

Legenda: Quanto ao intervalo dos indicadores citados, estes indicam: inferior a 0,4 gestão crítica; entre 0,4 e 0,6 gestão em dificuldade; entre 0,6 e 0,8 boa gestão; acima de 0,8 gestão de excelência.

Ao analisar, na tabela 5, o **indicador autonomia** é perceptível que do total da amostra 12,94% dos municípios estão em situação crítica e 8,74% em dificuldade, totalizando 21,68% das prefeituras com gestão fiscal crítica ou em dificuldade nesta dimensão. Em contraponto 6,8% tiveram boa gestão e 71,52% gestão de excelência. Estas cidades atingiram um percentual de 78,32%. As regiões Sudeste, Sul e Centro-Oeste concentraram o maior número de municípios com melhores resultados, no indicador. Na região Norte representou mais da metade dos municípios e na região Nordeste pouco menos da metade dos municípios. O percentual de municípios que não conseguiu gerar recursos próprios para o custeio de sua estrutura administrativa foi de 1,62% (5). Estas cinco cidades receberam nota zero no indicador. A região Sul foi a única que não teve municípios nesta condição. Destaca-se, ainda, que 193 municípios alcançaram nota igual a 1 (um).

Quando observado o quesito **gasto com pessoal**, temos 52,1% dos municípios com gestão fiscal crítica e em dificuldade. Na outra ponta estão 47,9% de prefeituras com boa gestão fiscal ou gestão fiscal de excelência. Do total da amostra, 10,03% (31) dos municípios ultrapassaram o limite máximo de comprometimento de 60% da RCL exigido pela lei de responsabilidade fiscal e tiveram pontuação zero. Nesta condição estão 5,17% (16) municípios da região Nordeste e 2,91% (9) da região Norte. Nas regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul o percentual é de 0,64% (2 municípios) em cada uma delas. Outros 14,88% (46) demonstraram menor comprometimento da RCL com a folha de salários do funcionalismo municipal e alcançaram índice de gestão fiscal gasto com pessoal igual a 1,0.

Avaliando a dimensão **liquidez**, temos 19,42% (60) dos municípios, da amostra, com pontuação zero no indicador, apontando que o exercício financeiro foi finalizado com mais restos a pagar do que recursos em caixa. Em todas as regiões verificou-se municípios que postergaram despesas - restos a pagar- para o próximo exercício, sem deixar recursos em caixa. A região Sudeste tem 11% (34) dos municípios nesta condição. Seguida pela região Nordeste com 3,56% (11) dos municípios, região Norte com 2,58% (8), região Sul com 1,94% (6) e por fim a região Centro Oeste com 0,32% (1). Constatou-se também, que 32,36% (100) cidades apresentam dificuldade nesta relação restos a pagar e recursos disponíveis em caixa. E, 48,22% cidades apresentaram boa gestão fiscal e de excelência no indicador.

O **indicador investimento** demonstra que 65,37% (202) dos municípios estão com gestão fiscal crítica e 21,36% com gestão fiscal em dificuldade. Neste contexto, estão 86,73% (268) municípios da amostra retratando pouca capacidade para investimentos. A região Sudeste

concentra o maior número de municípios nesta condição, seguida pelas regiões Nordeste e Sul com igual quantidade de cidades, Norte e Centro-Oeste. No oposto estão 7,77% cidades com boa gestão fiscal e 5,5% com gestão de excelência. Estes somam 13,27% dos municípios, sendo sua distribuição nas cinco regiões do Brasil.

Com base nos resultados é possível depreender que a relação entre geração de receita pelas economias locais e sustentação de suas estruturas administrativa, no ano 2018, não se configura como o entrave para o equilíbrio das contas públicas, dos municípios com mais de cem mil habitantes. Tal impedimento pode estar diretamente ligado a despesa com pessoal, uma vez que esta tem vinculação entre despesa e receita corrente líquida (LRF) e é de difícil corte por sua maior rigidez já que inclui despesas de salários de servidores públicos, assistência e previdência social e por uma parte dos funcionários do setor público ser constituída por estatutários. Neste aspecto, mais da metade dos municípios da amostra evidenciaram sua dificuldade com esta despesa. Sendo que 31 cidades comprometeram mais de 60% da RCL com esta despesa. Observou-se, também, que outros 60 municípios gastaram acima de 54% da RCL, ou seja, já excederam 90% do limite (máximo) encontrando-se no chamado "Limite de Alerta".

Outro aspecto relevante é a quantidade de municípios que inscreveram mais restos a pagar do que recursos em caixa, assinalando um fator prejudicial à condição financeira destes municípios para o ano seguinte. Outros, ainda, com dificuldade na relação restos a pagar e recursos financeiro para deixar em caixa. Portanto, a quantidade de cidades (160), nestas duas condições, leva a refletir sobre o que diz Vasconcelos (2018), quando chama à atenção para o uso acentuado e sem planejamento, por parte dos municípios, do mecanismo de carregamento de créditos de restos a pagar que pode estar maquiando a real situação das contas públicas. Neste aspecto, Aquino e Azevedo (2017) constataram que a inscrição na categoria outras correntes (que são despesas de custeio, exceto pessoal e encargos), nos municípios com população a partir de cem mil habitantes, chegam a ultrapassar as despesas de investimentos.

No que concerne aos investimentos, os dados revelam que 5,5% da amostra fez investimento médio de 10,9% e 7,77% investiram em média 8,21% de sua receita total, enquanto 21,36% das cidades empregaram, em média, 5,78%. A maior representatividade da amostra coube a 65,37% municípios, que investiram, em média, 2,78% da sua receita bruta, indicando pouco potencial para investimentos. Este fato, associado a falta de vinculação entre despesa e receita, leva a concluir, que a despesa com investimentos se constitui num componente mais passível de corte, portanto, variando conforme necessidade orçamentária no intuito de atender aos limites legais. Neste caso, o ajuste das contas públicas, na maioria dos

municípios com população superior a cem mil habitantes está ocorrendo mais pela redução de investimento do que pelo controle dos gastos, principalmente de pessoal, ou seja, estaria ocorrendo em elemento menos rígido (MAGALHÃES, 2017). Esta redução de investimentos interfere, diretamente, na capacidade dos municípios, de gerar bem-estar para a população e melhorar o ambiente econômico local.

A Tabela 6 consolida a classificação dos municípios da amostra, no ano de 2018, conforme os conceitos estabelecidos pela Firjan (2019) para o Índice de Gestão Fiscal. Esta mesma tabela demonstra que o percentual de municípios que estão com IGF crítico é de 14,24% e com IGF em dificuldade representam 38,83%. Nota-se que neste ano, 53,07% das cidades brasileiras, da amostra, tem situação crítica ou difícil em termos de gestão fiscal. O grupo de prefeituras com bom IGF, correspondem a 40,46% indicando que este concentra o maior percentual da amostra. Os municípios com gestão de excelência, encerram 6,47% e são representados por 20 cidades de todas as regiões do Brasil.

Tabela 6 - Classificação dos municípios da amostra, para o IGF, com base nos parâmetros definidos pela Firjan, ano 2018.

Valores de referência	IGF	Nº de municípios	Porcentagem dos municípios
Resultado inferior a 0,4 ponto	Gestão crítica	44	14,24%
Resultado entre 0,4 a 0,6 ponto	Gestão em dificuldade	120	38,83%
Resultado entre 0,6 a 0,8 ponto	Boa gestão	125	40,46%
Resultado superior a 0,8 ponto	Gestão de excelência	20	6,47%
Total	-	309	100%

Fonte: Autor, 2021.

Legenda: IGF = Índice de Gestão Fiscal.

A seguir, a tabela 7 traz os municípios com os melhores e menores Índices de Gestão Fiscal (IGF) da amostra.

Tabela 7 - Municípios com os maiores e menores IGF da amostra, ano 2018.

Quatro municípios com os maiores índices		
Municípios	IGF	População
Santana de Parnaíba (SP)	0,9488	136.517
Umuarama (PR)	0,9079	110.590
São Bernardo do Campo (SP)	0,8923	833.240
Palmas (TO)	0,8863	291.855
Média	0,9088	1.372.202

Quatro municípios com os menores índices		
Breves (PA)	0,074	101.891
Lagarto (SE)	0,1145	103.576
Patos (PE)	0,1457	106.984
Tailândia (PA)	0,1814	103.664
Média	0,1289	416.115

Fonte: Autor, 2021.

Legenda: IGF = Índices de Gestão Fiscal.

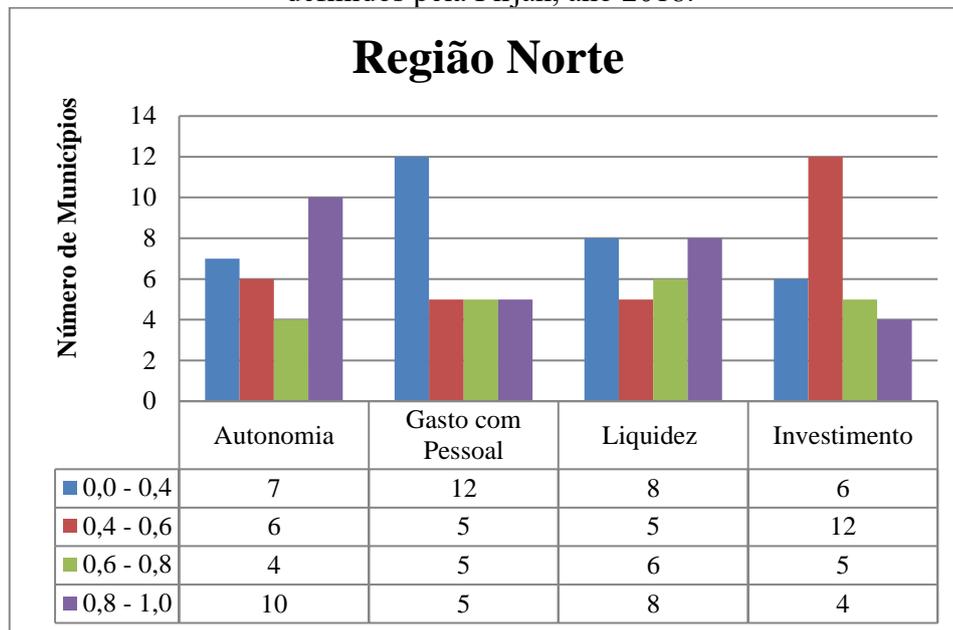
Os quatro municípios com os melhores resultados de gestão fiscal, tiveram média de 0,9088, sendo que o melhor valor, 0,9488, foi alcançado pela cidade de Santana de Parnaíba, São Paulo. As quatro cidades têm uma população de 1.372.202 de um universo de 114.432.444 habitantes dos 309 municípios da amostra no Brasil.

Em relação aos municípios com os piores desempenho fiscal, verifica-se uma média de 0,1289, e um diferencial para menos de 0,79 unidades em relação aos municípios com os melhores índices. As populações dos municípios com os menores índices somam 416,15 e variam entre 101 mil e 107 mil habitantes.

4.3 ANÁLISE DA GESTÃO FISCAL MUNICIPAL POR REGIÃO BRASILEIRA

De acordo com os conceitos estabelecidos pela Firjan, (2019) para o IGF apresentados, os Gráficos 1, 2, 3, 4, e 5 mostram a classificação dos municípios, da amostra por indicador e região do Brasil, no ano de 2018. No que se refere ao intervalo dos indicadores apresentados, estes indicam: inferior a 0,4 gestão crítica; entre 0,4 – 0,6 gestão em dificuldade; entre 0,6 – 0,8 boa gestão e superior a 0,8 gestão de excelência. Sendo que 27 municípios são pertencentes a região Norte, 63 a região Nordeste, 22 a região Centro-Oeste, 145 a região Sudeste e 52 a região Sul.

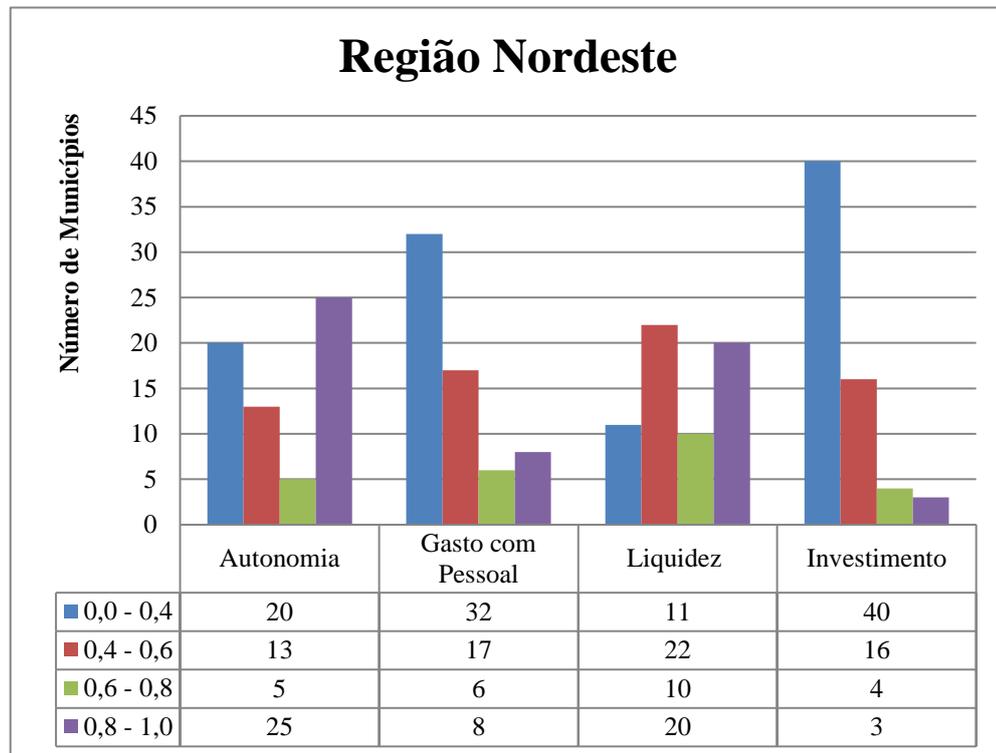
Gráfico 1 - Classificação dos municípios da região Norte do Brasil, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos resultados da pesquisa.

Ao analisar os indicadores dos 27 municípios da amostra relativos a região Norte percebe-se que 7 estão em situação crítica para o indicador autonomia e um destes (Breves-Pará) não conseguiu gerar recursos próprios para custear sua estrutura administrativa; 12 para gestão gasto com pessoal, sendo que destes 9 não cumpriram o limite exigido pela LRF de 60% da receita corrente líquida com a despesa do funcionalismo pública e, 8 municípios terminaram, o ano de 2018, sem recursos em caixa suficientes para cobrir as despesas postergadas para o ano seguinte. Quanto ao indicador investimento 6 estão com situação crítica. O número de prefeituras em gestão difícil para o indicador autonomia soma 6, para gastos com pessoal 5, liquidez 5 e investimentos 12. Em contrapartida, o número de municípios com boa gestão fiscal, entre 0,6 e 0,8, sintetizam 4 para o indicador autonomia, gasto com pessoal 5, liquidez 6 e investimentos 5. Alcançaram gestão de excelência, entre 0,8 e 1 (um), 10 municípios no indicador autonomia, 5 em gestão de pessoal, 8 em liquidez e 4 em investimentos. Destaca-se que o valor máximo igual a 1(um) foi conquistado por 4 municípios no indicador autonomia, 6 no indicador liquidez e 2 cidades no indicador investimentos.

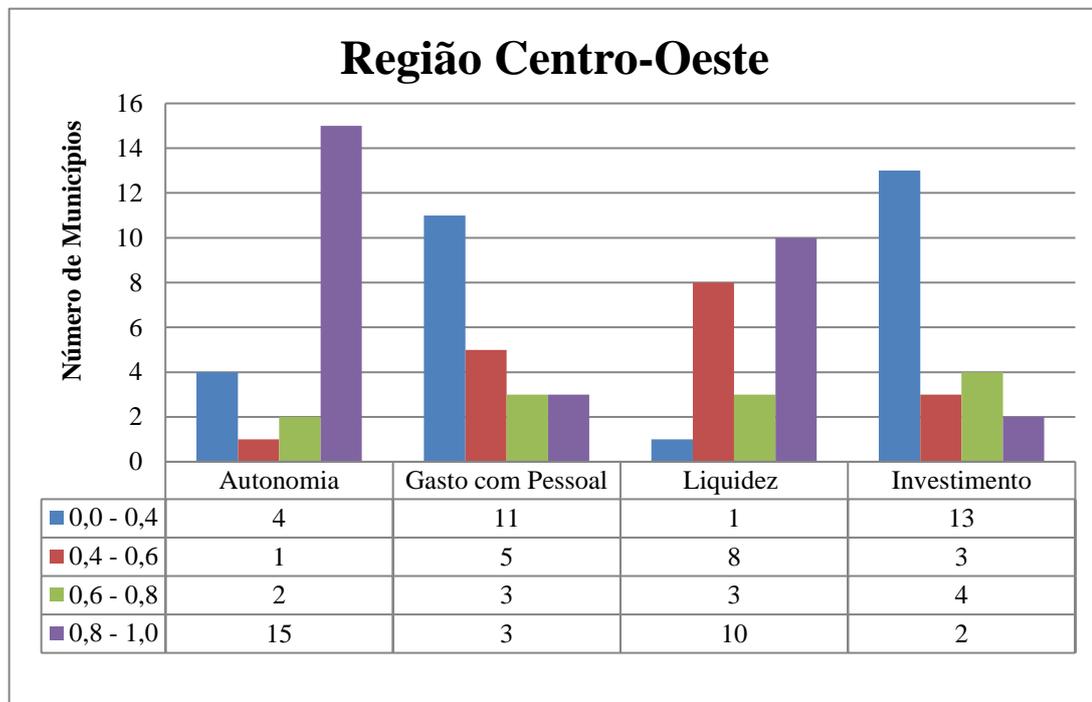
Gráfico 2 - Classificação dos municípios da região Nordeste do Brasil, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos resultados da pesquisa.

Avaliando os indicadores dos 63 municípios da amostra, pertencentes a região Nordeste, nota-se que 20 estão em situação crítica para o indicador autonomia e entre estes, Ilhéus na Bahia e Timon no Maranhão, não conseguiram gerar recursos próprios suficientes para custeio de sua estrutura administrativa; 32 para gestão gasto com pessoal, sendo que 16 prefeituras não cumpriram o limite exigido pela LRF de 60% da receita corrente líquida com a despesa do funcionalismo público e, 11 municípios finalizaram, o ano de 2018, sem recursos em caixa suficientes para cobrir as despesas postergadas para o ano seguinte. Quanto ao indicador investimento 40 estão em situação crítica. O número de municípios em gestão difícil para o indicador autonomia somam 13, para gastos com pessoal 17, liquidez 22 e investimentos 16. Por outro lado, o número de municípios com boa gestão fiscal, entre 0,6 e 0,8, somaram 5 para o indicador autonomia, gasto com pessoal 6, liquidez 10 e investimentos 4. Atingiram gestão de excelência, entre 0,8 e 1 (um), 25 municípios no indicador autonomia, 8 em gasto com pessoal, 20 em liquidez e 3 em investimentos. Ressalta-se que o valor 1(um) foi conquistado por 19 municípios no indicador autonomia, por 6 em gasto com pessoal, 14 no item liquidez e 1 em investimento.

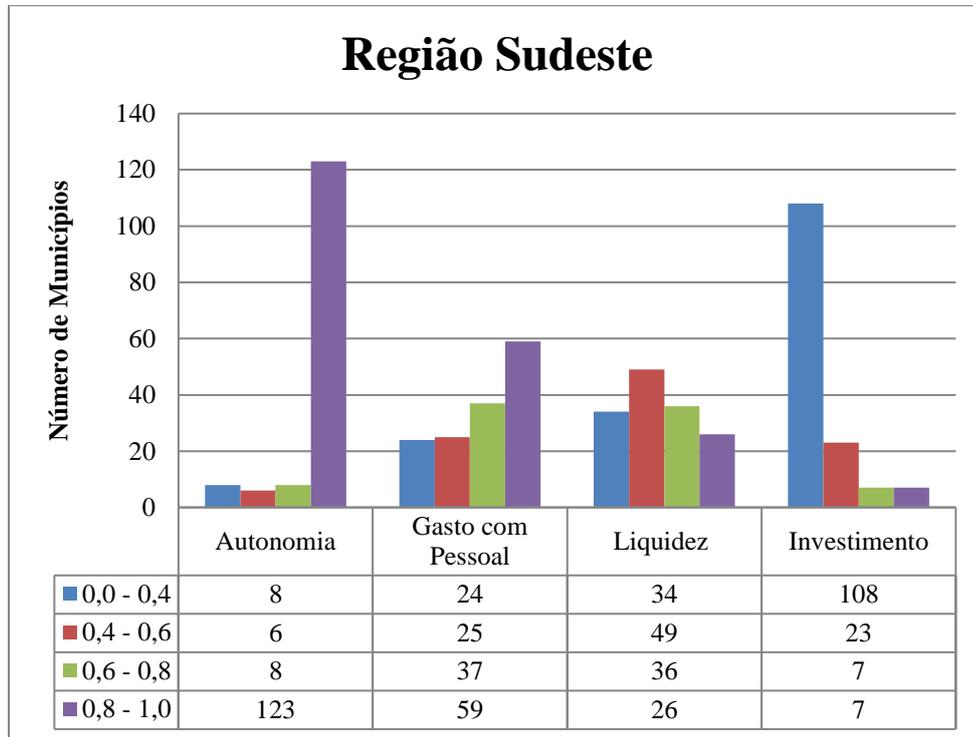
Gráfico 3 - Classificação dos municípios da região Centro-Oeste do Brasil, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos resultados da pesquisa.

O Gráfico 3 mostra que dos 22 municípios da região Centro-Oeste, 4 estão em situação crítica para o indicador autonomia sendo que um (Novo Gama - Goiás) não conseguiu gerar recursos próprios suficientes para custear sua estrutura administrativa; 11 para gestão gasto com pessoal, sendo que destes, 2 (Itumbiara e Novo Gama, GO) não cumpriram o limite exigido pela LRF de 60% da receita corrente líquida com a despesa do funcionalismo público e, 1 município (Cuiabá-MT) findou, o ano de 2018, sem recursos em caixa suficientes para cobrir as despesas postergadas para o ano seguinte. Quanto ao indicador investimento 13 estão com situação crítica. O número de prefeituras em gestão difícil para o indicador autonomia é 1, para gastos com pessoal 5, liquidez 8 e investimentos 3. De outra parte, o número de municípios com boa gestão fiscal, entre 0,6 e 0,8, somaram 2 para o indicador autonomia, gestão de pessoal 3, liquidez 3 e investimentos 4. Atingira gestão de excelência, entre 0,8 e 1 (um), 15 municípios no indicador autonomia, 3 em gestão de pessoal, 10 em liquidez e 2 em investimentos. Salienta-se que o valor 1(um) foi conquistado por 14 municípios no indicador autonomia, e 8 no indicador liquidez.

Gráfico 4 - Classificação dos municípios da região Sudeste do Brasil, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018.



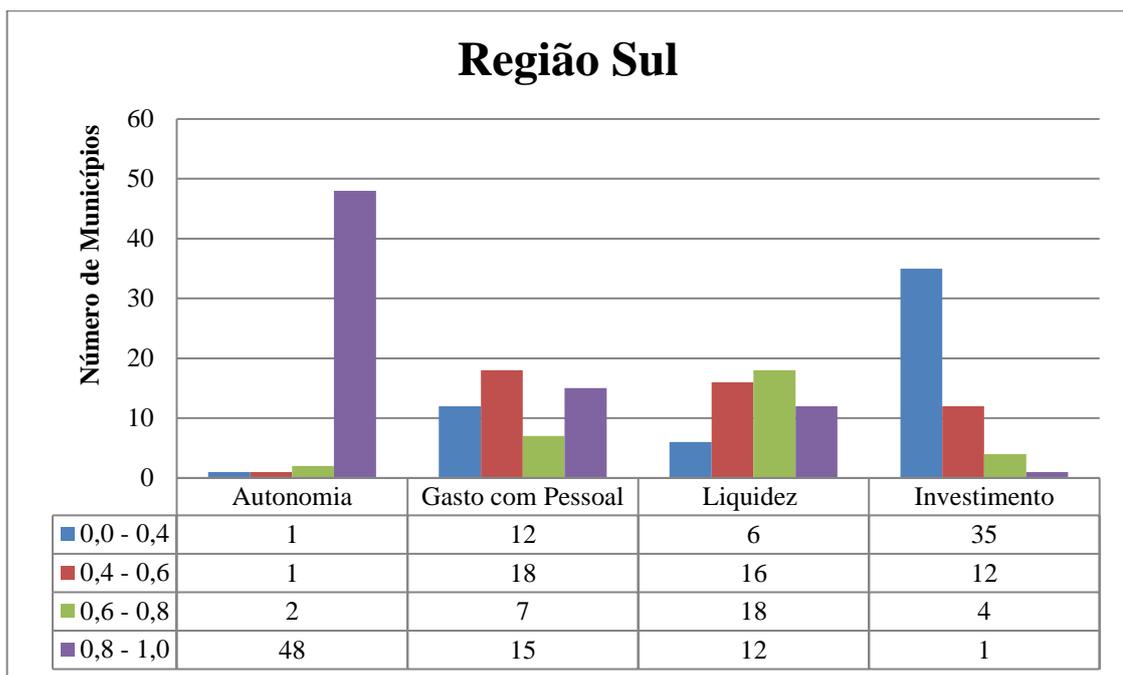
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos resultados da pesquisa.

Ao examinar os indicadores dos 145 municípios da amostra referentes a região Sudeste percebe-se que 8 estão em situação crítica para autonomia, dentre estes, Maricá no Rio de Janeiro não conseguiu gerar recursos próprios suficientes para custear sua estrutura administrativa. Um total de 24 municípios estão em situação crítica para gestão gasto com pessoal, sendo que destes, Ribeirão das Neves em Minas Gerais e Itaguaí no Rio de Janeiro não cumpriram o limite exigido pela LRF de 60% da receita corrente líquida com a despesa do funcionalismo público e, 34 municípios encerraram o ano de 2018, sem recursos em caixa suficientes para cobrir as despesas postergadas para o ano seguinte. Quanto ao indicador investimento 108 estão com situação crítica. O número de prefeituras em gestão difícil para autonomia soma 6; gastos com pessoal 25, liquidez 49 e investimentos 23. No entanto, o número de municípios com boa gestão fiscal, entre 0,6 e 0,8, somaram 8 para o indicador autonomia, 37 para gasto com pessoal, liquidez 36 e investimentos 7. Obtiveram gestão de excelência, entre 0,8 e 1 (um), 123 municípios no indicador autonomia, 59 em gestão de pessoal, 26 no indicador liquidez e 7 no indicador investimentos. Registra-se que o valor 1(um) foi conquistado por 110

municípios no indicador autonomia, 33 em gestão de pessoal, 14 em liquidez e 2 em investimentos.

Finalizando a classificação dos municípios, por regiões brasileiras, o gráfico 5 apresenta a classificação da Região Sul, conforme critério definidos pela Firjan ano de 2018.

Gráfico 5 - Classificação dos municípios da região Sul do Brasil, com base nos critérios definidos pela Firjan, ano 2018.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos resultados da pesquisa.

O Gráfico 5 mostra que dos 52 municípios da amostra, relativos a região Sul um (Uruguaiana, Rio Grande do Sul) está em situação crítica para o indicador autonomia; 12 para gasto com pessoal, sendo que destes, Cachoeirinha e Bagé no Rio Grande do Sul, não cumpriram o limite exigido pela LRF de 60% da receita corrente líquida com a despesa do funcionalismo público e, 6 municípios acabaram, o ano de 2018, sem recursos em caixa suficientes para cobrir as despesas postergadas para o ano seguinte. São estes, Joinville e Blumenau em Santa Catarina e Canoas, Gravataí, São Leopoldo e Bagé no Rio Grande do Sul. Quanto ao indicador investimento 35 estão com situação crítica. O número de prefeituras em gestão difícil para autonomia é 1, para gastos com pessoal soma 18, liquidez 16 e investimentos 12. Por outro lado, o número de municípios com boa gestão fiscal, entre 0,6 e 0,8, totalizam 2 para o indicador autonomia, 7 para gasto com pessoal, liquidez 18 e 4 para investimentos.

Alcançaram gestão de excelência, entre 0,8 e 1 (um) 48 municípios para o indicador autonomia, 15 para gasto com pessoal, liquidez 12 e 1 (um) em investimento. Destaca-se que o valor 1(um) foi obtido por 46 municípios no indicador autonomia, por 7 em gasto com pessoal, 6 no indicador liquidez.

Ainda que, muitos municípios tenham apresentado gestão fiscal crítica ou em dificuldade nos indicadores e para o índice de gestão fiscal notou-se um esforço dos municípios em atenderem aos limites legais. A tabela 8 traz a adequação dos municípios da amostra a LRF, por indicador e região do Brasil no ano 2018.

Tabela 8 - Adequação dos municípios a LRF, por indicador e região do Brasil no ano 2018.

Municípios por região	Indicadores		
	Autonomia Geraram recursos locais próprios para custeio de sua estrutura administrativa. Faz referência ao Art. 11 da LRF	Gasto com Pessoal Cumpriram o art. 19 da LRF (limite máximo de 60% da RCL)	Liquidez Cumpriram o at. 42 da LRF
Região Norte (27)	26 (96,29%)	18 (66,66%)	19 (70,37%)
Região Nordeste (63)	61 (96,82%)	47 (74,60%)	52 (82,53%)
Região Centro-Oeste (22)	21 (95,45%)	20 (90,90%)	21 (95,45%)
Região Sudeste (145)	144 (99,31%)	143 (98,62%)	111 (76,53%)
Região Sul (52)	52 (100%)	50 (96,15%)	46 (88,46%)
Total (309)	304 (98,38%)	278 (89,96%)	249 (80,58%)

Fonte: Autor, 2021.

Legenda: LRF = Lei de Responsabilidade Fiscal; RCL = Receita Corrente Líquida.

Observando a tabela 8 percebe-se que 98,38% dos municípios, distribuídos nas cinco regiões, estão atentos aos requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal quanto a instituição, previsão e efetiva arrecadação dos tributos de sua competência institucional. E 89,96% das cidades mantiveram sua despesa com pessoal inferior ao limite máximo permitido enquanto 80,58% possuem recursos financeiros, em caixa, suficientes para fazer frente às despesas postergadas para o exercício seguinte.

A seguir são apresentadas, na Tabela 9, as médias do Índice de Gestão Fiscal (IGF) e dos indicadores: IGF autonomia, IGF gasto com pessoal, IGF liquidez e IGF investimentos, dos 309 municípios brasileiros com população superior a cem mil habitantes, referentes ao ano de 2018.

Tabela 9 - Descrição das médias do IGF e dos indicadores da amostra, ano 2018.

Indicadores	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
IGF Autonomia	0,8292	0,2807	0	1
IGF Gasto com Pessoal	0,5740	0,3223	0	1
IGF Liquidez	0,5543	0,3292	0	1
IGF Investimentos	0,3581	0,2159	0,0039	1
IGF	0,5789	0,1650	0,0740	0,9488

Fonte: Autor, 2021.

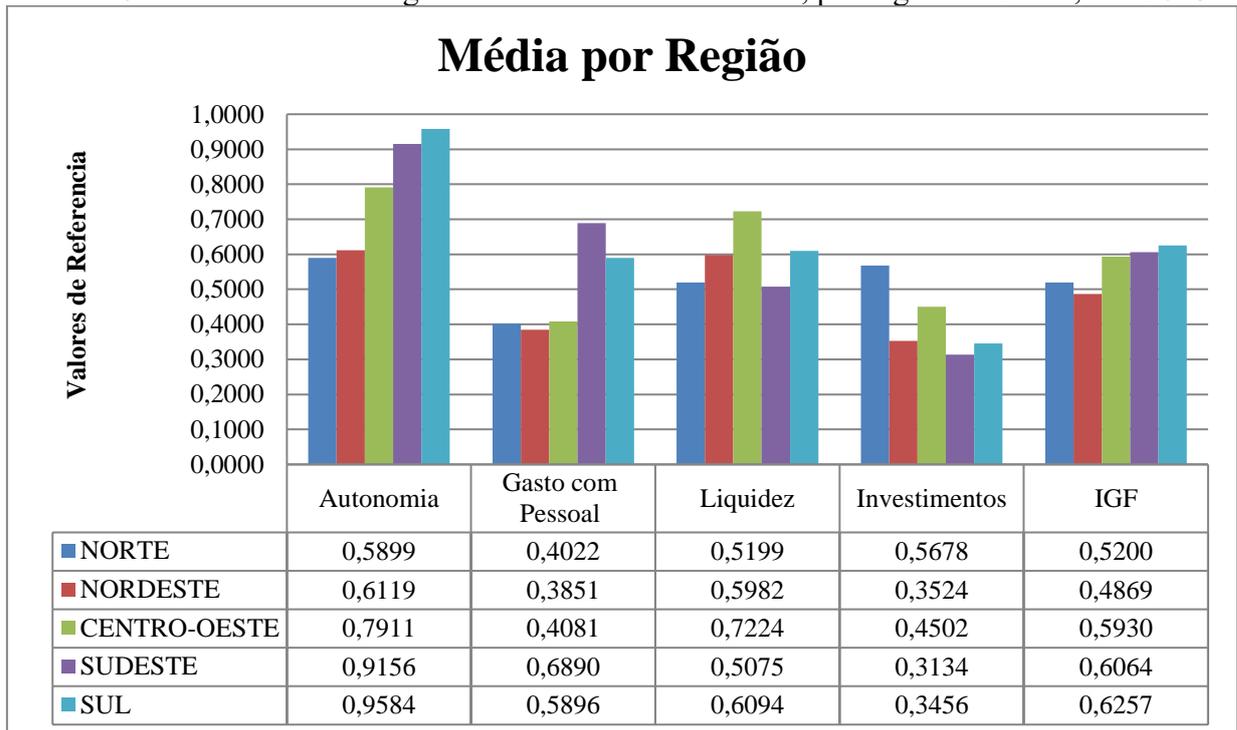
Legenda: IGF = Índice de Gestão Fiscal.

No ano de 2018, os municípios da amostra apresentaram média do Índice de Gestão Fiscal (IGF) de 0,5789, sendo o desvio padrão de 0,1650. O município com o menor índice de gestão fiscal registrado foi de 0,074, pelo município de Breves, no Estado do Pará. Por outro lado, o município responsável pelo maior índice de gestão fiscal, 0,9488, foi Santana de Parnaíba no Estado de São Paulo.

Tendo em vista as dimensões que compõe o Índice de Gestão Fiscal, percebe-se, que o IGF autonomia, foi o que apresentou a melhor média (0,8292) entre as quatro. Na sequência em ordem decrescente o IGF Gasto com Pessoal com média de 0,5740 e o IGF Liquidez com média de 0,5543. O IGF Investimentos teve média de 0,3581 representando a menor dos indicadores e foi o determinante pela queda na média do IGF dos 309 municípios da amostra.

O gráfico 6 apresenta as médias do Índice de Gestão Fiscal e dos indicadores autonomia, gasto com pessoal, liquidez e investimentos, no ano de 2018, dos 309 municípios brasileiros com mais de cem mil habitantes, por região brasileira.

Gráfico 6 - Índices médios de gestão Fiscal e dos indicadores, por região do Brasil, ano 2018.



Fonte: Elaborado pelo autor com base no resultado da pesquisa.

Ao analisar o gráfico 6 percebe-se que a região Nordeste ficou com média 0,486 para o Índice de Gestão Fiscal (IGF), representando o menor índice das regiões. Em sequência crescente do Índice de Gestão Fiscal estão a região Norte, Centro-Oeste, Sudeste e Sul. Na comparação, com a média (0,5789), do total de municípios da amostra, as regiões Norte e Nordeste apresentaram índice de gestão fiscal menor enquanto as regiões Centro-Oeste, Sudeste e Sul tem valor maior.

No indicador autonomia, as regiões Sul e Sudeste destacaram-se obtendo uma pontuação de 0,9584 e 0,9156 mantendo-se acima da média (0,8293) dos municípios que compõe a amostra. A região Centro-Oeste apresentou média de 0,7911 e a Nordeste 0,6119. Já a região Norte apresentou a média de 0,5899 sendo a menor dentre as regiões.

Com relação ao indicador gasto com pessoal a região Nordeste ficou com média de 0,3851, sendo a menor das regiões e bem abaixo da média (0,5740) de todos os municípios da amostra. A região Sudeste foi a melhor representada com média de 0,6890 seguida em ordem decrescente pela região Sul (0,5896), Centro-Oeste (0,4081) e Norte (0,4022).

O indicador Liquidez, mostrou que a região Sudeste tem a menor média 0,5075 e ficou abaixo da média (0,5543) dos 309 municípios que compõe a amostra. A região Centro-Oeste

teve o maior valor 0,7224, seguida pela região Sul com 0,6094, Nordeste com 0,5982 e Norte com 0,5199.

Quanto ao indicador investimentos revelou que as regiões Sudeste, Sul e Nordeste ficaram com as piores médias, respectivamente 0,3134, 0,3456 e 0,3524 inferiores ao valor médio (0,3581) dos 309 municípios que fazem parte da amostra. A região Centro-Oeste obteve média de 0,4502 e a melhor média do indicador ficou com a região Norte 0,5678. Evidenciando, com isto, a dificuldade de investimento em todas as regiões brasileiras.

A tabela 10 apresenta a média do Índice de Gestão Fiscal dos municípios-capital por região brasileira no ano de 2018.

Tabela 10 - Índice médio de gestão fiscal dos municípios-capital, por região do Brasil, ano 2018.

Região	Municípios-Capital	População habitantes	IGF	Média IGF de cada Região
Norte	Belém (PA)	1.485.732	0,5409	0,6877
	Boa vista (RR)	375.374	0,7544	
	Macapá ((AP)	493.634	0,6275	
	Manaus (AM)	2.145.444	0,8022	
	Palmas (TO)	291.855	0,6951	
	Porto Velho (RO)	519.531	0,5491	
	Rio Branco (AC)	401.155	0,845	
Nordeste	Aracaju (SE)	648.934	0,6338	0,6354
	Fortaleza (CE)	2.643.247	0,7889	
	João Pessoa (PB)	800.323	0,6715	
	Maceió (AL)	1.012.382	0,5501	
	Natal (RN)	877.640	0,5277	
	Recife (PE)	1.637.834	0,6886	
	Salvador (BA)	2.657.329	0,8621	
	São Luís (MA)	1.094.667	0,3582	
Teresina (PI)	861.442	0,6375		
Centro-Oeste	Cuiabá (MT)	607.153	0,4931	0,5566
	Campo Grande (MS)	885.711	0,5408	
	Goiânia (GO)	1.495.705	0,6359	
Sudeste	Belo Horizonte (MG)	2.501.576	0,7313	0,6684
	Rio de Janeiro (RJ)	6.688.927	0,4227	
	São Paulo (SP)	12.176.866	0,7371	
	Vitória (ES)	358.267	0,7825	
Sul	Curitiba (PR)	1.917.185	0,7692	0,6556
	Florianópolis (SC)	492.977	0,5943	
	Porto alegre (RS)	1.479.101	0,6034	
Total		46.549.991	Média Geral 0,6487	

Fonte: Autor, 2021.

Legenda: IGF = Índice de Gestão Fiscal.

Verifica-se, na Tabela 10, que o melhor índice médio de gestão fiscal dos municípios-capital ficou com a região Norte, 0,6877, em seguimento a região Sudeste, 0,6684, Sul com 0,6556, e a Nordeste com 0,6353. A região Centro-Oeste teve o menor valor 0,5566. Na comparação com as médias dos 309 da amostra, por região brasileira (Gráfico 6), observou-se que as regiões Norte, Nordeste, Sudeste e Sul obtiveram melhores média. No entanto a região Centro-Oeste teve valor menor na comparação.

A média geral de todas as regiões dos municípios-capital ficou em 0,6487, superior a média do índice de gestão fiscal dos municípios da amostra 0,5789.

5 CONCLUSÃO

Atualmente os governos municipais, enfrentam um enorme desafio para conciliar o atendimento da demanda pelos direitos sociais (BRASIL,1988), e assegurar uma melhor qualidade de vida a população. Isto, frente a um maior controle orçamentário, em função da legislação, que estabeleceu normas e finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas (LRF, 2000).

Este estudo analisou o perfil da gestão fiscal de municípios brasileiros, com população superior a cem mil habitantes no ano de 2018. Visando, com isto, apresentar os resultados fiscais alcançados pela administração pública, brasileira, local no ano de 2018. Considera-se que o objetivo foi alcançado visto que os resultados encontram-se na seção 4 – resultado e discussão.

Com relação ao objetivo específico (a) “Descrever o perfil dos municípios brasileiros com mais de cem mil habitantes” foi mostrado na subseção 4.1 a análise descritiva dos municípios analisados.

Quanto ao objetivo específico (b), “Verificar o cumprimento dos municípios brasileiros aos limites da despesa com pessoal e da inscrição de restos a pagar estabelecidos na lei de responsabilidade fiscal” foram demonstrados na seção 4, subseção 4.2 análise da gestão fiscal municipal por indicador e 4.3 análise da gestão fiscal municipal por região brasileira.

No que concerne ao objetivo específico (c) “Examinar a situação da gestão fiscal dos municípios brasileiros por região” foi concluído uma vez que apresentado na seção 4, subseção 4.3 a análise da gestão fiscal municipal por região brasileira.

Foi possível observar por parte da maioria dos municípios, com população superior a cem mil habitantes, o cumprimento das regras estabelecidas pela LRF. Porém, nestes municípios, parece evidente, que o ajuste das contas públicas, acontece mais pela redução de investimentos do que pelo controle dos gastos.

Do total de municípios analisados, 14,24% apresentaram gestão fiscal crítica, 38,83% gestão fiscal em dificuldade, 40,46% boa gestão fiscal e 6,47% gestão fiscal de excelência para o Índice de Gestão Fiscal (IGF). Já a média, destes municípios para o IGF ficou em 0,5789.

Estes achados, demonstram que os municípios com mais de cem mil habitantes, apresentaram melhores resultados para o Índice de Gestão Fiscal (IGF) na comparação com os 4.544 municípios brasileiros, analisados pela Firjan no ano de 2016. No qual, 57,5%

apresentaram situação fiscal difícil, 28,4% situação fiscal crítica, 13,8% boa situação fiscal e 0,3% excelente situação fiscal, na administração de suas receitas e despesa (FIRJAN 2017). Sendo que, 2016 foi o ano com o maior percentual de prefeituras em situação fiscal difícil e com o menor número em situação excelente de toda a série do IFGF, iniciada em 2006”. A média do IFGF para os 4.544 municípios foi de 0,4658 (FIRJAN, 2017).

As regiões Sul e Sudeste destacaram-se com os melhores Índices de Gestão Fiscal entre as cinco regiões brasileiras. Com relação aos indicadores, o maior resultado apresentado, por todas as regiões, foi para o índice de gestão fiscal autonomia, sendo que a região sul foi a melhor colocada neste indicador. Já a região Centro-Oeste sobressaiu no índice de gestão fiscal liquidez enquanto a região Sudeste no índice de gestão fiscal gasto com pessoal. O maior desempenho para investimentos, ficou com a região Norte.

A limitação do estudo foi pela impossibilidade de fazer inferências sobre a qualidade da gestão fiscal dos recursos público, uma vez que o Índice Firjan de Gestão Fiscal reflete, tão somente, a perspectiva da execução orçamentária e de cumprimento de metas e limites legais.

Como pesquisa futura verifica-se a possibilidade de analisar a qualidade da gestão fiscal (receita e despesa) dos governos municipais. Neste sentido uma análise da gestão fiscal poderia contemplar a investigação de nível e tipo de investimento; a dependência de transferências de recursos das instâncias maiores, dentre outros enfoques relativos ao processo orçamentário.

Podem ser desenvolvidos estudos comparativos entre o ano de 2018 e 2020, considerando que este foi ano bastante complexo para as administrações públicas locais, visto ser ano eleitoral (considerar art. 42 da LRF), ter o agravamento da crise econômica e ver-se alastrar pelo país uma grave crise sanitária.

REFERÊNCIAS

ABREU, Welles Matias de et al. **Participação política e gestão fiscal explicam desenvolvimento social nos municípios brasileiros?** Revista do Serviço Público, Brasília, v. 70, n.1, p. 83-102, jan/mar. 2019. Trimestral. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/1429>>. Acesso em 22 out. 2019.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2008. 176 p.

BEUREN, Ilse Maria et al (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2010. 200 p.

BRASIL. **Constituição de 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 de agosto de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 14 ago. 2019

Brasil (2001a). BRASIL. Congresso. Senado Federal. **Resolução n.º 40, de 20 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. Brasília, DF: Senado. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/562458>>. Acesso em: 21 out. 2019.

Brasil (2001b). BRASIL. Congresso. Senado Federal. **Resolução n.º 43, de 21 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=582604>>. Acesso em: 21 out. 2019.

BRASIL. Congresso. Senado Federal. **Resolução n.º 48, de 21 de dezembro de 2007**. Dispõe sobre os limites globais para as operações de crédito externo e interno da União, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo poder público federal e estabelece limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno. Brasília, DF: Senado. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=576233>>. Acesso em: 22 out. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 131, de 27 de maio de 2009**. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar

a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 11 jul. 2019.

Brasil. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais** (MDF). 10 ed. Brasília, DF: SNT, 2019. 683 p. Disponível em: <<https://tesouro.fazenda.gov.br/-/mdf>>. Acesso em 19 nov. 2019.

BRASÍLIA. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. (Org.). **Relatórios Fiscais: Relatório de Gestão Fiscal, Relatório Resumido da Execução Orçamentária**. 2019. Artigo Contabilidade Pública. Disponível em: <<https://tesouro.fazenda.gov.br/demonstrativos-fiscais>>. Acesso em: 20 out. 2019.

CAMARA DOS DEPUTADOS. **Monitor fiscal**. Fev. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/monitor-fiscal/monitor_fiscal_2019_01_web>. Acesso em: dez. de 2019.

CAPITANI, Camila; GALANTE, Celso. **Evidenciação da gestão fiscal nos municípios pertencentes a região sul do Brasil**. Brazilian Journal Of Development. Curitiba, p. 1046-1069. 1 jul. 2018. Disponível em: <<http://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/issue/view/16>>. Acesso em 18 jul. 2019.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. Dados de 2018 revelam dificuldade de mais de 1.700 Municípios com limite de despesa de pessoal. Maio 2019. Disponível em: <<https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/dados-de-2018-revelam-dificuldade-de-mais-de-1-700-municipios-com-limite-de-despesa-de-pessoal>>. Acesso set.2019.

CRUZ, Alethéia Ferreira da et al. **A gestão fiscal do estado do Rio de Janeiro: uma análise à luz da LRF e da sustentabilidade da dívida no período de 2001 a 2017**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 52, n. 4, p 764-775, jul. - ago. 2018. Bimestral. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612174116>>. Acesso em: 15 out. 2019.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; AFONSO, Luís Eduardo. **Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios**. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v.52, n.1, p.126 148, Jan, 2018. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122018000100126&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 20 out, 2019.

CRUZ, Flávio da et al. (Coord.). **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 7. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2011. 408 p.

DE AQUINO, André Carlos Busanelli; DE AZEVEDO, Ricardo Rocha. **Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p.580-595, Jul/ Ago. 2017. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612163584>>. Acesso em: 09 dez. 2019.

DIAS, Edineuza Puchacz. **Os reflexos da dívida pública nos municípios paranaenses**. 2018. 110 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Administração Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Campo Mourão, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/3973>>. Acesso em: 9 dez. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2002. 171 p.

ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL - FIRJAN. **IFGF - 2017: Recorte Municipal-Abrangência Nacional. Rio de Janeiro: Firjan, 2017. 33 p.** Disponível em: <https://www.firjan.com.br/data/files/4A/B0/A3/B1/C4CCD51063C6AAD5A8A809C2/IFGF%202017%20-%20An_lise%20Especial%20-%20Vers_o%20Completa.pdf>. Acesso em out. 2019.

ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL - FIRJAN. **IFGF - 2019: Um Raio X na Gestão Pública dos Municípios Brasileiros**. Rio de Janeiro: Firjan, 2019. 24 p. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/data/files/8F/50/19/81/B2E1E610B71B21E6A8A809C2/IFGF-2019_estudo-completo.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2019.

ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL - FIRJAN. **IFGF - 2019: Metodologia**. <https://firjan.com.br/data/files/88/94/7D/5D/33F0F61053918AE6A8A809C2/IFGF-2019_anexo-metodologico3.pdf> Acesso em 15 out. 2020.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. **Cidades@**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 4 set. 2019.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. **Estimativas da População para os Municípios e para as Unidades da Federação com data de referência em 1o de julho de 2018**. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101597>>. Acesso em 16 de set. 2019.

Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-lei nº 2.848/40 (Código Penal), e lei nº 1.079/50 e Decreto-lei nº 201/67. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/ccivil/leisl10028.htm>>. Acesso em: 25 out. 2019.

Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados Municípios e Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 23 de março de 1964.

LEROY, Rodrigo Silva Diniz et al. **Estrutura Arrecadatória e Desenvolvimento Socioeconômico dos Municípios Mineiros**. Desenvolvimento em Questão, [s.l.], v. 15, n. 41, p.164-201, 21 out. 2017. Editora Unijui. <http://dx.doi.org/10.21527/2237-6453.2017.41.164-201>. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/47205/estrutura-arrecadatoria-e-desenvolvimento-socioeconomico-dos-municipios-mineiros->>>. Acesso em: 03 set. 2019.

LIMBERGER, Têmis. Cibertransparência: **Informação pública em rede e a intimidade como um dos limites constitucionais: uma abordagem a partir do tema 483 da**

Repercussão Geral examinada pelo STF. A&C Revista de Direito Administrativo & Constitucional (Impresso), v. 65, p. 199-217, 2016.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de. **Gestão Fiscal nos Municípios Brasileiros: Uma Análise das Diferenças Regionais.** 2017. 125 f. (Tese de Doutorado) - Curso de Economia, Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2017. Disponível em: <<https://www.locus.ufv.br/bitstream/handle/123456789/11546/texto%20completo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 04 set. 2019.

MIRANDA, Walter Luiz Leite Carvalho de et al. **Avaliação da Gestão Fiscal nos Estados Brasileiros: Análise no Quinquênio 2011 a 2015.** Revista Mineira de Contabilidade. Minas Gerais, v. 1, n. 19, p.55-67, 24 abr. 2018. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/49387/avaliacao-da-gestao-fiscal-nos-estados-brasileiros--analise-no-quinquenio-2011-a-2015->>. Acesso em: 20 out. 2019.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacob. **Responsabilidade Fiscal:** Lei Complementar 101 de 4/5/2000. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rei, 2001. P 201-205.

PELICIOLO, Angela Cristina. A Lei de Responsabilidade na gestão fiscal. **Revista de Informação Legislativa.** Brasília. a. 37 n.146. abr/jun. 2000. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/582/r146-07.pdf?sequence=4>>. Acesso em: out. 2020.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Lei de Responsabilidade Fiscal:** Curso de Pós-graduação à Distância em Controle da Gestão Pública. Florianópolis: Secretaria de Educação A Distância, 2007. 164 p.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade Pública:** Atualizada e focada. 22. ed. rev. e atual. Florianópolis: Edição do autor, 2019.

PONTES, Juarez. **Legislação Aplicada.** 2. ed. Florianópolis: Cefet/sc, 2017. 96 p.

REIS, Heraldo da Costa. **Impactos da LRF sobre a lei n. 4.320.** 2001. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/3481/1/Impactos%20da%20LRF%20sobre%20a%20Lei%20n%C2%BA%204320_Cadernos%20IBAM_2_P.pdf>. Acesso em: 18 out. 2019.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas.** 2. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2001. 382 p.

RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva. **Reflexos da Lei de Responsabilidade Fiscal Sobre o Controle Fiscal e a Transparência na Gestão Pública Municipal em Minas Gerais.** 2012. 217 f. (Dissertação de Mestrado) - Curso de Administração, Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2012. Disponível em: <<https://www.locus.ufv.br/bitstream/handle/123456789/1957/texto%20completo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 02 out. 2019.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **MCASP:** Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 8 ed. Brasília, 2018. 467 p. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%>

20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9>. Acesso em: 15 nov. 2019.

SENADO FEDERAL. Agência Senado. Notícias. **Pacto Federativo**. 2015 Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/noticias/destaques/pacto-federativo-2/pagina/1>. Acesso set. 2020.

SILVA, Lara Lúcia da et al. **A influência do desempenho tributário e gestão fiscal no Índice Firjan de Desenvolvimento (IFDM) dos municípios de Gerais Minas**. Revista de Ciências Humanas. Viçosa. v. 13, n. 1, p 199-219, jan/jun. 2013. Semestral. Disponível em: <<https://periodicos.ufv.br/RCH/article/view/3920>>, Acesso em: 5 jul. 2019.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: Uma Avaliação do Desempenho da Arrecadação**. 2003. 172 f. (Tese de Doutorado) - Curso de Administração, Eaesp/fgv, São Paulo, 2003. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2568/86620.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 10 set. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal: lei complementar nº 101/2000**. 2. ed. rev. e ampl. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2002. 176 p. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/guia_lrf_2ed.pdf>. Acesso em: dez. 2019

VASCONCELOS, Cássia Cardoso de Carvalho. **Os impactos financeiros dos restos a pagar na execução orçamentária e financeira das IFES da Região Centro-Oeste no período de 2008 a 2016**: Administração Pública: transformação e inovação organizacional. 2018. 111 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.bc.ufg.br/tede/handle/tede/8572>>. Acesso em: 28 nov. 2019.

VELOSO, João Francisco Alves et al. Uma Visão Inicial dos Subsistemas da Gestão Pública Municipal. In: VELOSO, João Francisco Alves et al (Org.). **Gestão Municipal no Brasil: Um Retrato das Prefeituras**. Brasília: Ipea, 2011. Cap. 1. p. 11-39.