

**FUCAPE PESQUISAS, ENSINO E PARTICIPAÇÕES LTDA – FUCAPE
RJ**

MARCELO VALVERDE GONÇALVES

GASTO COM PESSOAL NO SETOR PÚBLICO: uma análise do
comportamento das rubricas de despesa com pessoal dos municípios
fluminenses

**RIO DE JANEIRO
2018**

MARCELO VALVERDE GONÇALVES

GASTO COM PESSOAL NO SETOR PÚBLICO: uma análise do comportamento das rubricas de despesa com pessoal dos municípios fluminenses

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Pesquisas, Ensino e Participações LTDA – FUCAPE RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis - nível profissionalizante.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Arilda M. C. Teixeira

**RIO DE JANEIRO
2018**

MARCELO VALVERDE GONÇALVES

GASTO COM PESSOAL NO SETOR PÚBLICO: uma análise do comportamento das rubricas de despesa com pessoal dos municípios fluminenses

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Pesquisas, Ensino e Participações LTDA (FUCAPE-RJ), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 19 de outubro de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr.: ARILDA M. C. TEIXEIRA

Fucape Pesquisas, Ensino e Participações LTDA – FUCAPE – RJ

Prof. Msc.: JOÃO EUDES BEZERRA FILHO

Fucape Pesquisas, Ensino e Participações LTDA – FUCAPE – RJ

Prof. Dr.: SÉRGIO AUGUSTO PEREIRA BASTOS

Fucape Pesquisas, Ensino e Participações LTDA – FUCAPE – RJ

Dedico este trabalho,
primeiramente, a Deus, o autor
da vida e galardoador daqueles
que o buscam. E, a minha
família pelo apoio irrestrito.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela saúde, provisão e proteção que nos concedeu ao longo desta trajetória;

Agradeço a minha família pelo incentivo e compreensão que contribuíram para que essa trajetória fosse menos árdua;

Agradeço aos professores pelos preciosos finais de semana que estivemos juntos durante a realização deste mestrado na busca pelo conhecimento;

Agradeço a minha orientadora Prof. Dr.^a Arilda Teixeira pela direção nas decisões que foram tomadas;

Agradeço a todos os alunos que com suas contribuições fizeram das nossas aulas um grande laboratório de troca de experiências e aprendizado;

Agradeço a Câmara de Vereadores de Armação dos Búzios pelo apoio concedido no custeio de diárias, auxílio financeiro e liberação das minhas atividades nas sextas feiras de aula.

Agradeço ao pessoal da secretaria e da biblioteca pela dedicação e atenção;

“Porque não há nada oculto que não venha a ser revelado, e nada escondido que não venha a ser conhecido e trazido à luz. ”

(Lucas, 8:17)

RESUMO

O objetivo desta dissertação foi identificar as rubricas de despesas com pessoal dos orçamentos municipais do estado do Rio de Janeiro em que ocorre gerenciamento de resultados. Trata-se de pesquisa quantitativa e exploratória realizada com dados coletados dos Relatórios de Gestão Fiscal, colhidos do sítio do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, relativos ao período de 2007 a 2017. Para estimar os resultados, os dados foram organizados em painel desequilibrado e aplicados testes de diferenças de médias. O grupo de controle foi formado pelos municípios que se encontravam abaixo do limite legal e o grupo de tratamento acima desse limite. As rubricas de despesas testadas para identificar gerenciamento foram àquelas utilizadas pelo município para o custeio do pessoal ativo, dos contratos de terceirização de mão de obra, dos gastos com indenizações, das despesas de exercícios anteriores, das sentenças judiciais e dos gastos com inativos e pensionistas. Os resultados obtidos revelaram evidências de redução da despesa com pessoal por meio de artifícios contábeis nas rubricas: despesas de exercícios anteriores e sentenças judiciais, em um dos três cenários analisados; e na rubrica inativos e pensionistas nos três cenários propostos. Foi possível admitir redução do gasto com pessoal por atividades reais, nas variáveis indenizações e restituições nos três cenários analisados e de pessoal ativo, somente no período de crise. Evidenciou-se que a redução promovida por artifícios contábeis foi superior à redução obtida por meio de atividades reais. No entanto, a pouca expressividade dos percentuais obtidos nos testes de diferença de médias realizados entre o grupo de controle e o grupo de tratamento, indicou ser pouco provável que o gerenciamento por meio de manipulação da informação contábil seja utilizado de forma generalizada pelos municípios que se encontram acima do limite legal.

Palavras-Chave: Gerenciamento de resultado; Despesa com pessoal; Municípios do estado do Rio de Janeiro; Contabilidade Criativa.

ABSTRACT

The objective of this dissertation was to identify the personnel expenses items of the municipal budgets of the state of Rio de Janeiro in which management of results occurs. This is a quantitative and exploratory research carried out with data collected from the Fiscal Management Reports, collected from the site of the Court of Accounts of the State of Rio de Janeiro, for the period from 2007 to 2017. To estimate the results, the data were organized in unbalanced panel and applied tests of mean differences. The control group was formed by municipalities that were below the legal limit and the treatment group above this limit. The expenditure items tested to identify management were those used by the municipality for the costing of active personnel, labor outsourcing contracts, expenses with indemnities, expenses from previous years, judicial sentences and expenses with inactive and pensioners. The results obtained showed evidence of reduction of personnel expenses by means of accounting practices in the items: expenses of previous years and judicial sentences, in one of the three scenarios analyzed; and inactive and pensioners in the three proposed scenarios. It was possible to admit reduction of personnel expenses by real activities, in the variable indemnities and restitutions in the three scenarios analyzed and of active personnel, only in the crisis period. It was evidenced that the reduction promoted by accounting practices was higher than the reduction obtained through real activities. However, the low expressiveness of the percentages obtained in the mean difference tests performed between the control group and the treatment group indicated that it is unlikely that the management by means of manipulation of accounting information will be used in a generalized way by the municipalities that are above the legal limit.

Keywords: Earning management. Expenses with personnel; Municipalities of the state of Rio de Janeiro; Creative Accounting.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Dados da amostra coletada.....	29
Tabela 2: Resultado dos testes de diferença de média 1º cenário Limite de Alerta.....	35
Tabela 3: Resultado dos testes de diferença de média 1º cenário Limite Prudencial.....	35
Tabela 4: Resultado dos testes de diferença de média 1º cenário Limite Legal.....	35
Tabela 5: Resultado dos testes de diferença de média 2º cenário Limite Legal.....	36
Tabela 6: Resultado dos testes de diferença de média 3º cenário Limite Legal.....	37
Tabela 7: Demonstrativo consolidado dos resultados por cenário Limite Legal.....	38
Tabela 8: Resultado consolidado por tipo de gerenciamento.....	43

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro

IFGF – Índice FIRJAN de Gestão Fiscal

IPCA – Índice de Preços ao Consumidor Amplo

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais

PDV – Programa de Demissão Voluntária

RCL – Receita Corrente Líquida

RGF – Relatórios de Gestão Fiscal

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

Capítulo 1.....	11
1. INTRODUÇÃO	11
Capítulo 2.....	15
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1 GERENCIAMENTOS DO GASTO COM PESSOAL	22
2.1.1 Atividades reais	22
2.1.2 Contabilidade Criativa	23
2.1.3 Manipulação da informação contábil	25
Capítulo 3.....	28
3. METODOLOGIA	28
3.1 AMOSTRA	29
3.2 VARIÁVEIS	29
3.3 TESTE ESTATÍSTICO	30
3.4 CENÁRIOS ANALISADOS	33
Capítulo 4.....	34
4. RESULTADOS.....	34
4.1 RESULTADO DO CENÁRIO 1.....	34
4.2 RESULTADO DO CENÁRIO 2.....	36
4.3 RESULTADO DO CENÁRIO 3.....	37
Capítulo 5.....	38
5. ANÁLISE DOS RESULTADOS	38
Capítulo 6.....	44
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
REFERÊNCIAS.....	48
APÊNDICE A	51

Capítulo 1

1. INTRODUÇÃO

Estudo da FIRJAN revela que a situação fiscal dos estados e municípios brasileiros é grave. E que, no exercício de 2016, mais de 35% dos municípios descumpriram pelo menos um dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000)¹. Os principais problemas constatados nos governos municipais foram inscrição de restos a pagar acima da disponibilidade financeira e gasto com pessoal acima do limite máximo legal permitido (IFGF, 2017, p. 9).

Para Gobetti (2018) as regras da LRF são rígidas e não permite ao governo adotar políticas anticíclicas, o que impacta negativamente a transparência, o investimento, e contribui para o aumento da utilização de artifícios contábeis na busca das metas pretendidas.

A apuração de índices fiscais pautados em dados orçamentários concorre para a recorrência da contabilidade criativa (VON HAGEN; WOLFF, 2006). Essa prática, segundo Cosenza (2003), é desenvolvida por meio de escolhas de procedimentos contábeis válidos, segundo os princípios e normas vigentes, no intuito de evidenciar a informação contábil mais favorável à Entidade. Para isso, a área contábil se vale de lacunas ou omissões da lei ou regulamentos, muitas vezes em detrimento da representação adequada, prejudicando assim os usuários da informação contábil.

O uso da contabilidade criativa em situações motivadas por falhas da legislação, omissão ou falta de regulamentação não se configura crime. Nesse sentido, pode ser entendida como estratégia contábil de gerenciamento de resultado

¹ Lei complementar 101 de 04 de maio de 2000.

voltada para melhorar o desempenho. Entretanto, se a real intenção dessa prática contábil for enganar ou distorcer o resultado, a fim de induzir os usuários da contabilidade a erro de interpretação, se constitui em crime e prática eticamente condenável (OLIVEIRA, 2011).

Dentre as áreas passíveis de manipulação da informação contábil na gestão pública, estão o cancelamento de empenhos, a apuração da receita corrente líquida, as exclusões permitidas na apuração do gasto com pessoal, o cálculo do resultado primário, dentre outras (OLIVEIRA, 2011).

O alto volume de despesas de exercícios anteriores com pessoal e a frequência com que esses valores têm sido registrados na contabilidade, se distinguem do caráter excepcional, e pode estar sendo utilizado para melhorar a meta do resultado primário e o percentual de gasto com pessoal de forma artificial (SILVA et al., 2017).

Outras práticas questionáveis na gestão do gasto com pessoal são aquelas utilizadas para obter ganhos políticos, tais como: deduções irregulares de benefícios previdenciários e postergação do pagamento do funcionalismo para o exercício seguinte, cujos gastos são apropriados posteriormente na rubrica “despesas de exercícios anteriores” (OLIVEIRA, 2011, p. 6).

O descumprimento dos limites do gasto com pessoal gera uma série de restrições para os municípios, que se iniciam quando o Limite Prudencial² é excedido, o qual representa 51,3% da Receita Corrente Líquida (RCL). As vedações aumentam

²LRF, art. 22, § único, incisos I, II, III, IV e V

(Limite prudencial corresponde a 51,3% da RCL) - vedações: concessão de vantagem, aumento, reajuste, salvo a revisão geral anual garantida pela CF, criação de cargo, contratação de horas extras, provimento, admissão ou contratação de pessoal, salvo as reposições decorrentes de aposentadoria e falecimento de servidores das áreas de saúde, educação e segurança;

quando o município ultrapassa o Limite Legal³, que representa 54% da RCL. Essas restrições e vedações persistem enquanto o excesso verificado não for eliminado.

Além dessas penalidades impostas aos municípios por extrapolar o limite legal, o prefeito que não adotar medidas para eliminar o excesso apurado nos dois quadrimestres seguintes, pode ser multado em 30% de seus vencimentos anuais⁴. Este contexto suscitou o seguinte questionamento: **os prefeitos manipulam os níveis de gastos com pessoal para não infringirem o limite legal estabelecido pela LRF?**

Para responder este questionamento, esta pesquisa teve por objetivo analisar a execução orçamentária dos municípios do Rio de Janeiro, no período de 2007 a 2017, no intuito de identificar gerenciamento de resultado nas despesas com pessoal.

A opção por estudar os municípios fluminenses foi devido às estatísticas da FIRJAN que classificou a situação fiscal do estado do Rio de Janeiro, ao final do exercício de 2016, como crítica no quesito IFGF de despesa com pessoal, onde 55% dos municípios pesquisados obtiveram conceito C ($50\% > \% \text{Gasto com pessoal} > 60\%$) e outros 30% ficaram com conceito D ($\% \text{Gasto com pessoal} > 60\%$). Para efeito de comparação, a média nacional dos municípios que obtiveram conceitos C e D nesse quesito foi de 68% (FIRJAN, 2017).

Outro fator que justifica a escolha desse estado é o fato de 81% dos municípios fluminenses, segundo a Secretaria de Previdência⁵, possuem Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS). O maior índice do país, o que permite uma análise mais

³ LRF, art. 23, § 3º, incisos I, II e III

(Limite legal do Poder Executivo corresponde a 54% da RCL), vedações: receber transferências voluntárias (convênios), contratar operações de crédito (empréstimos), obter garantia direta ou indireta de outro Ente.

⁴ Lei 10.028/2000, art.5º, inciso IV e §1º.

⁵ <http://www.previdencia.gov.br/dados-abertos/estatisticas-e-informacoes-dos-rpps/>

consistente do gerenciamento do percentual do gasto com pessoal por meio das despesas com inativos e pensionistas.

Para confirmar o desvio de direção da política de gastos com pessoal, nos municípios do Rio de Janeiro, este trabalho testou a seguinte hipótese:

H₁: Os valores médios das rubricas orçamentárias de despesas com pessoal, nos municípios que se encontram abaixo do limite legal são diferentes dos da média verificada nessas rubricas nos municípios que se encontram acima desse limite.

A relevância desta pesquisa é a sua contribuição para a literatura e aos órgãos de controle da gestão pública, no que tange ao cumprimento do percentual de gasto com pessoal estabelecido pela LRF, uma vez que a análise realizada nesta dissertação busca extrapolar a simples verificação desse limite nos relatórios fiscais, na medida em que os seus resultados procuram desvelar o tipo de gerenciamento de resultado adotado pelos prefeitos na recondução do gasto com pessoal ao limite legal, bem como identificar os tipos de gasto que estão sendo utilizados para manipular o índice de gasto com pessoal de forma artificial em gestões municipais.

Esta dissertação se encontra estruturada da seguinte forma: o capítulo 1 apresenta a introdução da pesquisa; o capítulo 2 discorre sobre o referencial teórico; o capítulo 3 evidencia a metodologia aplicada; o capítulo 4 demonstra os resultados encontrados; no capítulo 5 são discutidos os resultados à luz da literatura e no capítulo 06 são apresentadas as considerações finais.

Capítulo 2

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A tentativa de contingenciar os gastos com pessoal no Brasil já constava da Constituição Federal de 1967, cujo limite deveria ter sido fixado por lei complementar, a qual não foi editada. Posteriormente, o assunto retornou a agenda quando da Constituição Federal de 1988, na qual diferentemente da primeira tentativa, foi fixado um limite provisório de 65% das receitas correntes nos atos das disposições constitucionais transitórias, até que fosse editada uma lei complementar que regulamentasse a matéria (SOUZA; PLATT NETO, 2012).

Em 1995 foi editada a lei complementar nº 82 que ficou conhecida como Lei Camata que estabeleceu limite de gasto com pessoal de 60% da Receita Corrente Líquida para os estados, distrito federal e municípios e no ano de 1999 foi editada a LC 96 que ficou conhecida como a Lei Camata II que estabeleceu o limite de gasto com pessoal para a União em 50% da RCL e ratificou o limite de 60% da RCL para os estados, distrito federal e municípios (SOUZA; PLATT NETO, 2012).

No ano de 2000 foi editada outra Lei Complementar de nº 101/00 que ficou conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal onde o limite de gasto com pessoal editado pela Lei Camata II foi incorporado e o prazo de recondução ao limite legal⁶ foi estabelecido em dois quadrimestres, sendo que pelo menos 1/3 do excesso deve ser eliminado no primeiro quadrimestre e o restante no quadrimestre seguinte, com

⁶ LRF, art. 23.

previsão de duplicação desse prazo⁷ quando o PIB apurado nos três últimos quadrimestres for inferior a um por cento (BRASIL, 2000).

O limite percentual de gasto com pessoal⁸ para os municípios é de 60%, sendo 54% para o Poder Executivo⁹ e 6% para o Poder Legislativo, o cálculo desse percentual é obtido por meio do quociente entre a soma dos gastos com pessoal¹⁰ e a Receita Corrente Líquida¹¹, ambos apurados pela soma dos valores do mês de referência acrescido dos onze meses anteriores (BRASIL, 2000).

Se a prefeitura não reconduzir o percentual de gasto com pessoal ao limite legal no período estabelecido na LRF, enquanto perdurar o excesso, o município não poderá¹² receber transferências voluntárias, obter garantia, direta ou indireta, de outro ente e contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal (BRASIL, 2000).

As restrições se iniciam quando os órgãos atingem o limite prudencial¹³ que corresponde a 95% do limite legal, o qual no caso das prefeituras representa 51,3% da RCL. Uma vez extrapolado esse limite é vedado¹⁴ às prefeituras criar cargos, conceder vantagens, aumento, reajustes, salvo a revisão geral anual assegurada pela Constituição (BRASIL, 2000).

Segundo o Manual dos Demonstrativos Fiscais os benefícios sociais e as despesas indenizatórias¹⁵ que visam ressarcir o servidor público em função do seu

⁷LRF, art. 66, §1º

⁸ LRF, art. 19, inciso III.

⁹ LRF, art. 20, inciso III, alínea a, b.

¹⁰ LRF, art. 18, §§1º e 2º.

¹¹ LRF, art.2º, inciso IV, alínea c, §§ 1º e 3º.

¹² LRF, art.23, incisos I, II e III, §2º.

¹³ LRF, art. 22, § único.

¹⁴ LRF, art. 22, § único, incisos I, II, III, IV e V.

¹⁵ STN, Manual dos Demonstrativos Fiscais, p. 491-492

ofício não são considerados no cálculo da despesa bruta com pessoal, tais como: diárias, auxílio alimentação, educação, plano de saúde, transporte, dentre outras. As despesas que incidem para o percentual de gasto com pessoal e as deduções permitidas são as constantes do Anexo 1 do Relatório de Gestão Fiscal - Quadro 1.

RGF – ANEXO 1 (Demonstrativo da Despesa com Pessoal)	TIPO DE GASTO / FÓRMULA
DESPESA BRUTA COM PESSOAL	Pessoal ativo + inativos e pensionistas + terceirização
(+) Pessoal Ativo	Vencimentos e vantagens fixas, obrigações patronais, outras despesa variáveis com pessoal (horas extras), contratação por tempo determinado.
(+) Inativos e Pensionistas	Aposentadoria, pensões outros benefícios previdenciários do RPPS que sejam custeadas com recursos da Prefeitura e pelo Regime Próprio de Previdência Social.
(+) Terceirização de Mão de Obra	Contratos de terceirização de mão de obra em substituição a servidor do quadro permanente.
(-) DEDUÇÕES	Sentenças judiciais + DEA + Inativos & Pensionistas + Indenizações & Restituições
(-) Sentenças Judiciais	Precatórios, cumprimento de decisões judiciais;
(-) Despesas de exercícios anteriores	Despesas com pessoal de períodos anteriores a 12 meses;
(-) Inativos e Pensionistas	Aposentadoria e pensões do RPPS que sejam custeadas com recursos do RPPS.
(-) Indenizações e Restituições Trabalhistas	Demissão por PDV, perda da condição de empregado, férias e aviso prévio indenizado, multa rescisória.
(=) DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL	DESPESA BRUTA COM PESSOAL - DEDUÇÕES
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	Soma das receitas correntes líquidas arrecadadas no mês de referência acrescidas daquelas arrecadadas nos onze meses imediatamente anteriores, excluídas as duplicidades.
$\% \text{ Despesa com Pessoal} = \frac{\text{Despesa Líquida com Pessoal}}{\text{Receita Corrente Líquida}}$	

Quadro 1 – Demonstrativo das rubricas de despesas de gasto com pessoal
Fonte: Bibliografia da Pesquisa. Elaborado pelo autor

O comportamento das finanças públicas tem atraído pesquisadores no Brasil após o advento da LRF. As metas e limites desta lei complementar que atinge as três esferas de governos em todos os poderes são um grande campo de pesquisas que tem sido explorado desde sua promulgação. Entender o efeito desta legislação, sobre a execução orçamentária, endividamento, investimento, gasto com pessoal, resultado primário e nominal tem motivado muitos pesquisadores a desenvolver suas monografias, dissertações e teses estimulando o meio acadêmico¹⁶.

Segundo Fioravante et al. (2006) que avaliaram o impacto da LRF sobre as finanças públicas o limite de gasto com pessoal foi estabelecido em um patamar superior à média de gasto com pessoal verificado nos municípios brasileiros à época da promulgação da lei. A média de gasto com pessoal dos municípios brasileiros apurada no período de 1998 a 2000 era de 42,6%, enquanto que no período de 2001 a 2004 era de 42% da RCL.

Apesar da média não ter se alterado muito, a característica da composição desta média teve uma expressiva mudança, o desvio padrão diminuiu de 0,22 para 0,07, indicando que houve uma convergência desse gasto. Os municípios que gastavam acima do limite permitido se adequaram ao limite da LRF, e os municípios que gastavam abaixo da média começaram a gastar mais, fixando seus gastos mais próximos ao limite máximo permitido (FIORAVANTE et al., 2006).

De acordo com Santolin (2009), em 1995 poucos municípios mineiros ultrapassaram os limites de gasto com pessoal, e a dispersão desse gasto era muito grande. Após a edição da LRF, os municípios que extrapolavam o limite se adequaram, e, por sua vez, os municípios que estavam abaixo desse patamar

¹⁶ (ver) Anexo 01 - Lista de pesquisas publicadas em periódicos nacionais relacionadas a LRF e Gestão Fiscal

ampliaram esses gastos, corroborando com o fenômeno outrora apresentado por literatura sobre o tema (FIORAVANTE et al., 2006).

Segundo Rogers e Sena (2007) o índice de gasto com pessoal, nos municípios mineiros, cresceu ao longo do período de 1998 a 2005 e, em regra, permaneceu dentro do limite permitido pela Lei de Responsabilidade Fiscal para o poder executivo municipal. O percentual de municípios mineiros que infringiram o limite legal nesse período foi de 16% (dezesseis por cento).

Os municípios que na época da edição da lei ultrapassaram o limite imposto se localizavam no Rio Grande do Sul, Acre, Rondônia e Amazonas. Essas áreas apresentavam percentual de gasto com pessoal entre 44% e 60% da Receita Corrente Líquida com alguns municípios chegando a ultrapassar o limite de 60%. (FIORAVANTE et al., 2006)

De acordo com Araújo et al. (2015) a LRF não foi eficiente quanto ao objetivo de controlar o gasto com pessoal, muito pelo contrário, nos municípios alagoanos este índice cresceu de forma significativa. E, no ano de 2010, a despesa com pessoal ultrapassou os gastos com outras despesas correntes impactando negativamente os investimentos públicos.

Os municípios paranaenses, em média, respeitaram os limites legais de despesa com pessoal imposto pela LRF nos dez primeiros anos de vigência da lei, não sendo constatadas manipulações desses gastos, nem pagamento de gratificações extras sem previsão legal (SANTOS et al., 2014).

A despesa com pessoal possui alta rigidez, ou seja, é difícil de ser reduzida, pois são aprovados por leis e muitos desses gastos não estão ao alcance da discricionariedade do gestor (AFONSO et al., 2017).

Outra constatação feita por Santos (2015) é que o gasto com pessoal apesar de certa estabilidade possuiu leve tendência de acréscimo, por outro lado, de acordo com Gadelha (2011) a crise financeira internacional, ocorrida em 2009, contribuiu para a queda da arrecadação municipal diretamente arrecadada, bem como das transferências recebidas dos Estados e União, o que dificultou o cumprimento do limite de gasto com pessoal estabelecido na LRF no âmbito municipal.

Os autores Chieza et al. (2008) revelaram que para diminuir o gasto com pessoal, os municípios gaúchos substituíram a contratação de novos servidores por estagiários e para burlar o limite de gasto com pessoal passaram a substituir servidores por contratos de terceirização de mão de obra sem registrar o valor despendido com estes como outros gastos com pessoal.

Nos municípios paulistas o gasto com pessoal aumentou em função do crescimento da arrecadação, sem qualquer relação com a qualidade do gasto público (AMARAL et al., 2008). A despesa com pessoal cresceu mais do que a RCL nos municípios alagoanos no período 2000 a 2010 (ARAÚJO et al., 2015).

Recentemente uma nova geração de pesquisas relacionadas com a gestão fiscal tem emergido, pautadas no gerenciamento de metas fiscais. Os autores Silva et al. (2017) pesquisaram sobre o efeito da DEA nos resultados da gestão fiscal e constataram que altos volumes registrados neste elemento de despesa podem estar sendo usados para melhorar o resultado primário e o percentual de gasto com pessoal.

Segundo Afonso et al., (2017), que pesquisaram sobre os impactos da LRF nos Indicadores de Gestão Fiscal das prefeituras, o índice de endividamento cresce em anos pares, de eleição, e diminui em anos ímpares, sem eleição, e que o percentual

de gasto com pessoal teve um aumento generalizado a partir de 2009, por influência da crise internacional.

De acordo com Almeida e Sakurai (2016), os prefeitos realizam despesas e postergam o pagamento, inscrevendo-as como restos a pagar processados para não impactar negativamente o resultado primário, o que permite ao gestor elevar as despesas do ano seguinte sem descumprir as regras fiscais, por meio de despesas extra orçamentárias. Os autores constataram que essa prática é mais comum dentre os prefeitos que concorrem à reeleição.

Em função desse tipo de gerenciamento, Gobetti e Orair (2017) recalcularam o resultado primário dos três níveis de governo. E, após considerar as operações extra orçamentárias e as pedaladas fiscais, que se referem a despesas não declaradas com programas sociais pagas por bancos públicos, constataram que, na média, a despesa tem crescido mais do que o PIB. Na esfera federal em função dos programas sociais do governo central e nos governos subnacionais, em especial nos municípios, por força gasto com pessoal.

Após o levantamento bibliográfico dos artigos científicos publicados em periódicos nacionais suscitados pelo advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, os quais foram utilizados para embasamento desta pesquisa, esta dissertação prossegue com a investigação dos efeitos da LRF sobre os gastos com pessoal, nos municípios fluminenses, no período de 2007 a 2017, a fim de identificar em quais rubricas orçamentárias de despesas com pessoal ocorre gerenciamento de resultado.

2.1 GERENCIAMENTOS DO GASTO COM PESSOAL

2.1.1 Atividades reais

O gerenciamento do índice de gasto com pessoal, por meio de atividades reais, é a forma incentivada pela Lei de Responsabilidade Fiscal para que o gestor consiga se enquadrar no limite legal de gasto com pessoal¹⁷, quando sugere aos gestores a extinção de cargos e funções, redução de salários e de carga horária, tendo sido essas duas últimas alternativas julgadas inconstitucionais (BRASIL, 2000).

Outras formas de influenciar na adequação do limite são impostas pela LRF quando o município atinge o limite prudencial¹⁸, tais como: vedação de concessão de vantagens, aumentos e reajuste, salvo o reajuste geral anual assegurado pela Constituição Federal; vedação de contratação de horas extras, contratações de pessoal a qualquer título, criação de cargo e emprego (BRASIL, 2000).

Essas medidas propostas pela LRF nos artigos 22 e 23 da LRF (BRASIL: 2000) tem impacto sobre as seguintes variáveis: i) **variação % Pessoal Ativo** – onde são congregados os gastos públicos com: horas extras, pessoal concursado, comissionado, contrato por prazo determinado e encargos sociais; ii) **% Indenizações & Restituições** – onde são registrados os gastos com demissões ordinárias e relativas aos Programas de Demissões Voluntárias (PDV), conforme descrito na portaria SOF 163 do Tesouro Nacional.

De forma análoga o corte de despesa com pessoal pode ser promovido por redução dos contratos de terceirização que se refiram à substituição de servidores que constem do quadro permanente de funcionários, cujos valores são registrados na

¹⁷ LRF, art. 23, §§ 1º e 2º

¹⁸ LRF, art. 22, § único, incisos I, II, III, IV e V

rubrica de despesa pública denominada de **Terceirização**, os quais devem ser considerados como outras despesas de pessoal, conforme manual do STN (MDF, p. 492-493, 2017).

Desta forma, para medir o gerenciamento por atividades reais foram avaliadas essas três variáveis no intuito de verificar se as variações percentuais médias obtidas nos grupos em análise (acima e abaixo do limite legal) são diferentes com o nível de confiança exigido de 90%, 95% ou 99%.

2.1.2 Contabilidade Criativa

A avaliação somente pelo índice de despesa líquida com pessoal do Poder Executivo demonstra não ser o melhor critério de avaliação de desempenho dos gestores públicos, principalmente, diante da possibilidade de existir o *earnings management* nas contas públicas (DALMONECH et al., 2011).

A prática da contabilidade criativa envolve a seleção de alternativas válidas segundo os princípios, normas e regulamentos vigentes, na busca da imagem mais favorável à entidade, ainda que em detrimento da representação adequada (COSENZA, 2003).

Para Oliveira (2011) esse tipo de prática, quando motivada por brechas, lacunas ou falta de regulamentação não se configura crime e pode ser entendida como estratégia de gerenciamento de resultado. No entanto, esclarece o mesmo autor, se a intenção do gestor for distorcer a real situação da Entidade, se constitui em crime e prática eticamente condenável.

As deduções permitidas pela LRF na apuração do gasto com pessoal se constituem em um campo fértil para a prática da contabilidade criativa (OLIVEIRA,

2011). Os valores contabilizados em **Despesas de Exercícios Anteriores** (DEA) somente podem ser deduzidos do percentual de gasto com pessoal, quando se tratarem de despesas com pessoal de período superior a doze meses¹⁹, ou seja, que estejam fora do período de apuração estabelecido pela LRF²⁰. Desse modo, quando a despesa com pessoal tiver seu fato gerador incorrido no ano anterior, sem que tenha transcorrido o período de doze meses, esta despesa apesar de ser empenhada em DEA, não deve ser deduzida do percentual de gasto com pessoal.

Outro valor cuja dedução é permitida pela Lei de Responsabilidade Fiscal são os gastos com **inativos e pensionistas** desde que custeados com recursos do regime próprio de previdência social, conforme inciso VI, §1º, do art. 19 da LRF (BRASIL, 2000). No entanto, os gastos inativos que sejam custeados com recursos da prefeitura não devem ser deduzidos do limite de gasto com pessoal.

A rubrica orçamentária **Indenizações e Restituições**, apesar de estar contemplada no rol das deduções do percentual do gasto com pessoal que para Oliveira (2011) estão relacionadas à prática da contabilidade criativa. Nesta pesquisa, está associada ao gerenciamento por atividade real por estar relacionada às medidas de contingenciamento proposta nos artigos 22 e 23 da LRF.

Os gastos com **sentenças judiciais** também estão contemplados nas deduções legais do limite de gasto com pessoal, conforme inciso VI, § 1º, do art. 19 da LRF (BRASIL, 2000). Desta forma, as variáveis que são passíveis do uso da contabilidade criativa nesta pesquisa são % **DEA**, % **Inativos & Pensionistas** (parcela dedutível) e % **Sentenças Judiciais**.

¹⁹ STN, Manual dos demonstrativos fiscais, 2017, p.495

²⁰ LRF, art. 18, § 2º

2.1.3 Manipulação da informação contábil

Os efeitos da transparência na gestão fiscal são difíceis de avaliar. No entanto, a contabilidade permite mensurar as metas de limites fiscais e de equilíbrio orçamentário e o seu correspondente impacto no endividamento (MACEDO; CORBARI, 2009). Por outro lado Milesi-Ferreti (2002) conclui que a imposição de regras numéricas pode encorajar práticas contábeis duvidosas que reduzem a transparência dos governos.

A falta de transparência incentiva à prática de artimanhas contábeis que são utilizadas pelos políticos para esconder a real situação fiscal e confundir os eleitores (MENEZES, 2006). Para Oliveira (2011) a LRF incentivou as três esferas de governo a adotarem meios de enxugar os gastos com pessoal, mediante artifícios contábeis, para escapar das penalidades legais e ao mesmo tempo desfrutar de uma boa imagem no que tange aos índices de gestão fiscal.

Nesse sentido, a manipulação da informação contábil se tornou habitual entre os gestores públicos, no intuito de demonstrar uma imagem de austeridade fiscal e boa gestão, o que muitas vezes não condizem com a realidade. Dentre as áreas passíveis dessa prática, estão às exclusões²¹ permitidas na apuração do gasto com pessoal e a apuração da Receita Corrente Líquida (OLIVEIRA, 2011).

No que se refere ao gasto com **DEA**, Silva et. al. (2017), ressaltam que este elemento de despesa deve ser utilizado em casos excepcionais e que a relevância e habitualidade com que esses gastos estão sendo lançados, parece se tratar de artifício contábil para influenciar positivamente os índices de gestão fiscal estabelecidos pela LRF, tais como resultado primário e despesa com pessoal.

²¹ LRF, art. 18, §1, incisos I, II, IV e VI

Mesmo diante da clareza da legislação e do manual editado pela STN, os autores Afonso e Barroso (2006) revelam que, na esfera estadual, governos acima do limite legal ou próximo a ele estão reduzindo o gasto com pessoal, de forma artificial, por meio de apropriação de deduções de despesas com **inativos e pensionistas**, ainda que estas não sejam custeadas por recurso vinculado de origem previdenciária.

E, apesar da literatura não mencionar a rubrica orçamentária **Sentenças Judiciais** como uma possível fonte de manipulação do índice de gasto com pessoal, seu aumento nos municípios que se encontram acima do limite legal pode revelar que os gestores estão infringindo a legislação, valendo-se de artifícios contábeis para diminuir o índice de gasto com pessoal de forma ilegal. Para o êxito desse procedimento, recorrem à redução de salários de cargos em comissão efetivada por decretos do executivo, cujas diferenças salariais podem ser cobradas posteriormente na justiça.

Os valores registrados na rubrica de despesa **Terceirização** têm sido subestimados de forma grosseira a fim de burlar o limite de gasto com pessoal e contratos de prestação de serviços dessa natureza têm sido registrados como “outras despesas correntes”, as quais não impactam o percentual de gasto com pessoal (SANTOS et al., 2017). Não obstante, a orientação contida no MDF (Manual de Demonstrativos Fiscais – STN), que determina que tais contratos devem ser apropriados nessa rubrica de despesa (Terceirização) e, completa o instrumento, sejam considerados na apuração do gasto com pessoal.

Apesar da rubrica de despesa **Terceirização** ser mencionada na literatura como uma variável utilizada pelos gestores para manipular o percentual de gasto com pessoal - por meio de deslocamento desse tipo de contrato para a natureza de despesa denominada de “outras despesas correntes”, cuja classificação não impacta

o gasto com pessoal (SANTOS et al., 2017) - nesta pesquisa, por se tratar de valores declarados como contratos de serviços de terceiros em substituição a mão de obra do quadro permanente (outros gastos com pessoal), conforme orientação do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), a redução desses valores foi reconhecida como gerenciamento de atividades reais.

O Manual dos Demonstrativos Fiscais da Secretaria de Tesouro Nacional esclarece que para serem excluídos, esses valores necessitam ter sido inicialmente considerados no cômputo da despesa bruta. Somados a esses numerários, devem ser incluídas também as despesas com pessoal, segundo o regime de competência, sob a ótica patrimonial, ou seja, àquelas que foram incorridas e não somente as que foram empenhadas (STN, 2017, p.514).

Para analisar o desvio de direção da política de gasto com pessoal por meio da manipulação da informação contábil foram analisados os comportamentos das variáveis: **% Inativos & Pensionistas** (parcela dedutível), **% Sentenças Judiciais e % DEA**.

Capítulo 3

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa quantitativa e exploratória analisou o percentual médio das rubricas orçamentárias de despesas com pessoal, no intuito de identificar evidências de que os gestores, além das medidas reais de contingenciamento do gasto com pessoal apresentadas nos artigos 22 e 23 da LRF (BRASIL, 2000) e da redução proporcionada por falhas, lacunas ou omissões da lei, também se utilizam de manipulação da informação contábil para se adequarem ao limite legal de gasto com pessoal estabelecido pela LRF.

Para estimar os resultados, os dados foram organizados em painel desequilibrado, em virtude de eventuais lacunas ao longo da série temporal selecionada, proporcionada por alguns municípios com menos de cinquenta mil habitantes que, por algum momento, optaram por divulgar os seus informes semestralmente, conforme opção prevista no inciso II, do art. 63 da LRF. Os valores foram corrigidos pelo IPCA até a data de 31/12/2017.

Os municípios que só publicaram seus dados semestralmente foram excluídos da análise; e aqueles que optaram pela divulgação semestral ao longo da série estudada, só foram contemplados no período em que divulgaram os seus informes quadrimestralmente.

3.1 AMOSTRA

Os dados da pesquisa foram coletados do Anexo 01 – RGF – Demonstrativo dos Gastos com Pessoal, disponibilizados no sítio do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e contemplou o período de 2007 a 2017, que corresponde a dois mandatos do Poder Executivo, incluindo um ano antes e outro depois. Os municípios contemplados na amostra foram àqueles que disponibilizaram seus dados quadrimestralmente.

TABELA 1 – DADOS DA AMOSTRA COLETADA

AMOSTRA	QUANTIDADE
Número de municípios do Estado do Rio de Janeiro (fiscalizados pelo TCE/RJ)	91
Número de municípios que publicaram informações quadrimestralmente	80
Número de municípios que optaram pela semestralidade (todo o período)	11
Número de municípios que possuem RPPS no Estado do Rio de Janeiro	74
Número de observações (dados quadrimestrais)	1982
Obs.: O município do Rio de Janeiro não foi contemplado nesta pesquisa por possuir Tribunal próprio.	

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor.

3.2 VARIÁVEIS

As rubricas orçamentárias de despesas analisadas nesta pesquisa são aquelas que constam do anexo 01 do RGF – Demonstrativo da Despesa com Pessoal. Todas as variáveis estão apresentadas em percentual da Receita Corrente Líquida (RCL).

Os gastos com inativos e pensionistas que concorrem para a totalização das despesas brutas não são testados nesta pesquisa, em função dos mesmos não serem passíveis de gerenciamento, por se tratar de valores pagos a servidores aposentados e pensionistas cujo gasto não pode ser deduzido do percentual de despesa com pessoal.

DIFERENÇA DE MÉDIA

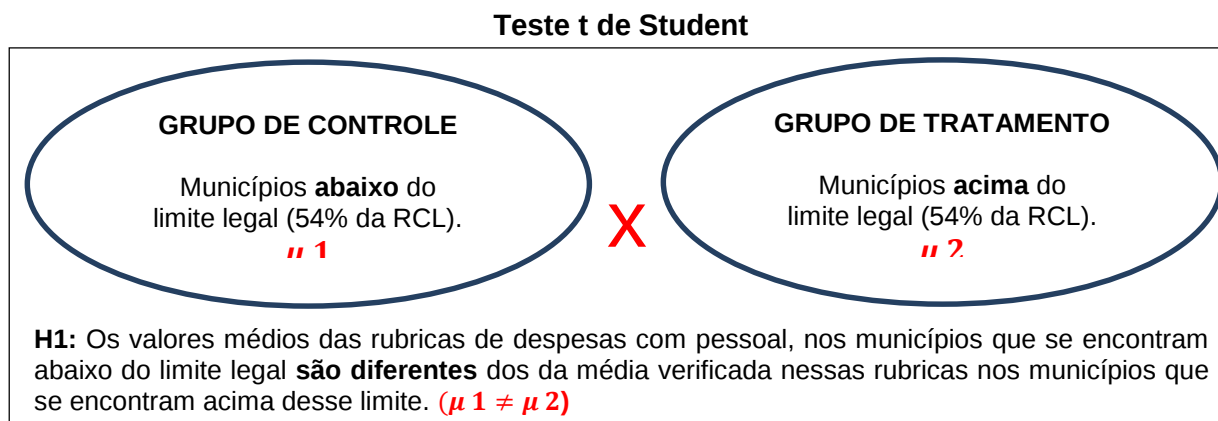


Figura 01 – Modelo de teste realizado. Elaborado pelo autor.

Os testes de médias realizados compararam o grupo de controle e o grupo de tratamento. Para aceitar a hipótese alternativa (H1) e negar a hipótese nula, ou seja, para que as médias das variáveis em estudo sejam consideradas diferentes é necessário que o *p-value* obtido na análise seja igual ou inferior a 0,10. Caso contrário, se o *p-value* obtido for superior a 0,10, a hipótese nula é mantida e a hipótese alternativa rejeitada, indicando que as médias das variáveis analisadas são iguais. A hipótese alternativa é aceita com 99% de confiança quando o *p-value* for menor ou igual a 0,01; com 95% de confiança quando o *p-value* foi igual ou inferior a 0,05 e com 90% de confiança quando o *p-value* for igual ou inferior a 0,10.

Para identificar ingerência por meio de atividades reais foram selecionadas as variáveis: **Variação % Pessoal Ativo**, **% Terceirização**, e **% Indenizações & Restituições**. Os sinais esperados para as variáveis **Variação % Pessoal Ativo** e **% Terceirização** (medem o gerenciamento por atividades reais) é o negativo, pois os municípios que se encontram acima do limite legal necessitam cortar gastos. Logo, a variação percentual verificada nestas rubricas de despesas deverá apresentar sinal negativo, indicando que os municípios que estão acima do limite legal tendem a reduzir mais esses gastos do que o grupo que não extrapolaram esse limite.

Em relação à variável **% Indenizações & Restituições**, a expectativa quanto ao sinal apresentado é que este seja positivo. O que sugere que os municípios que estão acima do limite legal tendem a demitir mais funcionários do que os que se encontram abaixo desse limite. Essa variável foi considerada, nesta pesquisa, como preditora de atividades reais, por estar contemplada dentre as medidas propostas nos artigos 22 e 23 da LRF. Não obstante essa rubrica pertencer ao grupo de despesa cuja dedução é permitida pela LRF, o que, para Oliveira (2011), se constitui em um campo fértil para a prática da contabilidade criativa.

Para testar a existência de gerenciamento por meio de manipulação da informação contábil foram selecionadas as variáveis: **% Sentenças Judiciais**, **% DEA** e **% Inativos & Pensionistas (RPPS)**, as quais segundo Oliveira (2011) são passíveis do uso da contabilidade criativa.

Essas variáveis que são deduzidas, mediante previsão legal, do percentual de gasto com pessoal, conforme incisos IV e VI, § 1º da LRF (BRASIL, 2000) têm sido utilizadas para manipular o percentual de gasto com pessoal, por meio das rubricas **Despesas de Exercícios Anteriores** (SILVA et al., 2017) e **Inativos e Pensionistas (RPPS)** (AFONSO; BARROSO, 2006).

Nesta pesquisa, o valor alocado pelos municípios que se encontram acima do limite legal nessas rubricas de despesa, dentro das condições normais, devem ser em média os mesmos dos municípios que se encontram abaixo do limite legal. Isso se explica porque o valor nelas apropriados independe do percentual de gasto com pessoal, considerando que sua dedução é permitida para ambos os grupos.

A eventual divergência entre os valores encontrados por esta pesquisa, para as variáveis apontadas pela literatura como sendo objeto da contabilidade criativa, foi interpretada, como um preditor dos artifícios e manipulações da informação contábil -

haja vista que os excessos verificados nessas rubricas de despesas sinalizam manobras para alterar o percentual de gasto com pessoal.

Assim, a expectativa é de que os municípios que estão acima do limite legal apresentem variação percentual nessas variáveis, com sinal positivo. Ou seja, espera-se que eles apropriem valores maiores nessas rubricas de despesas, do que outros que não extrapolaram o limite legal, comportamento que evidencia gerenciamento do percentual de gasto com pessoal de forma artificial e por manipulação da informação contábil.

3.4 CENÁRIOS ANALISADOS

Para testar a hipótese da pesquisa foram traçados três cenários distintos a fim de comparar o comportamento das variáveis envolvidas na apuração do percentual de gasto com pessoal nos municípios que se encontram acima do limite legal e nos que estão abaixo desse limite.

Essa escolha tem por finalidade avaliar se os comportamentos dessas variáveis se mostram diferentes, estatisticamente, e com o nível de confiança desejado, à medida que o percentual de gasto com pessoal tende a extrapolar o limite legal, quando por força de lei os gestores precisam adotar medidas para reconduzir o percentual de despesa com pessoal ao patamar legal.

Para avaliar o comportamento da variável **% inativos e pensionistas** (RPPS) foram excluídos os municípios que não possuem Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) em todos os cenários.

Capítulo 4

4. RESULTADOS

4.1 RESULTADO DO CENÁRIO 1

Neste cenário, os oitenta municípios fluminenses que divulgaram seus dados quadrimestralmente foram divididos em três formas distintas:

(i) corte foi realizado no limite de alerta – tendo como grupo de controle os municípios em que o gasto com pessoal, apurado no quadrimestre, esteve abaixo de 48,6% da RCL; e o grupo de tratamento, com os mesmos municípios, nos quadrimestres em que eles superaram esse percentual;

(ii) corte realizado no limite prudencial - tendo como grupo de controle os municípios em que nos demonstrativos publicados o gasto com pessoal apurado foi inferior a 51,3% da RCL; e o grupo de tratamento composto por esses mesmos municípios nos quadrimestres em que eles excederam o limite prudencial;

(iii) corte realizado no limite legal - tendo como grupo de controle os municípios em que o percentual de gasto com pessoal ficou aquém de 54% da RCL nos quadrimestres analisados; e o grupo de tratamento, os períodos em que esses municípios excederam o limite legal.

A formação desses grupos teve por objetivo verificar se o gerenciamento do resultado torna-se mais agressivo na medida em que o percentual de gasto com pessoal tende a extrapolar o limite legal. Os resultados encontrados estão evidenciados nas Tabelas 1, 2 e 3.

TABELA 2: RESULTADO DOS TESTES DE DIFERENÇA DE MÉDIA – 1º CENÁRIO – LIMITE DE ALERTA

VARIÁVEIS	Grupo de Controle < 48,6% (A) $\mu 1$	Grupo de Tratamento > 48,6% (B) $\mu 2$	Diferença de média (C) = (B) - (A) $\mu 2 - \mu 1$	p - value
% inativo & pensionista	3,735%	4,507%	0,772%	0,000 ***
% DEA	0,084%	0,091%	0,007%	0,750
% Sentenças Judiciais	0,139%	0,151%	0,012%	0,755
% indenizações & Restituições	0,226%	0,481%	0,255%	0,000***
Variação % Pessoal Ativo	0,627%	0,627%	0,000%	0,999
% Terceirização	1,052%	0,808%	-0,245%	0,062*

Fonte: Dados da Pesquisa - Elaborado pelo autor

*** significância a 1%; ** significância a 5%; * significância a 10%

TABELA 3: RESULTADO DOS TESTES DE DIFERENÇA DE MÉDIA – 1º CENÁRIO – LIMITE PRUDENCIAL

VARIÁVEIS	Grupo de Controle < 51,3% (A) $\mu 1$	Grupo de Tratamento > 51,3% (B) $\mu 2$	Diferença de média (C) = (B) - (A) $\mu 2 - \mu 1$	p - value
% inativo & pensionista	3,826%	4,704%	0,878%	0,000***
% DEA	0,078%	0,109%	0,031%	0,175
% Sentenças Judiciais	0,138%	0,159%	0,021%	0,615
% indenizações & Restituições	0,271%	0,522%	0,251%	0,000***
Variação % Pessoal Ativo	0,614%	0,657%	0,042%	0,779
% Terceirização	0,985%	0,823%	-0,162%	0,258

Fonte: Dados da Pesquisa - Elaborado pelo autor

*** significância a 1%; ** significância a 5%; * significância a 10%

TABELA 4: RESULTADO DOS TESTES DE DIFERENÇA DE MÉDIA – 1º CENÁRIO – LIMITE LEGAL

VARIÁVEIS	Grupo de Controle < 54% (A) $\mu 1$	Grupo de Tratamento > 54% (B) $\mu 2$	Diferença de média (C) = (B) - (A) $\mu 2 - \mu 1$	p - value
% inativo & pensionista	4,058%	5,441%	1,383%	0,000***
% DEA	0,081%	0,123%	0,042%	0,156
% Sentenças Judiciais	0,130%	0,227%	0,097%	0,072*
% indenizações & Restituições	0,301%	0,614%	0,313%	0,000***
Variação % Pessoal Ativo	0,615%	0,734%	0,118%	0,578
% Terceirização	0,975%	0,706%	-0,269%	0,146

Fonte: Dados da Pesquisa - Elaborado pelo autor

*** significância a 1%; ** significância a 5%; * significância a 10%

4.2 RESULTADO DO CENÁRIO 2

No segundo cenário, formado para testar as hipóteses da pesquisa, foram excluídos os municípios que ao longo da série estudada não ultrapassaram o limite legal (54% da RCL), que corresponderam a 22 dos municípios da amostra: Barra Mansa, Bom Jardim, Cardoso Moreira, Casimiro de Abreu, Cordeiro, Itaperuna, Laje do Muriaé, Maricá, Miracema, Nilópolis, Niterói, Paracambi, Paraty, Petrópolis, Pinheiral, Rio Bonito, Rio das Flores, Rio das Ostras, Santo Antônio de Pádua, Sapucaia, Valença e Vassouras.

Assim, esse cenário contemplou uma amostra de 58 municípios que estiveram presentes nos dois grupos, em períodos distintos, ao longo da série temporal analisada. Desta forma, os municípios foram controlados por eles mesmos, sem a influência daqueles municípios que nunca extrapolaram o limite legal. Os municípios que ao longo da série mudaram da opção quadrimestral para semestral, constaram da amostra somente no período cujos dados foram publicados quadrimestralmente. Os resultados obtidos nos testes de diferença de média estão apresentados na Tabela 5.

TABELA 5: RESULTADO DOS TESTES DE DIFERENÇA DE MÉDIA - 2º CENÁRIO

VARIÁVEIS	Grupo de Controle < 54% (A) $\mu 1$	Grupo de Tratamento > 54% (B) $\mu 2$	Diferença de média (C)) = (B) - (A) $\mu 2 - \mu 1$	<i>p - value</i>
% inativo & pensionista	3,302%	5,365%	2,063%	0,000***
% DEA	0,092%	0,123%	0,032%	0,351
% Sentenças Judiciais	0,165%	0,227%	0,062%	0,336
% indenizações & Restituições	0,398%	0,614%	0,216%	0,008***
Variação % Pessoal Ativo	0,615%	0,734%	0,118%	0,578
% Terceirização	0,824%	0,706%	-0,118%	0,486

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor

*** significância a 1%; ** significância a 5%; * significância a 10%

4.3 RESULTADO DO CENÁRIO 3

No último cenário foram contemplados todos os municípios do estado do Rio de Janeiro que disponibilizaram suas informações quadrimestralmente. O corte foi realizado no limite legal (54% RCL). O grupo de controle contemplou todo o período em que os municípios analisados estiveram abaixo desse limite. E, a partir desse ponto, ou seja, quando extrapolaram o limite legal pela primeira vez, passaram a pertencer ao grupo de tratamento.

Dessa forma, mesmo que, posteriormente, o município tenha reduzido o limite de gasto com pessoal a um patamar inferior ao limite legal, neste cenário, ele continuou contemplado no grupo que ultrapassou esse limite. Este tratamento se justifica porque, se o município já se utilizou desses artifícios contábeis em algum momento quando esteve acima do limite legal, provavelmente, continuará a se utilizar dessa prática mesmo em uma situação em que o percentual de despesa com pessoal esteja abaixo do limite legal.

Os resultados obtidos nos testes de diferença de média no terceiro cenário estão apresentados na Tabela 6.

TABELA 6 – RESULTADO DOS TESTES DE DIFERENÇA DE MÉDIA – 3º CENÁRIO

VARIÁVEIS	Grupo de Controle < 54% (A) $\mu 1$	Grupo de Tratamento > 54% (B) $\mu 2$	Diferença de média (C) = (B) - (A) $\mu 2 - \mu 1$	p - value
% inativo & pensionista	4,327%	4,371%	0,044%	0,836
% DEA	0,065%	0,124%	0,058%	0,007***
% Sentenças Judiciais	0,160%	0,109%	-0,051%	0,198
% indenizações & Restituições	0,258%	0,497%	0,239%	0,000***
Variação % Pessoal Ativo	0,942%	0,019%	-0,923%	0,000***
% Terceirização	0,989%	0,795%	-0,194%	0,152

Fonte: Dados da Pesquisa. Elaborado pelo autor

*** significância a 1%; ** significância a 5%; * significância a 10%

Capítulo 5

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados das diferenças de médias apuradas entre o grupo de controle (gasto com pessoal < 54% da RCL) e o grupo de tratamento (gasto com pessoal > 54% da RCL) nos três cenários analisados estão evidenciados na Tabela 7.

TABELA 7: RESULTADO CONSOLIDADO POR CENÁRIOS ANALISADOS – LIMITE LEGAL

VARIÁVEL	Tipo de Gerenciamento	Sinal Esperado	1º CENÁRIO		2º CENÁRIO		3º CENÁRIO		RESULTADO H1
			p value	Variação	p value	Variação	p value	Variação	
% Inativos & pensionistas	Manipulação	(+)	0,000 ***	1,383%	0,000 ***	2,063%	0,836	0,044%	Confirmada
% DEA	Manipulação	(+)	0,156	0,042%	0,350	0,031%	0,007 ***	0,058%	Confirmada
% Sentenças Judiciais	Manipulação	(+)	0,072 *	0,096%	0,335	0,062%	0,198	-0,05%	Confirmada
% Inden. & Restituições	Atividades reais	(+)	0,000 ***	0,313%	0,008 ***	0,215%	0,000 ***	0,239%	Confirmada
Variação % Pessoal Ativo	Atividades reais	(-)	0,507	0,126%	0,578	0,118%	0,000 ***	-0,923%	Rejeitada
% Terceirização	Atividades reais	(-)	0,145	-0,269%	0,486	-0,118%	0,152	0,194%	Rejeitada

Fonte: Dados da Pesquisa. Elaborado pelo autor.

*** significância a 1%; ** significância a 5%; * significância a 10%.

Os testes realizados indicaram que os valores médios apropriados na rubrica de despesa **Inativos e Pensionistas** nos municípios que se encontravam acima do limite legal (54% da RCL) foram maiores do que os registrados nos municípios que se encontravam abaixo desse limite. Essa diferença possuiu nível de significância de 1% nos dois primeiros cenários analisados com diferenças de média de **1,383%** e **2,063%**, respectivamente. O resultado obtido está alinhado com a suposição levantada por (AFONSO; BARROSO, 2006) de que essa rubrica de despesa parece estar sendo utilizada para reduzir o gasto com pessoal de forma indevida, ou seja,

mesmo quando esses gastos não sejam custeados pelo regime próprio de previdência.

No terceiro cenário, onde a segregação dos grupos foi realizada a partir do momento em que o município extrapolou o limite legal pela primeira vez e a partir deste momento em diante, passou a ser do grupo de tratamento, ainda que posteriormente, viesse a reduzir esse percentual a um patamar inferior ao limite legal, a variável **% Inativos & Pensionistas (RPPS)** não se mostrou diferente. O resultado evidenciou que a suposição de que o município que se utiliza desse artifício uma vez, provavelmente, continuará se utilizando do mesmo, não se confirmou para essa variável.

A análise realizada na rubrica **Despesas de Exercícios Anteriores (DEA)** evidenciou ao nível de significância de 1%, no terceiro cenário, que os valores registrados nessa rubrica são maiores nos municípios que excederam o limite legal do que nos municípios que se encontravam abaixo desse limite, e que a diferença foi de **0,058%**. O resultado está alinhado à hipótese de (SILVA et al.,2017) que constatou que a frequência e os altos valores registrados nessa rubrica parecem indicar que ela esteja sendo utilizada pelos gestores para diminuir o percentual de despesa com pessoal de forma artificial.

Desta forma, com base nos resultados obtidos para a variável **% Despesas Exercícios Anteriores** só foi possível rejeitar a hipótese nula no terceiro cenário, quando as médias obtidas nos grupos analisados se mostraram diferentes. Nos outros dois cenários testados não foi possível rejeitar a hipótese nula, indicando que não houve diferença estatística entre os grupos analisados. A baixa expressividade e a inconstância dos resultados obtidos nos cenários analisados revelou ser pouco provável que os municípios que se encontram acima do limite legal estejam

manipulando a informação contábil por meio desta rubrica de despesa de forma generalizada.

A terceira variável, **% Sentenças Judiciais**, testada nesta pesquisa para identificar possível manipulação da informação contábil, se mostrou significativa a 10%, com uma diferença de + **0,096%**, no primeiro cenário, o sinal positivo evidenciou que os municípios que estavam acima do limite legal apropriaram maiores valores na rubrica sentenças judiciais do que os municípios que estavam abaixo desse limite.

Apesar dessa rubrica de despesa não ser mencionada na literatura como uma das fontes de manipulação do percentual de gasto com pessoal, o resultado sugere, de forma tímida, que os prefeitos dos municípios que se encontravam acima do limite legal podem ter se utilizado de artifícios ilegais como redução de salários de colaboradores comissionados por decreto, os quais posteriormente são passíveis de serem cobrados judicialmente.

Considerando os resultados obtidos para a variável **% Sentenças Judiciais** só foi possível rejeitar a hipótese nula no primeiro cenário com nível de confiança de 90%, quando as médias obtidas nos grupos analisados se mostraram diferentes e maiores no grupo de municípios que ultrapassaram o limite legal, revelando um tímido gerenciamento de resultado por manipulação da informação contábil. Nos demais cenários não foi possível rejeitar a hipótese nula, indicando que as médias obtidas nos grupos analisados são iguais.

Foram testadas também as variáveis **% Indenizações & Restituições**, **Variação % Pessoal Ativo** e **%Terceirização** para avaliar o gerenciamento por atividades reais propostos nos artigos. 21 e 22 da LRF. Os resultados evidenciam, com significância de 1%, nos três cenários analisados, que os municípios que se encontram acima do limite legal registram maiores valores no elemento de despesa **indenizações e**

restituições do que os municípios que se encontram abaixo desse limite, com diferenças de médias de **0,313%**, **0,215%** e **0,239%**, respectivamente. O sinal encontrado se coaduna com a expectativa da pesquisa e evidencia que os municípios que extrapolam o limite legal gastam mais com demissões do que os municípios que se encontram abaixo desse limite.

Considerando os resultados obtidos nos testes de diferença de média realizados para a variável **% Indenizações & Restituições** foi possível rejeitar a hipótese nula e admitir que os valores alocados em Indenizações e Restituições, nos municípios que se encontram acima do limite legal, são diferentes e maiores do que os valores registrados nos municípios que se encontram abaixo desse limite, evidenciando assim, gerenciamento por meio de atividades reais.

A **Variação % Pessoal Ativo** não se apresentou significativa nos dois primeiros cenários analisados. No último cenário analisado apresentou uma diferença média de **- 0,923%**, com nível de significância de 1%. O sinal apresentado (negativo) indicou que os municípios que se encontravam acima do limite legal diminuíram mais os gastos com **Pessoal Ativo** do que os municípios que se encontravam abaixo desse limite.

No entanto, essa variação não foi considerada como gerenciamento por atividades reais de contingenciamento, pois ao analisar o motivo da causa do resultado encontrado foi constatado que essa diferença se deu por aumento do percentual de gasto com pessoal dos municípios que se encontravam abaixo do limite legal e não por redução das despesas com pessoal ativo dos municípios que se encontravam acima desse limite (ver Tabela 5).

No período de crise (2015 a 2017) foi realizado, de forma adicional, o teste de diferença de média para testar a **Variação % Pessoal Ativo**. O resultado evidenciou

que apesar de não ter havido diferença estatística entre as médias dos dois grupos analisados. Houve redução na despesa com pessoal ativo nos municípios que se encontravam abaixo do limite legal (- 0,588%) e nos municípios que se encontravam acima do limite legal (- 0,697%). No entanto, em função da diminuição da receita corrente líquida, ocorrida nesse mesmo período, essa redução pouco alterou o percentual de gasto com pessoal.

Dessa forma, excetuando a particularidade apresentada no terceiro cenário, foi possível rejeitar a hipótese alternativa de que as médias apropriadas na **Variação % Pessoal Ativo** são diferentes. Logo, restou comprovado, no período analisado, a hipótese nula que declara que os valores médios apropriados nas rubricas de despesas com pessoal ativo são iguais no grupo de controle e tratamento, inclusive no tempo de crise, onde ambos os grupos reduziram os gastos com pessoal ativo.

Os testes realizados nesta pesquisa com **% Terceirização** foram realizados para identificar redução do gasto com pessoal por meio de gerenciamento de atividades reais. Pois, avaliaram a mudança na posição dos contratos de serviços reconhecidos pelo gestor como terceirização de mão de obra do quadro permanente, ou seja, apropriados conforme a orientação da STN no manual dos demonstrativos fiscais.

Essa variável, ao nível do limite legal, nos três cenários analisados, não se mostrou estatisticamente relevante. Assim, não foi possível aceitar a hipótese alternativa de que os valores médios registrados no elemento de despesa **Terceirização** sejam diferentes nos grupos de controle e tratamento. Prevalecendo, desta forma, a hipótese nula que diz que os valores médios desses dois grupos são iguais.

Para melhor visualização dos resultados obtidos, foi elaborada a Tabela 08 que apresenta a variação média percentual mínima e máxima de cada variável, obtida nos cenários analisados, por meio dos tipos de gerenciamento testados.

TABELA 8: RESULTADO CONSOLIDADO POR TIPO DE GERENCIAMENTO

VARIÁVEIS	Manipulação		Atividades Reais	
	Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo
% Inativos & pensionista	1,383%	2,063%		
% Sentenças Judiciais	-	0,096%		
% DEA	-	0,058%		
% Terceirização			-	-
% Indenizações & Restituições			0,215%	0,313%
Variação % pessoal ativo (tempo de crise)			0,697%	0,697%
TOTAL	1,383%	2,217%	0,912%	1,010%

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborada pelo autor

Os resultados evidenciaram que os municípios que se encontravam acima do limite legal reduziram, em média, pelas duas formas de gerenciamento analisadas um percentual médio de no mínimo **2,295%** e no máximo **3,227%**, no período de crise, onde a **Variação % Pessoal Ativo** foi negativa. A diminuição da despesa com pessoal promovida por atividades reais, nesse período, foi de no mínimo **0,912%** e de no máximo **1,010%** e a redução por artifícios contábeis ao longo da série estudada variou entre **1,383%** e **2,217%**.

Diante ao exposto, constatou-se que a variação percentual obtida por meio de manipulação da informação contábil foi superior a aquela obtida por meio de atividades reais. Principalmente, no período em que o município não enfrentou crise econômica (2015-2017), onde a redução dos gastos com pessoal por meio de atividades reais variou em média **0,215%** (mínima) e **0,313%** (máxima).

Capítulo 6

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi identificar as rubricas de despesas com pessoal dos orçamentos municipais do estado do Rio de Janeiro em que ocorrem gerenciamento de resultados. Para avaliar o gerenciamento do gasto com pessoal foram analisadas as variáveis: (i) **Variação % Pessoal Ativo, % Terceirização, e % Indenizações & Restituições**, para identificar se houve ingerência, por meio de atividades reais, na recondução do gasto com pessoal ao limite legal; (ii) **% Inativos & Pensionistas (RPPS), % DEA e % Sentenças Judiciais**, para identificar se houve utilização de artifícios contábeis na adequação do gasto com pessoal ao limite legal.

Os resultados obtidos nos testes realizados nas variáveis do primeiro grupo revelaram que, ao nível do limite legal, somente a variável **% Indenizações & Restituições** se mostrou diferente nos grupos analisados (controle e tratamento). Isto indica que a ingerência dos prefeitos fluminenses no gerenciamento realizado por meio de atividades reais só se distinguiu nesses grupos em função de um volume de demissões maior nos municípios que necessitavam retornar ao patamar legal.

No período de crise, foi possível identificar redução dos gastos com pessoal ativo em ambos os grupos analisados (controle e tratamento), evidenciado pelo sinal negativo apresentado na média da variável **Variação % Pessoal Ativo**, muito embora os testes realizados não tenham evidenciado que os valores registrados nos municípios que excederam o limite legal sejam diferentes daqueles se encontravam abaixo desse limite. No entanto, apesar da redução das despesas com pessoal ativo observada nos exercícios de 2015 a 2017, o percentual de gasto com pessoal pouco

se alterou em função da diminuição da Receita Corrente Líquida ocorrida nesse mesmo período.

Quanto aos testes realizados no segundo grupo, o resultado obtido na variável **% Inativos & Pensionistas (RPPS)**, indicou que os municípios fluminenses, em média, apropriam maiores valores no elemento de despesa Inativos e Pensionista (parcela dedutível) quando estão acima do limite legal. Esse comportamento caracteriza manipulação da informação contábil e redução artificial do gasto com pessoal, haja vista que o valor apropriado nesta rubrica orçamentária de despesa deveria ser em média o mesmo, pois a sua dedução é permitida para ambos os grupos.

Os testes de média também evidenciaram que as variáveis **% Despesa de Exercícios Anteriores** e **% Sentenças Judiciais** - se mostraram diferentes entre os grupos analisados, em apenas um dos cenários, o sinal evidenciado foi o positivo, indicando que os municípios que extrapolaram o limite legal, registraram maiores valores nesses elementos de despesa do que os municípios que se encontravam abaixo desse limite. Contudo, a inconstância nos resultados obtidos e a baixa expressividade dos percentuais encontrados sugerem ser pouco provável que os municípios estejam manipulando o percentual de gasto com pessoal por meio dessas rubricas de forma generalizada.

No que se refere aos gastos com sentenças judiciais, apesar deste elemento de despesa não constar do rol de rubricas de despesas utilizadas pelos gestores para reduzir o gasto com pessoal de forma artificial. O resultado encontrado sugere, de forma tímida, que os prefeitos podem estar utilizando artifícios ilegais para reduzir o gasto com pessoal, por meio de redução indevida de salários servidores

comissionados, promovida por decretos municipais, cujos valores descontados, indevidamente, são passíveis de serem cobrados na justiça.

A metodologia utilizada nesta pesquisa permite apenas identificar evidências de gerenciamento de resultado nas rubricas de despesas dos orçamentos municipais e sua contribuição se limita a um instrumento para direcionar a atenção dos órgãos fiscalizadores. Os resultados encontrados não podem ser interpretados de forma individualizada. A identificação dos municípios que estão fazendo uso da manipulação da informação contábil só pode ser diagnosticada por meio de análise individualizada com a necessidade de informações complementares.

A confiabilidade dos dados divulgados pelos municípios junto ao Tribunal de Contas se constitui em uma limitação desta pesquisa. No decorrer da fase de coleta de dados foi possível perceber que, frequentemente, os jurisdicionados reencaminham relatórios de RGF e RREO com alteração das informações contidas nos mesmos, o que evidencia a fragilidade dos controles internos dos municípios. Dessa forma, apesar desta pesquisa ter se utilizado do último relatório publicado, disponível à época da coleta, é possível que os municípios possam fazer alterações nos dados publicados, principalmente, naqueles de períodos mais recentes.

A integralidade dos dados publicados no sítio do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro também se constituiu em uma das limitações dessa pesquisa, pois quando da coleta realizada alguns municípios não haviam publicado informações do último quadrimestre. Além do fato da série analisada só ter contemplado as informações publicadas quadrimestralmente.

A análise realizada nesta pesquisa não abordou a manipulação da informação contábil promovida pela apropriação indevida de contratos de terceirização, que se refiram à substituição de funcionários do quadro permanente, na rubrica **outras**

despesas correntes. Esta prática, segundo (SANTOS et al., 2017) tem sido utilizada para burlar o percentual de despesa com pessoal.

Outra forma de manipulação do percentual da despesa com pessoal que não foi abordada nesta pesquisa é a troca de despesas por passivos, que fica como sugestão de pesquisa futura. Nesta modalidade de manipulação da informação contábil o município deixa de empenhar e pagar os encargos das obrigações patronais, não os reconhecendo no período de sua competência, para assumir dívidas fundadas (parcelamentos de longo prazo), as quais, posteriormente, quando de sua amortização, serão apropriadas como despesa de capital e não incidirão no cálculo do percentual de gasto com pessoal. Essa prática afronta a orientação da Secretaria do Tesouro Nacional que estabelece que esses valores devem ser registrados no período de sua ocorrência, mesmo quando não forem pagos (BRASIL, STN, 2017, p.514).

Diante dos resultados obtidos nesta pesquisa foi possível concluir que a ingerência dos prefeitos fluminenses na recondução do gasto com pessoal ao limite legal, no período de 2007 a 2017, se restringiu quase que exclusivamente, a atitudes pautadas na manipulação da informação contábil, nos elementos de despesas: inativos e pensionistas; sentenças judiciais; e despesas de exercícios anteriores. A exceção se deu no elemento de indenizações e restituições, vinculada ao gerenciamento promovido por atividades reais, que se mostrou diferente e maior nos municípios que se encontravam acima do limite legal, embora com baixa expressividade percentual.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R.; CASTRO, Kleber P.; HECKSHER, Marcos; CIALDINI, Alexandre S.; SANTOS, Fabrício M. Indicadores de Gestão Fiscal e de Qualidade do Gasto nos Municípios Brasileiros: Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal nas Prefeituras, **Working Paper** WP17JR1PO, maio, 2017.

ALMEIDA, Rodrigo Borges de; SAKURAI, Sergio N. Incentivos eleitorais e regras fiscais (não tão) rígidas: novas evidências para os municípios brasileiros a partir da rubrica restos a pagar. In: 44º Encontro Nacional de Economia, 2016, Foz do Iguaçu. **Anais...ANPEC**, 2016.

AMARAL, Paulo Ferreira. MARINO Jr, João. BONACIM, Carlos Alberto Grespan. Contabilidade Governamental: uma análise da implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal em municípios paulistas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 2, p. 2, 2008.

ARAÚJO, Anderson H. dos Santos, SANTOS FILHO, José Emilio dos, GOMES, Fábio Guedes. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e consequências sobre os municípios alagoanos no período 2000-10, **Rev. Adm. Pública**, v. 49, n. 3, p. 739-759, 2015.

CHIEZA, Rosa A.; ARAÚJO, Jorge P.; SILVA JUNIOR, Geraldo E. Impactos da lei de responsabilidade fiscal sobre os componentes da despesa dos municípios gaúchos: análise econométrica. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 30, edição especial, p. 363 – 390, 2009.

COSENZA, José P., GRATERON, Ivan R. G., A auditoria da contabilidade criativa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 32, n. 143, p. 43-61, 2003.

BRASIL. Lei complementar 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000.

BRASIL. Lei 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940.

BRASIL. Manual dos demonstrativos fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: relatório de gestão fiscal. 7. ed. Brasília, DF, 2016. (Manual de Demonstrativos Fiscais, v. 1). Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>>. Acesso em: 20/11/2017.

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

FIORANTE, Dea Guerra; PINHEIRO, Maurício Mota Saboya; VIEIRA, Roberta da Silva. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Finanças Públicas: impactos sobre despesas com pessoal e endividamento.** (Texto para discussão). Brasília: Ipea, n. 1223, 2006.

FIRJAN – IFGF 2017 - ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL, ano base 2016. Disponível em: <<http://publicacoes.firjan.org.br/ifgf/2017/files/assets/basic-html/page-1.html>>. Acesso em: 06 fev. 2017.

FIRJAN – IFGF 2017 - ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL, ano base 2016. Análise especial Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.firjan.com.br/data/files/E0/47/1B/8F/C6CCD51063C6AAD5A8A809C2/IFGF%202017%20-%20An%20lise%20Especial%20-%20Rio%20de%20Janeiro.pdf>>. Acesso em: 08 fev. 2017.

GADELHA, Sérgio R. de B. Análise dos Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a Despesa de Pessoal e a Receita Tributária nos Municípios Brasileiros: um Estudo com Modelo Probit Aplicado a Dados em Paineis. **Revista Brasileira de Economia de Empresas**, v. 11, n. 1, pp. 66-77, 2011.

GOBETTI, Sérgio W.; ORAIR, R.O. **Resultado primário e contabilidade criativa:** reconstruindo as estatísticas fiscais “acima da linha” do governo geral, (Texto para Discussão) Brasília: Ipea, 2017.

MACEDO, J. J.; CORBARI, E. C. Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos Municípios Brasileiros: uma análise de dados em painéis. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 20, n. 51, pp. 44-60, set./nov. 2009.

MENEZES, Rafael T.; TONETO JR., Rudinei. **Regras fiscais no Brasil:** a influência da LRF sobre as categorias de despesa dos municípios. Planejamento e Políticas Públicas (PPP). Brasília: Ipea, 2006. (Texto para Discussão n. 29).

MILESI-FERRETTI, G.M. Good, bad or ugly? On the effects of fiscal rules with creative accounting, **Journal of Public Economics**, v. 88, ed. 1-2, pp. 377– 394, jan. 2004.

ROGERS, Pablo; BARBOSA S., Ludiany. Análise Agregada dos Municípios Mineiros de Grande Porte Quanto à Adequação à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 8, p. 99-119, jul./dez. 2007.

SANTOLIN, R.; JAYME JR. F. G.; REIS, J. C. Lei de responsabilidade fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico. **Estudos Econômicos**, v. 39, n. 4, p. 895-923, 2009.

SANTOS, Eloisa Aparecida da Silva. Gestão Fiscal dos estados Brasileiros, pós Lei de Responsabilidade Fiscal no período 2008 – 2014. **Revista Debate Econômico**, v. 3, n. 1, pp. 31-50, jan./jun. 2015.

SANTOS et al., Crescimento dos gastos com pessoal ativo e inativo dos estados brasileiros entre 2006 – 2016. Carta Conjunta nº 37 – **nota técnica – IPEA**, dez 2017. Disponível em:
<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8148/4/cc_37_nt_Crescimento.pdf>. Acesso em: 20 de fev. 2018

SILVA, Claudine C. BATISTA, Carlos Eduardo C. NASCIMENTO, Valeska F. da S. Despesas de exercícios anteriores (DEA) como instrumento de gestão de resultados fiscais nos estados brasileiros. **Revista do BNDES**, n. 48, p. 103-158, 2017. Disponível em: <<http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/13854>>. Acesso em: 18 de fev. 2018

SOUZA, Paula de; PLATT NETO, Orion Augusto. A composição e a evolução das despesas com pessoal no Estado de Santa Catarina de 2000 a 2011. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**– Florianópolis, v. 11, n. 33, p. 66-81, 2012.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 7. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2016. Disponível em:
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 21 de nov. 2017.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Contabilidade criativa: como chegar ao paraíso, cometendo pecados contábeis - o caso do governo do Estado de Minas Gerais. **Revista de História Econômica & Economia Regional Aplicada**, v. 6, n. 11, pp. 1 – 20, 2011.

VON HAGEM, J.; WOLFF. G. B. What do deficits tell us about debt? Empirical evidence on creative accounting with fiscal rules in the EU. **Journal of Accounting and Economics**, v. 30, pp. 3259-3279, 2006.

APÊNDICE A

Lista de pesquisas publicadas em periódicos nacionais relacionadas a LRF e Gestão Fiscal.

Autores	Objetivo
(FIORAVANTE et al., 2006)	Avaliar impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as finanças públicas municipais.
(MENEZES; 2006)	Avaliar os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) sobre as categorias de despesa dos municípios brasileiros.
(ROGERS; SENA, 2007)	Analisar do impacto da LRF no limite de gasto com pessoal dos grandes municípios mineiros no período de 1998 a 2005.
(CHIEZA et al., 2008)	Analisar o impacto da LRF sobre as despesas por categoria econômica dos municípios gaúchos.
(AMARAL et al., 2008)	Analisar os gastos dos municípios paulistas após o advento da LRF para melhor compreensão dos gastos públicos.
(MACEDO; CORBARI, 2009)	Analisar se a Lei de Responsabilidade Fiscal influenciou o padrão de endividamento dos municípios brasileiros.
(MELLO; DALCHIAVON, 2009)	Verificar a situação das finanças públicas dos municípios potiguares após a adoção da LRF na redução de endividamento e cumprimento dos limites dos municípios potiguares.
(SANTOLIN, 2009)	Identificar os possíveis impactos da LRF no comportamento das despesas dos municípios de Minas Gerais.
(GADELHA, 2011)	Investigar os impactos da LRF no comportamento fiscal dos municípios brasileiros (antes e depois da LRF).
(OLIVEIRA, 2011)	Examinar o significado e a prática da contabilidade criativa enquanto instrumentos utilizados para maquiar e representar resultados mais favoráveis de sua performance.
(DALMONECH et al., 2011)	Analisar o impacto da LRF nas finanças e no crescimento econômico nos estados do Brasil.
(SOUZA; PLATT NETO, 2012)	Analisar das despesas com pessoal no estado de Santa Catarina.
(SANTOS et al., 2014)	Analisar as despesas com pessoal nos municípios paranaense.
(SANTOS, 2015)	Estudar a Gestão Fiscal nos estados brasileiros.
(ARAÚJO et al., 2015)	Analisar os efeitos da LRF sobre as finanças públicas dos municípios alagoanos.

(AFONSO et al., 2017)	Captar o comportamento incentivado pela LRF no âmbito dos governos locais.
(SANTOS et al., 2017)	Analisar o crescimento dos gastos com pessoal ativo e inativo dos estados Brasileiros entre 2006 – 2016.
(SILVA et al., 2017)	Compreender o comportamento das despesas de exercícios anteriores (DEA) e seus efeitos nos resultados fiscais.
(GOBETTI; ORAIR, 2017)	Depurar e reconstruir das estatísticas fiscais dos efeitos da contabilidade criativa.
(ALMEIDA; SAKURAI, 2016)	Investigar a influência da limitação de mandato e do calendário eleitoral sobre a gestão da conta restos a pagar dos municípios brasileiros.
(GOBETTI, 2018)	Contribuir com o debate sobre possíveis mudanças no regime fiscal brasileiro à luz das experiências recentes da União Europeia (UE) e do Reino Unido no que diz respeito a regras fiscais.

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor

ANEXO 1 _ TESTES _ 1º CENÁRIO _ Limite de Alerta

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% inativo & pensionista</i>	<i>% inativo & pensionista</i>
Média	0,037351128	0,045075902
Variância	0,001561107	0,00141822
Observações	901	839
Variância agrupada	0,001492212	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1738	
Stat t	-4,168111052	
P(T<=t) uni-caudal	1,61119E-05	
t crítico uni-caudal	1,645730834	
P(T<=t) bi-caudal	3,22238E-05	
t crítico bi-caudal	1,961329863	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% despesas de exercícios anteriores</i>	<i>% despesas de exercícios anteriores</i>
Média	0,000840048	0,000907521
Variância	2,42677E-05	1,98047E-05
Observações	1035	947
Variância agrupada	2,21353E-05	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1980	
Stat t	-0,318917484	
P(T<=t) uni-caudal	0,374911363	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	0,749822725	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Sentenças Judiciais</i>	<i>% Sentenças Judiciais</i>
Média	0,001387714	0,001507375
Variância	5,78221E-05	8,91322E-05
Observações	1035	947
Variância agrupada	7,27814E-05	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1980	
Stat t	-0,311914952	
P(T<=t) uni-caudal	0,377569	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	0,755138	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% indenizações & Restituições</i>	<i>% indenizações & Restituições</i>
Média	0,002255799	0,004805324
Variância	6,04237E-05	0,000177086
Observações	1035	947
Variância agrupada	0,000116162	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1980	
Stat t	-5,260417972	
P(T<=t) uni-caudal	7,96317E-08	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	1,59263E-07	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Variação % Pessoal Ativo</i>	<i>Variação % Pessoal Ativo</i>
Média	0,006269741	0,006270399
Variância	0,000817485	0,00094636
Observações	949	872
Variância agrupada	0,000879194	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1819	
Stat t	-0,000473072	
P(T<=t) uni-caudal	0,499811298	
t crítico uni-caudal	1,645691752	
P(T<=t) bi-caudal	0,999622595	
t crítico bi-caudal	1,961269	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Terceirização</i>	<i>% Terceirização</i>
Média	0,010524251	0,008075049
Variância	0,000939833	0,000765744
Observações	1035	947
Variância agrupada	0,000856657	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1980	
Stat t	1,860863276	
P(T<=t) uni-caudal	0,031455808	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	0,062911616	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% inativo & pensionista</i>	<i>% inativo & pensionista</i>
Média	0,038262	0,047043388
Variância	0,001506	0,001458864
Observações	1220	527
Variância agrupada	0,001492	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1745	
Stat t	-4,36174	
P(T<=t) uni-caudal	6,83E-06	
t crítico uni-caudal	1,645727	
P(T<=t) bi-caudal	1,37E-05	
t crítico bi-caudal	1,961324	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Despesas de Exercícios Anteriores</i>	<i>% Despesas de Exercícios Anteriores</i>
Média	0,000777524	0,001089
Variância	2,10337E-05	2,45933E-05
Observações	1379	603
Variância agrupada	2,21159E-05	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1980	
Stat t	-1,356625953	
P(T<=t) uni-caudal	0,087527372	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	0,175054744	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Sentenças Judiciais</i>	<i>% Sentenças Judiciais</i>
Média	0,001381222	0,001590486
Variância	5,95898E-05	0,000102959
Observações	1379	603
Variância agrupada	7,27757E-05	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1980	
Stat t	-0,50244717	
P(T<=t) uni-caudal	0,30770444	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	0,61540888	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Indenizações & Restituições</i>	<i>% Indenizações & Restituições</i>
Média	0,002711095	0,005218564
Variância	8,19688E-05	0,00019539
Observações	1379	603
Variância agrupada	0,000116453	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1980	
Stat t	-4,759358222	
P(T<=t) uni-caudal	1,04134E-06	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	2,08268E-06	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Variação % Pessoal Ativo</i>	<i>Variação % Pessoal Ativo</i>
Média	0,006142421	0,006567327
Variância	0,000793082	0,001079839
Observações	1274	547
Variância agrupada	0,000879156	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1819	
Stat t	-0,280338977	
P(T<=t) uni-caudal	0,389624664	
t crítico uni-caudal	1,645691752	
P(T<=t) bi-caudal	0,779249327	
t crítico bi-caudal	1,961269	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Terceirização</i>	<i>% Terceirização</i>
Média	0,009846437	0,008227919
Variância	0,000887158	0,000789941
Observações	1379	603
Variância agrupada	0,0008576	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1980	
Stat t	1,132045676	
P(T<=t) uni-caudal	0,128876155	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	0,257752309	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% inativo & pensionista</i>	<i>% inativo & pensionista</i>
Média	0,040580476	0,054412775
Variância	0,001701032	0,001538466
Observações	896	237
Variância agrupada	0,00166711	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1131	
Stat t	-4,637944083	
P(T<=t) uni-caudal	1,96455E-06	
t crítico uni-caudal	1,646202014	
P(T<=t) bi-caudal	3,92911E-06	
t crítico bi-caudal	1,962063692	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Despesas de Exercícios Anteriores</i>	<i>% Despesas de Exercícios Anteriores</i>
Média	0,000809778	0,001231183
Variância	2,16969E-05	2,45157E-05
Observações	1688	294
Variância agrupada	2,2114E-05	
Hipótese da diferença de média	0	
Gl	1980	
Stat t	-1,41799429	
P(T<=t) uni-caudal	0,078174895	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	0,156349789	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% sentenças Judiciais</i>	<i>% sentenças Judiciais</i>
Média	0,001301096	0,002270467
Variância	5,42898E-05	0,000178471
Observações	1688	294
Variância agrupada	7,26661E-05	
Hipótese da diferença de média	0	
Gl	1980	
Stat t	-1,799417763	
P(T<=t) uni-caudal	0,036052411	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	0,072104822	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Indenizações & Restituições</i>	<i>% Indenizações & Restituições</i>
Média	0,003009649	0,006139818
Variância	9,06025E-05	0,000265924
Observações	1688	294
Variância agrupada	0,000116547	
Hipótese da diferença de média	0	
Gl	1980	
Stat t	-4,588027919	
P(T<=t) uni-caudal	2,37739E-06	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	4,75478E-06	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Varição % Pessoal Ativo</i>	<i>Varição % Pessoal Ativo</i>
Média	0,00607007	0,00733704
Variância	0,000843833	0,001030844
Observações	1553	283
Variância agrupada	0,000872588	
Hipótese da diferença de média	0	
Gl	1834	
Stat t	-0,663597044	
P(T<=t) uni-caudal	0,253515827	
t crítico uni-caudal	1,645684894	
P(T<=t) bi-caudal	0,507031654	
t crítico bi-caudal	1,96125832	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Terceirização</i>	<i>% Terceirização</i>
Média	0,009753418	0,007060891
Variância	0,000904855	0,000583075
Observações	1688	294
Variância agrupada	0,000857239	
Hipótese da diferença de média	0	
Gl	1980	
Stat t	1,455181972	
P(T<=t) uni-caudal	0,072888704	
t crítico uni-caudal	1,64562357	
P(T<=t) bi-caudal	0,145777408	
t crítico bi-caudal	1,961162822	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% inativo & pensionista</i>	<i>% inativo & pensionista</i>
Média	0,033022604	0,05365738
Variância	0,001006257	0,001546968
Observações	1012	241
Variância agrupada	0,00110999	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1251	
Stat t	-8,640988423	
P(T<=t) uni-caudal	8,37511E-18	
t crítico uni-caudal	1,646072576	
P(T<=t) bi-caudal	1,67502E-17	
t crítico bi-caudal	1,961862089	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Despesas de Exercícios Anteriores</i>	<i>% Despesas de Exercícios Anteriores</i>
Média	0,000916109	0,001231183
Variância	2,72216E-05	2,45157E-05
Observações	1148	294
Variância agrupada	2,6671E-05	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1440	
Stat t	-0,93337165	
P(T<=t) uni-caudal	0,175392293	
t crítico uni-caudal	1,645912485	
P(T<=t) bi-caudal	0,350784587	
t crítico bi-caudal	1,961612757	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Sentenças Judiciais</i>	<i>% Sentenças Judiciais</i>
Média	0,001647004	0,002270467
Variância	7,7712E-05	0,000178471
Observações	1148	294
Variância agrupada	9,82136E-05	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1440	
Stat t	-0,962469644	
P(T<=t) uni-caudal	0,167987667	
t crítico uni-caudal	1,645912485	
P(T<=t) bi-caudal	0,335975334	
t crítico bi-caudal	1,961612757	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Indenizações & Restituições</i>	<i>% Indenizações & Restituições</i>
Média	0,003981671	0,006139818
Variância	0,000127471	0,000265924
Observações	1148	294
Variância agrupada	0,000155642	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1440	
Stat t	-2,646543331	
P(T<=t) uni-caudal	0,00411027	
t crítico uni-caudal	1,645912485	
P(T<=t) bi-caudal	0,008220541	
t crítico bi-caudal	1,961612757	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Variação % Pessoal Ativo</i>	<i>Variação % Pessoal Ativo</i>
Média	0,006153846	0,00733704
Variância	0,001003888	0,001030844
Observações	1052	283
Variância agrupada	0,001009591	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1333	
Stat t	-0,556088317	
P(T<=t) uni-caudal	0,289121904	
t crítico uni-caudal	1,645997539	
P(T<=t) bi-caudal	0,578243808	
t crítico bi-caudal	1,961745222	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Terceirização</i>	<i>% Terceirização</i>
Média	0,008243462	0,007060891
Variância	0,000698883	0,000583075
Observações	1148	294
Variância agrupada	0,000675319	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1440	
Stat t	0,696200793	
P(T<=t) uni-caudal	0,243207722	
t crítico uni-caudal	1,645912485	
P(T<=t) bi-caudal	0,486415444	
t crítico bi-caudal	1,961612757	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>(-) inativo/pensionista</i>	<i>(-) inativo/pensionista</i>
Média	0,043274353	0,043714428
Variância	0,001764003	0,001370061
Observações	830	610
Variância agrupada	0,001597166	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1438	
Stat t	-0,206478192	
P(T<=t) uni-caudal	0,418223314	
t crítico uni-caudal	1,645913959	
P(T<=t) bi-caudal	0,836446628	
t crítico bi-caudal	1,961615052	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Despesas de Exercícios Anteriores</i>	<i>% Despesas de Exercícios Anteriores</i>
Média	0,000653232	0,001236937
Variância	1,28491E-05	3,809E-05
Observações	1306	708
Variância agrupada	2,17186E-05	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	2012	
Stat t	-2,683713874	
P(T<=t) uni-caudal	0,003670304	
t crítico uni-caudal	1,645611318	
P(T<=t) bi-caudal	0,007340608	
t crítico bi-caudal	1,961143743	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Sentenças Judiciais</i>	<i>% Sentenças Judiciais</i>
Média	0,001600694	0,001092177
Variância	6,93017E-05	7,58451E-05
Observações	1306	708
Variância agrupada	7,1601E-05	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	2012	
Stat t	1,287669784	
P(T<=t) uni-caudal	0,099004512	
t crítico uni-caudal	1,645611318	
P(T<=t) bi-caudal	0,198009024	
t crítico bi-caudal	1,961143743	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Indenizações & Restituições</i>	<i>% Indenizações & Restituições</i>
Média	0,002577227	0,004971095
Variância	7,41669E-05	0,000189783
Observações	1306	708
Variância agrupada	0,000114794	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	2012	
Stat t	-4,7874017	
P(T<=t) uni-caudal	9,06342E-07	
t crítico uni-caudal	1,645611318	
P(T<=t) bi-caudal	1,81268E-06	
t crítico bi-caudal	1,961143743	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Variação % Pessoal Ativo</i>	<i>Variação % Pessoal Ativo</i>
Média	0,009422164	0,000193885
Variância	0,000652931	0,001259527
Observações	1199	622
Variância agrupada	0,000860021	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	1819	
Stat t	6,368191172	
P(T<=t) uni-caudal	1,20805E-10	
t crítico uni-caudal	1,645691752	
P(T<=t) bi-caudal	2,41611E-10	
t crítico bi-caudal	1,961269	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>% Terceirização</i>	<i>% Terceirização</i>
Média	0,009888326	0,007945646
Variância	0,000841646	0,000851233
Observações	1306	708
Variância agrupada	0,000845015	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	2012	
Stat t	1,431949108	
P(T<=t) uni-caudal	0,076156856	
t crítico uni-caudal	1,645611318	
P(T<=t) bi-caudal	0,152313712	
t crítico bi-caudal	1,961143743	

Teste-t: duas amostras presumindo variâncias equivalentes

	<i>Varição % Pessoal Ativo</i>	<i>Varição % Pessoal Ativo</i>
Média	-0,005889981	-0,006977461
Variância	0,000691335	0,001468054
Observações	196	341
Variância agrupada	0,001184951	
Hipótese da diferença de média	0	
gl	535	
Stat t	0,352443125	
P(T<=t) uni-caudal	0,362322381	
t crítico uni-caudal	1,647706762	
P(T<=t) bi-caudal	0,724644762	
t crítico bi-caudal	1,964408014	