FUCAPE FUNDAÇÃO DE PESQUISA E ENSINO

ANNA BEATRIZ VIEIRA PALMEIRA

AUTONOMIA FISCAL COMO DETERMINANTE DA TRANSPARÊNCIA PÚBLICA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

VITÓRIA
2021

ANNA BEATRIZ VIEIRA PALMEIRA

AUTONOMIA FISCAL COMO DETERMINANTE DA TRANSPARÊNCIA PÚBLICA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Edvan Soares de Oliveira.

VITÓRIA
2021

ANNA BEATRIZ VIEIRA PALMEIRA

AUTONOMIA FISCAL COMO DETERMINANTE DA TRANSPARÊNCIA PÚBLICA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 05 de julho de 2021.

COMISSÃO EXAMINADORA

_____

Prof. Dr. EDVAN SOARES DE OLIVEIRA
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

_____

Prof. Dr. GERCIONE DIONÍSIO SILVA
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

_____

Prof. Dr. DIEGO RODRIGUES BOENTE
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

AGRADECIMENTOS

À minha família, em especial à minha mãe Janete, por todos os sacrifícios que me possibilitaram estudar e chegar nesse que ainda é um lugar de privilégio na realidade brasileira.

Aos meus amigos, em especial Nat, Karol, Ju, Lucas, Lyz, Rany e Elisiane, minha rede de apoio sempre disposta a me ajudar, motivar e não desistir dos meus desafios. Ao meu irmão André, tia Rejane, Rany e Lyz que abriram suas casas para mim nos períodos de aula e não me permitiram sentir falta de um lar em nenhum momento.

Aos meus colegas de turma e trabalho pelo companheirismo e experiências compartilhadas, em especial Jonas e Vinícius, companheiros de longas horas na estrada e madrugadas dedicadas ao mestrado, e Poli e Carina por todo apoio e carinho nessa jornada.

Ao IFAL, por proporcionar a realização de mais um sonho. Que eu possa retribuir com o conhecimento adquirido contribuindo com as boas práticas de gestão pública para a manutenção e defesa do acesso à educação e a ciência para todos.

À gestão do Campus Santana do Ipanema, por todo o suporte e pelo zelo e preocupação com a capacitação dos seus servidores.

A todos os professores do Programa pelos conhecimentos que levarei não só para a prática profissional como para a vida. Em especial, ao meu orientador Edvan, pelo conhecimento compartilhado, empolgação com essa pesquisa e pela leveza e carinho que conduziu essa orientação. Aos professores Diego Boente e Silvânia Nossa pelas contribuições à pesquisa.

“Duas coisas só me deu o Destino: uns livros de contabilidade e o dom de sonhar.”

(Fernando Pessoa)

RESUMO

Nas últimas décadas os governos ao redor do mundo foram incumbidos da necessidade de aumentar seus níveis de transparência. No Brasil, o acesso à informação é respaldado pela legislação. Porém, de acordo com a literatura, a legislação por si só não é suficiente para garantir a transparência fiscal sendo ela sensível a condições externas, entre elas a fatores fiscais. Assim, este estudo objetivou analisar a relação entre a autonomia fiscal e o nível de transparência fiscal dos municípios brasileiros. Foram testadas hipóteses por meio de regressão linear múltipla pelos métodos Mínimos Quadrados Ordinários, *Tobit* e *Logit*. Concluiu-se que a autonomia fiscal, mensurada pelo Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGFautonomia), afeta positivamente a nível de transparência municipal representado pela Escala Brasil Transparente (EBT 360º), instrumento da Controladoria Geral da União (CGU), que mediu em 2018 o nível de transparência ativa e passiva dos municípios brasileiros. Concluiu-se ainda que maior autonomia fiscal reduz a probabilidade de um município figurar entre os níveis mais baixos de transparência. Os resultados desse estudo contribuem com o arcabouço teórico ao identificar a autonomia fiscal como um fator que afeta a transparência fiscal e de forma prática como apoio ao fortalecimento do controle social e da gestão pública.

Palavras-chave: Transparência Fiscal; Autonomia Fiscal; Índice Firjan de Gestão Fiscal; Escala Brasil Transparente; Municípios Brasileiros.

ABSTRACT

Over the last decades, governments around the world have been entrusted with the need to increase their levels of transparency. In Brazil, access to information is supported by legislation. However, according to the literature, legislation alone is not enough to ensure fiscal transparency, since it is sensitive to external conditions, including fiscal factors. Thus, this study aimed to analyze the relationship between fiscal autonomy and the level of fiscal transparency of Brazilian municipalities. Hypotheses were tested employing multiple linear regression by Least Squares Ordinary methods, *Tobit* and *Logit*. It was concluded that fiscal autonomy, measured by the Índice Firjan de Gestão Fiscal (Firjan Index of Fiscal Management), positively affects the level of municipal transparency represented by the Escala Brasil Transparente (Transparent Brazil Scale), an instrument of the Controladoria Geral da União (Federal Comptroller General (CGU), which measured in 2018 the level of active and passive transparency of Brazilian municipalities. Furthermore, it was concluded even that greater fiscal autonomy reduces the probability of a municipality being between the lowest levels of transparency. The results of this study contribute to the theoretical framework by identifying fiscal autonomy as a factor that affects fiscal transparency and in a practical way to support the strengthening of social control and public management.

Key words: Fiscal Transparency; Fiscal Autonomy; Firjan Index of Fiscal Management; Transparent Brazil Scale; Brazilian Municipalities.

SUMÁRIO

Capítulo 1.....8

1. INTRODUÇÃO.....8

Capítulo 2.....12

2. REFERENCIAL TEÓRICO.....12

2.1. TRANSPARÊNCIA FISCAL.....12

2.3. DETERMINANTES DA TRANSPARÊNCIA FISCAL.....15

2.4. AUTONOMIA FISCAL.....21

Capítulo 3.....25

3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....25

3.1. SELEÇÃO DA AMOSTRA.....25

3.2. MODELO ECONOMÉTRICO E DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS.....26

3.3 TRATAMENTO DOS DADOS.....32

Capítulo 4.....33

4. ANÁLISE DOS DADOS.....33

4.1. ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....33

4.2. CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS.....35

4.3 REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA.....38

4.4 DISCUSSÃO E IMPLICAÇÃO DOS RESULTADOS.....42

Capítulo 5.....45

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....45

REFERÊNCIAS.....48

Capítulo 1

1. INTRODUÇÃO

Escândalos envolvendo organizações públicas ao redor do mundo nos anos 90 geraram uma demanda por parte dos cidadãos por mais transparência nas informações a respeito dos atos governamentais (Rubin, 1996; Sun & Andrews, 2020). Os governos, então, nas últimas décadas têm passado por uma reestruturação do seu aparelho administrativo chamada de Nova Gestão Pública (NGP) a fim de atingir boa governança dos serviços públicos com foco em prestação de contas e transparência. (Araujo & Tejedo-Romero, 2016).

No Brasil, o marco da transparência se dá a partir da Constituição Federal de 1988, que estabeleceu como direito de todos receber informações públicas tanto de interesse particular quanto coletivo sob pena de responsabilidade, exceto informações de caráter sigiloso dado à segurança da sociedade e do Estado (Brasil, 1988).

Em 1995, o Brasil deu início à reforma administrativa do estado, e um de seus produtos foi a implantação do governo eletrônico como ferramenta de comunicação (Zuccolotto & Teixeira, 2014). Nos Anos 2000, a introdução da chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) estabeleceu as ferramentas de controle social ao exigir a publicidade, inclusive em meios eletrônicos, de planos, orçamentos, leis de diretrizes orçamentárias, prestações de contas e seu parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal. Para Santos e Machado (2021) esse é o suporte que a população precisava para acompanhar as políticas públicas e os resultados financeiros e orçamentários do governo.

Em 2009, a Lei Complementar nº 131, chamada Lei da Transparência, trouxe a obrigatoriedade dos Estados e Municípios darem publicidade de suas receitas e despesas em portais eletrônicos. (Brasil, 2009). Por fim, em 2011 foi editada a lei nº 12.527, conhecida como Lei de Acesso à Informação, marco regulatório que consolidou a legislação trazendo o suporte para o efetivo controle social ao estabelecer como a administração deve proceder ao prestar essa informação aos cidadãos (Brasil, 2011).

Em 2018, a Controladoria-Geral da União (CGU) divulgou os resultados da Escala Brasil Transparente 360º, ferramenta que mediu o nível de transparência dos municípios brasileiros com mais de 50.000 habitantes de acordo com o grau de cumprimento de dispositivos da Lei de Acesso à Informação (LAI) (CGU, 2020). Os altos níveis de heterogeneidade da transparência encontrados vão ao encontro do que afirma a literatura que a legislação por si só não é suficiente para garantir a transparência fiscal (Zuccolotto &Teixeira, 2014). Assim, conforme Baldissera (2018), além de conhecer o grau de transparência pública, é importante entender o porquê dessa discrepância nos níveis municipais e observar quais os principais determinantes que explicam o índice de transparência.

Diante deste cenário, nos últimos 20 anos estudos realizados identificaram níveis bastante heterogêneos de transparência em níveis nacionais, estaduais e municipais e revelaram a existência de fatores socioeconômicos, políticos, institucionais, demográficos e fiscais como determinantes desses níveis (Alt, Lassen & Shanna, 2006; Sun & Andrews, 2020; Wehner & Renzio, 2013; Zuccolotto & Teixeira, 2014; Bernardo, Reis & Sediyama, 2017; Brocco, Grando, & Martins, 2018; Baldissera, 2018; Silva, 2019; Barbosa, 2019).

No Brasil, destaca-se o estudo exploratório de Zuccolotto e Teixeira (2014), que identificaram que variáveis socioeconômicas e fiscais explicam os níveis de transparência dos estados brasileiros. Baldissera (2018), identificou que transferências intergovernamentais impactam a transparência de forma negativa, ou seja, municípios com maior dependência de recursos da União e dos Estados se mostram menos transparentes.

A Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan) analisou pela primeira vez em 2018 a relação entre as receitas provenientes da atividade econômica do municipal e os custos de financiamento da sua estrutura administrativa. De acordo com o Índice Firjan de Gestão Fiscal – Autonomia (IFGF, 2019), 34,8% das prefeituras brasileiras não geram receitas suficientes para financiar sua existência, o que se configurou como o pior desempenho entre os indicadores do IFGF 2019 e principal entrave à gestão fiscal dos municípios brasileiros.

Para Araujo e Tejedo-Romero (2016), o uso eficiente de recursos escassos requer um uso mais eficaz de mecanismos de transparência no processo de tomada de decisão dos municípios. Diante disso, este estudo levanta o seguinte questionamento: A autonomia fiscal afeta a transparência fiscal nos municípios brasileiros?

Assim, esta pesquisa objetiva investigar como a autonomia fiscal afeta a transparência fiscal nos municípios brasileiros. Esse trabalho se justifica pelo papel da transparência fiscal para fins de governança e consolidação da democracia. Ao identificar os determinantes da transparência a nível local é possível criar mecanismos a fim de reduzir a assimetria de informação entre o governo e a população.

Para tal, esse estudo consiste em uma pesquisa de natureza aplicada, com abordagem quantitativa, e descritiva quanto aos procedimentos. Foram testadas

hipóteses quanto à relação entre transparência, medida pela Escala Brasil Transparente, e a autonomia fiscal municipal (IFGFautonomia) por meio de regressão linear múltipla estimada por Mínimos Quadrados Ordinários, Tobit e Logit.

Os resultados encontrados sugerem que a autonomia fiscal está relacionada positivamente ao nível de transparência municipal, que a maioria dos municípios apresentam um nível de transparência abaixo da média e que maior autonomia fiscal reduz o risco de baixa transparência fiscal.

Esta pesquisa contribui teoricamente uma vez que avança com a literatura tendo em vista que as investigações realizadas acerca dos fatores que influenciam a transparência fiscal ainda não se encontram consolidadas e os resultados se apresentam bastante heterogêneos e traz a autonomia fiscal como um novo fator atrelado ao nível de transparência pública municipal. Na prática, contribui para o fortalecimento do controle social e da gestão pública, visto que auxilia o entendimento sobre o cenário brasileiro e conduz para um importante debate tanto pela academia quanto pela sociedade sobre o acesso à informação e a baixa geração de receitas pelas economias municipais.

Capítulo 2

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. TRANSPARÊNCIA FISCAL

Uma definição amplamente aceita entre os pesquisadores de transparência fiscal é a de Kopits e Craig (1998) que em seu trabalho seminal definem transparência fiscal como a abertura de informações sobre estrutura e funções do governo, política fiscal e atividades, contas do setor público e projeções ao público geral (Kopits & Craig, 1998). Em consenso com os autores acima, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2001) resume transparência como divulgação completa das informações fiscais relevantes de maneira oportuna e sistemática.

Por outro lado, Alt, Lassen e Skilling (2002) interpretam que transparência fiscal está ligada a quão informativas, abrangentes e confiáveis são as demonstrações orçamentárias governamentais. Reconhecida a importância da divulgação de informações governamentais, a partir da década de 1990 percebe-se mudanças na elaboração dos orçamentos, que segundo Rubin (1996) passaram a ter uma ênfase na prestação de contas, e diversas instituições reuniram esforços para incentivar a transparência fiscal no mundo. Com isso, diversos órgãos apresentaram iniciativas para atingir a transparência fiscal, conforme quadro 1 abaixo:

Código de Estabilidade Fiscal (1988)	Estabeleceu a estrutura política fiscal do Reino Unido elevando os padrões, particularmente com respeito à divulgação de informações, exigindo padrões de abertura mais altos. Os principais resultados foram a capacidade de reter informações do público; revisões de custos; o custo das propostas sob consideração; e a consistência dos dados ao longo do tempo.
OCDE (2001)	Estabeleceu as melhores práticas de referência para membros e não membros da organização

	com a finalidade de aumentar os níveis de transparência ao redor do mundo. As melhores práticas estão divididas em três grupos: principais relatórios de orçamento que devem ser produzidos pelos governos e seu conteúdo geral, divulgações específicas a serem contidas nos relatórios, recursos financeiros e informações de desempenho não financeiro.
FMI (2007)	Por meio do Código de Boas Práticas sobre Transparência Fiscal, buscou orientar para o desenvolvimento da transparência fiscal apresentando boas práticas possivelmente alcançáveis por países de todos os níveis de desenvolvimento econômico. Esse documento fornece uma estrutura abrangente para transparência fiscal e concentra-se em papéis e responsabilidades claras, processos orçamentários transparentes, disponibilidade pública de informações e garantias de integridade.
Índice do Orçamento Aberto (2005)	Fornece classificações da abertura do material orçamentário em 59 países para seus cidadãos. Baseia-se em uma pesquisa detalhada e sistemática da prática atual por especialistas locais. O índice analisa a disponibilidade dos principais documentos fiscais, a quantidade de informações que eles fornecem e a oportunidade de sua divulgação aos cidadãos, a fim de fornecer informações confiáveis sobre cada compromisso do país com a transparência e prestação de contas do orçamento. (Open Budget Index, 2005).

Quadro 1- Ações sobre Transparência
Fonte: Elaboração própria.

Estas ações levaram a transparência fiscal a se tornar prática obrigatória em todos os países e níveis de governos. No Brasil, esforços legais foram implementados a partir da Constituição Federal de 1988, conforme quadro 2 abaixo:

Lei	Contribuições
Constituição Federal de 1988	O Artigo 5º, inciso XXXIII, reconheceu que “todos têm o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral.” Artigo 37: Introdução do princípio da publicidade.
Lei de Responsabilidade Fiscal (lei complementar nº 131/2000)	Define publicidade e no seu art. 48, especifica quais atos e documentos devem ser dados transparência, inclusive por meio da internet.
Lei da Transparência (lei complementar 131/2009)	Tornou obrigatório que a União, os Estados e os Municípios mantenham e a atualizem portais de transparência com os gastos públicos.

Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011)	Consolidou o acesso à informação pública como direito do cidadão, estabeleceu quais procedimentos a Administração Pública deve seguir para atender aos pedidos de informação do cidadão; e estabeleceu que o acesso à informação pública é a regra e não a exceção.

Quadro 2 - Evolução da Legislação Brasileira sobre Transparência
Fonte: Elaboração própria.

Assim, com a finalidade de identificar se os municípios brasileiros têm atendido aos aspectos legais quanto à transparência fiscal, alguns órgãos públicos tiveram a iniciativa de desenvolver metodologias a fim de medir o grau de transparência dos entes municipais do país. O Ministério Público Federal (MPF), em 2015, deu início à execução do Projeto do Ranking Nacional dos Portais de Transparência. Essa foi a primeira iniciativa do poder público, após a implementação da Lei de Acesso à Informação, para avaliar o efetivo cumprimento da lei nos 5.568 municípios e 27 estados da federação brasileira (MPF, 2019).

O projeto consistiu em duas etapas, a primeira em 2015, além de divulgar os rankings estaduais e municipais de transparência, o Ministério Público enviou mais de 3.000 recomendações ao estados e municípios que estavam descumprindo a legislação e estabeleceu um prazo de 120 dias para sua regularização perante as Leis de Transparência (MPF, 2019). Já em 2016, realizou uma nova avaliação a fim de verificar se as recomendações foram cumpridas. De acordo com o órgão, essa com essa ação inédita de forma simultânea e articulada, contribuiu para o fortalecimento da democracia e para a prevenção da corrupção no país elevando em cerca de 33% o índice nacional de transparência (MPF, 2019).

Outra iniciativa para medir o grau de transparência pública dos estados e municípios brasileiros é a Escala Brasil Transparente (EBT), desenvolvida pela Controladoria Geral da União (CGU). A EBT foi desenvolvida para fornecer os subsídios necessários à Controladoria-Geral da União (CGU) para o exercício das

competências que lhe atribuem os artigos 59 da Lei Complementar nº 101/2000 e 41 (I) da Lei de Acesso à Informação, assim como os artigos 68 (II) do Decreto nº 7.724/2012 e 18 (III), do Decreto nº 8.910/2016 (CGU, 2020).

As três primeiras edições da Escala Brasil Transparente, referentes aos anos de 2015, 2016 e 2017, analisaram o cumprimento da Lei de Acesso à Informação quanto à transparência passiva dos entes federados, por meio de amostra probabilística definida por sorteio eletrônico (GGU, 2020).

Já em 2018, a CGU trouxe uma inovação com a Escala Brasil Transparente 360º contemplando a partir de então não só a transparência passiva, mas também a transparência ativa (publicação de informações em portais na internet), incorporando aspectos como a verificação da publicação de informações sobre receitas e despesa, licitações e contratos, estrutura administrativa, servidores públicos, acompanhamento de obras públicas e outras (CGU, 2020).

De acordo com o órgão essa nova metodologia permitirá “aprofundar o monitoramento da transparência pública e possibilitar o acompanhamento das ações implementadas por estados e municípios na promoção do acesso à informação”. (CGU, 2020). Assim, a Escala Brasil Transparente se apresenta como a metodologia mais completa, uma vez que contempla tanto a transparência ativa com a passiva e apresenta até o momento dessa pesquisa os resultados mais tempestivos sobre os níveis de transparência fiscal nos municípios brasileiros (CGU,2020).

2.3. DETERMINANTES DA TRANSPARÊNCIA FISCAL

Apesar da notável evolução nas legislações mundiais e brasileira sobre a transparência, pesquisadores identificaram que o estabelecimento de normas por si

só não explica os níveis de transparência de um determinado ente (Sol, 2013). Os diferentes níveis de transparência dos municípios brasileiros de acordo com os rankings, mesmo após o estabelecimento da Lei de Acesso à Informação, corroboram para ratificar o exposto acima.

Diante disso, diversos estudos se dedicaram a identificar os fatores que influenciam os níveis de transparência fiscal. (Alt, Lassen, & Skilling, 2002; Grigorescu, 2003; Alt & Lassen, 2006; Alt *et al.,* 2006; Bastida & Benito, 2007; Piotrowski & Van Ryzin, 2007; Perez, Bolívar, & Hernandes, 2008; Serrano-Cinca, Rueda-Tomás, & Portillo-Tarragona, 2009; Hollyer, Rosendorff, & Vreeland, 2011; Esteller-Moré & Otero, 2012; Gallego-Álvarez, Rodríguez-Domínguez, & García-Sánchez, 2012; Caamaño-Alegre, Lago-Peñas, Reyes-Santias, & Santiago-Boubeta, 2013; Sol, 2013; Wehner & Renzio, 2013; Alcaraz-Quiles, Navarro-Galera & Ortiz-Rodríguez, 2014; Zuccolotto & Teixeira, 2014; Andreula & Chong, 2016; Araujo & Tejedo-Romero, 2016; Rios, Bastida, & Benito, 2016; Cicatiello, Simone, & Gaeta 2017; Tejedo-Romero & Araujo, 2018; Baldissera, 2018; López-López, Iglesias-Antelo, Vázquez-Sanmartín, Connolly, & Bannister, 2018; Barbosa, 2019; Silva, 2019; Sun & Andrews, 2020).

Rios, Bastida e Benito (2016) analisaram quais fatores institucionais, políticos e socioeconômicos promovem a transparência orçamentária. Foram utilizados dados de 93 países para medir a transparência orçamentária em cada país e construir indicadores com base nos itens do questionário do IBP de 2010 para medir a supervisão legislativa ao longo de todas as fases do processo orçamentário. Os resultados do trabalho acima apontam que transparência orçamentária melhora o desempenho de todos os agentes econômicos no país e que a transparência fiscal é frequentemente mais fraca nos países onde a pobreza é mais alta.

Esse resultado vai ao encontro do estudo de Grigorescu (2003), que identificou que os países mais desenvolvidos têm maior probabilidade de adotar leis sobre informação/divulgação, o que aumenta sua transparência.

Contudo, Sun e Andrews (2020) que examinaram os determinantes de transparência fiscal nos governos municipais da China concluíram que desenvolvimento econômico possui associação negativa com a transparência fiscal. A justificativa apresentada para essa controvérsia é que, do ponto de vista da teoria da legitimidade, o desenvolvimento econômico e a transparência fiscal podem estar relacionados negativamente na China porque as autoridades e os cidadãos consideram o desenvolvimento econômico como um indicador mais importante da legitimidade do que da transparência. Informações fiscais opacas podem, portanto, ser aceitáveis quando o crescimento econômico é favorável, mas se tornam mais salientes politicamente quando ocorrem dificuldades econômicas. (Sun & Andrews, 2020).

Para Bastida e Benito (2007) o desenvolvimento econômico de uma região possui relação positiva com o nível de transparência do local uma vez que sociedades mais ricas conseguem manter instituições mais preocupadas com os direitos das pessoas e há maior participação da população em debates públicos. No mesmo sentido Guillamón, Bastida e Benito (2011) identificaram que os cidadãos mais ricos exigem mais transparência de seus governos.

No Brasil, alguns estudos também buscaram entender a relação entre o desenvolvimento econômico, representado pelo Produto Interno Bruto (PIB), e o nível de transparência fiscal municipal. (Cruz, Silva, & Santos, 2009; Cruz Et Al., 2012; Machado, 2013; Rossoni, 2013; Souza, Barros, Araújo, & Silva, 2013; Marques, 2014; Barros, 2014; Brocco, Grando, Martins, & Brunozi Junior, 2016).

Cruz, Silva e Santos (2009), Rossoni (2013), Souza et al. (2013) e Machado (2013), buscaram identificar o nível de transparência dos sites e os fatores que afetam a transparência fiscal dos 23 municípios com mais de 100 mil habitantes do Rio de Janeiro, dos 78 municípios do Espírito Santo, dos municípios com mais de 50 mil habitantes do Estado do Rio Grande do Norte e dos municípios com mais de 50 mil habitantes da Região Sul do Brasil, respectivamente. Os resultados encontrados nestes trabalhos indicaram o PIB como estatisticamente não significante na relação com os níveis de transparência (Cruz, Silva, & Santos, 2009; Rossoni, 2013; Souza et al., 2013 e Machado, 2013). Esse resultado vai de encontro com os resultados encontrados internacionalmente.

Tal resultado também foi encontrado nos estudos de Marques (2014) para os 122 municípios do Estado do Rio Grande do Sul com populações entre 10 mil e 50 mil habitantes e de Brocco, Grando e Martins (2018) para os 43 municípios do Rio Grande do Sul com população acima de 50 mil habitantes.

Já Barros (2014) para os municípios do estado do Paraná, e Cruz et al. (2012) para os 100 municípios mais populosos do Brasil encontraram uma relação significativa entre o PIB per capita e o nível de transparência fiscal municipal.

Uma vez que o PIB per capita é um indicador utilizado para medir o nível de atividade econômica de um ente, é esperado que quanto o maior nível de atividade econômica do município, maior o nível de transparência (Cruz, Silva & Santos, 2009).

De acordo com a literatura aspectos demográficos também podem afetar o nível de transparência fiscal. (Piotrowski & Van Ryzin, 2007; Serrano-Cinca, Rueda-Tomás, & Portillo-Tarragona, 2009; Sol, 2013; Araujo & Tejedo-Romero, 2016 e Baldissera, 2018).

Piotrowski e Van Ryzin (2007) buscaram identificar os determinantes da demanda de cada cidadão por transparência. Usando dados de uma pesquisa on-line nacional de mais de 1.800 pessoas dos EUA, Piotrowski e Van Ryzin (2007) desenvolveram vários índices para medir a demanda dos cidadãos por transparência local e seus determinantes, percebendo uma associação com características demográficas dos cidadãos, incluindo sexo, raça, educação e renda como potenciais determinantes da demanda por transparência.

Serrano-Cinca, Rueda-Tomás e Portillo-Tarragona (2009) buscaram identificar os determinantes dos relatórios financeiros de divulgação eletrônica pelos governos locais. Utilizando uma amostra de noventa e dois governos locais espanhóis identificaram que tamanho da cidade afeta a divulgação eletrônica. Os mesmos resultados foram encontrados por Sol (2013) para os principais municípios espanhóis. Araujo e Tejedo-Romero (2016) também identificaram que grandes municípios cuja capacidade de gerar e obter mais recursos é superior e as pressões dos cidadãos exigem maior controle por meio de maior nível de transparência.

No Brasil, Baldissera (2018) investigou o impacto de fatores socioeconômicos, fiscais e políticos na transparência ativa e passiva dos municípios brasileiros através de regressão linear múltipla e identificou que população, renda e educação impactam positivamente a transparência. Outros estudos também encontraram relação positiva entre transparência fiscal e o tamanho da população dos municípios brasileiros. (Barros, 2014; Barbosa, 2019; Silva; 2019; Cruz, Silva, & Santos, 2009; Rossoni, 2013; Leite Filho, Andrade, & Colares, 2014 e Marques, 2014).

Confirmada a influência do tamanho da população, outros autores buscaram identificar se a taxa da população urbana também teria relação com nos níveis de transparência fiscal dos municípios. No Brasil, Bernardo, Reis e Sediyama (2017)

buscaram identificar os determinantes do nível de transparência nos 66 municípios mineiros com mais de 50 mil habitantes. Os autores encontraram uma correlação negativa entre a taxa de urbanização e os níveis de transparência fiscal.

Porém, segundo Andreula e Chong (2016) a urbanização aumenta a quantidade e a complexidade das demandas de serviço público. Considerando que conforme Robinson (2007), a expansão dos serviços públicos depende do dinheiro dos contribuintes, é possível argumentar que a demanda dos cidadãos por informações fiscais pode aumentar de acordo com a urbanização (Sun & Andrews, 2020).

Alcaraz-Quiles, Navarro-Galera e Ortiz-Rodríguez (2014) buscaram identificar fatores que contribuem para a transparência sobre a sustentabilidade de políticas públicas. Os autores analisaram o conteúdo informativo dos sites das 17 regiões da Espanha. Os resultados encontrados indicam que os fatores socioeconômicos densidade populacional, nível de educação, acesso à Internet, e os fatores de governo eletrônico Disponibilidade de banda larga, Facilidade de uso da web, Serviços on-line, Coleta de informações favorecem a transparência quanto a informações sobre sustentabilidade do governo.

Os resultados confirmam o estudo de Perez, Bolívar e Hernandes (2008) que identificaram que acesso à Internet em casa está diretamente relacionada a transparência fiscal por meios eletrônicos nos governos municipais espanhóis. Guillamón, Ríos, Gesuele e Metallo (2016) criaram um indicador para medir o uso do Facebook em 217 governos locais espanhóis e italianos, no ano de 2014, como ferramenta para divulgar informações. Os resultados sugerem que nível de participação eletrônica, tamanho da população, nível de renda dos cidadãos e nível de endividamento têm relação com no uso do Facebook pelos governos locais e que

o uso do Facebook pelos governos locais permite que os cidadãos supervisionem o governo, tornando informações, dados e processos mais transparentes (Guillamón et al., 2016).

Segundo Gallego-Álvarez, Rodríguez-Domínguez e García-Sánchez (2012), o alto nível de uso da internet pode levar a disposição de fornecer e exigir informações fiscais. Sun e Andrews (2020) concluíram que cidades grandes e com alto nível de acesso à internet apresentam associação positiva com a transparência fiscal no contexto local chinês.

Fatores sociais têm sido identificados determinantes de transparência tanto em estudos internacionais quanto nacionais. Tejedo-Romero e Araujo (2018) examinaram os determinantes dos níveis de transparência nos governos locais espanhóis entre 2008 e 2012 e concluíram que o alto desemprego representa uma baixa situação econômica, o que motiva os burocratas locais a ocultar o desempenho fiscal público, a fim de manter a estabilidade social e sua posição no governo.

No Brasil, Zuccolotto e Teixeira (2014) identificaram que o alto desemprego está associado a rendimentos médios e encargos fiscais mais baixos, o que torna os cidadãos menos interessados em saber como os governos estaduais gastam seu dinheiro. A nível municipal, Silva (2019) encontrou uma relação positiva entre transparência fiscal e os fatores sociais emprego, saúde, educação.

2.4 AUTONOMIA FISCAL

Por intermédio da transparência fiscal é possível fornecer aos cidadãos, mercados financeiros e, até mesmo aos políticos informações quanto à política fiscal e ações tomadas pelos gestores e as consequências dessas políticas (Alt, Lassen, &

Rose, 2006). Diversos estudiosos ao redor do mundo identificam sustentabilidade e transparência como fatores para a compreensão do impacto das ações do governo na sociedade. (Ortiz-Rodríguez, Navarro-Galera, & Alcaraz-Quiles, 2018; Alt & Lassen, 2006; Perez, Bolívar, & Hernandes, 2008; Li & Feiock, 2019; Caamaño-Alegre, Lago-Peñas, Reyes-Santias, & Santiago-Boubeta, 2013).

Alt e Lassen (2006) investigaram se maior transparência estaria associado à menor dívida pública em 19 países da OCDE e concluíram que maior transparência fiscal está associado a menores déficits e dívida pública. Li e Feiock (2019) analisaram os dados de gastos orçamentários coletados do ano de 1988 a 2008 dos 50 estados americanos e constataram que uma maior transparência das políticas está associada a uma maior estabilidade de gastos.

Perez, Bolívar e Hernandes (2008) também identificaram no contexto municipal espanhol que o custo da dívida está diretamente relacionado a transparência fiscal. Caamaño-Alegre et al. (2013), identificaram que o gasto público total afeta de forma positiva a transparência fiscal, por outro lado, gasto com pessoal e encargos financeiros afetam de forma negativa.

No Brasil, Zuccolotto e Teixeira (2014) encontraram resultados que confirmam os achados da literatura interacional de que variáveis fiscais impactam no nível de transparência fiscal dos estados. Segundo os autores a situação fiscal afeta diretamente as condições do estado de manter sistemas de informações para seus cidadãos assim como investir em carreiras especializadas na prestação de contas (Zuccolotto & Teixeira, 2014). No mesmo caminho Barbosa (2019) analisando os municípios do estado do Espírito Santo percebeu que a população e a divulgação de informações como receita, despesas e relatórios de gestão tem impacto positivo no Índice de Transparência.

A edição 2019 do Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF) trouxe um novo indicador de gestão fiscal, o IFGF autonomia, que evidenciou um dos pontos mais críticos para a gestão fiscal eficiente das prefeituras: a baixa capacidade de se sustentarem. (IFDG, 2019). o IFGF Autonomia avaliou se as prefeituras brasileiras geram recursos suficientes para arcar com seus custos de existência, caso contrário, o principal objetivo de emancipação, implementado pela Constituição de 1988, de uma prefeitura estaria ameaçado.

A Constituição de 1988 proporcionou a descentralização administrativa emancipando os municípios brasileiros e aproximando a população local e o poder público, o que criou uma expectativa que isso levasse a uma maior qualidade de bens e serviços ofertados aos cidadãos. (Firjan, 2019). Apesar disso 34,8% dos municípios brasileiros zeraram o IFGFautonomia, indicador que mediu relação entre a capacidade de gerar receitas provenientes da atividade econômica e os custos para manter a Câmara de Vereadores e a estrutura administrativa do município. (Firjan, 2019).

Segundo Geys, Heinemann e Kalb (2010) governos locais fortemente dependentes de transferências intergovernamentais têm menos flexibilidade para implantar procedimentos de transparência e recebem menos pressão para ser transparente. Em consonância com os autores acima, Baldissera (2018) identificou que transferências intergovernamentais impactam de forma negativa no nível de transparência fiscal dos municípios brasileiros. O mesmo resultado foi encontrado por Sun e Andrews (2020) para os municípios chineses.

Tavares e Cruz (2020), identificaram que os municípios portugueses com menor autonomia financeira, exibem níveis mais baixos de transparência. Para esses autores, uma proporção maior do orçamento local derivado de fontes próprias fortalece o governo local e a capacidade deste de exercer escolhas de políticas de

transparência e é provável que estimule também a responsabilização perante os contribuintes locais.

Diante disso elaborou-se a seguinte hipótese:

Hipótese 1: Municípios com maior autonomia fiscal possuem maior nível de transparência fiscal.

Capítulo 3

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Esse trabalho objetiva investigar como a autonomia fiscal afeta a transparência fiscal nos municípios brasileiros. Assim, configura-se como uma pesquisa de natureza aplicada, com abordagem quantitativa e descritiva quanto aos procedimentos. Nesse capítulo foram apresentados o delineamento da pesquisa, os procedimentos adotados para a coleta dos dados e os procedimentos e técnicas que foram utilizadas no tratamento dos dados.

3.1. SELEÇÃO DA AMOSTRA

A base de dados utilizada para medir o nível de transparência dos municípios foi a Escala Brasil Transparente 360º da Controladoria Geral da União (CGU). Essa metodologia mediu a transparência dos estados, municípios e Distrito Federal em 2018, atribuindo notas aos entes entre zero e dez de acordo com o nível de transparência do ente. O objeto de análise dessa metodologia foi a divulgação de informações sobre receitas e despesa, licitações e contratos, estrutura administrativa, servidores públicos, acompanhamento de obras públicas e outras (CGU, 2020).

A amostra foi composta por dados secundários, referentes ao ano de 2018, dos 665 municípios brasileiros com mais de 50.000 habitantes (de acordo com as estimativas do IBGE em 2017). O ano de 2018 foi escolhido uma vez que representa os dados mais atuais e disponíveis de avaliação de transparência dos municípios brasileiros realizado por um órgão governamental. Não foi possível estabelecer uma comparação entre as notas alcançadas pelos entes nas avaliações anteriores, pois a

EBT – Avaliação 360° adota amostra, metodologia e métricas diferentes das avaliações feitas em 2015, 2016 e 2017. Nas três primeiras edições do ranking foram utilizadas amostras aleatórias dos municípios e foram considerados apenas os aspectos de transparência passiva e em 2018 a amostra foi constituída por municípios com mais de 50.000 habitantes e a metodologia incorporou aspectos de transparência ativa em sua análise tornando - a mais completa (CGU, 2020).

A amostra contemplando os municípios com mais de 50.000 habitantes justifica-se uma vez que nestes municípios está concentrada a maioria da população brasileira. (CGU, 2018). A escolha pela análise a nível municipal se justifica visto que os problemas de assimetria da informação são mais comuns a nível local, onde os gestores municipais tendem a tomar decisões de forma mais discreta (Cuadrado-Ballesteros, 2014; Guillamón, Bastida, & Benito, 2011). No contexto brasileiro, em especial, é importante mencionar que a legislação que obriga os entes a divulgarem suas informações em portais de transparência está em vigência a apenas uma década, o que evidencia que as tendências em transparência no país ainda são recentes e desconhecidas.

3.2 MODELO ECONOMÉTRICO E DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS

Para esse estudo será utilizada uma técnica de análise multivariada, a regressão linear múltipla, através do *software* STATA. A regressão linear é útil para traçar relações entre variáveis explicativas, que se apresentam de forma linear. (Fávero, Belfiore, Silva, & Chan, 2009).

Para alcançar os objetivos da pesquisa duas especificações serão adotadas, como descritas abaixo:

$$EBT_i = \beta_0 + \beta_1 autonomia_i + \beta_2 PIBpercapita_i + \beta_3 urbanização_i + \beta_4 acessoainternet_i + \beta_5 gastopessoal_i + \beta_6 liquidez_i + \beta_7 investimento_i + \beta_8 empregoerenda_i + \beta_9 educação_i + \beta_{10} saúde_i + \beta_{11} centrooeste_i + \beta_{12} nordeste_i + \beta_{13} norte_i + \beta_{14} sudeste_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

$$D_transp_i = \beta_0 + \beta_1 autonomia_i + \beta_2 PIBpercapita_i + \beta_3 urbanização_i + \beta_4 acessoainternet_i + \beta_5 gastopessoal_i + \beta_6 liquidez_i + \beta_7 investimento_i + \beta_8 empregoerenda_i + \beta_9 educação_i + \beta_{10} saúde_i + \beta_{11} centrooeste_i + \beta_{12} nordeste_i + \beta_{13} norte_i + \beta_{14} sudeste_i + \varepsilon_i \quad (2)$$

A variável dependente dos modelos é o nível de transparência fiscal dos Escala Brasil Transparente (EBT), iniciativa da CGU para monitorar a publicação de informações sobre receitas e despesa, licitações e municípios brasileiros. Na primeira especificação, esse nível foi medido por meio da contratos, estrutura administrativa, servidores públicos, acompanhamento de obras públicas entre outras atividades por parte dos entes federativos. A metodologia consistiu em atribuir notas entre zero e dez aos municípios com mais de 50.000 habitantes de acordo com o cumprimento dos requisitos da Lei de Acesso à Informação (LAI).

Esses modelos também serão estimados utilizando como variável dependente uma variável *dummy*, essa variável é utilizada na segunda especificação. A variável categórica separa os municípios em dois grupos, os que estão acima e os que estão abaixo da nota mediana de transparência. Essa variável assumiu valor 1 se o município estava acima da mediana e 0 em caso contrário.

A variável independente autonomia cumpre o papel de analisar se as prefeituras brasileiras geram recursos suficientes para arcar com seus custos de existência, caso contrário, o principal objetivo de emancipação de uma prefeitura pode estar ameaçado. (Firjan, 2019). O indicador verifica a relação entre (i) as receitas oriundas da atividade econômica do município e (ii) os custos para manter a Câmara de Vereadores e a estrutura administrativa da Prefeitura (Firjan, 2019).

As demais variáveis expostas nas especificações se tratam de variáveis de controle. Este trabalho abrange três grupos de variáveis além da variável dependente: (1) variáveis econômicas (PIB *per Capita*, emprego e renda), (2) variáveis sociodemográficas (desempenho educacional, saúde, urbanização, acesso à internet e as *dummies* de região) e (3) variáveis fiscais (liquidez, gasto com pessoal e investimento). É importante ressaltar que foram inseridas 4 regiões (excluída a região sul) para que a região excluída seja base de comparação para as demais.

As variáveis PIB *per capita* e Urbanização foram extraídos do site do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). O PIB per capita municipal é um indicador do desenvolvimento econômico medido IBGE. Ele retrata o produto interno bruto (a soma de todos os bens produzidos pelo município), dividido pela população municipal. Assim, municípios com PIB maior devem apresentar maior nível de transparência, conforme Cruz et al (2012). A taxa de urbanização é medida pelo percentual da população residente em domicílios em situação urbana em relação à população total.

Para medir o uso de internet no município foi utilizada a densidade de acessos à banda larga por municípios coletadas no site da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL). As variáveis emprego e renda, desempenho educacional, saúde e população total foram extraídos do Índice Firjan de

Desenvolvimento Municipal (IDM). Por fim, os dados referentes às variáveis fiscais liquidez, gasto com pessoal e investimento foram retirados do Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF).

Estas variáveis são evidenciadas no quadro 3 abaixo:

Sigla	Variável	Proxy	Tipo	Fonte	Literatura	Sinal esperado
EBT	Nota do município na Escala Brasil Transparente.	Nível de transparência fiscal dos municípios.	Dependente	Controladoria Geral da União (CGU).		+
D_transp	Variável dummy que assume o valor de 1 para município com baixa transparência (1º quartil).		Dependente	CGU		-
AUTONOMIA	Receitas da atividade econômica local – custos com a atividade administrativa, sobre a receita corrente líquida.	O indicador verifica a relação entre (i) as receitas oriundas da atividade econômica do município e (ii) os custos para manter a Câmara de Vereadores e a estrutura administrativa da Prefeitura	Independente	FIRJAN		+
PIBpercapita	PIB *per capita.*	Crescimento econômico do município medido pelo produto interno bruto sobre a população.	Controle	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)	Grigorescu (2003) e Hameed (2005); Bastida e Benito (2007); Rios, Bastida e Benito (2016);	+

					Sun e Andrews (2020)	
URBANIZAÇÃO	Taxa de urbanização.	proporção de +++++ residentes urbanos de um município e a população permanente total.	Controle	Censo demográfico (IBGE)	Robinson (2007); Andreula e Chong (2016); Sun e Andrews (2020)	+
INTERNET	Densidade de acessos a banda larga fixa por município	O indicador verifica o número de acessos a serviços de banda larga fixa, pelo número total de domicílios, multiplicada por 100 (cem).	Controle	ANATEL	Gallego-Álvarez, Rodríguez - Domínguez e García-Sánchez (2010); Mergel (2013); Sun e Andrews (2020)	+
GASTOCOMPESSOAL	Despesa liquida com pessoal sobre a receita corrente líquida.	Avalia o comprometimento da receita com despesas de pessoal	Controle	FIRJAN	Silva (2018)	-
LIQUIDEZ	Caixa e equivalente de caixa – restos a pagar inscritos no ano, sobre receita líquida corrente.	Avalia os restos a pagar e as disponibilidades de caixa	Controle	FIRJAN	Silva (2018)	-
INVESTIMENTOS	Investimentos +inversões financeira, pela receita total.	Indicador do grau de investimentos nos orçamentos dos municípios.	Controle	FIRJAN	Silva (2018)	+
EMPREGOERENDD	Empego e Renda.	Índice que agrega a geração de emprego formal, a taxa de	Controle	FIRJAN	Silva (2018)	+

		formalização do mercado de trabalho, a geração de renda, a massa salarial real no mercado de trabalho formal e o índice de Gini de desigualdade de renda no trabalho formal dos municípios brasileiros.				
IDMEDUCAÇÃO	Desempenho educacional.	Mede a qualidade da educação.	Controle	FIRJAN	Harrison e Sayogo (2014); Rios, Benito e Bastida (2013); Sun e Andrews (2020), Silva (2020)	+
IDMSAÚDE	Avalia a qualidade os serviços de saúde no município.	Índice que agrega a proporção de atendimento adequado de pré-natal,os óbitos por causas mal definidas, os óbitos infantis por causas evitáveis e as internação sensível à atenção básica (ISAB).	Controle	FIRJAN	Silva (2018)	+
ε_i	Erro	Captura a influência não de variáveis omitidas				

		pelo modelo.				

Quadro 3 – Descrição das variáveis.
Fonte: Elaboração própria

3.3 TRATAMENTO DOS DADOS

Cada um dos modelos foi estimado com e sem controles. Todas as variáveis foram *winsorizadas* a um percentual de 1%, para minimizar o efeito de possíveis *outliers* nos resultados deste trabalho.

Os modelos de regressão que se utilizam da transparência de forma contínua como variável dependente foram estimados por meio do estimador de Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), com variância dos resíduos corrigida pelo estimador de White e pelo estimador de regressão censurada, uma vez que a transparência está entre os valores zero e dez. Os modelos que têm como variável dependente a *dummy* que separa os municípios em grupos em relação à mediana da transparência, foram estimados a partir de um logit. Foram aplicados testes de correlação de Pearson e VIF para identificação de multicolinearidade entre as variáveis).

Capítulo 4

4. ANÁLISE DOS DADOS

O objetivo desse estudo foi investigar como a autonomia fiscal afeta a transparência fiscal nos municípios brasileiros. Nesta seção serão apresentados os resultados da pesquisa por meio da análise da estatística descritiva, correlação de Pearson, da regressão em MQO, Tobit e Logit. Por fim serão discutidos os resultados da pesquisa.

4.1. ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A Tabela 1 apresenta os resultados referentes às variáveis do estudo para toda a amostra. É possível observar que a média geral da Escala Brasil Transparente é de 6.504 para o ano de 2018. A mediana de 6,46 indica que a maioria dos municípios apresentam um nível de transparência abaixo da média.

Sendo o valor mínimo atingindo 1,4, valor máximo 9,71 e desvio padrão de 1,89 percebe -se uma grande dispersão entre os níveis de transparência o que corrobora com a afirmativa encontrada pela literatura exposta no capítulo 2 de que a regulação por força da lei por si só não é capaz de garantir efetiva transparência fiscal e que aspectos socioeconômicos, demográficos e fiscais podem explicar essa heterogeneidade nos níveis de transparência fiscal dos municípios brasileiros.

Os municípios que atingiram o menor score nesta avaliação foram Manacapuru (AM), Santana (AP), Belford Roxo (RJ), Santo Estêvão (BA), Penedo (AL), Coari (AM) e Euclides da Cunha (BA). Todos esses municípios têm em comum Produto Interno Bruto e Autonomia Fiscal abaixo das médias e medianas da amostra, por outro lado,

Serra (ES) com PIB acima da média amostral e autonomia fiscal 1 (nota máxima do IFGF) figura no topo do Ranking da EBT 360º, o que sugere uma possível relação entre estes indicadores e o nível de transparência fiscal.

A variável acesso à internet apresentou o maior nível de dispersão entre as variáveis analisadas. Esse resultado evidencia a grande discrepância na realidade dos municípios brasileiros. De acordo com a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua - Tecnologia da Informação e Comunicação (Pnad Contínua TIC), em áreas urbanas 20,6% das pessoas não têm acesso a internet, enquanto na zona rural, esse percentual chega a 53,5% e ainda na Região Norte, 13,8% daqueles que não acessam a internet não têm acesso ao serviço nos locais que frequentam enquanto na Região Sudeste, esse percentual é 1,9% (IBGE, 2018).

Esses resultados corroboram com os achados internacionais de Sun e Andrews (2020) que concluíram para os municípios chineses que cidades grandes com alto nível de acesso à internet e cidades com alta hierarquia administrativa possuem associação com a transparência fiscal.

As variáveis fiscais (gasto com pessoal, liquidez e investimento) também indicam grande dispersão entre valores mínimos e máximos, abrangendo gasto com pessoal e liquidez = de 0 a 1 e investimento = de 0 a 15. Apesar disso, tais variáveis apresentaram médias com resultados praticamente idênticos aos das medianas, podendo assim dizer que não há grandes níveis de assimetria nas distribuições dessas variáveis.

As variáveis educação, saúde e emprego e renda por outro lado, apresentaram baixo nível de dispersão e médias e medianas com valores próximos entre si, o que indica um nivelamento entre os municípios. De acordo com Silva (2019) esses são os fatores que mais impactam na transparência dos municípios brasileiros.

TABELA 01: ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS

Estatísticas descritivas da amostra completa

$Variáveis$	$Obs.$	$Média$	$Coef.var.$	$Mínimo$	$1º\ quartil$	$Mediana$	$3º\ quartil$	$Maximo$
ebt_i	665	6.5036	0.291	1.4	5.24	6.46	8.06	9.71
$pibpercapita_i$	665	28749.85	0.661	6727.87	15037.31	24676.48	37863.85	115089.3
$autonomia_i$	650	0.6900	0.543	0	0.3600	0.9477	1	1
$urbanização_i$	665	86.1609	0.187	34.83	80.38	92.79	97.48	100
$acessoainternet_i$	650	22.9043	0.929	0.4542	6.1987	15.4130	34.4390	96.9411
$gastopessoal_i$	650	0.5023	0.658	0	0.2453	0.5039	0.7713	1
$liquidez_i$	650	0.5366	0.610	0	0.4269	0.5516	0.7581	1
$investimento_i$	650	0.3588	0.599	0.0487	0.2021	0.3189	0.4549	1
$empregoerenda_i$	664	0.5704	0.218	0.2903	0.4724	0.5815	0.6704	0.7951
$educação_i$	665	0.7945	0.142	0.5315	0 .7091	0.8024	0.8839	0.9920
$saúde_i$	665	0.8074	0.138	0 .4226	0.7591	0.8355	0.8877	0.9560
$Centro - oeste_i$	665	0.0631	3.854	0	0	0	0	1
$Nordeste_i$	665	0.2781	1.611	0	0	0	1	1
$Norte_i$	665	0.4977	1.005	0	0	0	1	1
$Sudeste_i$	665	0	0	0	0	0	0	0
Sul_i	665	0.1609	2.285	0	0	0	0	1

Nota: A tabela apresenta as principais estatísticas descritivas (Observações totais, média, coeficiente de variação, mínimo, 1º quartil, mediana, 3º quartil e máximo, respectivamente) das variáveis do estudo: ebt= Escala Brasil Transparente (referente a informações do ano de 2018); pib*per*capita = Produto Interno Bruto per capita (referente ao ano de 2017); urbanização = Taxa de urbanização (Referente ao ano 2010); acessoainternet = Acesso a á internet banda larga por 110 domicílios (Referente a 2018). autonomia = Índice Firjan de Gestão Fiscal Autonomia (referente ao ano de 2018); gastopessoal = Índice Firjan de Gestão Fiscal Gasto com Pessoal (referente ao ano de 2018); liquidez = Índice Firjan de Gestão Fiscal Liquidez (referente ao ano de 2018); investimento = Índice Firjan de Gestão Fiscal Investimento (referente ao ano de 2018); empregoerenda = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Emprego e Renda (referente ao ano de 2018); educação = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Educação (referente ao ano de 2018); saúde = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Saúde (referente ao ano de 2018) e as *dummies* de região que assumem valor 1 para a respectiva região e 0 em caso contrário.

Fonte: Elaboração própria.

4.2 CORRELAÇÃO ENTRE AS VARIÁVEIS

A Tabela 2 apresenta a Matriz de Correlação de Pearson das variáveis do estudo. Percebe-se que há uma correlação positiva entre a variável independente autonomia fiscal e a variável dependente em relação à Escala Brasil Transparente – 360º (EBT) ao nível de significância de 1%, ou seja, 99% de confiança. O mesmo sinal foi verificado entre a variável EBT e as variáveis PIB*per capita*, urbanização, gasto com pessoal, emprego e renda, educação e saúde.

Esses resultados levam a uma primeira evidência de possível confirmação da hipótese desse estudo, pois percebe-se que as cidades em que há maior índice de autonomia fiscal, PIB per capita, urbanização, acesso à internet, gasto com pessoal, emprego e renda, educação e saúde provavelmente apresentarão maiores níveis de transparência fiscal.

A variável acesso à internet apresentou correlação positiva com 90% de confiança em relação à EBT e 99% em relação ao PIB *per capita*, autonomia fiscal e urbanização, educação, saúde e emprego e renda. A variável liquidez não apresentou correlação com a variável dependente EBT, porém está correlacionada com 99% de confiança à variável explicativa autonomia fiscal e às variáveis socioeconômicas emprego e renda, educação e saúde. O grau de investimento municipal também não apresentou correlação com a variável EBT, porém foi encontrada uma correlação negativa entre esta e a autonomia fiscal e urbanização ao nível de 99% de confiança.

As correlações encontradas sugerem possíveis problemas de multicolinearidade, no entanto, para uma mensuração mais clara desse potencial problema foi calculado o (VIF) fator inflacionário da variância para as variáveis dependentes dos modelos e não foram detectados problemas dessa natureza.

A Correlação de Pearson demonstrou haver uma relação positiva entre a variável dependente transparência e PIB *per capita*, autonomia, urbanização, acesso à internet, gasto com pessoal, emprego e renda, educação e saúde. Porém esse resultado não considera a relação de dependência da variável explicada em função das demais variáveis, ao mesmo tempo. Assim, para atender ao objetivo desse estudo foi utilizado o método de regressão linear múltipla.

TABELA 02: ANÁLISE DE CORRELAÇÃO

	ebt_i	$pibpercapit$	$autonomia_$	$urbanizaçã$	$acessoainte$	$gastopesso$	$liquidez_i$	$investiment$	$empregoere$	$educação_i$	$saúde_i$
ebt_i	1										
$pibpercapita_i$	0.1650***	1									
$autonomia_i$	0.2615***	0.6155***	1								
$urbanização_i$	0.1705***	0.4288***	0.6213***	1							
$acessoainternet_i$	0.0753*	0.1174***	0.1771***	0.1283***	1						
$gastopessoal_i$	0.1957***	0.3430***	0.4020***	0.3030***	0.0901**	1					
$liquidez_i$	0.0460	0.0421	0.1092***	0.0781**	-0.0228	0.2224***	1				
$investimento_i$	-0.0488	-0.0956**	-0.1010***	-0.1581***	0.0014	0.0463	0.1135***	1			
$empregoerenda_i$	0.2472***	0.5064***	0.6409***	0.4628***	0.1686***	0.3312***	0.1387***	-0.0640	1		
$educação_i$	0.1991***	0.4670***	0.5988***	0.4670***	0.1748***	0.4189***	0.0502	0.0922**	0.5600***	1	
$saúde_i$	0.1802***	0.4569***	0.5499***	0.5201***	0.1302***	0.3382***	0.1417***	-0.0426	0.4831***	0.6631***	1

Nota: Os valores apresentados representam as correlações entre as variáveis de estudo, que são: ebt= Escala Brasil Transparente (referente a informações do ano de 2018); pib*per*capita = Produto Interno Bruto per capita (referente ao ano de 2017); urbanização = Taxa de urbanização (Referente ao ano 2010); acessoainternet = Acesso a á internet banda larga por 110 domicílios (Referente a 2018). autonomia = Índice Firjan de Gestão Fiscal Autonomia (referente ao ano de 2018); gastopessoal = Índice Firjan de Gestão Fiscal Gasto com Pessoal (referente ao ano de 2018); liquidez = Índice Firjan de Gestão Fiscal Liquidez (referente ao ano de 2018); investimento = Índice Firjan de Gestão Fiscal Investimento (referente ao ano de 2018); empregoerenda = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Emprego e Renda (referente ao ano de 2018); educação = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Educação (referente ao ano de 2018); saúde = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Saúde (referente ao ano de 2018). As correlações marcadas com um asterisco (*) são estatisticamente significativas com 10% de significância, as correlações marcadas com dois asteriscos (**) são estatisticamente significativas com 5% de significância e as correlações marcadas com três asteriscos (***) são estatisticamente significativas com 1% significado.

Fonte: Elaboração própria.

4.3 REGRESSÃO LINEAR MÚLTIPLA

Com o propósito de dar maior robustez aos resultados, estimam-se as seis especificações apontadas na metodologia. A Tabela 3 apresenta os resultados dessas estimações quando se utiliza da nota contínua da transparência

De acordo com o teste F, que verifica se conjuntamente as variáveis dependentes explicam a variável dependente, tanto na análise em MQO e em Tobit, com e sem controle é possível constatar que pelo menos um parâmetro é estatisticamente diferente de zero.

A partir da análise dos modelos estimados, verificou -se que a variável explicativa Autonomia Fiscal exerce impacto positivo e estatisticamente significativo ao nível de 5% no nível de transparência fiscal representada pela escala brasil transparente. O resultado é aponta que a cada 1 ponto acrescido na Autonomia Fiscal cresce em aproximadamente 0,74 pontos na EBT. Com esse resultado caminha-se para a possibilidade de confirmação da hipótese 1, de que existe uma relação positiva entre a transparência fiscal e a autonomia fiscal dos municípios brasileiros.

Dentre as variáveis fiscais de controle, apenas o gasto com pessoal apresentou relação significativa com a transparência fiscal. Considerando que 49,4 % dos municípios brasileiros gastaram, em 2018, mais da metade do seu total de receitas com a folha de pagamento de pessoal (Firjan, 2019) e diante da atual discussão quanto ao tamanho do estado brasileiro é justificável que exista por parte da sociedade uma demanda maior sobre a publicidade dos gastos públicos.

As variáveis liquidez e investimento não foram significantes neste modelo, o que contraria os achados de (Silva, 2019), de que maior grau de investimento público

implica em maior transparência fiscal municipal. O mesmo comportamento pode ser observado entre as variáveis sociodemográficas. Urbanização, acesso à internet, saúde e educação não apresentaram relação significantes com a transparência, apenas a variável emprego e renda apresenta uma relação positiva com o nível de transparência fiscal dos municípios.

Também não foi encontrada relação entre a transparência e o PIB per capita municipal, o que contraria estudo internacionais (Sun e Andrews, 2020) mas vai ao encontro dos achados na literatura nacional (Cruz et al., 2009; Machado, 2013; Brocco et al., 2018). Logo, dentre os controles, apenas as variáveis gasto com pessoal e emprego e renda afetam positivamente o nível de transparência fiscal municipal.

TABELA 03: ANÁLISE DE REGRESSÃO 1

A Tabela 3 fornece as estimativas do modelo de regressão 1.
O modelo foi estimado por meio das equações:

$$EBT_i = \beta_0 + \beta_1 autonomia_i$$

$$EBT_i = \beta_0 + \beta_1 autonomia_i + \beta_2 PIBpercapita_i + \beta_3 urbanização_i + \beta_4 acessoainternet_i + \beta_5 gastopessoal_i + \beta_6 liquidez_i + \beta_7 investimento_i + \beta_8 empregoerenda_i + \beta_9 educação_i + \beta_{10} saúde_i + \beta_{11} centrooeste_i + \beta_{12} nordeste_i + \beta_{13} norte_i + \beta_{14} sudeste_i + +\varepsilon_i$$

Variável dependente: EBT

VARIÁVEIS	(1) MQO (sem controles)	(2) MQO (com controles)	(3) Tobit (sem controles)	(4) Tobit (com controles)
Autonomia	1.3219401***	0.74354049**	1.3219401***	0.74354049**
PIB *per capita*		-0.19690575		-0.19690575
Urbanização		-0.0030888		-0.0030888
Acesso à internet		0.00187198		0.00187198
Gasto com pessoal		0.56312433**		0.56312433**
Liquidez		-0.00060314		-0.00060314
Investimento		-0.32362704		-0.32362704
Emprego e renda		2.0846762**		2.0846762**
Educação		-0.59848309		-0.59848309
Saúde		0.5195375		0.5195375
Centro-oeste		-0.25520119		-0.25520119
Nordeste		-0.4581472**		-0.45814728*
Norte		-0.03228224		-0.03228224
Sudeste		-		-
Constante	5.601999***	7.0674388***	5.601999***	7.0674388***
Prob > F / chi2	**0,0000**	**0,0000**	**0.0000**	**0.0000**
R^2/Pseudo R^2	0.0684	0.0960	0.0172	0.0245

Controlado por regiões	Não	Sim	Não	Sim
Observações	**650**	**649**	**650**	**649**

Nota: Os valores apresentados representam os resultados das regressões do estudo. As variáveis são: ebt= Escala Brasil Transparente Transparente (referente a informações do ano de 2018); pib*per*capita = Produto Interno Bruto per capita (referente ao ano de 2017); urbanização = Taxa de urbanização (Referente ao ano 2010); acessoainternet = Acesso a á internet banda larga por 110 domicílios (Referente a 2018). autonomia = Índice Firjan de Gestão Fiscal Autonomia (referente ao ano de 2018); gastopessoal = Índice Firjan de Gestão Fiscal Gasto com Pessoal (referente ao ano de 2018); liquidez = Índice Firjan de Gestão Fiscal Liquidez (referente ao ano de 2018); investimento = Índice Firjan de Gestão Fiscal Investimento (referente ao ano de 2018); empregoerenda = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Emprego e Renda (referente ao ano de 2018); educação = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Educação (referente ao ano de 2018); saúde = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Saúde (referente ao ano de 2018). Os coeficientes marcados com um asterisco (*) são estatisticamente significativos com 10% de significância, os coeficientes marcados com dois asteriscos (**) são estatisticamente significativos com 5% de significância e os coeficientes marcados com três asteriscos (***) são estatisticamente significativos com 1% de significância.

Fonte: Elaboração própria.

Confirmada a relação positiva entre transparência fiscal e autonomia fiscal, como técnica de robustez, este estudo buscou ainda verificar o impacto da autonomia fiscal nos municípios que ocuparam as últimas colocações na Escala Brasil Transparente 360º da CGU em 2018. Nesta análise, a variável dependente é representada pela *dummy* d_transp que separa os municípios em dois grupos, os que estão acima e os que estão abaixo da mediana de transparência. A tabela 4 apresenta os resultados das estimações desses modelos.

Os coeficientes da variável autonomia fiscal se mostraram estatisticamente significativos e negativos, com 95% de confiança, tanto sem como com a inclusão de controles na regressão. Ou seja, em média, um aumento da autonomia fiscal dos municípios exerce impacto positivo na probabilidade de um município estar acima da mediana dos municípios.

Os achados quando se utiliza dessa métrica reforça os resultados encontrados nas análises anteriores, indicando que uma maior autonomia fiscal afeta positivamente a transparência, independente da métrica utilizada para a sua mensuração. Assim, constata-se a veracidade da hipótese 1 de que autonomia fiscal afeta positivamente a transparência fiscal.

Neste modelo não foi possível verificar relação significativa entre a variável dependente e os controles PIB per capita, urbanização, acesso à internet, gasto com pessoal, Liquidez, investimento, emprego e renda, educação e saúde. Já quando considerada a região geográfica onde o município está localizado é possível perceber um efeito significativo sobre a autonomia fiscal e consequentemente sobre o nível de transparência. Essa relação pode ser compreendida considerando que o Brasil é um país de dimensões continentais as regiões geográficas apresentam diferentes econômicas e sociais. (Baldissera et al., 2020). Em 2018, 71,0% dos municípios da região Nordeste e 45,6% dos municípios da Região Norte atingiram nota zero no IFGFAutonomia, ou seja, não se sustentavam. Por outro lado, nas regiões Sul, Centro-oeste e Sudeste esses percentuais foram de apenas 6,6%, 16,4% e 18,6%, respectivamente.

TABELA 04: ANÁLISE DE REGRESSÃO 2

A Tabela 4 fornece as estimativas do modelo de regressão 2.
O modelo foi estimado por meio das equações:

$E\text{d_transp } i = \beta_0 + \beta_1 autonomia_i$

$E\text{d_transp } i = \beta_0 + \beta_1 autonomia_i + \beta_2 PIBpercapita_i + \beta_3 urbanização_i + \beta_4 acessoainternet_i + \beta_5 gastopessoal_i + \beta_6 liquidez_i + \beta_7 investimento_i + \beta_8 empregoerenda_i + \beta_9 educação_i + \beta_{10} saúde_i + \beta_{11} centrooeste_i + \beta_{12} nordeste_i + \beta_{13} norte_i + \beta_{14} sudeste_i + \varepsilon_i$

Variável dependente: Ed_transp

VARIÁVEIS	(5) Logit (sem controles)	(5) Logit (com controles)
Autonomia	-1.35242**	-0.8591640**
PIB *per capita*		-0.14194854
Urbanização		0.00770435
Acesso à internet		-0.00346463
Gasto com pessoal		0.10310015
Liquidez		-0.2375013
Investimento		-0.00214379
Emprego e renda		-1.2651643
Educação		0.59887221
Saúde		-0.09897049
Constante	-0.248283	-0.01737496
Prob > F / chi2	**0.0000**	**0.0001**
R^2/Pseudo R^2	0.0450	0.0631
Controlado por regiões	Não	Sim
Observações	**650**	**649**

Nota: Os valores apresentados representam os resultados das regressões do estudo. As variáveis são: ed_transp (*dummy* de transparência, assume valor 1 para municípios com transparência abaixo de 5,24 (primeiro quartil) e valor 0 para os demais casos); pib*per*capita = Produto Interno Bruto per capita (referente ao ano de 2017); urbanização = Taxa de urbanização (Referente ao ano 2010);

acessoainternet = Acesso a á internet banda larga por 110 domicílios (Referente a 2018). autonomia = Índice Firjan de Gestão Fiscal Autonomia (referente ao ano de 2018); gastopessoal = Índice Firjan de Gestão Fiscal Gasto com Pessoal (referente ao ano de 2018); liquidez = Índice Firjan de Gestão Fiscal Liquidez (referente ao ano de 2018); investimento = Índice Firjan de Gestão Fiscal Investimento (referente ao ano de 2018); empregoerenda = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Emprego e Renda (referente ao ano de 2018); educação = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Educação (referente ao ano de 2018); saúde = Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal Saúde (referente ao ano de 2018 Os coeficientes marcados com um asterisco (*) são estatisticamente significativos com 10% de significância, os coeficientes marcados com dois asteriscos (**) são estatisticamente significativos com 5% de significância e os coeficientes marcados com três asteriscos (***) são estatisticamente significativos com 1% de significância.

Fonte: Elaboração própria.

4.4 DISCUSSÃO E IMPLICAÇÃO DOS RESULTADOS

Os resultados encontrados confirmam a Hipótese 1, estes achados permitem afirmar que, para os municípios brasileiros, a autonomia fiscal gera um impacto positivo sobre a transparência e que quanto maior esse nível de autonomia fiscal menor a chance do município estar entre os menores índices de transparência. Ou seja, na medida que a autonomia fiscal do município aumenta este tende a ser mais transparente. É possível que essa relação surja uma vez que maior autonomia fiscal está atrelada a maior arrecadação tributária, e conforme os pressupostos da teoria de agência, cidadãos que pagam mais impostos tendem a exigir maiores explicações sobre o gasto público.

Cucciniello, Porumbescu e Grimmelikhuijsen (2017) afirmam que a transparência do governo "funciona" sob algumas condições, mas não sob outras e que essas condições precisam de uma investigação mais aprofundada. Sob a ótica do Setor Público, Muñoz, Bolívar e Hernández (2017) afirmam que a ideia principal que sustenta a teoria da agência é a de que existem diferenças entre o interesse dos formuladores de políticas e gestores públicos, por um lado, e os interesses dos cidadãos comuns, por outro. Assim, os cidadãos exercem o papel de diretores e os gestores públicos o papel de agente (Alt et al., 2006).

Os gestores (agente) devem atender as necessidades de serviços públicos dos seus cidadãos (diretores). Porém, conforme o problema de agência (Zimmerman 1977), os gestores podem aproveitar da assimetria de informação para atender os seus interesses ao invés dos interesses públicos. Desse modo, a transparência fiscal surge como solução para esse problema de agência ao possibilitar que os cidadãos monitorem as ações dos gestores.

Assim, o efeito da autonomia fiscal no nível de transparência pública municipal pode ser entendido pela teoria da agência. Uma vez que autonomia fiscal está atrelada à arrecadação fiscal, quanto mais os contribuintes pagarem tributos maior será o interesse dessa população em fiscalizar os atos da administração pública, o que acarreta numa demanda maior aos gestores públicos por transparência de suas ações. Quanto aos demais aspectos fiscais, o gasto com pessoal das prefeituras também afeta positivamente o nível de transparência, confirmando a nível municipal o achado de Zuccolotto e Teixeira (2014) para os estados brasileiros.

Entre os fatores sociodemográficos, apenas a variável emprego e renda apresentou impacto positivo sobre a transparência. Acredita-se que com o aumento da renda a população passa a exigir melhores serviços públicos e mais informações para confirmar a boa aplicação dos tributos por ela pagos (Alcaide Muñoz et al., 2016; Gandía & Archidona, 2008, Baldissera et al., 2020).

Os demais fatores Pib Percapita, Investimento, Urbanização, Acesso à internet, Educação e Saúde não apresentaram impacto nos níveis de transparência. Tais resultados contrariam os achados da literatura. Para Baldissera et al. (2020), por exemplo, é necessário que a população tenha nível de educação suficiente para adquirir as habilidades e conhecimentos que proporcionarão utilizar as ferramentas da transparência fiscal e, assim, conseguir interpretar a informação. Ainda segundo

Baldissera et al. (2020), a população brasileira tende a ter interesse quanto ao desenvolvimento de projetos públicos que exigem um importante investimento, já que entendem que isso irá melhorar suas condições de vida, logo educação e investimento de capital impactariam na transparência.

Capítulo 5

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve o objetivo de investigar como a autonomia fiscal afeta a transparência fiscal nos municípios brasileiros. Concluiu-se que a autonomia fiscal, medida pelo IFGFautonomia afeta de forma positiva o nível de transparência municipal representado pela Escala Brasil Transparente 360º, instrumento da Controladoria Geral da União (CGU), que mediu em 2018 o nível de transparência ativa e passiva dos municípios brasileiros. Concluiu-se ainda que maior grau de autonomia fiscal reduz a probabilidade de um município figurar entre os municípios com menor grau de transparência fiscal.

Esta pesquisa contribui teoricamente uma vez que avança com a literatura tendo em vista a identificação da variável Autonomia Fiscal como fator determinante para o aumento da transparência fiscal no município.

Esse indicador da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan) analisou pela primeira vez em 2018 a relação entre as receitas oriundas da atividade econômica do município e os custos para financiar sua existência. Seus resultados concluíram que 34,8% das prefeituras não se sustentam, ou seja, não geram receita suficiente para a manutenção da estrutura administrativa, o que se configurou como o pior desempenho entre os indicadores do IFGF 2019 e principal entrave à gestão fiscal dos municípios brasileiros.

Como contribuição prática, esse resultado aliado a análise do presente estudo que identificou que a maioria dos municípios apresentam um nível de transparência abaixo da média conduzem para um importante debate tanto pela academia quanto

pela sociedade sobre o acesso à informação e a baixa geração de receitas pelas economias municipais. O uso eficiente de recursos escassos requer um uso mais eficaz de mecanismos de transparência no processo de tomada de decisão dos municípios e os resultados desse estudo podem ajudar gestores públicos a entenderem a realidade municipal e conduzir políticas públicas mais efetivas.

Os gastos com pessoal e níveis de emprego também exercem um efeito positivo nos níveis de transparência fiscal municipal. O atual debate sobre o funcionalismo público, reforma administrativa, tamanho do Estado e comprometimento de grande parte das receitas municipais com a folha de pagamento colocam a necessidade de transparência dos gastos públicos em evidência. O Nesse mesmo sentido quanto maior a renda da população maior a sua capacidade contributiva e consequentemente o seu interesse em ter a divulgação das ações públicas para um efetivo controle social.

A escolha da Escala Brasil Transparente 360º como variável dependente para medir o grau de transparência dos municípios brasileiros agrega positivamente a literatura sobre o tema uma vez que se trata do ranking mais atual até o momento proposto por um órgão institucional e aborda a transparência de forma completa que considerou não apenas a transparência passiva, mas também a transparência ativa na sua investigação, expandindo o conceito de transparência fiscal até a sua máxima.

Como limitação não foi possível fazer comparação entre as notas alcançadas pelos entes nas avaliações anteriores, pois a EBT – Avaliação 360° adota metodologia e a métrica diferentes das avaliações feitas em 2015, 2016 e 2017, uma vez que nas três primeiras edições do ranking foram considerados apenas os aspectos de transparência passiva e em 2018 a metodologia incorporou aspectos de transparência ativa em sua análise tornando - a mais completa (CGU, 2020).

Para futuras pesquisas sugere-se aplicação da metodologia desenvolvida pela Escala Brasil Transparente para novos períodos e para a totalidade de municípios brasileiros, possibilitando a análise e compreensão do comportamento da transparência ao longo dos anos.

REFERÊNCIAS

Albalate del Sol, D. (2013). The institutional, economic and social determinants of local government transparency. Journal of Economic Policy Reform, 16(1), 90-107. Doi: https://doi.org/10.1080/17487870.2012.759422

Alcaraz-Quiles, F. J., Navarro-Galera, A., & Ortiz-Rodríguez, D. (2014). Factors determining online sustainability reporting by local governments. International Review of Administrative Sciences, 81, 79-109. Doi: 10.1177/0020852314541564

Andreula N, Chong A (2015) Do good institutions improve fiscal transparency? Econ Gov. doi:10.1007/ s10101-015-0175-8

Alt, J. E., D. L

assen, and D. Skilling. 2002. “Fiscal Transparency, Gubernatorial Approval, and the Scale of Government: Evidence from the States.” State Politics & Policy Quarterly

Alt, J. E., D. Lassen, and S. Rose. 2006. “The Causes of Fiscal Transparency: Evidence from the U.S. States.” International Monetary Fund Working Paper 53. Washington, DC: IMF.

Alt, J. E., and D. Lassen, 2006. “Fiscal Transparency, Political Parties, and Debt in OECD Countries.” European Economic ReviewArbatli E, Escolano J (2015) Fiscal transparency, fiscal performance and credit ratings. Fisc Stud 36(2):237– 270. doi:10.1111/1475-5890.12051.

Araujo, J., & Tejedo-Romero, F. (2016). Local government transparency index: determinants of municipalities’ rankings. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 327-347. Doi:10.1108/IJPSM-11-2015-0199.

Anselmi, Luca & Zarone, Vincenzo & Brunelli, Sandro. (2017). An Evolutionary Transparency Approach to Public Accountability. Symphonya. Emerging Issues in Management. doi:103. 10.4468/2017.2.11anselmi.zarone.brunelli.

Baldissera, J. F. Determinantes da Transparência Pública: um estudo em municípios brasileiros sob a ótica da teoria da escolha pública. 2018. 145f (Doctoral dissertation, Dissertação (Mestrado em Contabilidade)–Universidade Estadual do Oeste do Paraná/PR).

Barbosa, A. G. O índice de transparência e os indicadores socioeconômicos e fiscais dos municípios do estado do Espírito Santo. 2019 (Doctoral dissertation, Mestrado em Contabilidade)–FUCAPE/ES).

Barros, L. D. M. (2014). Transparência fiscal eletrônica nos municípios do Estado do Paraná: avaliação do índice de transparência e as possíveis relações nesse processo.

Bastida F, Benito B (2007) Central government budget practices and transparency: an international comparison. Public Adm 85(3):667–716. Doi: 10.1111/j.1467-9299.2007.00664.x

Bernardo, J. S., de Oliveira Reis, A., & Sediyam, G. A. S. (2017). Características explicativas do nível de transparência na administração pública municipal. Revista Ciências Administrativas, 23(2), 277-292. Recuperado em 12 fevereiro, 2020. Doi: https://doi.org/10. 5020/2318-0722.23.2.277-292

Bernoth K, Wolff GB (2008) Fool the markets? creative accounting, fiscal transparency and sovereign risk premia. Scott J Polit Econ 55(4):465–487. Doi:10.1111/j.1467-9485.2008.00462.x

Brocco, C., Grando, T., Martins, V. Q., Brunozi Junior, A. C., & Corrêa, S. (2018). Transparência da gestão pública municipal: fatores explicativos do nível de transparência dos municípios de médio e grande porte do Rio Grande do Sul. Revista Ambiente Contábil, 10(1), 140-159. Doi: https://doi.org/10.21680/2176-9036.2018v10n1ID12040.

Caamaño-Alegre, J., Lago-Peñas, S., Reyes-Santias, F., & Santiago-Boubeta, A. (2013). Budget transparency in local governments: an empirical analysis. *Local government studies*, *39*(2), 182-207. Doi: 10.1080/03003930.2012.693075

Chan, James & Rubin, Marc. (1987). The role of information in a democracy and in government operations: The public choice methodology. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. 3.

Cicatiello, L., E. D. Simone, and G. L. Gaeta. (2017). “Political Determinants of Fiscal Transparency: a Panel Data Empirical Investigation.” *Economics of Governance* 18 (4): 315-336. Doi: https://doi.org/10.1007/s10101-017-0192-x

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Brasília. Recuperado em 25 fevereiro, 2020, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8159.htm.

Cruz, C.F.; Silva, L.M.; Santos, R. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do estado do Rio de Janeiro. In: Encontro de Administração da Informação, ii, Recife, 2009. Anais... Anpad, 2009.

Cruz, C. F., de Souza Ferreira, A. C., da Silva, L. M., & da Silva Macedo, M. Á. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 153-176. Doi: https://doi.org/10.1590/S0034-76122012000100008.

Cuadrado-Ballesteros, B. (2014), “The impact of functional decentralization and externalization on local government transparency”, Government Information Quarterly, Vol. 31 No. 2, pp. 265-277.

Cucciniello, M., Porumbescu, GA e Grimmelikhuijsen, S. (2017), 25 Years of Transparency Research: Evidence and Future Directions. Public Admin Rev, 77: 32-44. doi: 10.1111 / puar.12685

Esteller-Moré, A., & Polo Otero, J. (2012). Fiscal Transparency: (Why) does your local government respond?. Public management review, 14(8), 1153-1173. Doi: https://doi.org/10.1080/14719037.2012.657839

Fávero, L. P. L., Belfiore, P. P., Silva, F. L. da, & Chan, B. L. (2009). Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier.Figueira, M. M. C. (1998). Identificação de outliers. Millenium.

Firjan (2018). IFDM 2018 ÍNDICE FIRJAN DESENVOLVIMENTO MUNICIPAL – Metodologia. Recuperado em 05 agosto, 2020, de https://www.firjan.com.br/data/files/46/21/E2/BD/DF834610C4FC8246F8A809C2/Met odologia%20IFDM%20-%20Final.pdf.

Firjan (2019). IFGF 2019 ÍNDICE FIRJAN GESTÃO FISCAL – Metodologia. Recuperado em 05 agosto, 2020, de https://www.firjan.com.br/data/files/46/21/E2/BD/DF834610C4FC8246F8A809C2/Met odologia%20IFGF%20-%20Final.pdf.

Guillamón, M., Bastida, F. and Benito, B. (2011), "The determinants of local government's financial transparency", *Local Government Studies* , Vol. 37 No. 4, pp. 391-406. Doi: https://doi.org/10.1080/03003930.2011.588704

Guillamón, M. D., Ríos, A. M., Gesuele, B., & Metallo, C. (2016). Factors influencing social media use in local governments: The case of Italy and Spain. *Government Information Quarterly*, 33(3), 460-471. Doi:10.1016/j.giq.2016.06.005

Grigorescu, A. (2013). International Organizations and Government Transparency: Linking the International and Domestic Realms, *International Studies Quarterly*, Volume 47, Issue 4, December 2003, Pages 643–667, https://doi.org/10.1046/j.0020-8833.2003.04704003.x

Grimmelikhuijsen, S. G., Porumbescu, G., Hong, B., & Im, T. (2013). The effect of transparency in trust in government: A cross-national comparative experiment. Public Administration Review, 73, 575-586. Doi: https://doi.org/10.1111/puar.12047

Hameed F (2005) Fiscal transparency and economic outcomes. International Monetary Fund Haque ME, Neanidis KC (2009) Fiscal transparency and corruption. Centre for Growth & Business Cycle Research Discussion paper series 114

Heald D. (2013) Strengthening Fiscal Transparency. In: Allen R., Hemming R., Potter B.H. (eds) The International Handbook of Public Financial Management. Palgrave Macmillan, London. Doi: https://doi.org/10.1057/9781137315304_34.

Democracy and Transparency James R. Hollyer, B. Peter Rosendorff, and James Raymond Vreeland .The Journal of Politics 2011 73:4, 1191-1205. Doi: 10.1017/S0022381611000880

HM Treasury. 1998. The code for fiscal stability . London: HM Treasury.

International Monetary Fund. 2007. Manual For Fiscal Transparency (2007 Edition). Washington, DC: IMF.

Jensen, M.C.; W. H. Meckling, 1976. Can the corporation survive? University of Rochester, Rochester, NY, 1976. Center for Research in Government Policy and Business Working Paper, n. PPS 76-4/1976. Doi: https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X

Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5o, no inciso II do § 3o do art. 37 e no § 2o do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei n. 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n. 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasil. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm.

Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 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. (2009). Recuperado de http://www. planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm.

Leite Filho, G. A.; Andrade, I. C. F.; Colares, A. F. V.. Transparência da Gestão Fiscal Pública: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do estado de Minas Gerais. In: CONGRESSO USP, 11., 2014, São Paulo. Anais eletrônicos... São Paulo: USP, 2014.

Li, T., & Feiock, R. C. (2019). Explaining State Budget Punctuations: Policy Transparency, Political Institutions, and Electoral Incentives. *Policy Studies Journal*. Doi: https://doi.org/10.1111/psj.12344

Machado, V. N. Fatores explicativos do nível de evidenciação nas páginas eletrônicas de municípios do sul do Brasil. 2013. 95 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Unisinos, São Leopoldo/RS.

Marques, S. B. S. da S. Transparência nos pequenos municípios do Rio Grande do Sul: um estudo sobre a divulgação de indicadores da LRF e da LAI. 2014. 83 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Unisinos, São Leopoldo/RS, 2014.

Mueller, D. (1976). Public Choice: A Survey. *Journal of Economic Literature, 14*(2), 395-433. Retrieved September 25, 2020, from http://www.jstor.org/stable/2722461

Muñoz, Laura & Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro & López-Hernández, Antonio. (2017). Transparency in Governments: A Meta-Analytic Review of Incentives for Digital Versus Hard-Copy Public Financial Disclosures. *The American Review of Public Administration.* 47. 550–573. Doi: 10.1177/0275074016629008.

Organisation for Economic Cooperation and Development. 2001. “Best practices for budget transparency.” Acesso 30 março 2020. http://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transpar ency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf

Ortiz-Rodríguez, D., Navarro-Galera, A., & Alcaraz-Quiles, F. J. (2015). The influence of administrative culture on sustainability transparency in European Local Governments. *Administration & Society*, 50(4), 555-594. Doi: https://doi.org/10.1177/0095399715616838

Perez, C. C.; Bolivar, M. P. R.; Hernandes, A. M. L. (2008). E-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*, v. 32, n. 3, p. 379-400, 2008.

Piotrowski, S. J., and G. G. Van Ryzin. 2007. “Citizen Attitudes Toward Transparency in Local Government.” *The American Review of Public Administration* 37 (3): 306–323. Doi: https://doi.org/10.1177/0275074006296777

Ríos, Ana-María & Albaladejo, Francisco & Benito, Bernardino. (2014). Budget Transparency and Legislative Budgetary Oversight: An International Approach. The *American Review of Public Administration.* 46. 546-568. Doi: 10.1177/0275074014565020.

Ríos, A. M., Bastida, F., & Benito, B. (2016). Budget transparency and legislative budgetary oversight: An international approach. *The American Review of Public Administration*, *46*(5), 546-568. Doi: https://doi.org/10.1177/0275074014565020

Robinson, M. 2007. “Does Decentralisation Improve Equity and Efficiency in Public Service Delivery Provision?” IDS Bulletin 38 (1): 7-17. Doi: 10.1111/j.1759-5436.2007.tb00333.x

Rodríguez-Domínguez, L., Sánchez, I. & Gallego-Álvarez, I. (2012). Explanatory factors of the relationship between gender diversity and corporate performance. *European Journal of Law and Economics*. 33. Doi: 1-18. 10.1007/s10657-010-9144-4.

Rossoni, F. V. Transparência na gestão pública municipal: uma análise nos sítios eletrônicos das Prefeituras Municipais do Estado do Espírito Santo. 2013. 53 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – FUCAPE, Vitória/ES.

Rubin, I. (1996), Budgeting for Accountability: Municipal Budgeting for the 1990s. *Public Budgeting & Finance*, 16: 112-132. Doi:10.1111/1540-5850.01071

Sánchez, Isabel & Frias-Aceituno, Jose-Valeriano & Rodríguez-Domínguez, Luis. (2013). Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments. *Journal of Cleaner Production*. 39. 60-72. 10.1016/j.jclepro.2012.08.037. Doi:10.1016/j.jclepro.2012.08.037

Serrano-Cinca, C., Rueda-Tomás, M., & Portillo-Tarragona, P. (2009). Factors Influencing E-Disclosure in Local Public Administrations. *Environment and*

Planning C: Government and Policy, *27*(2), 355–378. Doi: https://doi.org/10.1068/c07116r

Silva, G. M. A transparência na área pública e seus preditores. 2019 (Doctoral dissertation, Mestrado em Contabilidade)–FUCAPE/ES).

Sun, S., & Andrews, R. (2020). The determinants of fiscal transparency in Chinese city-level governments, *Local Government Studies*, 46:1, 44-67, Doi: 10.1080/03003930.2019.1608828

Souza, F. J. V. de; Barros, C. da C.; Araújo, F. R. de; Silva, M. C. da. Índice de transparência municipal: um estudo nos municípios mais populosos do Rio Grande do Norte. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, Salvador, v. 3, n.º 3, p. 94-113, set./dez. 2013.

Tejedo-Romero, F., & de Araujo, JFFE (2018). Determinantes da Transparência dos Governos Locais em Tempos de Crise: Evidências de Dados de Painel em Nível Municipal. *Administration & Society*, *50* (4), 527–554. Doi: https://doi.org/10.1177/0095399715607288

Wooldridge, J. M. (2003). Cluster-sample methods in applied econometrics. *American Economic Review*, *93*(2), 133-138. Doi: 10.1257/000282803321946930

Zimmerman, J.F. (1977), Metropolitan areas. *Nat Civic Rev*, 66: 254-263. Doi:10.1002/ncr.4100660509

Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2014). As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 25(66), 242-254. Doi:10.1590/1808-057x201410820.