



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 13, n. 1, Jan./Jun, 2021

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 15.12.2019. Revisado por pares em: 30.03.2020. Reformulado em: 21.04.2020. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2021v13n1ID19498

A adequação dos grandes municípios brasileiros na divulgação das informações de margem de expansão das despesas conforme a LRF

The adequacy of the large Brazilian municipalities on disclosure of compulsory expenditure information according to the LRF

La adecuación de los grandes municipios brasileños en la divulgación de la información sobre el margen de expansión de gastos de acuerdo con el LRF

Autores

Guilherme Simões Belote

Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia. Faculdade de Ciências Contábeis (FACIC). Av. João Naves de Ávila - 2121 - Bairro Santa Mônica. Uberlândia - MG - CEP 38400-902. Telefone: (34) 98441-3568. Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5338817170856406>

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9226-1077>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Guilherme_Belote

E-mail: gbelote@hotmail.com

Ricardo Rocha de Azevedo

Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela FEARP-USP, Professor do Programa de Pós-Graduação na Faculdade de Ciências Contábeis (FACIC), da Universidade Federal de Uberlândia. Av. João Naves de Ávila - 2121 - Bairro Santa Mônica. Uberlândia - MG - CEP 38400-902, Tel. (34) 3239-9498. Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8552819482890160>

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6302-0760>

Research gate: https://www.researchgate.net/profile/Ricardo_Azevedo5

E-mail: ricardo.azevedo@ufu.br

(Apresentado no 3º Congresso UFU de contabilidade)

Resumo

Objetivo: O objetivo do estudo é verificar a adequação dos grandes municípios do Brasil na divulgação das informações no anexo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado (DOCC), previsto pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Metodologia: Foi realizada uma análise dos anexos de despesas obrigatórias (DOCC) publicados no portal da transparência dos municípios com população superior a 500 mil

habitantes (41 municípios) entre 2017 a 2019. A análise observou: (i) a adequação das despesas em relação às receitas; (ii) notas explicativas dos anexos; (iii) variação das informações do relatório ao longo dos três anos e (vi) o conteúdo informacional presente nos anexos. Adicionalmente, foi desenvolvido um índice de adequação do demonstrativo, para apoiar a resposta da questão de pesquisa proposta.

Resultados: Os resultados indicam que a adequação do demonstrativo é baixa e não houve melhora ao longo dos períodos considerados entre os casos analisados. A proporção de prefeituras com utilização de notas explicativas sobre essas informações é baixa (51%), e dentre aqueles que apresentaram algum tipo de informação detalhada, apenas 31% explicaram as origens das receitas que serviram como base de cálculo para a margem de expansão das despesas.

Contribuições do Estudo: As conclusões apontam que o relatório vem sendo divulgado cerimonialmente, para fins de cumprimento de prazos. Como esse anexo acompanha o projeto de lei da LDO anual, sua aprovação pelo Poder Legislativo mesmo o baixo conteúdo informacional, ou seja, sem que seja possível compreender seu conteúdo, indica baixa atenção do Legislativo na importância desse controle. Os resultados trazem implicações para a gestão fiscal dos municípios, na medida em que as evidências apontam as fragilidades em seu planejamento fiscal, ao não controlar o crescimento de despesas obrigatórias.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal; *Decoupling*; Margem de expansão; DOCC.

Abstract

Purpose: The study's objective is to verify the adequacy of the big cities of Brazil in disclosing the information in the annex of the margin of expansion of continuing expenses (DOCC), provided BY the Fiscal Responsibility Law (LRF).

Methodology: In order to achieve this objective, an analysis of the DOCC annexes published on the transparency portal of the municipalities with population over 500 thousand people (41 municipalities) from 2017 to 2019 was conducted. The analysis noted: (i) adequacy of expenditure in relation to revenue; (ii) explanatory notes to the annexes, (iii) variation of the information in the report over the three years and (vi) informational content present in the annexes. Additionally, an adequacy' index of the statement was developed to support the answer to the proposed research question.

Results: The results indicate that the adequacy of the statement is low and there was no improvement over the analyzed periods between the analyzed cases. The proportion of city halls using explanatory notes on this information is low (51%), and among those who presented some kind of detailed information, only 31% explained the origins of the revenue that served as the basis for calculating the expansion margin of expenses.

Contributions of the study: The conclusions indicate that the report has been released ceremonially, for the purposes of meeting deadlines. As this annex accompanies the annual fiscal panning (LDO), its approval by the Legislative Branch even with low informational content, that is, without being able to understand its content, indicates low attention by the Legislative in the importance of this control. The results have implications for the fiscal management of the municipalities, as the evidence points out the weaknesses in their fiscal planning, by not controlling the growth of mandatory expenses.

Keywords: Fiscal Responsibility Law; Decoupling; Compulsory expenditure; DOCC.

Resumen

Objetivo: El objetivo del estudio es verificar la idoneidad de los grandes municipios de Brasil para divulgar la información en el anexo del margen de expansión de los gastos obligatorios continuos (DOCC), previsto por la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF).

Metodología: Para lograr este objetivo, entre 2017 y 2019 se realizó un análisis de los anexos de DOCC publicados en el portal de transparencia de municipios con una población superior a 500 mil (41 municipios). El análisis observó: (i) la adecuación de los gastos en relación con los ingresos; (ii) notas a los anexos; (iii) variación de la información en el informe durante los tres años y (vi) el contenido informativo presente en los anexos. Además, se desarrolló un índice de adecuación de la declaración para respaldar la respuesta a la pregunta de investigación propuesta.

Resultados: Los resultados indican que la adecuación del enunciado es baja y no hubo mejoría en los períodos analizados entre los casos analizados. La proporción de ayuntamientos que utilizan notas explicativas sobre esta información es baja (51%), y entre los que presentaron algún tipo de información detallada, solo el 31% explicó los orígenes de los ingresos que sirvieron como base para calcular el margen de expansión de gastos.

Contribuciones al estudio: Las conclusiones indican que el informe se ha publicado ceremonialmente, con el fin de cumplir con los plazos. Como este anexo acompaña al proyecto de ley anual de LDO, su aprobación por parte del Poder Legislativo incluso con bajo contenido informativo, es decir, sin poder comprender su contenido, indica poca atención por parte del Legislativo en la importancia de este control. Los resultados tienen implicaciones para la gestión fiscal de los municipios, ya que la evidencia señala las debilidades en su planificación fiscal, al no controlar el crecimiento de los gastos obligatorios.

Palabras clave: Ley de Responsabilidad Fiscal; Decoupling; Margen de expansión; DOCC.

1 Introdução

O controle fiscal dos governos vem recebendo cada vez mais atenção, devido aos reiterados déficits e crescente endividamento nas últimas décadas, trazendo incertezas sobre a capacidade dos municípios quitarem suas obrigações (Giuberti, 2005). Conforme o autor o déficit é gerado por alguns fatores, tais como o acúmulo de dívidas ao longo do tempo, a falta de controle da união sobre os estados e municípios, o modo como os recursos são alocados e as decisões de gastos dos mesmos pelos gestores públicos.

Entre 1985 e 1989 a forma de financiamento dos déficits desempenhava um importante papel na explicação da inflação ocorrida, pois situavam-se em torno de 5,1% do PIB (Pastore, 1994). Giambiagi (1996) complementa que no início dos anos 80 os elevados déficits públicos provocaram um aumento significativo sobre a relação da dívida pública/PIB.

Já entre 1990 e 1993 o déficit financeiro estava abaixo de 0,9% do PIB e o superávit primário estava por volta de 2,6% do PIB. Porém, nesse mesmo período a dívida pública cresceu, não por conta dos déficits, mas pelo acúmulo de reservas internacionais líquidas geradas pelas taxas domésticas de juros, as quais eram mais elevadas do que as taxas de juros externas (Pastore, 1994).

Até 1994 a inflação disfarçava a situação da economia pública, gerando um equilíbrio fictício. Ela corroía o valor real das despesas em razão da defasagem de tempo entre a contratação do serviço e do efetivo pagamento, da mesma forma que a indexação das receitas favorecia um crescimento irreal da arrecadação (Fioravante, Pinheiro, & Vieira, 2006), efeito que ficou conhecido como “efeito Bacha” (Pereira, 1999).

O desequilíbrio fiscal no Brasil, causado sobretudo pela falta da estrutura administrativa, ocasionou diversos problemas como o impacto no orçamento para a saúde, educação e saneamento, já que os gastos eram maiores que suas receitas. Na tentativa de corrigi-los, a administração pública no país acompanhou diversas reformas (Faroni 2004).

Em resposta a esse cenário de descontrole fiscal, em 2000 foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar 101/2000), criada com o objetivo de conter os déficits públicos e o endividamento das unidades da federação, tornando-se instrumento de controle fiscal do país (Giuberti, 2005). Faroni (2004) discute que a LRF surgiu para auxiliar na gestão dos recursos, ajudando no planejamento para suprir a demanda crescente de recursos públicos pela população, sendo este, um importante aspecto da lei.

Além de controlar os gastos dos governos, a LRF surgiu em um contexto no qual era necessário impor limites e metas aos gestores. Ela apresentou diversas regras e procedimentos obrigatórios para a criação de novas despesas e renúncias de receitas, controle do endividamento, gestão de riscos e controle fiscal através de metas fiscais para geração de déficits mais baixos e menor acúmulo de dívida (Fioravante, Pinheiro, & Vieira, 2006).

Dentre essas regras de controle fiscal trazidas pela LRF, destaca-se para o presente estudo o controle das despesas continuadas. Conforme a LRF, essas despesas só podem ser criadas caso o governo possua espaço fiscal suficiente. Espaço fiscal é o montante disponível pelo governo para a realização de despesas primárias, garantindo que os gastos não aumentem, ajudando na manutenção e redução de tributos (Maciel, 2013).

Além de ter sido desenvolvida para validar mecanismos já existentes como o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei de Orçamento Anual, a LRF introduziu outros métodos para melhorar o controle e acompanhamento. Logo o controle com as despesas de caráter obrigatório surgiu como uma das principais inovações (Assis, 2007).

Esse controle determina que os governos elaborem anualmente um relatório chamado “demonstrativo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado”, o qual deve acompanhar anualmente a Lei de Diretrizes Orçamentárias dos entes governamentais (LRF, art. 4º, inc. V). O relatório deve apresentar as receitas permanentes confrontadas com as despesas obrigatórias, que seriam aquelas que são derivadas de lei, medida provisória ou ato administrativo (LRF art. 17), tais como: gastos com pessoal, contratos em vigor ou amortização de dívida.

Apesar dos resultados positivos nos primeiros anos de vigência da LRF, em que pesquisas apontavam melhorias nas variáveis fiscais, tanto para as capitais (Zuccolotto, Ribeiro, & Abrantes, 2009), governos estaduais (Gobetti, 2010; Santos & Alves, 2012), e municípios (Linhares, Penna, & Borges, 2013; Sakurai, 2005), ao final da primeira década de vigência, sinais já começavam a indicar que os bons resultados iniciais poderiam ser decorrentes de um período temporário de adaptação (Cruz, Macedo, & Sauerbronn, 2013). Estudos começaram a apontar em sentido oposto, de deterioração das finanças públicas, como o caso do aumento do endividamento no Estado do Rio de Janeiro (Cruz, Lopes, Pimenta, & Soares, 2018), e apresentação de dificuldades financeiras pela maioria dos governos estaduais (Miranda, Araújo, Leite, & Nobre, 2018).

Nesse novo contexto, pesquisas têm discutido que os mecanismos criados pela LRF não têm sido efetivos em sua aplicação, como o controle de riscos fiscais, que tem sido utilizado cerimonialmente pelos municípios (Azevedo *et al.*, 2019), e limites de pessoal que não tem sido respeitados (Miranda *et al.*, 2018).

Nesse contexto em que ocorre uma piora das variáveis fiscais dos governos, e pelo qual os controles trazidos pela LRF começam a ser questionados, a atual pesquisa tem como objetivo responder a seguinte questão: **qual a adequação das informações prestadas pelos grandes municípios brasileiros na divulgação do anexo de margem de expansão das despesas obrigatórias, previsto pela LRF?**

Para responder a essa questão, a presente pesquisa tem como foco principal identificar como os grandes municípios estão divulgando as informações da margem de expansão; e apresenta como objetivos específicos: (i) verificar a adequação das despesas em relação às receitas; (ii) analisar as notas explicativas, verificando a divulgação da memória de cálculo; (iii) analisar a variação das informações do relatório ao longo dos três anos e (vi) verificar se o conteúdo publicado do relatório de margem de expansão apresenta conteúdo informacional.

A pesquisa se justifica por contribuir com a apresentação de resultados empíricos sobre a atuação dos mecanismos de controle de despesas trazidos pela LRF. Ao demonstrar a baixa adequação do uso desse controle, pode contribuir com os órgãos de controle externo que, de acordo com a LRF, deveriam acompanhar e fiscalizar o cumprimento dessa referida lei (LRF, art. 59), assim como suscitar mudanças em políticas públicas de controle fiscal.

Esta pesquisa será apresentada em quatro partes. A primeira é a revisão da literatura, apresentando discussões como surgiu a formalização das organizações; a segunda aborda a discussão teórica; terceira, a apresentação das leis e países que influenciaram a criação da LRF, como também a forma de criação de despesas e espaço fiscal no Brasil; e, por último, a metodologia de pesquisa, resultados e análises e considerações finais.

2 Referencial teórico

2.1 Adoção cerimonial de práticas em organizações

Quando as organizações compartilham de um mesmo ambiente, elas tendem a assumir estruturas e práticas semelhantes, tornando-se cada vez mais homogêneas (Dimaggio & Powell, 1983; Boxenbaum & Jonsson, 2008). Essa homogeneidade é instituída por meio de mitos racionalizados na sociedade, que fazem com que as entidades busquem manter sua legitimidade, adequando-se a valores e objetivos socialmente aceitos (Meyer & Rowan, 1977). O efeito de homogeneidade é conhecido por isomorfismo institucional (Dimaggio & Powell, 1983).

Ao adotar práticas e estruturas aceitas no campo organizacional, muitas dessas práticas acabam sendo usadas, não com o objetivo de obter eficiência, mas sim, para legitimação externa e estabilidade, diminuindo os riscos de sanções externas (Meyer & Rowan, 1977). Nesse contexto, como a adoção das práticas e estruturas não foram realizadas considerando necessariamente sua intenção de uso, elas acabam sendo apenas para uso cerimonial, buscando aparentar conformidade, evitando escrutínio externo (Meyer & Rowan, 1977)

Com isso, essas práticas passam a ser desacopladas daquelas realmente utilizadas, através de uma ação chamada ‘desacoplamento’ (ou *decoupling*). Quanto mais institucionalizado for o campo organizacional em que a organização está inserida, maior será a probabilidade de adoção de práticas consideradas legítimas, dado que os próprios rituais de avaliação externa também estão institucionalizados (Meyer & Rowan, 1977).

Conforme Boxenbaum e Jonsson (2008), esta ação ocorre quando, por algum motivo ou por interesses divergentes da entidade, ela desacopla sua estrutura formal para garantir sua eficiência buscando competitividade e sobrevivência. O desacoplamento pode ser a resposta às demandas por adaptação organizacional que são inconsistentes ou prejudiciais à entidade, ou por incertezas à adoção de uma nova prática (Dimaggio & Powell, 1983).

Assim, a entidade se dissocia do que era colocado anteriormente respeitando de forma superficial os mitos e a pressão institucional. Dessa maneira, a ação de desacoplamento garante a legitimidade e ganha a confiança das pessoas que acreditam no que a entidade diz fazer, mas com as reais ações ela garante a eficiência e sobrevivência (Boxenbaum & Jonsson, 2008). A ação de decoupling pode ser uma resposta às pressões coercitivas externas pela adoção de uma nova prática (Oliver, 1991)

A literatura tem amplamente analisado efeitos que favoreceriam a adoção de práticas cerimoniais (*decoupling*). No setor privado, no caso de utilização de mecanismos de análise de desempenho econômico-financeiro, pode estar havendo adoção cerimonial pelas empresas brasileiras, em que a adoção ocorre por um processo de legitimação, buscando demonstrar a existência de um melhor desempenho, e não necessariamente o uso dos indicadores (Oyadomari, Mendonça, Cardoso & Lima, 2008). Empresas também têm adotado cerimonialmente práticas de planejamento estratégico, buscando apenas aparentar que existe tal mecanismo de planejamento em uso nas organizações, e que pode ser reflexo da inadequação dessas práticas ao contexto nacional (Machado-da-Silva & Vizeu, 2007).

A maior visibilidade da organização em um campo organizacional a torna mais exposta, então essas estariam mais propensas a adotar novas práticas, mesmo que de forma cerimonial. Essa adoção cerimonial pode levar as empresas a serem incapazes de cumprir com todos os requisitos exigidos pela nova prática, logo elas desenvolvem seus próprios mecanismos internos que irão de fato ser utilizados no lugar da nova prática adotada (Okhmatovskiy & David, 2012).

A complexidade das práticas em uso quando confrontadas com novas normas afeta a sua propensão à adoção. A adoção de novas práticas, quando essas forem mais simples, é favorecida pela rotatividade de pessoal, dada a maior reflexividade de novos funcionários em adoção de mudanças (Azevedo, Lino & Diniz, 2019). No caso de normas em uso mais complexas e ambíguas, é mais provável ocorrer adoção cerimonial de novas práticas do que no caso de práticas mais simples, que teriam maior propensão à adoção (Poli & Rossoni, 2014).

Os valores presentes nas entidades também podem afetar a adoção de novas práticas. Quando as práticas não são suportadas pelos valores em uso da entidade pode ocorrer o desacoplamento, mas quando há orientação profissional, tende a ser mais efetiva a aplicação da norma (Poli & Rossoni, 2014).

No setor público a adoção cerimonial também tem sido discutida. Os relatórios de riscos fiscais, também introduzidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, estão sendo publicados pelas prefeituras de forma cerimonial para cumprimento da legislação (Azevedo *et al.*, 2019). Esse efeito ocorreria devido à baixa atenção dedicada pela auditoria do Tribunal de Contas e do frágil acompanhamento da Câmara Municipal, incluindo suas Comissões de Orçamento e Finanças.

A adoção cerimonial de práticas também foi encontrada nas estruturas de controles internos em Prefeituras Municipais, a qual ocorreria devido a busca por legitimação perante o Prefeito Municipal que, por não apoiar a implantação de um controle efetivo, faz com que os sistemas de controle sejam implantados apenas para conformidade externa (Lino *et al.*, 2019).

Em comum aos casos citados do setor público ou privado estão a adoção de práticas cerimoniais, com o objetivo de legitimação. Para que a resposta cerimonial seja pela legitimação, uma fonte deve estar oferecendo a legitimação, sendo que essa fonte pode ser tanto externa quanto interna às organizações (Lino *et al.*, 2019), chamada pelos autores como sendo “atores com poder”.

Por exemplo, Machado-da-Silva e Vizeu, (2007) discutiram que a fonte para o uso cerimonial de planejamento estratégico tem sido exercida pelas consultorias. Lino *et al.*, (2019) discutem que tanto o Prefeito (como fonte interna) ou o Tribunal de Contas (como fonte externa) podem servir como fonte. No caso da adoção cerimonial dos riscos fiscais, a fonte de legitimação buscada é exercida tanto pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), quanto pelos Tribunais de Contas (TC) (Azevedo *et al.*, 2019).

2.2 Controle Fiscal trazido pela Lei de Responsabilidade Fiscal

O Brasil foi apenas um dos países a adotar leis fiscais, sendo que o foco das diversas leis fiscais no mundo tem objetivo geral o controle e acompanhamento das despesas públicas, garantindo a sustentabilidade das contas públicas (Ter-Minassian, 2010).

A lei de Responsabilidade Fiscal é uma tentativa de resposta as várias décadas de déficits nas contas públicas, em que existia baixo controle do governo federal sobre os demais entes da federação, e baixos controles sobre as despesas públicas, como gastos com pessoal e controle sobre endividamento, tornando-se necessário estabelecer limites (Nunes & Nunes, 2002).

Como discutido por Ter-Minassian (2010), no contexto de déficits reiterados da década de 90, enquanto o Brasil vinha tentando se programar e desenvolver uma finança pública capaz de resolver seus déficits, outros países também buscavam iniciativas para tentar resolver esse problema, como os Estados Unidos, Nova Zelândia e a Comunidade Econômica Europeia (Nunes & Nunes, 2002). De acordo com Teixeira e Azevedo (2015) a LRF teve base nas experiências desses países, sendo importante compreender quais foram os aspectos que influenciaram o desenvolvimento e os motivos pelos quais foi utilizada como referência a LRF.

Conforme Nunes e Nunes (2002) e Teixeira e Azevedo (2015), a União Monetária Europeia (UME) serviu de inspiração para a LRF, dando autonomia aos estados membros para conduzirem suas próprias políticas, sem que saiam dos critérios acordados. No Brasil, a autonomia federativa e independência entre os poderes são princípios constitucionais.

A partir desse contexto, o tratado de Maastricht em 1992 serviu como inspiração para controles que tinham como objetivo convergir metas e protocolos de diferentes países, com economias e culturas diferentes, fazendo com que esses países tenham que adequar suas políticas para cumprir com essas metas (Nunes & Nunes, 2002; Teixeira & Azevedo, 2015). A partir dessa fonte de inspiração, a LRF trouxe o mecanismo de controles por metas fiscais estabelecidas anualmente pelos próprios entes, ao invés de metas fixadas de forma padronizada.

Baseada na Nova Zelândia, foi trazido o princípio da transparência e acompanhamento dos gastos. Para isso, são exigidos vários relatórios periódicos que garantem essa transparência em todos aspectos orçamentários, contábeis e fiscais.

Ela se baseia em dois princípios: não se pode gastar mais do que se arrecada, assim evitando os déficits; e que os recursos pertencem a sociedade e não ao governo. Com isso, surgiram os controles de acompanhamento periódico, com acompanhamento por prestações de contas (Nunes & Nunes, 2002; Teixeira & Azevedo, 2015).

A LRF trouxe dos Estados Unidos o controle da expansão de despesas públicas, inspirado no *Budget Enforcement Act* (BEA), criado em 1990 por aquele país (Nunes & Nunes, 2002). O BEA contemplava apenas o governo federal e dava características e regras diferentes para cada federação. Por meio das regras adotadas, o congresso fixa metas de superávit e mecanismos de controle de gastos. Essa medida gerou um superávit nominal, que fez com que o governo diminuísse o recolhimento de impostos, incentivando o crescimento econômico e o investimento (Nunes & Nunes, 2002).

Conforme Teixeira e Azevedo (2015), o mecanismo denominado “*pay as you go*” também influenciou a LRF. Esse mecanismo é uma regra que especifica que, para gerar novas dívidas ou diminuir alguma receita, é necessário que tenha comprovado um aumento de receita ou cancelamentos de despesas ou ambos em iguais quantidades, evitando medidas que aumentam o déficit orçamentário.

Os níveis dos gastos e receitas que necessitam ser reduzidos ou criados, devem ser determinados pelo comitê de orçamento do senado para maior controle (Heniff, 2018). De acordo com Nunes e Nunes (2002), esse mecanismo foi copiado na LRF no artigo 17, exigindo a compensação das despesas de caráter continuado.

A LRF afasta da compensação financeira as despesas referentes a seguridade social, expansão qualitativa de serviços de saúde, previdência e assistência social, e reajustamento de valor do benefício ou serviços para preservar o valor real (Toledo, 2014). Segundo o autor, há uma percepção que poucos governos vêm fazendo e mostrando a compensação financeira, isso pode justificar a retomada do déficit e aumento das dívidas nos últimos anos.

Visto as ferramentas internacionais utilizadas como modelo e exemplo a criação da LRF, devemos desmembrar o processo de criação de despesas no Brasil, para compreender como a lei é utilizada para combater os déficits e garantir a transparência.

No artigo 16 da LRF, faz referência à geração de despesas, expansão ou aperfeiçoamento da ação do governo. Para isso é requerido anotações que abrigam licitação ou contratação direta, que são procedimentos obrigatórios para realização de contratações e aquisições de bens e serviços.

Assim, para gerar uma nova despesa pública, o governo (governo federal, estados ou municípios) devem emitir: (i) informações referente a indicação sucinta do objetivo a ser contratado; (ii) estimativa do impacto sobre o fisco, orçamento e disponibilidade de caixa; (iii) declaração e atestado de que a despesa gerada terá suporte financeiro; (iv) autorização para realização do gasto; e (v) deverá mostrar-se conforme o plano plurianual (PPA) e a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) (Toledo, 2014).

2.3 Controles da despesa na LRF – Relatório de Margem de Expansão

A LRF trouxe mecanismos de controle de despesa pública, materializado em alguns instrumentos como o controle de criação de novas despesas e a expansão da ação governamental (Lei Complementar 101/2000, arts. 15 a 17). Um desses mecanismos é o controle via ‘Despesa Obrigatória de Caráter Continuado’ (DOCC), que seria um gasto certo e inadiável, por serem despesas obrigatórias e já comprometidas.

A DOCC é definida como uma despesa que possui natureza corrente, destinada ao custeio geral da atividade pública, como por exemplo: salário, compra de materiais, contratação de serviços, subvenção a entidades, entre outras. Decorre de ato normativo ou lei específica que não esteja no orçamento anual e deve se prolongar por no mínimo dois exercícios financeiros (Toledo, 2014).

O relatório tem como objetivo dar transparência à previsão do aumento das despesas de caráter obrigatório e comprovar que o aumento não afetará as metas fiscais (Assis, 2007). Já em relação ao termo “margem de expansão” o autor disserta que ele é uma variação do aumento ou redução de receitas e despesas, sendo assim a sua proposta é verificar a real possibilidade para que se possa aumentar as despesas. Coloca-se que o termo “é bastante adequado para caracterizar uma espécie de provisão, o qual deve ser considerado ao se estabelecer metas de despesas e resultados, para fazer face às expectativas de aumento de despesa” (Assis, 2007, p. 43).

As despesas continuadas devem receber maior atenção e serem criadas com maior cautela, dada a sua obrigatoriedade, e deve, portanto, estarem sujeitas a um estudo trienal de impacto no orçamento financeiro e indicação dos meios de financiamento. Além disso os governos devem demonstrar que as novas despesas não comprometerão as metas fiscais da lei de diretrizes orçamentárias e medidas de compensação financeira; por meio de um aumento permanente na receita ou um corte permanente de despesas (*pay as you go*) (Toledo, 2014).

A Secretaria do Tesouro Nacional, através de um manual chamado Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) (STN, 2019), introduziu um modelo de relatório para o cumprimento dessa regra legal. Esse documento deve acompanhar anualmente a lei de

planejamento chamada Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), elaborada anualmente pelos entes governamentais.

No relatório, os governos devem divulgar o aumento permanente da receita (estimado), justificando seu valor e origem em notas explicativas (Assis, 2007). O Relatório deve indicar em seu saldo final a margem de expansão, após evidenciar qual é o aumento permanente de receita e qual é o montante do aumento permanente das despesas.

“Essa linha deve demonstrar o valor previsto com novas despesas obrigatórias de caráter continuado, geradas por Parcerias Público-Privadas previstas para o exercício orçamentário a que se refere a LDO” (Assis, 2007, P. 53). Logo, as novas despesas devem vir com a justificativa em nota explicativa referente às suas origens e valores, para assim chegar na margem líquida de expansão.

De acordo com a Secretaria de Estado de Planejamento, Orçamento e Gestão (SEPLAG) (2015), esses dados têm o objetivo de ajudar a administração pública para que a utilização da margem de expansão possa ser utilizada para auxiliar nas decisões relacionadas ao comprometimento dos recursos do município, tais como: aumento efetivo, criação de cargo, reestruturação de carreiras e despesas de manutenção das instituições do governo.

2.4 Estudos Anteriores sobre a LRF

Desde a criação da LRF, várias pesquisas têm sido realizadas no Brasil com a finalidade de analisar sua aplicação, consequências, e seus impactos na economia e na sociedade (Zuccolotto, Ribeiro & Abrantes, 2008; Araújo, Filho & Gomes, 2015; Azevedo *et al.*, 2019; Birck, Shikida & Schallenberger, 2004; Cruz & Senhoras, 2013; Linhares, Penna & Borges, 2013; Santolin, Jayme Júnior & Reis, 2009; Santos & Alves, 2011; Macedo & Corbari, 2009).

Em relação aos efeitos sobre os resultados orçamentários e transparência, os resultados das pesquisas são conflitantes. Os municípios de Santa Catarina acima de 50 mil habitantes, apresentaram bons indicadores de responsabilidade fiscal, considerando equilíbrio orçamentário, porém com baixa transparência (Cruz & Senhoras, 2013).

Em contrapartida, Santolin, Jayme Junior e Reis (2009) analisaram os efeitos do aumento da transparência e da LRF sobre os municípios brasileiros entre 1995 e 2005, verificando que houve aumento na transparência das informações econômicas, além de ter levado ao equilíbrio entre as receitas e despesas.

Linhares, Penha e Borges (2013); Araújo, Filho e Gomes (2015); Santos e Alves (2011) e Macedo e Corbari (2009), analisaram os impactos que a LRF trouxe nos orçamentos e no desempenho dos municípios de alguns estados brasileiros, constatando que houve uma melhora e aumento da eficiência do planejamento, otimizando o resultado e equilíbrio. Resultado do maior controle da LRF, e tornou obrigatório a previsão de arrecadação de todos os tributos, vinculando a expansão e criação de novas despesas vinculadas com receitas.

Araújo, Filho e Gomes (2015) verificaram que após a implantação da LRF ocorreu uma diminuição do grau de dependência de transferências de verbas do governo na Receita Corrente Líquida no estado de Alagoas, pois trouxe maior controle e equilíbrio. Além disso, também concluíram que a lei não foi suficiente para conter o déficit nos municípios alagoanos, pois 63,36% dos exercícios financeiros analisados mostraram situações deficitárias, mesmo respeitando o limite dos gastos.

O resultado encontrado por Araújo, Filho e Gomes (2015) discute o gasto elevado com pessoal. Com concordância ao resultado encontrado, Linhares, Penha e Borges (2013) analisaram 83 municípios piauienses entre 1998 e 2007, verificando que as despesas com

pessoal podem influenciar fortemente o endividamento, como também a despesa com investimento pode chegar a influenciar até três vezes mais que a de pessoal.

Zuccolotto, Ribeiro e Abrantes (2008) verificaram a característica do comportamento das finanças públicas nas capitais dos Estados entre 1998 e 2006, encontrando que houve um aumento da dependência dos municípios nos recursos de outras esferas do governo. O resultado foi divergente do encontrado no estado do Alagoas por Araújo, Filho e Gomes (2015), que colocaram que mecanismos de arrecadação tributárias são insuficientes.

Assim, como verificado nas pesquisas, os autores Zuccolotto, Ribeiro e Abrantes (2008) acharam um elevado grau de gasto com pessoal, mostrando que os municípios não conseguem controlar seu déficit, mesmo que a capacidade deles de quitarem seus compromissos tenham melhorado. Ainda, conforme os autores, isso nos mostra que o comprometimento dos recursos públicos, muitas vezes é colocado a má gestão. Os gestores não estão utilizando no planejamento as peças orçamentárias, cumprindo apenas com os procedimentos formais exigidos na LRF.

Um ponto importante da LRF a se analisar, é referente ao espaço manobra da gestão financeira, que seria constituído pelo montante de recursos financeiros sobre os quais os gestores podem realizar escolhas quanto a sua aplicação, permitindo que os municípios tenham características próprias na gestão. A pesquisa de Gerigk, Clemente e Taffarel (2011) mostrou que a lei tornou os gestores mais cautelosos na realização de despesas, contribuindo no aumento do espaço manobra.

Por fim, Assis (2007) desenvolveu um trabalho analisando os mecanismos referente ao controle das DOCCs. O autor desenvolveu um novo modelo de relatório que possibilite uma terminologia mais adequada e que melhore o detalhamento das variáveis envolvidas e dos parâmetros empregados, facilitando o aprofundamento e sedimentação dos conceitos iniciais propostos pela Lei. A pesquisa discute que o modelo atual utiliza de certa ambiguidade, o que torna a medição do seu valor como categoria de despesa, desviando-se do propósito inicial.

Assis (2007) discute que não foi de interesse do modelo inicial se preocupar em declarar significados complexos de ato administrativo normativo, obrigação legal e atos que criem ou aumentem despesas. Assim, a ausência dessas definições possibilita diferentes interpretações, dificultando a sua aplicação e impactando na necessidade de uma mudança. Logo, a margem de expansão passou a ser vista e ser utilizada como instrumento de compensação, e não para ser utilizado como ferramenta de provisão para aumentar novas despesas obrigatórias, sendo um saldo disponível para ampliação (Assis, 2007).

Um fator relevante de desestabilização do conteúdo da LRF é a constante reinterpretação dos significados da LRF pelos Tribunais de Contas, contribuindo para diminuir a contenção do gasto excessivo e para o retorno do aumento no endividamento (Nunes, Marcelino & Silva, 2019; Laureano et al., 2017). Discute-se que os maiores pontos de divergência têm sido a forma de apuração dos gastos com pessoal e os limites aceitos para o endividamento dos governos.

A constante divergência na interpretação fiscal gerou inclusive um acordo de cooperação técnica entre a Secretaria do Tesouro Nacional e os Tribunais de Contas, na tentativa de harmonização (STN, 2018). Esse cenário afeta as ações dos governos, pois, esses, ao perceberem diferenças nos entendimentos, podem passar a utilizar estrategicamente as divergências e aumentar o uso cerimonial, como discutido por Azevedo e Aquino (2019).

3 Procedimentos Metodológicos

Para responder à questão proposta, a pesquisa seguiu as seguintes etapas para a coleta de dados: (i) construção de um protocolo de análise; (ii) análise dos portais das Prefeituras Municipais; e (iii) levantamento de informações das Prefeituras a partir de bases de dados públicas.

As informações de despesas continuadas e receitas permanentes foram categorizadas em uma planilha eletrônica, de forma a permitir as análises, similar à metodologia adotada por Azevedo Aquino, Lino e Cavalmoretti (2019). A categorização foi realizada analisando-se os aspectos: (i) adequação das despesas em relação às receitas; (ii) notas explicativas, verificando se é possível compreender a memória de cálculo proposta; (iii) variação das informações do relatório ao longo dos três anos e (vi) verificar se o conteúdo publicado do relatório de margem de expansão apresenta conteúdo informacional.

Por conteúdo informacional, similar ao desenvolvido por Azevedo Aquino, Lino, & Cavalmoretti (2019), entende-se o relatório que possua informações suficientes para que o controle de despesas continuadas seja possível e compreensível aos usuários da informação. Assim, na presente pesquisa, relatórios sem conteúdo informacional são aqueles em que as seguintes características estão presentes: não contêm informações sobre a receita permanente, justificando os valores e informando suas origens de tributos ou contribuições; não menciona e justifica a redução permanente das despesas e aumento das DOCCs e, também, não informam o nome do sistema utilizado pela prefeitura e o nome da unidade responsável.

Os relatórios devem seguir o padrão estabelecido no Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, e conter informações em nota explicativa (NE) que tornem possível a compreensão aos usuários, os valores e informações contidas neles. Entretanto, os relatórios devem conter informações sobre a receita permanente, justificando os valores e informando suas origens como sendo de tributos ou contribuições (STN, 2019). Assim, quando houver redução permanente das despesas e aumento das DOCCs, o relatório deve conter as justificativas em notas explicativas.

Em resumo, os relatórios sem conteúdo informacional são aqueles que não explicam as circunstâncias das informações com clareza, não trazendo o entendimento e deixando dúvidas com relação as origens, assim como não esclarecer as informações descritas acima.

A amostra analisada compreende os 41 municípios acima de 500 mil habitantes do país, sendo 19 destes capitais dos Estados. Os municípios da amostra totalizam aproximadamente 60 milhões de habitantes, correspondendo a 28,6% da população brasileira, conforme dados do IBGE. A seleção da amostra seguiu a estratégia intencional (*purposeful sampling*), adotando-se o padrão '*homogeneous sampling*' (Patton, 2015), em que casos são selecionados de acordo com características similares que eles possuem em comum, no caso, o porte em habitantes. A escolha dessa faixa de municípios justifica-se pela melhor estrutura de organização esperada para esse porte de municípios comparativamente aos menores, o que permitiria uma análise dos controles de despesa para municípios, a princípio, mais organizados.

A coleta dos dados foi realizada em fevereiro de 2019, acessando individualmente cada portal da transparência das Prefeituras Municipais. Todos os municípios analisados possuíam portal de transparência, porém sem uma padronização na forma como essas informações eram apresentadas. As informações foram obtidas analisando-se o relatório "Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado", que estão obrigatoriamente presentes na Lei de Diretrizes Orçamentárias dos últimos 3 anos de 2017 a 2019. Foram analisados 123 relatórios no total.

Os municípios analisados (Tabela 1) têm como pontuação média de transparência 7,84 no índice apurado pela Controladoria Geral da União (CGU) em 2018, e 7,64 de acordo com o Ministério Público Federal (MPF) em 2016. Sendo assim, espera-se um bom nível de transparência e adesão à LRF na amostra escolhida.

Apesar da amostra ser composta por grandes municípios, incluindo capitais, essa apresentou grande variação quanto à dependência de recursos, aqui entendida como a receita tributária em relação à sua receita total. Isso pode ser uma *proxy* para compreender o quanto a prefeitura conseguiria gerar de receitas em relação à dependência de receitas externas.

Tabela 1
Características dos municípios da amostra analisada

Característica	N	Média	Desvio Padrão	Min	Max
População (mil habitantes) ⁽¹⁾	41	1.453	2.003	503	12.107
Receita per capita 2017 (R\$ mil) ⁽²⁾	41	3.033	945	1.014	4.789
Dependência de transferências 2017 (Receita tributária ÷ receita total) ⁽²⁾	41	25.70	7.30	10.89	47.61
Gastos com Controle Interno (2015) (R\$ mil) ⁽²⁾	41	1.171	2.926	0.00	15.870
Espaço fiscal (CAPAG - STN) (A = 1,0; B = 0,5; C = 0) ⁽³⁾	37	0,20	0,4082	0	1
Endividamento Dívida Consolidada ÷ Receita Corrente Líquida (%) ⁽²⁾	37	31,18	21,39	8,25	99,44
Índice recente de transparência (CGU) (2018) ⁽⁴⁾	41	7,84	1,44	3,59	9,95
Índice de transparência (MPF) (2016) ⁽⁵⁾	41	7,64	2,52	0,20	10,00

Fonte: Elaborada pelos autores, a partir de: (1) IBGE (2015); (2) SICONFI (2017); (3) CAPAG (2017); (4) CGU (2018); (5) MPF (2016).

Também se verifica na amostra diferença entre a receita per capita, endividamento e o gasto com controle interno, observando que a maioria dos municípios não contém esse gasto, o qual se esperava ser maior para garantir a qualidade, controle das informações e gastos. Apesar disso, analisando as médias, a amostra tem um bom endividamento.

Com o objetivo de avaliar a adequação dos grandes municípios do Brasil na divulgação das informações foi criado um índice de adequação das despesas obrigatórias. Esse índice considerou o somatório das informações que representariam a adequação ao previsto na norma.

Para a criação do índice, a análise atribuiu o valor (1,0) para cada relatório que continha as informações, e zero caso contrário. As informações analisadas no índice foram: (1) LDO encontrada; (2) a LDO possuía anexo de DOCC; (3) o formato segue o modelo publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional; (4) análise da presença de notas explicativas (NE); (5) o anexo detalhou o aumento permanente da receita em notas explicativas; (6) o anexo detalhou o aumento permanente da despesa em notas explicativas; (7) o anexo informou o nome do sistema utilizado na elaboração do anexo. A partir dessas dimensões, o índice apresenta uma variação entre 0 a 7. A análise se deu para todo o período de 2017 a 2019.

Após a coleta de dados, procedeu-se às análises, que foram realizadas adotando-se estatísticas descritivas, análises gráficas e testes não paramétricos de diferença de média entre grupos. Os testes de média foram realizados comparando-se grupos de municípios que possuem controle interno com os que não possuem, buscando-se explicações preliminares para os resultados encontrados na baixa adequação do controle via DOCC.

4 Resultados e Análises

A Figura 1 apresenta a evolução do nível de aderência dos municípios às regras de elaboração do demonstrativo de DOCC, através da apresentação do índice de adequação das despesas obrigatórias.

Os resultados da figura indicam que não houve grandes mudanças ao longo dos 3 anos analisados, porém percebe-se uma leve queda no índice de adequação do demonstrativo de DOCC ao longo do período, principalmente na região sudeste. A única região que mostrou uma melhora no período analisado foi a norte.

Esses resultados podem indicar baixo controle externo sobre essa informação, e baixa atenção do Legislativo, que tem aprovado a LDO sem a atenção necessária a essa informação. Ressalta-se que a LRF (Lei nº 101/2000) determina ao Poder Legislativo a fiscalização da aplicação da lei (artigo 59). Esse resultado também pode ser resultante das diferentes reinterpretações dos significados da LRF realizadas pelos Tribunais de Contas, como discutido por Nunes, Marcelino e Silva (2019) e Laureano et al., (2017).

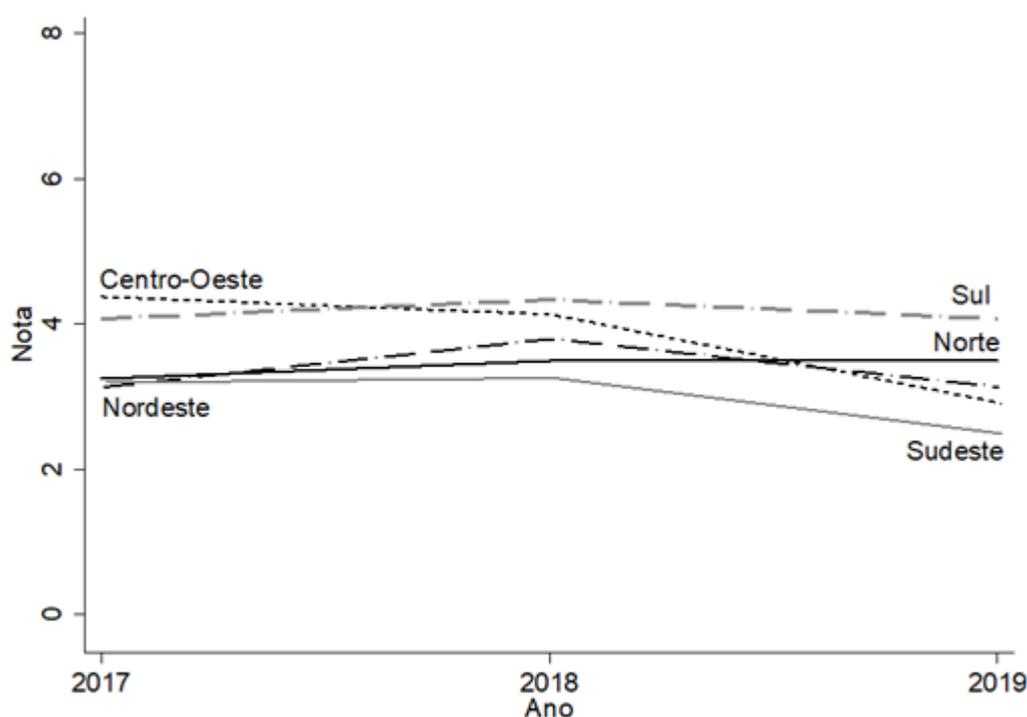


Figura 1 Evolução do índice de adequação das despesas obrigatórias.

Fonte: Elaborada pelos autores. Notas. (1) Na coluna vertical os números indicam a variação do índice de adequação às informações da DOCC, cuja escala varia de 0 (nenhuma adequação) a 7 (adequação total).

As análises detalhadas do conteúdo e adequação do anexo de despesas obrigatórias e caráter continuado (DOCC) dos municípios estão apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2

Resultados Gerais da análise da adequação do anexo de DOCC em Prefeituras, de 2017 a 2019

Região	LDO encontrada		Possui anexo		Possui Notas Explicativas		Nome dos Sistemas		Padrão norma		Detalham. aumento receita	
	N	Média	N	Média	N	Média	N	Média	N	Média	N	Média
1 – Norte	9	0,75	9	1,00	9	1,00	0	0,00	9	1,00	5	0,56
2 - Nordeste	30	0,91	30	1,00	12	0,40	5	0,17	29	0,97	7	0,28
3 - Sudeste	50	0,93	48	0,96	20	0,42	6	0,13	42	0,88	9	0,21
4 – Sul	12	1,00	12	1,00	9	0,75	5	0,42	9	0,75	8	0,63
5 - Centro-Oeste	11	0,92	11	1,00	6	0,55	2	0,18	11	1,00	3	0,27
Total	112	0,91	110	0,98	56	0,51	18	0,16	100	0,91	32	0,31

Fonte: Elaborada pelos autores.

Notas. (1) A média é apresentada em relação à existência da informação: 0 (não possui) e 1 (possui).

Considerando-se os 3 exercícios analisados para cada município, a LDO anual foi encontrada na maioria dos casos (91%), sendo que a região norte foi a que apresentou menor proporção de evidenciação (75%) e a região sul o melhor resultado, com 100% das LDOs encontradas. Esse resultado é relevante, pois devido ao porte dos municípios analisados, esperava-se que todos os relatórios estivessem disponibilizados suas informações da LDO em seus portais, o que não foi verificado, o que pode indicar baixa transparência da informação de planejamento fiscal pelos grandes municípios.

Para os municípios em que a LDO foi encontrada, o relatório da DOCC foi localizado em praticamente todos (98%). Apenas em um município da região sudeste (Nova Iguaçu) não foi possível encontrar o anexo para os anos de 2017 e 2018. Ressalta-se que o relatório é obrigatório conforme disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

A maioria dos relatórios apresentam-se próximo ao padrão estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (91%). Porém, foram encontrados relatórios que não apresentavam tabelas ou estimativas de valores, limitando-se a apresentar trechos da própria legislação e do manual de Demonstrativos Fiscais da STN (STN, 2019). Dessa forma, esses não comprem o modelo padronizado.

A LRF nº 101/2000 cita (artigo 17) que o aumento da receita deve ser “proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”. Logo, essas informações deveriam estar presentes em notas explicativas.

A falta de divulgação de notas explicativas foi um fator relevante nos resultados, e a falta do detalhamento das informações dos anexos indica fragilidade dessa informação. As análises indicam que em apenas 51% dos casos essa informação foi encontrada.

Ressalta-se que essa informação é obrigatória, e deveria apresentar junto com o anexo da DOCC as premissas e metodologias de cálculo utilizadas na elaboração dos valores, o que prejudica e até impede o entendimento das informações apresentadas. Esses resultados indicam haver evidências de que o usuário da informação, ao realizar a leitura dos anexos, não consegue obter informações a respeito da metodologia e motivos que levaram aos municípios a aumentarem ou diminuírem a receita, despesas e transferências.

Assim, mesmo que os relatórios estejam sendo publicados, eles não podem ser entendidos, considerando-se apenas as informações disponibilizadas. Na forma como indicam as análises, o relatório torna-se apenas um demonstrativo sem transmitir fundamentação e confiabilidade aos usuários.

Os resultados estão de acordo com a pesquisa de Azevedo et al., (2019) que concluíram que os gestores dos municípios não têm a percepção que as informações presentes nos relatórios são importantes para a gestão municipal. Além disso, a divulgação dos relatórios é feita basicamente para atender à legislação, com vistas a garantir legitimação externa, cumprindo de forma cerimonial o conteúdo da norma.

Na maioria dos relatórios analisados não foram divulgadas as informações que permitem compreender a origem da informação sobre o aumento permanente da receita (apenas 31% divulgaram). Os relatórios indicaram apenas uma breve redação explicando de forma conceitual a DOCC, mas sem detalhar a origem dos valores.

Como exemplos, cita-se a criação ou ampliação de tributos municipais, a ampliação da base de cálculo tributária em decorrência de aumento dos imóveis construídos no município, ou seja, o relatório deveria indicar (por força da lei) o que *causou* ou *motivou* a ampliação das receitas. Esses achados estão de acordo também com o encontrado na pesquisa de Cruz e Senhoras (2013), que verificou uma diminuição na transparência dos municípios.

O presente trabalho assume que o relatório deveria considerar no cálculo da margem de expansão os valores comprometidos com Restos a Pagar. Isso porque a análise do demonstrativo trata-se de uma análise financeira (receitas e despesas), e não faria sentido realizar uma análise da margem de expansão desconsiderando valores comprometidos com restos a pagar, pois esses diminuiriam o valor da margem líquida da receita. Nesse sentido, como se observou nos resultados, em nenhuma LDO analisada, os restos a pagar foram considerados no controle apresentado pelo relatório, assim como, em nenhum dos 3 exercícios analisados.

Dentre os relatórios em que houve aumento da receita e que foi divulgada nota explicativa, definiram que esses aumentos foram referentes a tributos e contribuições, estando de acordo com a LRF. Dos relatórios analisados, 15 casos (12,19%) assumiram que não há

estimativas ou previsões para criação de novas despesas de caráter temporário, o que aparenta ser equivocado, pois dificilmente um município ficaria um período de um exercício sem a criação de novas despesas continuadas. A persistência dessa informação zerada reforma a fragilidade da informação e pode ser uma evidência de publicação para *compliance*.

A Tabela 3 apresenta uma análise sobre os valores contidos nos anexos DOCCs. Os resultados indicam que em 53 (43,08%) relatórios que não apresentaram criação de novas despesas e valor zerado para o anexo, podem indicar imprecisão do relatório. Nas notas explicativas não contêm justificativas que esclareçam a não criação das novas despesas, apenas informam que não há previsões para sua criação.

Tabela 3

Análise dos valores informados no quadro DOCC por municípios de 2017 a 2019

Análise	N	(%)
LDOs não encontradas - n (%)	11	8,9
Novas DOCCs com valores zerados - n (%)	53	43,1
Margem Bruta com valores zerados - n (%)	23	18,7
Novas DOCC geradas por PPP - n (%)	4	3,3
Prejudicado (fórmula inconsistente) - n (%)	6	4,9
Valores repetidos na DOCC entre os anos	0	-
Aumento permanente da receita (% total - média)	-	24,8
Redução Permanente de Despesa (% total - média)	-	73,9

Fonte: *Elaborada pelos autores.*

A margem bruta para ampliação de novas DOCCs, se observa 23 (18,7%) dos relatórios com valores zerados. Neste grupo contém 15 (12,19%) relatórios que não têm previsões para criação de novas despesas, 3 (2,43%) que não seguem o padrão do relatório e 5 (4,65%) que não contêm valores na tabela do anexo, como também não têm notas explicativas justificando o motivo dos valores zerados, verificando má utilização do relatório.

Em relação aos relatórios que não contêm previsões ou intenções de criação de novas despesas, mostram-se estarem em desacordo com a LRF. Isso porque algumas despesas em geral ocorrem anualmente, como por exemplo, (i) reposição de salários, conforme constituição (art. 37, inc. X); (ii) criação ou ampliação de novos serviços, como construção de uma nova creche ou unidade de saúde e (iii) contratação de novos servidores. Dessa forma, não se espera que um município fique um exercício sem possuir criação de novas despesas continuadas.

Um fator positivo encontrado nas análises é que não foram encontrados valores repetidos, o que poderia indicar um reaproveitamento de valores entre exercícios. Esse resultado é diferente do apresentado nos anexos de riscos fiscais de municípios, em que 33% dos valores foram repetidos ao longo dos anos (Azevedo et al., 2019).

Analisando os dois últimos indicadores da Tabela 3, no qual mostra a relação do planejamento para criação de novas DOCCs, por meio de ampliação de receitas ou redução de despesas de forma porcentual em relação à média, verificamos que a maioria dos municípios garantem a margem para novas despesas reduzindo outras despesas ao invés do aumento da receita. Esses resultados podem corroborar com a pesquisa de Assis (2007), pois o autor defende que os valores apresentados nos demonstrativos não refletem o real comportamento das despesas obrigatórias, isso porque os gestores não endentem a sua utilidade.

O autor defende que o atual modelo do relatório traz poucas definições, possibilitando variadas interpretações. O que acaba prejudicando a interpretação e aplicação do relatório, sendo utilizado com um instrumento de compensação e não como uma provisão para o aumento de novas despesas obrigatórias.

Como forma de buscar explicações para a situação encontrada nos relatórios, a pesquisa analisou se a existência de controle interno nas Prefeituras teria associação com a forma como

o relatório é publicado. Os resultados na Tabela 4 indicam que a presença de controle interno nos municípios demonstrou ser um diferencial para que os municípios estejam aderentes às DOCCs, possivelmente pelo maior acompanhamento realizado.

Tabela 4

Comparação de médias - Existência de controle interno

	Controle Interno		Dif. Média (2)
	Não Possui	Possui	
Índice de DOCC	3,06	4	0,0004 ***
LDO Encontrada	0,86	0,98	0,0146 **
Notas Explicativas	0,33	0,70	0,0001 ***

Fonte: Elaborada pelos autores. Nota. (***) significante a 1%; (**) significante a 5%.

Com relação ao fato de encontrar a LDO publicada no site de transparência dos municípios, também se verifica que a presença de controle interno é um fator positivo. O mesmo resultado para presença de notas explicativas no anexo das DOCCs.

Não é possível afirmar causalidade, sobretudo porque as pesquisas vêm indicando que os sistemas de controle interno não têm operado adequadamente (Araújo, Libonati, Miranda, & Ramos, 2016; Lino et al, 2019; Pereira & Cordeiro Filho, 2012; Soares & Scarpin, 2013). Porém, a significância dos resultados permite suscitar pesquisas futuras para aprofundar nessa investigação.

As fragilidades e inadequações encontradas nos anexos de DOCC nos municípios indicam o uso cerimonial, para *compliance*, dessas informações. Esses resultados podem indicar não apenas a falta do atendimento a uma formalidade da lei, mas podem permitir concluir que o próprio controle de despesas continuadas nos municípios não esteja operando.

5 Considerações Finais

A presente pesquisa teve como objetivo analisar qual a adequação dos grandes municípios do Brasil (acima de 500 mil habitantes) na divulgação das informações no anexo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado (DOCC), elaborado anualmente pelos governos, em anexo presente na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Para responder essa questão, a pesquisa realizou um levantamento das informações dos anexos para os municípios, no período de 2017 a 2019.

Os resultados indicam que a adequação dos demonstrativos desses municípios é baixa, e não vem melhorando nos últimos anos, assim como a transparência das informações que subsidiaram o levantamento também é baixa. Apenas 51% dos anexos contêm notas explicativas. Ainda, a maioria (69%) dos relatórios analisados não apresentou explicações referentes às informações que sustentam o crescimento das receitas.

Para completar o quadro, mesmo nos relatórios que apresentam notas explicativas, muitas vezes esses não contêm as informações mínimas exigidas pela lei, limitando-se a explicar de forma conceitual os elementos da DOCC, sem explicar as origens dos valores e metodologia de cálculo. Com base nessas informações, conclui-se que o relatório das DOCCs está sendo elaborado de forma cerimonial, desacoplando sua estrutura formal daquilo que é exigido em lei, similar aos resultados de pesquisas anteriores como Azevedo e Aquino (2017, 2019), Oyadomari *et al.* (2008) e Poli e Rossoni (2014).

Como forma de buscar explicações que afetariam a informação apresentada, a pesquisa apresentou que um elemento que interfere na aderência dos municípios é a existência de controle interno. Teste de média demonstrou que os municípios que possuem gasto com controle interno, obtiveram maior nota no índice de aderência criado pela pesquisa, como

também maior número de relatórios localizados e maior número de anexos divulgados com notas explicativas.

Sugere-se que pesquisas futuras busquem, por meio de metodologias qualitativas, aprofundar o entendimento sobre as explicações para a baixa adequação que as informações fiscais têm apresentado nas pesquisas em municípios. Ainda, pesquisas podem investigar como a existência de estruturas de controle interno em municípios tem afetado a existência desse controle de despesas continuadas, como foram verificados nos resultados.

O anexo de despesas obrigatórias (DOCC) faz parte de um conjunto de controles fiscais trazidos pela Lei de Responsabilidade para o Brasil. Esses controles em conjunto podem representar a eficiência da gestão fiscal dos municípios, atuando como um mecanismo de governança fiscal.

Pesquisas futuras podem realizar aprofundar com investigações que podem incluir análise dos significados do controle fiscal para os gestores dessa informação, além de analisar a eficiência dos diversos demonstrativos na evidenciação do desempenho fiscal dos governos. Adicionalmente, uma questão relevante seria investigar a efetiva utilização desses instrumentos como ferramenta de gestão.

Por fim, as limitações no orçamento trazidas pela inclusão de um controle de despesas obrigatórias (DOCC) se inserem na literatura de rigidez orçamentária (Herrera & Olaberria, 2020), que em geral discute os efeitos causados pelo excesso dessas despesas na gestão (execução e flexibilidade) do orçamento. Esse tipo de análise pode contribuir para tanto para a literatura de orçamento público e quanto para a de controle fiscal.

Os resultados decorrentes da falta de utilização desse mecanismo de controle fiscal já vinham sendo tratados pela literatura, mesmo que não tenham indicado diretamente o controle de DOCC. Esse é o caso, por exemplo, do Estado do Rio de Janeiro, que “quebrou por excesso de gastos obrigatórios” (Silva, 2018, p.63). O maior problema da falta de controle sobre os gastos obrigatórios é que o corte desse tipo de gasto é politicamente difícil por decorrer de leis, e seu impacto é considerável, por ele não se sujeitar às limitações de despesas (CONOF-CONORF, 2015).

A presente pesquisa apresenta algumas limitações. Primeiro, algumas informações podem não ter sido localizadas pelos pesquisadores no momento da busca nos portais em decorrência de problemas nos próprios portais e não necessariamente pela falta de disponibilização da LDO.

Para minimizar o risco nesses casos, a busca foi realizada em mais de uma data. Adicionalmente, as informações sobre a existência de controle interno utilizadas nas análises, podem não necessariamente representar a forma como as estruturas de controle estão criadas nas prefeituras analisadas. Por fim, a análise da adequação da DOCC, por meio do uso de um indicador único que soma a adequação de cada elemento, é uma simplificação que não considera eventual peso de cada informação nesse tipo de controle.

Referências

- Araújo, A. H. S.; Filho, J. M. S., & Gomes, F. G. (2015). Lei de Responsabilidade Fiscal: Efeitos e consequências sobre os municípios alagoanos no período 2000-10. *Revista de Administração Pública*, 49(3), 739-759.
- Araújo, D. J. C., Libonati, J. J., Miranda, L. C., & Ramos, F. de S. (2016). Unidades De Controle Interno Dos Municípios Brasileiros: Análise Sob a Ótica Do Coso II. *Revista Universo Contábil*, 55(81), 39–58.

Assis, N. R. (2007). *Demonstrativo das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado: análise da evolução histórica, avaliação e identificação das variáveis que o determinam para proposição de um novo modelo*. XII Prêmio Tesouro Nacional, ESAF, Brasília, DF, Brasil.

Azevedo, R. R., & Aquino, A. C. B. (2017). Uso cerimonial do planejamento de resultados nos municípios de São Paulo e sua consequência para a *accountability*. 2º Congresso UFU de Contabilidade. Uberlândia, MG.

Azevedo, R. R. de, & Aquino, A. C. B. de. (2019). Eu resisto, eu postergo, eu aceito: Efeitos da Complexidade Institucional na Adoção de Novas Práticas de *Reporting* em Municípios. In *XIX USP International Conference in Accounting* (p. 1–15). São Paulo/SP.

Azevedo, R. R. de, Aquino, A. C. B. de, Lino, A. F., & Cavalmoretti, G. (2019). A precariedade do conteúdo informacional dos anexos de riscos fiscais de municípios brasileiros. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(2), 4–22.

Birck, L. G; Shikida, P. F. A., & Schallenger, E. (2004). O Município na lei de responsabilidade fiscal. *Revista Brasileira de Gestão e Negócios*, 6(16), 15-28.

Boxenbaum, E., & Jonsson, S. (2008). Isomorphism, Diffusion and Decoupling. In: GREENWOOD, R; OLIVER, C; SAHLIN, K; SUDDABY; R. *Handbook of Organizational Institutionalism*. 1th. ed. Sage.

Brasil, IBGE. *Perfil dos Municípios Brasileiros, 2017*. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Perfil_Municipios/2017/Base_de_Dados/>. Acesso em: 12 nov. 2018.

Controladoria Geral da União. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/transparencia-publica/escala-brasil-transparente-360>>. Acesso em: 01 fev. 2019.

Cruz, C. F., & Senhoras, E. M. (2013). Avaliação da responsabilidade na gestão fiscal com base nos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: Um estudo com municípios de Santa Catarina. *Caderno de Finanças Públicas*, 13, 85-120.

Cruz, A. F. da, Lopes, B. L., Pimenta, D. P., & Soares, G. F. (2018). A gestão fiscal do estado do Rio de Janeiro: uma análise à luz da LRF e da sustentabilidade da dívida no período de 2001 a 2017. *Revista de Administração Pública*, 52(4), 764–775.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.

Faroni, W. (2004). A Influência da lei de responsabilidade fiscal (LRF) na tomada de decisão pelos gestores públicos municipais. *Congresso Brasileiro de Custos*, Porto Seguro.

Fioravante, D. G; Pinheiro, M. M. S., & Vieira, R. S. (2006). Lei de responsabilidade fiscal e finanças públicas municipais: Impactos sobre despesas com pessoal e endividamento, Brasília: *Instituto de Pesquisa econômica aplicada*, 31 f. (Textos para discussão; 1223).

Gerigk, W; Clemente, A., & Taffarel, M. (2011). O impacto da Lei de Responsabilidade fiscal sobre a gestão financeira municipal: um estudo com os municípios do Paraná. *Revista Eletrônica de Ciências Administrativas*, 10(1), 64-83.

Giambiagi, F. (1996) Evolução e custo da dívida líquida do setor público: 1981-1994. Rio de Janeiro: *Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social*, 25 f. (Textos para discussão; 36).

Giuberti, A. C. (2005). *Efeitos da lei de responsabilidade fiscal sobre os gastos dos municípios brasileiros*. Dissertação (Mestrado em economia). Curso de Pós-Graduação em Economia, Universidade de São Paulo.

Heniff, B. (2018). *Budget enforcement Procedures: The Senate Pay-As-You-Go (PAYGO) Rule*. Congressional Research Service.

Herrera, S., & Olaberria, E. (2020). *Budget Rigidity in Latin America and the Caribbean. Causes, Consequences, and Policy Implications*. Washington: World Bank.

Laureano, R. V., Wartchow, D., Rosso, V. P., & Macagnan, C. B. (2017). Divergências entre o posicionamento dos auditores públicos e dos conselheiros do TCE-RS na análise da LRF. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 91–109.

Lei nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Lex: coletânea de legislação: edição federal*, São Paulo.

Linhares, F; Penna, C., & Borges, G. (2013). Os efeitos da lei de responsabilidade fiscal no endividamento dos municípios do Piauí. *Revista de Administração Pública*, 47(6), 1359-1373.

Lino, A. F., Carvalho, L. B. de, Aquino, A. C. B., & Azevedo, R. R. de. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 375–391.

Macedo, J. J., & Corbari, E. C. (2009). Efeitos da lei de responsabilidade fiscal no endividamento dos municípios brasileiros: Uma análise de dados em painéis. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 20(51), 44-60.

Machado-da-Silva, C. L., & Vizeu, F. (2007). Análise institucional de práticas formais de estratégia. *Revista de Administração de Empresas*, 47(4), 1–12.

Maciel, P. J. (2013). Finanças públicas no Brasil: uma abordagem orientada para políticas públicas. *Revista de Administração Pública*, 47(5), 1213-1241.

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.

MPF. *Combate a corrupção*. Acesso em: <<http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/ranking/mapa-da-transparencia/ranking/resultados>>. Disponível em: 05 fev. 2019.

Nunes, S. P. P., & Nunes, R. C. (2002). O processo orçamentário na Lei de Responsabilidade Fiscal: instrumento de planejamento. In: Figueiredo, C. M.; Nóbrega, M. (Ed.). *Administração Pública: direitos administrativos, financeiros e gestão pública: prática, inovações e polêmicas*. São Paulo: *Revista dos Tribunais*.

Nunes, S. P. P., Marcelino, G. F., & Silva, C. A. T. (2019). Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13(e145151). <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.145151>

Okhmatovskiy, I., & David, R. J. (2012). Setting your own standards: Internal corporate governance codes as a response to institutional pressure. *Organization Science*, 23(1), 155–176.

Oliver, C. (1991). Strategic Responses To Institutional Processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145–179. <https://doi.org/10.2307/258610>

Oyadomari, J. C., Mendonça, O. R., Cardoso, R. L., & Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55-70.

Pastore, A. C. (1994). Déficit público, a sustentabilidade do crescimento das dívidas interna e externa, senhoriação e inflação: Uma análise do regime monetário brasileiro. *Brazilian Review of Econometrics*, 14(2), 177-234.

Patton, M. Q. (2015). *Qualitative research & evaluation methods: integrating theory and practice*. Thousand Oaks: Sage Publication.

Pereira, R. M. (1999). O Ajustamento Cíclico dos Gastos Públicos Federais Brasileiros. Brasília: *Instituto de Pesquisa econômica aplicada*, 27 f. (Textos para discussão; 632).

Pereira, J. R. T., & Cordeiro Filho, J. B. (2012). Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: o que está acontecendo? *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(1), 33–43.

Poli, I. T.; & Rossoni, L. (2014). A Imaterialidade das práticas de gestão ambiental e sua adoção cerimonial: Dois casos ilustrativos. *Revista Brasileira de Estudos Organizacionais*, 1(1).

Santolin, R; Jayme Junior, F. G., & Reis, J. C. (2009). Lei de Responsabilidade fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: Um estudo com dados em painel dinâmico. *Revista Estudo Econômico*, 39(4), 895-923.

Santos, S. R. T., & Alves, T. W. (2011). O impacto da lei de responsabilidade fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentaria dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. *Revista de Administração Pública*, 45(1), 181-208.

Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. (2015). *Margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado*, 5. Disponível em: <http://www.seplag.df.gov.br/wp-content/uploads/2017/10/06-ANEXO-VI-MARGEM-DE-EXPANS%C3%83O-1.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2019.

Soares, M., & Scarpin, J. E. (2013). Controle Interno na Administração Pública: Avaliando sua eficiência na Gestão municipal. *Revista de Ciências Jurídicas*, 14(1), 5-15.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. (2018). *Tesouro assina termo de cooperação com Tribunais de Contas Estaduais*. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/tesouro-assina-termo-de-cooperacao-com-tribunais-de-contas-estaduais>>

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. (2019). *Manual dos Demonstrativos Fiscais*. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>>. Acesso em abril/2020.

Teixeira, A. F., & Azevedo, R. R. (2015). Metas fiscais: Ferramenta de planejamento pelos estados brasileiros? *Cadernos de Finanças Públicas*, 15, 151-174.

Ter-Minassian, T. (2010). A Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil sob uma perspectiva internacional. In FGV (Org.), *Cadernos FGV Projetos*. Rio de Janeiro.

Toledo, F. C. J. (2014). As cautelas fiscais para criar despesa pública. *Revista Controle: Doutrinas e Artigos*, 12(2), 48-58.

Zuccolotto, R; Ribeiro, C. P. P., & Abrantes, L. A. (2008). O comportamento das finanças públicas municipais nas capitais dos estados brasileiros. *Congresso Brasileiro de Custos*. Curitiba. PR, Brasil.