

## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA GESTÃO PÚBLICA: IMPACTO DAS TRANSFERÊNCIAS GOVERNAMENTAIS NOS INDICADORES SOCIAIS

### **Maria de Fátima da Silva**

Mestranda do Programa de Administração e Desenvolvimento Rural pela Universidade Federal Rural de Pernambuco. Bacharel em Administração pela Faculdade de Filosofia Ciências e Letra de Caruaru. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9522-6816>.

E-mail: [f4tyma.adm@gmail.com](mailto:f4tyma.adm@gmail.com)

### **Maurício Assuero de Lima Freitas**

Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais Universidade Federal de Pernambuco. Doutor em Economia pela UFPE. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0437-3571>

E-mail: [massuero@ig.com.br](mailto:massuero@ig.com.br)

**Resumo:** O desperdício no setor público pode ser visto como ineficiência da gestão, acata-se o fato da empresa pública não pode ter lucro, Assim este trabalho tem como problemática identificar se as receitas colhidas nos últimos 10 anos tem influenciado de forma significativa na qualidade de vida dos habitantes. Tem como objetivo analisar alocação dos recursos do município confrontando com indicadores sociais. O método utilizado é uma abordagem quantitativa utilizando um modelo de regressão linear, via MS Excel. Pode-se afirmar que o município depende dos repasses federais em especial do FPM que representa mais de 50% da receita total. A pesquisa revelou não existir uma correlação estatisticamente significativa entre o volume de recursos recebidos pelos municípios e a qualidade de vida dos habitantes. Assim o planejamento tributário soa como um instrumento necessário para manutenção de programas e projetos sociais, sem o qual a sociedade seria, fortemente, penalizada.

**Palavras-chaves:** Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação. Fundo de Participação dos Municípios. Imposto Sobre Serviços. Produto Interno Bruto.

## TAX PLANNING IN PUBLIC ADMINISTRATION: IMPACT OF GOVERNMENT TRANSFERS IN SOCIAL INDICATORS

**Abstract:** The waste in the public sector can be seen as inefficient management, the fact that the public company can not have profit. The work has as problematic identify whether the revenue collected in the last 10 years has significantly influenced the quality of life of the inhabitants. Aims to analyze the allocation of municipal resources confronting social indicators. The method used is a quantitative approach using a linear regression model, via MS Excel. It can be said that the city depends on federal funds in particular FPM representing more 50% of total revenue. The survey revealed there is no statistically significant correlation between the amount of funds received by the municipality and the quality of life of the inhabitants. So tax planning sounds like a necessary tool for maintaining social programs and projects, without which which society would be strongly penalized.

**Keywords:** Education Maintenance and Development Fund. Municipality Participation Fund. Tax over services. Gross Domestic Product.

*Artigo recebido em: 08/03/2019*

*Aceito para publicação em: 24/05/2019*

## Introdução

Administração Pública tem como atribuições e competências o controle estratégico dos recursos públicos além de contribuir para a modernização dos serviços públicos disponibilizados a população (MARQUES; ALMEIDA, 2004). Assim, a gestão pública, em qualquer nível, deve garantir à população responsabilidade no uso dos recursos públicos através de uma maior transparência em suas ações, defendendo que um melhor desempenho do gestor público é resultante de profissionalização (LOURENÇO; ANGOTTI; NASCIMENTO, 2017).

A Constituição de 1988 estabelece três instrumentos orçamentários que norteiam a tomada de decisão dos gestores públicos, são eles: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Dentre esses a Lei Orçamentária é o instrumento da gestão pública que define a tomada de decisão em todas as esferas do governo (BRASIL, 1988).

Além desses instrumentos orçamentários, outras leis regulam a gestão pública com considerável impacto, a exemplo da Lei Nº 8.666/93, Licitações, que estabelece regras nas aquisições de bens e serviços, marcando uma profunda transformação no cenário econômico; Lei Nº 101/00, Responsabilidade Fiscal (LRF), que buscou normatizar o equilíbrio entre receitas e despesas e a estagnação da dívida pública, impondo um rígido controle ao gasto público e ao administrador público. Tais instrumentos são fundamentais visto que municípios e estados recebem transferências da União com aplicação de recursos claramente especificada, além de se pautarem nas boas práticas do planejamento tributário (BRASIL 2000; BRASIL 1993).

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação (FUNDEB) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM) se configuram como as principais receitas de vários municípios interioranos;

o primeiro é calculado pelo total de estudantes matriculados no ensino médio e fundamental, enquanto o segundo considera o total de habitantes do município, conforme os §§ 2.º e 3.º do art. 211 da Constituição Federal (QUEIROZ *et al.*, 2011).

Os municípios arrecadam via o Imposto Sobre Serviços (ISS), que tem como fato gerador a prestação de serviço e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), que tem como fonte geradora a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, localizado na zona urbana do Município. Estes recursos são denominados, recursos próprios, que tem alíquota variada, a depender do município. Para Nascimento (2011, p. 156) os gastos públicos quanto à natureza, podem assumir a forma de custeio (despesa com material e material de consumo), investimentos (construções), transferência (constitucionais e/ ou voluntária) e inversões financeiras.

A relevância do assunto tratado neste estudo é nítida ao se assumir a premissa de que a alocação de gastos na gestão pública pode ser responsável pela desigualdade social (GIOACCHINO; SABANI, 2009). Ao entender que os maus gerenciamentos dos recursos públicos pode influenciar na qualidade do serviço prestado a população (BEUREN; MACEDO, 2014). Também se pode destacar que uma falhas no gerenciamento do dinheiro público cause impacto negativo nos indicadores sociais (BALDACCI; GUIN-SUI; MELLO, 2003).

Desse modo, contribui-se para municiar o cidadão com argumentos e informações para que este possa exercer, de modo consciente, o controle social. Considerando o atual cenário econômico, diante do ajuste fiscal, redução do FPM e atrasos dos repasses federais e incerteza do governo e tendo como base o sentimento de que o desperdício no setor público pode ser visto como ineficiência da gestão acata-se o fato da empresa pública não pode ter lucro, todavia, devem-se minimizar os custos naquilo que se trata como eficiência alocativa.

Neste entendimento, e diante da manifesta deferência sobre os temas na área gestão pública municipal, especificamente gasto público, este trabalho analisou a alocação dos recursos do município de Cupira/PE confrontando com indicadores sociais através de uma análise de regressão linear, observando se há benefícios para a população, mensurando o impacto da crise econômica que impôs redução nas transferências do FPM analisando de que forma a população do município foi afetado no que concerne ao bem estar social.

### Planejamento tributário na gestão pública

Administração Pública ao longo do tempo tem se mostrado ineficiente tanto nos processos gerenciais quanto nos resultados (REZENDE; SLOMSKI; CORRARA, 2005), a ineficiência pode estar relacionada com a falta de planejamento, ausência de comprometimento com o resultado, inexistência de política de profissionalização do serviço e do servidor público, o que pode concluir que este comportamento fere o art. 37 da CF 88, que versa sobre o princípio da eficiência na Administração Pública (BRASIL, 1988).

De acordo com Oliveira (2010) a política tributária somente terá foros de seriedade, legitimidade e eficiência quando os integrantes da federação tiverem como norte o planejamento de ações integradas que atendam aos clamores de justiça fiscal e cujos resultados forem avaliados periodicamente com todos os agentes envolvidos no processo. No entanto o planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o impacto dos tributos sobre a situação financeira, econômica e patrimonial (MARCELLO; SOUZA; PIETRASZEK, 2013).

Para Fabretti (2003, p. 32), planejamento tributário é “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo,

pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”. Assim pode-se considerar que o planejamento tributário é uma ferramenta essencial no suporte da organização, proporcionando-lhe condições seguras para o gerenciamento de seus sistemas financeiro (SILVA, *et al.*, 2011).

Os Estados, Municípios e o Distrito Federal precisam fazer uma gestão pública tributária pautada na eficiência e transparência, em prol da justiça fiscal e do controle das finanças públicas o que resultará na qualidade de vida para os habitantes. O planejamento entra no espaço em que o contribuinte busca uma solução em que ocorra o menor ônus tributário, sempre dentro da legalidade, pois se a decisão passa por um ato ilegal, não existe planejamento (SOUZA, 2011).

Os gestores que não se adaptarem ao um novo planejamento através desta ferramenta; podem perder o controle de seus custos e se tornarem incapazes de cumprir com a lei e deveres para com a sociedade (SILVA *et al.*, 2011). A transparência da gestão da receita fiscal foi também assegurada na Lei de Responsabilidade Fiscal conforme reza o seu art. 48:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: (...) II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

Disponibilizar [...] II - quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários (BRASIL, 2009).

Para os autores Godoi e Ferraz (2012) o planejamento tributário é um instrumento pelo

qual o gestor organiza suas atividades econômicas e reconduz o equilíbrio das contas públicas e estimular o desenvolvimento da iniciativa privada para viabilizar o aumento das oportunidades de trabalho e proporcionar aos habitantes melhor investimento na qualidade de vida.

Para Souza (2011) um dos pilares do planejamento tributário é a liberdade, requisito constitucional, que o gestor possui, contudo ela não é absoluta e deve estar contextualizada na forma e no tempo baseando-se em conceitos jurídicos indeterminados, que só se tornam realmente claros à medida que a jurisprudência dos tribunais examina situações concretas, e aplica caso a caso os critérios e os conceitos contidos na legislação (GODOI; FERRAZ, 2012). Com isso, transferências governamentais, por natureza, inseridas no orçamento, devem ser prevista em qualquer ponto do planejamento tributário.

### **Gestão pública e suas diretrizes fiscais**

A Lei 4.320/1964 estabelece normas específicas sobre a elaboração e organização orçamentária enquanto a Lei 101/ 2000 estabelece controle das despesas dos entes públicos. O entendimento doutrinário de orçamento moderno classifica as referidas leis como as que contemplam a previsão de receitas e despesas, programando a vida econômica e financeira do Estado, para um dado intervalo de tempo, num contexto de que o orçamento pode ser observado sob quatro aspectos: político, econômico, técnico e jurídico, cada um com suas peculiaridades e exigências (BRASIL, 1964; BRASIL, 2000).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe para administração pública maior controle de suas finanças, pressupondo ações planejadas e transparentes, prevenindo riscos e corrigindo desvios capazes de afetar o equilíbrio

das contas públicas, impondo o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, obrigando gestores a assumir metas e a apresentar demonstrativos sobre seu cumprimento. Assim, a transparência é conhecida como um dos pilares da LRF, ao ser entendida como produção e divulgação sistemáticas de informações da gestão pública visando aproximar Estado e sociedade, ampliando o acesso dos indivíduos às informações sobre a gestão pública (CAMPOS; PAIVA; GOMES, 2013). Neste sentido a medida veio para consolidar a ideia de responsabilidade na administração dos recursos públicos impondo gastos não superiores a arrecadação (BRASIL, 2000).

A lei orçamentária, bem como o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, são de iniciativa privativa do Poder Executivo, no termos do art. 165 da Constituição, cabendo ao Chefe do Poder Executivo encaminhar a proposta orçamentária nos prazos legais. O orçamento público é um Instrumento da ação governamental capaz de tornar factíveis, ou não, as ações governamentais, a depender do modo como é formalizado (ABREU; CÂMARA, 2015).

Os autores Rocha, Marcelino e Santana (2013) afirmam que o orçamento público é marcado por disputas nas quais os diferentes atores (agências governamentais, políticos, empresas, servidores públicos, grupos sociais, dentre outros) buscam maximizar a satisfação de suas necessidades.

Musgrave e Musgrave (2006) esclarece que os serviços públicos oferecidos pelo governo necessitam de recursos para financiar suas ações, os quais podem ser obtidos de várias maneiras, sendo a arrecadação de tributos a responsável pela maior parte da receita pública total. No entendimento de Baleeiro (2000) a receita pública e a entrada de recursos que, integra o patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

No entendimento dos autores Machado e Holanda (2010) os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas, assim, a gestão de custos também deve atuar no sentido da eficiência do uso dos recursos, embora o objetivo não seja o lucro, mas a melhoria de indicadores sociais, através da prestação de serviços e da produção de bens públicos.

Os gestores e o corpo administrativo devem estar capacitados para um cenário institucional calcado num sistema de incentivos que seja, também, redutor de fraudes e promotor da eficiência técnica e locativa (RAJKUMAR; SWAROOP, 2008) o que pode-se afirmar que menores despesas resultam em melhor qualidade do gasto em nível Estadual, Municipal e Federal.

Pritchett (1996) afirma que os resultados negativos ou ambivalentes sobre o gasto público podem ser um reflexo das diferenças na eficácia dos gastos, ao entender que há casos em que a elevação da despesa não resulta em retorno proporcional para a população em termos de qualidade de vida e desenvolvimento econômico. Para Zhang (2008) os gastos públicos em diferentes níveis, apresentam relações distintas com a distribuição de renda, e eles tendem a beneficiar a um determinado grupo específico.

Neste contexto pode-se entender que a má administração dos recursos proporciona a população uma maior desigualdade social. No entendimento de Devarajan, Swaroop e Zou (1996), existem uma ligação negativa entre os gastos públicos e o crescimento da renda per capita, o que resultam em problema de ligação entre despesa pública e desenvolvimento social e econômico. Assim uma governança falha tem forte impacto adverso no efeito dos gastos públicos sobre os indicadores sociais e econômicos, resultando ao município menor

qualidade de vida (BALDACCI; GUIN-SUI; MELLO, 2003).

Neste contexto, Hauner (2008) afirma que desenvolvimento e eficiência no setor público estão associados a uma gestão de recursos eficiente, onde existam uma menor dependência dos recursos Federais e um maior controle dos recursos financeiro o que pode entender é que o governo continua aplicando seus recursos sem a devida quantificação de sua eficácia (SILVA; REZENDE; SILVEIRA NETO, 2009).

Qualquer esfera do poder necessita da arrecadação para cumprir seu papel social e, neste sentido, uma importante arrecadação para os municípios é o Fundo de Participação do Município (FPM). Trata-se de uma transferência constitucional (CF, Art. 159, I, b) da União para os municípios em percentual equivalente a 23,5% do valor arrecadado líquido do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) do decêndio anterior. Os quatro critérios para distribuição dos recursos do FPM são: população absoluta, a taxa de crescimento da população, o inverso da arrecadação de ICMS no município (medida de base tributária) e a relação entre a arrecadação própria do município e arrecadação estadual ocorrida no município (medida de esforço fiscal) (STN, 2012)<sup>1</sup>.

De acordo com a CNM (2014) o Brasil tem um total de 4.000 municípios com alta dependência do FPM e Pernambuco, particularmente, dos seus 184 municípios 130, ou seja, aproximadamente 70% dependem exclusivamente deste repasse. A receita orçamentária anual do município de Cupira, objeto desse estudo, é oriunda de transferências e destas o FPM representa uma média de 56% de sua receita anual (IBGE, 2014).

---

1 Atualmente, o FPM possui algumas vinculações obrigatórias como: 20% do valor total arrecadado são destinados ao Fundo de Educação Básica (FUNDEB); 15% para Sistema Único de Saúde (SUS) e 1% para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

## Metodologia

Para Marconi e Lakatos (2009, p. 83) método é definido como um conjunto de atividades sistemáticas e racionais permitindo o alcance de objetivos com segurança. Deste modo, o método utilizado neste trabalho tem como base a observação, ou seja, a informação colhida e inserida num banco de dados disponibilizado pelo governo federal.

Registre-se, ainda, a necessidade de explicar e descrever as variáveis envolvidas na elaboração de um modelo econométrico que serve como base para as considerações sobre o trabalho proposto. Os dados foram analisados com uma abordagem quantitativa, A pesquisa quantitativa significa transformar opiniões e informações em números para possibilitar a classificação e análise. Assim exige o uso de recursos e de técnicas estatísticas.

Para Richardson (1989), esta modalidade de pesquisa caracteriza-se pelo emprego da quantificação desde a coleta das informações até a análise final por meio de técnicas estatísticas, independentemente de sua complexidade. Com o objetivo de posteriormente serem analisadas foi utilizado o modelo de regressão linear, via MS Excel.

### Modelo Regressão Linear

Modelos de regressão linear são largamente utilizados quando se busca mensurar a relação entre duas ou mais variáveis. O modelo de regressão linear simples pode ser expresso como

$$(1) Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + u_i$$

$i = 1, 2, 3, \dots, n$ ,  $X_i$ , é a variável independente ou explicativa e  $u_i$  é o termo de erro. Tais modelos estão inseridos num ambiente maior designado por métodos quantitativos que são ferramentas

adequadas para analisar diversas tendências de comportamento de variáveis, em qualquer área do conhecimento. Firmino Neto (2010) usa regressão múltipla para mensurar a eficiência da gestão municipal no estado da Paraíba; Scarpin (2006) fez uso de um modelo de regressão para estudar fatores condicionantes do desenvolvimento humano no Paraná; Avelino *et al.* (2013) foram além e usaram dados em painel para estudar a influência de fatores contábeis sobre o IDH; Costa e Tavares (2014) estudaram a relação entre variáveis socioeconômicas e a gestão de municípios mineiros utilizando indicadores da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. A literatura é farta em aplicações de modelo econométricos.

Considerando que o volume de transferências governamentais é fundamental para alguns municípios, este trabalho pretende avaliar a dimensão da relação entre as transferências e os indicadores sociais para o município de Cupira, estado de Pernambuco. A Tabela 1 mostra as variáveis de interesse no período entre 2005 e 2015.

Tabela 1 - Indicadores do município de Cupira entre 2005 e 2010

ANO	PIB*(R\$ milhões)	POPULAÇÃO	PIB PER CAPITA (R\$)	IDH
2005	59.188	22.879	2.587,01	0,517
2006	67.456	22.980	2.935,42	0,532
2007	72.147	23.081	3.125,82	0,547
2008	79.320	23.182	3.421,62	0,562
2009	93.631	23.284	4.021,26	0,577
2010	128.461	23.390	5.491,66	0,592
2011	145.758	23.480	6.210,94	0,613
2012	174.389	23.570	7.544,73	0,634
2013	189.971	23.660	8.017,34	0,655
2014	207.410	23.751	8.732,69	0,672
2015	226.450	23.841	9.498,34	0,697

\* PIB medido a preços correntes

Fonte: IBGE (2014)

Em termos de qualidade de vida, mensurada pelo IDH - Índice de Desenvolvimento Humano, o município ocupa a 96ª posição no *ranking* estadual<sup>2</sup>, no entanto, de acordo com a tabela 1, observa-se que no período destacado houve uma variação percentual de 34,82% enquanto a variação do crescimento populacional foi 4,20%. É possível que esta melhora no IDH seja devida a alguns benefícios sociais inerentes a programas do governo federal como Centro de Referência de Assistência Social,

Promoção do Acesso ao Mundo do Trabalho, Bolsa família e outros voltados para área de saúde como saúde da família, saúde bucal, atenção básica, Brasil sorridente, Saúde epidemiológica, vigilância sanitária, hospital, farmácia popular, dentre outros.

Usando o Statistical Package Sciences Social (SPSS), fez-se um teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov para as variáveis constantes na Tabela 1, obtendo-se o resultado apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 - Teste de normalidade Kolmogorov-Smirnov de uma amostra

		PIB milhões	População	PIB per capita	IDh
N		11	11	11	11
Normal Parameters,a,b	Média	131289,18	23372,545	5598,8027	,59982
	Desvio padrão	61039,695	319,8394	2540,84041	,059415
Most Extreme Differences	Absoluto	,186	,095	,187	,104
	Positive	,186	,092	,187	,104
	Negative	-,124	-,095	-,142	-,096
Kolmogorov-Smirnov Z		,617	,316	,621	,345
Sig. Assint. (2 caudas)		,842	1,000	,835	1,000

a. A distribuição do teste é Normal.

\* PIB medido a preços correntes

Fonte: IBGE (2014)

A normalidade das variáveis traduza segurança no uso do modelo de regressão, no entanto, como não faz parte do objetivo desse trabalho fazer previsões, optou-se por não realizar outros testes relacionados como heterocedasticidade, autocorrelação ou multicolinearidade. Para o modelo (1), o IDH se constitui como a variável dependente sendo explicado pelo volume de transferências (medido em milhões de reais). Os resultados da resolução do modelo (1) estão na Tabela 3.

Tabela 3 - Parâmetros da regressão

	Coefficientes	Erro padrão	Stat t	valor-P
Interseção	0,4122	0,0090	45,9439	0,0000
Variável X	0,0113	0,0005	20,5875	0,0000
		R <sup>2</sup> = 0,9817	F = 0,0000	

Observa-se, que o modelo tem um bom índice de explicação (98,17% das variações do IDH são explicações pelas variações das transferências governamentais) e que os parâmetros são significativos a qualquer nível. O sinal da variável independente é positivo indicando que o resultado esperado está segundo o senso comum, ou seja, se aumentar o volume de transferências, aumenta-se o IDH. Observe-se, entretanto, que o impacto das variações das

<sup>2</sup> Pernambuco tem 184 municípios. Acrescente-se que no ranking nacional o município ocupa a 4557ª posição.

transferências no IDH é muito pequeno, isto é, aumentando as transferências em R\$ 1 milhão, o IDH aumenta em 1,13% (de modo igual, se houver redução no volume de transferências, então haverá redução no IDH).

Embora, as variações do IDH como decorrência das variações do volume de transferências não ultrapasse a casa dos dois dígitos, o mais importante é destacar que as transferências são importantes para o município. Obviamente, é plausível acreditar que outras variáveis podem contribuir para a evolução do IDH, dentre as quais, a qualidade dos gastos do governo municipal.

## Resultados e discussões

O município de Cupira está localizado no Agreste Pernambucano e foi criado em 29/12/1953, pela Lei Estadual 1.818. Sua área equivale a 103,8 km<sup>2</sup>, com densidade demográfica de 229,97 hab./km<sup>2</sup>. As principais atividades econômicas são a agropecuária e o setor de confecções, sendo o 4º polo têxtil do agreste, mas observa-se também indústria alimentícia, atividade comercial, setor de serviços e feira livre.

Até 2010 a administração pública era o setor com maior volume de empregos formais, com 767 postos de trabalho, seguido pelo setor de indústria de transformação com 283 postos, correspondendo aproximadamente, 75% do total de empregos formais do município. Registre-se que no cenário atual o setor de maior empregabilidade é a indústria (20% dos empregos) e o comércio (18%). A administração pública teve uma redução da ordem de 20% neste mesmo ano (MDSCF, 2015).

De acordo com o DATASUS (2015) o benefício do programa bolsa família contempla 18% da população cupirense, já em relação ao SUS 95% das pessoas depende exclusivamente do sistema público de saúde, ou seja, apenas 5% da população utiliza plano de saúde.

A receita própria do município é oriunda de tributos como IPTU, ITBI, ISS, taxas e contribuições de melhoria. A Tabela 4 mostra a arrecadação própria do município em 2005 e 2014, destacando a variação percentual entre os dois momentos.

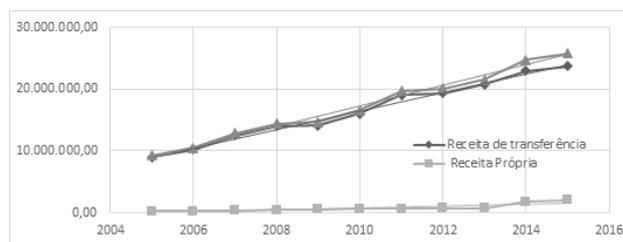
Tabela 4 - Arrecadação própria do município

Fonte	Ano 2005	Ano 2014*	Δ%
IPTU	45.841,00	129.000,00	181,41
ISS	95.292,08	970.000,00	917,92
ITBI	14.397,64	122.000,00	747,36
Taxas	116.135,54	591.000,00	408,89
Total	271.666,24	1.812.000,00	566,99

\* valores aproximados para números inteiros

Fonte: IBGE (2014)

De acordo com a tabela 4 nota-se que de 2005 para 2014 a receita própria do município cresceu em termos nominais<sup>3</sup>, destacando-se o ISS como o tributo mais preponderante. O ITBI aparece em segundo lugar com uma taxa de variação de 747,36%. Apesar disso, o município é dependente das transferências para manutenção do funcionamento da máquina. Uma comparação entre a receita total, a receita própria e as transferências pode ser vista no Gráfico1:



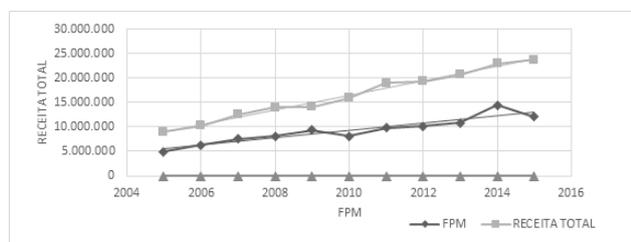
Fonte: Tesouro Nacional (2016)

De acordo com o gráfico 1 as receitas de transferências mostram crescimento ao longo do tempo, representando uma média de 80% da

3 Não está sendo considerada a inflação do período para se avaliar o crescimento real

receita total do município, o que deixa claro sua dependência dos governos Estadual e Federal. Neste entendimento pode-se concluir que o município teria grandes dificuldades em sobreviver ou implantar qualquer política social sem o aporte de transferências governamentais que causa impacto direto e positivo na qualidade de vidas dos habitantes. Dentre os impostos de transferência o que ganha maior destaque é o FPM que tem contribuído de forma significativa para a manutenção do município, como pode ser visto no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Análise do repasse do FPM para o município de Cupira nos últimos 10 anos



Fonte: Tesouro Nacional (2016)

De acordo com o Gráfico 2 nota-se a dependência do município em relação ao FPM ao perceber que da receita total, esta é a que mais se destaca por representar o maior repasse para o município. Entre os anos de 2005 e 2015 a participação do FPM sobre a receita total do município oscilou, todavia, em percentuais acima de 50%. Em 2014, por exemplo, 63,14% da receita do município era devida as transferências, portanto, a redução no volume desses recursos indica grandes dificuldades para o município.

Ademais, o FPM está relacionado diretamente com pagamento de funcionários como destaca o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE PE, 2015) ao afirmar que dos 184 municípios existente 115 municípios em Pernambuco compromete com a folha de pagamento percentuais

muito elevados da receita corrente líquida, o que ultrapassa o limite de 54% estipulado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nesta categoria, Cupira representa o terceiro lugar ao representar um percentual de 76,59%.

Neste entendimento o FUNDEB, como ferramenta da política pública educacional, tem como meta reduzir as desigualdades socioeconômicas e culturais, ou seja, deve criar condições materiais propícias à obtenção da igualdade real e de uma existência digna, uma vez que o acesso à educação é um direito social previsto na Constituição Federal.

Neste estudo pode-se afirmar que existe uma correlação, positiva, de 0,9889 entre o IDH e os repasses do FUNDEB. Isso significa que aumentos no FUNDEB geraram índices melhores, em teoria. De modo igual, se reduzir o FUNDEB então deve ocorrer perda na qualidade de vida. Isso é um fato esperado porque para ofertar qualidade de vida para a população, o município precisa de recursos e estes seriam insuficientes caso fosse disponibilizados apenas recursos próprios.

Assim, apesar do aumento na expectativa de vida e no nível de renda dos indivíduos, isto não está ligado diretamente aos recursos, ao entender que nos cinco primeiros anos do FUNDEB a estabilização dos indicadores de educação não permitiram um avanço maior do IDH. Também estudos comprova que o FUNDEB não tem uma correlação estatisticamente significativa entre o volume de recursos recebidos pelos municípios para investimento em educação básica pública e o seu grau de desenvolvimento educacional.

Essa evidência confirma a conclusão obtida pela pesquisa realizada por Campos e Cruz (2007) no Estado do Rio de Janeiro, que relacionou a variável FUNDEB/PIB (quociente entre a receita do FUNDEB e o PIB do município) e o IDH e a pesquisa de Queiroz *et al.* (2011), considerando dados do Estado da Paraíba, verificou que existe correlação estatisticamente significativa entre o

volume de recursos recebidos do FUNDEB pelos municípios paraibanos para o investimento em educação básica pública e o grau de desenvolvimento educacional municipal, mensurado pelo IDEB.

As receitas do FUNDEB exercem papel importante para o município no que concerne à educação. A razão FUNDEB/PIB mostrou uma relação positiva, embora o impacto não seja significativo. Neste sentido o que torna este resultado relevante é a relação entre as variáveis e não o impacto que o FUNDEB tem sobre o PIB. Assim esta pesquisa confirma que os fatores relacionados com qualidade de vida dos indivíduos do município de Cupira pode estar associada, em maior proporção, ao fato da cidade ser o 4º polo de confecção do agreste, tendo as cidades circunvizinha tem como principal polo de compras.

Neste contexto, pode-se entender que o município de Cupira se diferencia dos demais municípios de seu porte populacional, não só por contribuir com uma parcela no PIB, mas por ter um clima econômico aquecido, mesmo que seja na informalidade, a cidade tem emprego para sua população, grande parte de seu povo atuam em feiras livres, outros tem facções de vestuários atendendo demandas de outras cidades como Caruaru, além do setor de serviços, comércios e lazer.

## **Considerações finais**

A qualidade de vida da população quer seja de uma cidade, de um estado, de um país, depende de variáveis importantes como expectativa de vida, nível educacional, etc. No caso brasileiro, alguns municípios interioranos são incapazes de apresentar resultados satisfatórios devido a limitada capacidade econômica, assim fica difícil afirmar que a receita total do município seja capaz de contribuir de forma significativa para a qualidade de vida dos habitantes. No entanto, não é possível afirmar que a disponibilidade de recursos garanta educação de

qualidade, saneamento, segurança, saúde, dentre outros, haja vista a reconhecida ineficiência da máquina pública.

Este trabalho se pautou em mostrar que no caso do município de Cupira, localizado no Agreste pernambucano, existe uma dependência expressiva da receita do município com transferências governamentais, sem as quais, dificilmente o município poderia manter investimentos e custeio. Nesse sentido, considerando que algumas transferências causam impacto em indicadores sociais, como o IDH, procurou-se, através de um modelo de regressão linear simples, mensurar a influência das transferências sobre o IDH. Realidade que pode ser observado em outros municípios de outros estados, inclusive.

Os resultados obtidos mostraram que 98,17% das variações do IDH são devidas as variações das transferências e que os parâmetros da regressão são estatisticamente a qualquer nível de significância, entretanto, o impacto causado por uma variação de R\$ 1 milhão, acresce o IDH em 1,13% o que parece relativamente pequeno. Cabe registrar que a inserção de outras variáveis no modelo poderia apresentar resultados mais expressivos, mas isso fugiria ao escopo desse trabalho.

Em termos claros o município depende do FPM para cumprir com suas obrigações, que representou uma fração superior a 50% da receita total no período entre 2005 e 2015, chegando ao seu valor mais expressivo em 2014 quando representou 63,15% de todas as receitas do município.

Neste contexto pode-se concluir que o FPM é a principal receita do município, deixando claro sua dependência do governo federal. Neste estudo também pode-se afirmar que existe uma correlação, positiva, entre o IDH e os repasses do FUNDEB. Isso significa que uma diminuição deste repasse deve ocorrer perda na qualidade de vida dos habitantes e que o município não é capaz de se manter apenas com a disponibilidade dos recursos próprios.

Portanto, dado o impacto das transferências sobre a qualidade de vida da população, neste caso mensurado pelo IDH, o planejamento tributário soa como um instrumento necessário para manutenção de programas e projetos sociais, sem o qual a sociedade seria, fortemente, penalizada.

## Referências

ABREU, C. R.; CÂMARA, L. M. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v.49, n.1, 73-90, 2015.

AVELINO, B. C.; BRESSAN, V. G. F.; CUNHA, J. V. A. Estudo sobre os Fatores Contábeis que Influenciam o Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM) nas Capitais Brasileiras. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v.7, n.3, p. 274-290, 2013.

BALDACCI, E.; GUIN-SUI, M. T.; MELLO, L. More on the effectiveness of public spending on health care and education: A covariance structure model. **Journal of International Development**, v.15, n.6, p.709-725, 2003.

BALEEIRO, A. **Uma introdução à Ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BEUREN, I. M.; MACEDO, F. F. R. R. Artigos sobre gasto público e educação publicados em periódicos internacionais. **Revista Administração em Diálogo – RAD**, v.16, n.3, p. 01-27, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988. DOU 05out1988.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatuto Normas Gerais de Direito Financeiro**.

BRASIL. Lei 8.666 de 21 de junho 1993. **Legislação sobre licitações e contratos Administrativos**.

BRASIL. Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2002. **Lei de responsabilidade fiscal**.

CAMPOS, R.; PAIVA, D.; GOMES, S. Gestão da informação pública: um estudo sobre o Portal Transparência Goiás. **Revista Social Estado**. v.28, n.2, Brasília, 2013.

CAMPOS, B., CRUZ, B. Impactos do FUNDEB sobre a Qualidade do Ensino Básico Público: uma Análise para os Municípios do Estado do Rio de Janeiro. *In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO*. 2007, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro, 2007.

COSTA, T. B.; TAVARES, M. Estudo da relação entre variáveis socioeconômicas e a gestão dos municípios do estado de Minas Gerais por meio do índice FIRJAN. **Contabilometria - Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting**, Monte Carmelo, v.1, n.2, p. 1-14, 2014.

DATASUS. **Relatório da bolsa família** por município em 2014. Disponível em: [http://bolsafamilia.datasus.gov.br/w3c/bfa\\_relconsol.asp](http://bolsafamilia.datasus.gov.br/w3c/bfa_relconsol.asp). Acesso em: 28 fev. 2016.

DEVARAJAN, S.; SWAROOP, V.; ZOU, H. **The composition of public expenditure and economic**, Policy research department the word bank, Washington-USA. p. 313-344, 1996.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FIRMINO NETO, A. **Mensuração da Eficiência da Gestão Municipal através da Análise Multivariada – Regressão Linear Múltipla: um estudo dos municípios do estado da Paraíba**. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, Recife, p.1-148, 2010.

GIOACCHINO, D. D.; SABANI, L. Education policy and inequality: A political economy approach. **European Journal of Political Economy**. v.1, n.25, 2009.

GODOI, M. S.; FERRAZ, A. K. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. **Revista direito Governamenta**, v.8, n.1, 2012.

HAUNER, D. Explaining differences in public sector efficiency: Evidence from Russia's regions. **World Development**, v.36, n.1, 2008.

- IBGE Instituto brasileiro de Geografia e estatística, **Informações estatística dos municípios** 2014. Disponível em: <http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=260500>. Acesso em: 13 out. 2015.
- LOURENÇO, R. L.; ANGOTTI, M.; NASCIMENTO, J. C. H. B. Eficiência do gasto público com ensino fundamental: uma análise dos 250 maiores municípios brasileiros. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v.28, n.1, 2017.
- MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista Administração Pública**, v.44, n.4, Rio de Janeiro, 2010.
- MARCELLO, I. E.; SOUZA, D. B.; PIETRASZEK, N. Planejamento tributário: um estudo de caso em uma empresa do ramo de auto peças. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo – ReAT**, v.3, n.2, 2013.
- MARCONI, M. DE A; LAKATOS, E. M. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicação e trabalho científico. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARQUES, M. C. C.; ALMEIDA, J. J. M. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade e Finanças**, v.15, n.35, São Paulo, 2004.
- MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças Públicas Teoria e Prática**, Editora Campus, São Paulo, 2006.
- NASCIMENTO, E. R. **Gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- OLIVEIRA, R. F. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. Revisada e atualizada. São Paulo. Revista dos Tribunais, p.1-701, 2010.
- PRITCHETT, L. **Where has all the education gone?** World Bank Policy Research Working Paper, n. 1581. Washington, DC: World Bank, 1996.
- QUEIROZ, D. B.; CAMARA, R. P. B.; FREIRE A. P. F.; CUNHA, M. C. F. A. Distribuição de Recursos do FUNDEB Enquanto Política Social do Governo Federal: um Estudo nos Municípios Paraibanos. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança** – Brasília, v.14, n.2, p. 33-44, 2011.
- RAJKUMAR, A. S. SWAROOP, V. Public spending and outcomes: Does governance matter? **Journal of Development Economics**, v.86, n.1, 2008.
- REZENDE, A. J.; SLOMSKI, V.; CORRARA L. J. Gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do estado de São Paulo. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v.1, n.1, p.24-40, 2005.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989.
- ROCHA, D. G.; MARCELINO, G. F.; SANTANA, C. M. Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira. **Revista Administração**, v.48, n.4, São Paulo, 2013.
- SCARPIN, J. E. **Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do Estado do Paraná**: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 402p. 2006.
- SILVA, A. M.; RESENDE, G. M., SILVEIRA NETO, R. M. Eficácia do Gasto Público: Uma Avaliação do FNE, FNO e FCO. **Revista Estudo econômico**, São Paulo, v.39, n.1, p.89-125, 2009.
- SILVA, F. A. O.; CARPINETTI, M. F.; SILVA, B. M. F. T.; ALVARELI, L. V. G. A importância do planejamento tributário nas empresas mediante a complexa carga tributária brasileira. **Revista JANUS**, v.1, n.13, p.11-27, 2011.
- SOUZA, F. A. C. O planejamento tributário e a remessa ilegal de divisas. **Caderno Finança Pública**, Brasília, v.1, n.11, p. 235-246, 2011.
- TCE Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. **Relatórios dos municípios pernambucano** que fere com a lei de

responsabilidade fiscal em 2015. Disponível em: <http://www.tce.pe.gov.br/internet/docs/relatoriocontasgoverno/350/notastaquigraficas.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2016.

ZHANG, L. Political economy of income distribution. **Journal of Development Economics**, v.87, n.1, 2008.

## **AGRADECIMENTOS**

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pelo apoio financeiro e ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Desenvolvimento Rural (UFRPE).