



A Estrutura Orçamentária como Determinante do Nível de Transparência Fiscal

Budgetary Structure as a Determinant in Measuring Fiscal Transparency

Benito Furtado Mota¹, Josedilton Alves Diniz², Leandro da Costa Santos³

RESUMO

Pesquisas nacionais e internacionais relacionam o nível de transparência fiscal às variáveis políticas, socioeconômicas e fiscais. Assim, o objetivo deste estudo foi analisar de que forma a execução orçamentária (receitas e gastos) influencia a transparência fiscal ativa nos municípios do estado da Paraíba. Dessa forma, foram analisados os relatórios do Focco-PB (Fórum Paraibano de Combate à Corrupção), com vistas a identificar o Índice de Transparência Fiscal Ativa (ITFA) dos municípios paraibanos, considerado a variável dependente desse estudo. Subsequentemente, foram coletadas as variáveis independentes (receitas de transferências intergovernamentais, receitas próprias *per capita*, gastos com pessoal, educação e saúde) na base de dados do TCE/PB. Inicialmente, foi realizado um teste de correlação de Pearson e, posteriormente, uma análise de dados em painéis com efeito fixo. Além disso, foram efetuadas análises descritivas das variáveis, considerando-se dados dos anos de 2013, 2014 e 2015. Os resultados sugerem que as Receitas de Transferências e os Gastos com Saúde apresentam uma relação negativa com o Índice de Transparência Fiscal Ativa, ao passo que a Receita Própria *per capita* e o Gasto com Pessoal indicam uma relação positiva. Os Gastos com Educação não se mostraram estatisticamente significantes. Conclui-se, conforme suposto na pesquisa, a maior parte das variáveis estudadas que compõem a estrutura orçamentária impacta o Índice de Transparência Fiscal Ativa dos municípios paraibanos.

Palavras-chave: Transparência Fiscal; Estrutura orçamentária; Municípios; *Accountability*.

ABSTRACT

National and International research studies often relate fiscal transparency to political, socio-economic and fiscal variables. Therefore, this study seeks to analyze how budget execution (revenues and expenses) influence active fiscal transparency in municipalities in the state of Paraíba. Thus, Focco-PB (Forum on Fighting Corruption Paraíba) reports were analyzed, with a view to identifying the Active Fiscal Transparency Index in Paraíba's municipalities in relation to this study's dependent variable. Subsequently, independent variables were collected (intergovernmental transfer revenue, individual per capita revenue, spending on human resources, education and health) in the TCE / PB database. Initially, a Pearson correlation test was performed and later an analysis of panel data with a fixed

¹Universidade Federal da Paraíba - UFPB, Paraíba (Brasil) - E-mail: benitomota@hotmail.com

²Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo - USP, São Paulo (Brasil). E-mail: josedilton@gmail.com

³Mestrado em andamento em ciênciascontábeis pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB, Paraíba (Brasil). E-mail: leandrosantoscont@gmail.com

effect. Furthermore, descriptive analyses of the dependent variables in relation to data for the years 2013, 2014 and 2015 were conducted. The results suggest that Income from Transfers and Health Expenditure reflected a negative relation with respect to the Active Fiscal Transparency Index whilst (ITFA) Individual Income Per Capita and Spending on Human Resources indicate a positive relation. As proposed in this study, it can be concluded that most of the variables studied and which make up budgetary structure impact on the Active Fiscal Transparency Index in Paraíba's municipalities.

Keywords: *Fiscal Transparency; Budgetary structure; Cities; Accountability.*

1 INTRODUÇÃO

A transparência fiscal é uma das principais ferramentas para a melhoria do controle social e está em gradativa ascensão no cenário brasileiro, impulsionada pela inovação dos normativos legais que foram implementados nos últimos anos no país, como a Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), a Lei Complementar n.º 131/2009 (Lei da Transparência) e a Lei n.º 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI). Outro fator importante foram os avanços nas tecnologias de informação e comunicação, que têm se mostrado aliadas no processo de divulgação das informações de natureza fiscal, o que favorece a democratização do acesso às contas governamentais.

Caamanõ-legre *et al.* (2013) comentam que a transparência fiscal tem se tornado mais do que um elemento de prestação de contas entre o Executivo e o Legislativo ao proporcionar informações que subsidiam os mercados, as demandas da sociedade civil e a participação cidadã nos orçamentos públicos. Desse modo, os autores destacam a importância da transparência fiscal na prestação de contas entre o governo e a sociedade. Saliente-se que entender como os recursos são arrecadados e gastos pela gestão pública é de fundamental importância para a concretização do controle social.

Por outro lado, existe uma barreira na divulgação da informação entre quem executa as ações públicas e a sociedade, o que gera assimetria informacional. Nesse sentido, Suzart (2012) afirma que a transparência no setor público compreende ações que propõem reduzir a assimetria informacional entre os gestores públicos e os cidadãos, por meio da disponibilização de informações acerca das atividades governamentais. Assim, quando essas informações são disponibilizadas de maneira proativa, regular e sistemática recebem o nome de transparência ativa. A transparência fiscal é definida pelo Manual de Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional “como a franqueza para com o público em geral em relação à estrutura do governo e suas funções, intenções da política fiscal, contas do setor público e projeções” (FMI, 2007, p. 139).

Sob esse prisma, a transparência fiscal ativa consiste na divulgação franca, proativa, regular e sistemática, para toda a sociedade, de informações relacionadas a estrutura do governo, políticas fiscais, contas públicas e demais informações pertinentes ao bom controle social. Dessa maneira, diversas leis foram criadas com a finalidade de disciplinar a divulgação regular de informações e evidenciar como os recursos aportados pela sociedade estão sendo geridos pelos administradores públicos.

A respeito do tema, Zuccolotto e Teixeira (2014) destacam que a inserção de normas legais no país não garante por si só o nível de transparência dos entes federativos, haja vista que esse não depende apenas das diretrizes legais, mas, sobretudo, de fatores internos e/ou externos de cada ente.

A literatura aponta algumas teorias que influem na disponibilização de informações por parte de determinado governo, como a Teoria da Agência, a Teoria da Escolha Pública e a Teoria da Ilusão Fiscal, que, juntas, elucidam nuances da assimetria informacional que existem entre o agente/gestor público e o principal/cidadão.

Além dessas teorias, diversos estudos relacionam o nível de transparência fiscal ativa a outros elementos, como é o caso dos níveis de receitas de transferências intergovernamentais, do volume de receitas próprias arrecadadas e do comprometimento dos gastos com pessoal, com educação e com saúde (Boubeta, Santos, & Alegre, 2010; Jorge *et al.*, 2011; Wehner & De Renzio, 2013; Ribeiro & Zuccolotto, 2014; Zuccolotto & Teixeira, 2014). Esses estudos convergem para o entendimento de que a forma como os entes públicos gerenciam suas receitas e seus gastos, ou seja, elementos que compõem a estrutura orçamentária dos municípios, pode influenciar o nível de transparência fiscal ativa.

A divulgação das informações fiscais não está apenas ligada às determinações legais, uma vez que existem vários fatores, apontados pela literatura, que, direta ou indiretamente, influenciam o nível de transparência fiscalativa e, portanto, a assimetria informacional que existe entre o cidadão e o gestor da coisa pública. Assim, na premissa de que se faz essencial o estudo acerca dos fatores influentes na transparência fiscal ativa, formulou-se a seguinte questão-problema: de qual forma a estrutura orçamentária executada por municípios pode influenciar o nível de transparência fiscal ativa nos seus portais eletrônicos?

Nesse sentido, o objetivo geral desta pesquisa é analisar de que forma a estrutura orçamentária executada (receitas de transferências intergovernamentais, receitas próprias e gastos com pessoal, com educação e com saúde) pode influenciar o índice de transparência fiscal ativa nos portais eletrônicos de municípios paraibanos.

Para o alcance do objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos: a) verificar o nível de transparência fiscal ativa dos municípios do estado da Paraíba; b) avaliar os fatores da estrutura orçamentária executada que podem ser determinantes na transparência fiscal do estado da Paraíba; c) analisar a relação entre os fatores determinantes da estrutura orçamentária executada e o nível de transparência fiscal ativa dos municípios do estado da Paraíba.

O tema da transparência fiscal ativa como instrumento de aprimoramento da democracia, de combate à corrupção e de melhoramento da gestão pública tem ganhado relevo nas discussões acadêmicas no âmbito da governança pública, devido às diversas mudanças ocorridas no Brasil no que tange ao processo de regulação do acesso à informação.

Assim, esse estudo busca compreender como a estrutura orçamentária poderia influenciar a transparência pública, fornecendo dados objetivos e auxiliares para o dimensionamento de fatores que seriam determinantes da transparência pública.

O presente estudo está subdividido em seis seções, que, além desta introdução, englobam o referencial teórico acerca da transparência na gestão pública, seus conceitos e influentes; os procedimentos metodológicos que explicam como a pesquisa foi realizada; a apresentação dos resultados; a discussão dos resultados; e, por fim, as considerações finais e limitações do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *Transparência: conceitos, accountability e formas de iniciativa*

A sociedade contemporânea tem como característica a informação, que é uma necessidade corrente, de maneira que, no mundo econômico atual, a informação financeira passou a ter forte relevância. Pérez, Hernández e Bolívar (2005) esclarecem que os gestores e os cidadãos têm diferentes necessidades informacionais, no sentido de se verificar a economia estatal ou, mesmo, o bem-estar individual.

Para Jorge *et al.*(2011), a divulgação de informação financeira (transparência fiscal) desempenha um papel importante, dado que os cidadãos passam a ter elementos para julgar a eficiência da administração pública e o uso adequado dos recursos públicos. Nesse sentido, Cruz *et al.*(2012) relatam que a transparência deve caracterizar os atos dos administradores públicos, de forma que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que os governantes têm realizado, após o poder de representação que lhes foi confiado.

Desse modo, o aumento da transparência fiscal acaba fornecendo informações sobre as intenções por trás da política financeira, dos atos reais realizados, assim como das consequências imediatas e de longo prazo de políticas específicas (Alt, Lassen,& Rose, 2006). Logo, a transparência fiscal constitui-se em ferramenta essencial para o bom gerenciamento da gestão pública por parte do cidadão.

A respeito do tema, o Manual de Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional(FMI)com o objetivo de melhorar a propagação das informações da função do governo, das intenções da política fiscal e das contas do setor público,estabeleceu os quatro pilares da transparência fiscal.

Figura 1 – Os quatro pilares das melhores práticas de transparência do FMI

Pilares	Definição
Definição clara de funções e responsabilidade	Abrange duas práticas básicas sobre a distinção clara entre atividades governamentais e comerciais e sobre um quadro jurídico claro para a administração financeira pública.
Abertura dos processos orçamentários	Abrange práticas básicas de transparência na elaboração, no monitoramento e na execução do orçamento.
Acesso público à informação	Enfatiza a importância de se publicar informações fiscais completas.
Garantia de integridade	Trata da qualidade dos dados fiscais e da necessidade de escrutínio das informações fiscais.

Fonte: adaptado do manual de Boas Práticas de Transparência Fiscal (FMI, 2007, p. 13-14).

Conforme se observa, os quatro pilares das melhores práticas de transparência fiscal estabelecidos pelo FMI estão relacionados à disponibilização de informações aos cidadãos por parte do Estado. Assim, a sua utilização como instrumento de responsabilização dos agentes públicos, quando eles adotam algum procedimento inadequado ao bom uso dos recursos públicos, está, conseqüentemente, ligada ao conceito de *accountability*, conforme defendem Loureiro, Teixeira e Prado (2008).

Nessa mesma direção, a OECD (2002) define transparência do orçamento como a divulgação completa de todas as informações fiscais relevantes, de forma oportuna e sistemática, e salienta que o orçamento é o documento político mais importante dos governos, haja vista que é neste documento que os objetivos são conciliados e implementados, em

termos concretos, e, por isso, deve ter disponibilização pública gratuita na Internet. Os estudos da OECD (2002) revelam que a transparência das informações é o elemento-chave da boa governança.

Em relação ao *accountability*, Santos e Cardoso (2001) destacam que o seu aumento está diretamente ligado ao princípio da transparência, o qual visa maior abertura e compartilhamento de informações. Assim, a transparência, além de ser uma forma de validação da administração pública, é, também, uma ferramenta para alcançar a *accountability*.

No que se refere à iniciativa, é possível distinguir dois tipos de transparência: uma denominada transparência ativa, que consiste na divulgação regular e sistemática de informações do Estado, e outra conhecida como transparência passiva, em que o cidadão pode requerer informações, e a administração pública deve atender os pedidos e disponibilizar o que foi solicitado, exceto aquelas informações que exijam confidencialidade ou sigilo em razão da segurança nacional, de direito de terceiros, de processos pendentes, entre outros (Lewis, 2011).

Evidencia-se, com isso, que a transparência fiscal fortalece o controle social e tem o propósito de zelar pelo interesse coletivo, permitindo à sociedade colaborar com o governo, por meio da participação e da fiscalização dos atos da gestão pública, o que torna o entendimento dos fatores influentes da transparência fiscal uma necessidade.

2.2 Regulamentação da transparência na Administração Pública brasileira

Nos regimes democráticos, o direito de acesso dos cidadãos à informação é garantido por lei. No Brasil, esse direito assume caráter constitucional, consolidado na Constituição Federal de 1988. Todavia, a regra de acesso à informação continuava no ordenamento jurídico com eficácia contida, necessitando ser regulamentada por um dispositivo legal que determinasse em que prazo as informações deveriam ser fornecidas (Wright, 2013). O referido autor destaca que esta lacuna legislativa perdurou por décadas no país, passando a transparência a ganhar força a partir dos anos 2000, com o surgimento da Lei Complementar n.º 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (doravante LRF), que estabeleceu instrumentos para o cidadão acompanhar o planejamento das contas e os resultados do governo e garantiu sua participação nos processos orçamentários.

Nesse passo, em 2009, a Lei Complementar n.º 131 (Lei da Transparência) é promulgada, alterando a LRF, tendo como foco a regulamentação da transparência ativa, e dispendo acerca da obrigatoriedade da Administração Pública de disponibilizar informações de caráter orçamentário e financeiro, em tempo real, amplamente disponíveis por meio eletrônico, para acesso ao público.

A Lei da Transparência também estabeleceu os prazos para a administração pública brasileira ajustar-se à exigência de transparência ativa: 1 ano para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios que tenham mais de 100.000 habitantes, 2 anos para os municípios que tenham entre 50.000 e 100.000 habitantes e 4 anos para os municípios que tenham até 50.000 habitantes. Destaca-se que, conforme os prazos estabelecidos, essa lei passou a ter vigência plena, para todos os órgãos componentes da esfera pública, a partir do ano de 2013.

Aprimorando essa normatização, foi publicado, posteriormente, o Decreto n.º 7.185/2010, que informa que tempo real, para efeitos de transparência, é definido como o primeiro dia útil subseqüente ao registro contábil no sistema de informação e que a

divulgação por meio eletrônico que possibilite amplo acesso público é entendida como a *internet*, dispensando-se cadastros de usuários ou utilização de senhas de acesso (§ 2.º, incisos II e III, do art. 2.º).

Nesse panorama, a normatização mais ampla sobre a melhoria da transparência ocorreu com a promulgação da Lei n.º 12.527/2011 –Lei de Acesso à Informação (LAI), cujos objetivos são: a) sintetizar e definir o marco legal sobre o acesso à informação pública mantida pelo Estado; b) estabelecer que o acesso à informação pública seja a regra e que o sigilo seja a exceção; c) determinar procedimentos para que a Administração Pública responda aos pedidos de informação dos cidadãos. Assim, essa ferramenta legal constitui uma das bases para a melhoria do processo de transparência no Brasil, cuja premissa reside no aprimoramento do controle social sobre o patrimônio público.

No entanto, para a transparência tornar-se mais efetiva, é necessário que as informações apresentadas não sejam restritas aos dispositivos legais. Nesse sentido, argumentam Cruz *et al.* (2012) que a gestão pública não pode se limitar a propagar informações previstas em leis, mas também que reporte as informações qualitativas, que mostrem o efetivo desempenho do gestor.

Conforme a literatura, a evolução dos dispositivos legais relacionados à transparência pública vem promovendo grande melhoria na área, principalmente com o advento da Lei da Transparência, o que reveste de relevância a investigação de seu cumprimento, assim como o estudo de outros fatores influentes na transparência fiscal.

2.3 A teoria da agência e a transparência fiscal

A relação de agência é definida como um contrato em que o principal emprega um agente para executar, em seu nome, alguma atividade que implique a delegação de algum poder de decisão. Dessa maneira, se ambas as partes da relação forem maximizadoras de utilidade, existem boas razões para se acreditar que o agente nem sempre agirá de acordo com os interesses do principal. Destaque-se que os problemas de agência existem em todas as organizações e em todos os esforços cooperativos, estando incluso, nesse rol, as universidades, as empresas mistas, as cooperativas, os órgãos públicos, entre outros (Jensen & Meckling, 1976).

Complementando o assunto, Barros (2014) destaca que a teoria da agência visa analisar os conflitos de interesses entre uma parte (o agente) e a outra parte (o principal), cuja interação é conhecida como relação agente-principal. Além disso, investiga os incentivos por cada uma das partes, a relação de bem-estar social, a contratação de empregados, a assimetria das informações, entre outras causas.

Viana (2010) destaca que, no setor público, o principal pode ser entendido como o cidadão que, mediante seu voto, escolhe um agente (governante), que é financiado por meio do pagamento de tributos, para gerir o serviço público. Nesse cenário, ambos os agentes visam à maximização de seus ganhos: o agente (governo) busca manter-se no poder por meio da reeleição e o principal (cidadão) ganha pelo retorno dos serviços prestados com qualidade, compartilhando alguns benefícios e, também, certos custos (Laswad, Fisher,&Oyelere, 2001).

Zimmwrman (1977) considera que o desvio na conduta do agente é tido como um problema de agência, que pode acontecer em contextos organizacionais diversos, seja em empresas privadas, seja na administração pública. Esse problema tem sua origem na assimetria informacional, em que, no caso da administração pública, os funcionários governamentais têm muito mais informações do que a população.

Diante do exposto, a transparência na administração pública mostra-se uma ferramenta indispensável para reduzir a assimetria informacional derivada da relação do agente-principal. Conforme argumentam Alt, Lassen e Rose (2006), a transparência é responsável por reduzir a assimetria de informação entre os eleitores/cidadãos e os políticos eleitos, o que permite maior monitoramento da gestão pública e auxílio no processo de escolhas de bons ou maus políticos.

Meijer (2009) relata que a maioria dos gestores públicos é contrária a deixar transparecer os atos governamentais, por temer que a divulgação dessas informações possa fazer com que eles não se reelejam, haja vista que o cidadão tem maior poder de decisão, em razão do maior conhecimento dos atos praticados pelo gestor.

No que tange aos estudos acerca da disseminação de informações financeiras no setor público, a maioria fundamenta-se na aplicação da teoria da agência para explicar a assimetria informacional existente (Oyelere, 2001; Heald, 2012; Laswad & Fisher; Wehner & De Renzio, 2013; Wright, 2013; Barros, 2014), enfatizando que o conflito de agência, no âmbito público, acaba por reduzir, por parte dos gestores, a quantidade e a qualidade da informação fornecida à sociedade, o que afeta o nível de transparência fiscal.

2.4 A teoria da escolha pública e a transparência fiscal

A teoria da escolha pública procura estudar as interações organizacionais no âmbito da administração pública. É um ramo da ciência econômica que explicita como o governo toma as suas decisões, levando em consideração aspectos políticos baseados na maximização dos votos e na probabilidade de reeleição (Viana, 2010).

Alt, Lassen e Rose (2006) afirmam que, no decorrer do processo político, os agentes não estão preocupados apenas com rendimentos financeiros, mas, também, com a manutenção do poder, de forma que é provável que as políticas públicas sejam influenciadas com finalidade eleitoreira.

Em face da teoria da escolha pública, os agentes enfatizam dois fatores contrários à abertura de informações: o primeiro oferece a “vantagem” de que o sigilo ajuda a ocultar falhas ou resultados de uma má decisão; o segundo aponta que o sigilo oferece maior facilidade para fraudes e subornos, que se perpetuam com a falta de transparência (Stiglitz, 1999).

Nesse cenário, a teoria da escolha pública procura explicar que, quanto mais os atores políticos tomam suas decisões em razão de interesses próprios, maior será a assimetria informacional entre eles e o cidadão. Elucida-se, assim, como a transparência das informações fiscais é afetada pelos interesses próprios dos agentes públicos, o que complementa o que discorre a teoria da agência quando aplicada ao setor público, asseverando, ainda mais, a necessidade de se estudar os fatores influentes da transparência fiscal.

2.5 A teoria da ilusão fiscal e a transparência fiscal

O fenômeno da ilusão fiscal ocorre quando os cidadãos têm uma percepção parcial dos reais valores fiscais, isto é, eles possuem uma informação incompleta de quanto o Estado realmente recebe e de quanto desembolsa. Sob essa perspectiva, Diniz e Corrar (2011) comentam que os gestores públicos tendem a usufruir essa deficiência informacional para

causar uma ilusão fiscal e, assim, executar as despesas de forma pródiga e/ou desviar parte dos recursos em benefícios próprios.

Diversos são os mecanismos que causam a ilusão fiscal, como o endividamento público, as transferências intergovernamentais e o próprio sistema de tributação, conforme esclarece Oates (1985).

Acerca do endividamento, o referido autor acredita que, dessa forma, os políticos poderão esconder os custos reais dos programas políticos, tendo em vista que o contribuinte é menos propenso a perceber esse tipo de financiamento.

No que concerne à utilização de transferências intergovernamentais, a literatura identifica que as transferências não condicionais e sem contrapartida causam gastos com desperdícios ou ineficientes, provocados pelo fenômeno conhecido como *flypaper effect*. Diniz e Corrar (2011, p. 139) destacam que “o termo *flypaper effect* é pertinente, pois o dinheiro gruda onde ele bate”. Segundo esses autores, “a conclusão, de acordo com a teoria positiva do federalismo fiscal, é que as transferências incondicionais e sem contrapartida geraram um comportamento perdulário”, em que o gestor público, valendo-se da vasta vantagem informacional, cria uma ilusão fiscal e faz com que o cidadão contribuinte não perceba o volume de transferências recebido pelo governo local, o que facilita ao governante gastar os recursos em favor de si mesmo.

A respeito do sistema de tributação como instrumento de ilusão fiscal, percebe-se que os cidadãos possuem dificuldade de identificar o real nível dos tributos, o que pode estar relacionado à complexidade da estrutura fiscal, que leva os contribuintes a subestimarem a carga tributária e, dessa maneira, aceitarem um maior nível de tributação (Mourão, 2009).

Em suma, a teoria da ilusão fiscal revela como as informações passadas aos cidadãos podem, de certo modo, causar engodo, devido à complexidade dos mecanismos fiscais e orçamentários, o que faz com que, em alguns casos, o agente público detentor da informação possa tirar proveito da situação. Devido a isso, o monitoramento das ações dos governantes via transparência fiscal permite que a população tenha maior capacidade de compreender as decisões dos gestores públicos e, assim, de exigir deles melhores resultados.

2.6 Elementos da estrutura orçamentária executada e a transparência fiscal

2.6.1 Receitas de transferências intergovernamentais

O modelo de federalismo fiscal adotado no Brasil, embora tenha descentralizado os recursos e as competências, a partir da Constituição Federal de 1988, trouxe um maior número de responsabilidades aos municípios. As mudanças propostas aumentaram as despesas municipais e tornaram essa esfera mais dependente dos outros entes federativos via transferências intergovernamentais.

Mendes, Miranda e Cosio (2008) comentam que, embora aumentem a autonomia do governo receptor, as transferências intergovernamentais não condicionais e sem contrapartida acabam gerando baixa *accountability*, na medida em que o cidadão desvincula a origem dos recursos do esforço tributário próprio.

No que tange à gestão eficiente e à transparência fiscal, há robusta evidência na literatura de que as transferências incondicionais têm impacto negativo, pois estimulam a expansão mais que proporcional do gasto do ente público receptor (*flypaper effect*), desestimulam a arrecadação tributária local, reduzem a *accountability* e a responsabilidade fiscal (Wyckoff, 1988; Strumpf, 1998).

Destaca-se que, nesse cenário, a transparência fiscal e a *accountability* são instrumentos que convergem para a disseminação de informações e o consequente controle social, e, por isso, contribuem para a redução do *flypapereffect*. Assim, as transferências intergovernamentais não condicionais e sem contrapartida para os municípios podem ser um dos fatores que influenciam a transparência fiscalativa. Dessa maneira, chegou-se à seguinte hipótese de pesquisa:

- ❖ H₁ - As transferências intergovernamentais não condicionais e sem contrapartida têm relação negativa com o Índice de Transparência Fiscal Ativa (ITFA).

2.6.2 Receitas próprias

O sistema federalista brasileiro é marcado pela existência de forte centralização dos recursos financeiros no orçamento da União e dos estados, o que gera grande dependência de recursos intergovernamentais por parte dos municípios, dado que a maioria desses apresenta receitas próprias insuficientes para a manutenção de suas atribuições e responsabilidades.

De acordo com a teoria positiva do federalismo fiscal, o gestor tem o afã de evidenciar para a sociedade que o peso da carga tributária derivada de impostos de sua competência não sufoca a população daquela localidade. Diante desse contexto, o nível de independência financeira pode ser um fator determinante da transparência fiscal ativa, conforme argumentam Wehner e De Renzio (2013), já que os governos tendem a ser mais responsáveis na prestação de contas quando suas receitas são derivadas de tributos da população local, assim como os cidadãos ficam mais propensos a exigir essa responsabilização.

Desse modo, a receita própria gerada pelos municípios é um dos fatores que induzem uma melhoria na propagação das informações contábeis, pois a independência financeira elevada implica o aumento da responsabilidade dos gestores públicos, sobretudo quanto ao fornecimento de informações aos cidadãos acerca das contas públicas (Ingram, 1984; Jorge *et al.*, 2011).

Destaque-se que, na presente pesquisa, o procedimento mais adequado é a utilização da proporção da receita tributária sobre a população total do município como *proxy*, conforme Ingram (1984), cujos estudos concluíram que a receita própria *per capita* é um dos fatores que induzem uma melhoria na propagação das informações contábeis. Assim, diante da importância da variável independência financeira e de sua relação com a transparência fiscal ativa, chegou-se à seguinte hipótese de pesquisa:

- ❖ H₂ - A independência financeira do município tem relação positiva com o Índice de Transparência Fiscal Ativa (ITFA).

2.6.3 Gastos com pessoal, educação e saúde

Os gastos com pessoal, com educação e com saúde constituem os maiores gastos públicos dos municípios brasileiros, de forma que a LRF impõe limites a esses gastos. Os municípios possuem limite máximo estabelecido em 60% de sua receita corrente líquida em gastos com pessoal. Os gastos com saúde e com educação são determinados pela CF/1988 em limites mínimos de 15% e 25%, respectivamente, com base nas receitas provenientes de impostos e transferências.

Diante disso, a LRF estabelece instrumentos da transparência fiscal como meio de melhorar o monitoramento dos limites determinados e de incentivar a participação da sociedade nos negócios públicos. Além disso, bons indicadores fiscais nas áreas de saúde,

educação e pessoal podem evidenciar uma gestão pública municipal eficiente e, assim, garantir a aprovação da população, o que pode gerar a mudança ou a perpetuação de grupos políticos no poder, sendo a transparência informacional, em meio eletrônico de fácil acesso, a melhor maneira de propagar essas informações. A boa condução dos recursos é, também, uma condição fundamental para que os municípios continuem obtendo recursos dos outros entes federativos.

Quanto ao gasto com pessoal, argumenta-se que os municípios com gastos mais elevados tenham um quadro de servidores mais qualificado, o que contribui para que o ente seja mais transparente. Por outro lado, gastos elevados podem decorrer de inchaço na folha de pagamento e, nesse caso, conforme a teoria da escolha pública, os agentes podem desejar o sigilo informacional, para ocultar resultados negativos ou indesejáveis.

No que tange à direcionalidade da relação entre os gastos com pessoal e a transparência fiscal, destaca-se que raras são as pesquisas voltadas à identificação de um construto teórico consistente. Cita-se, no caso, a pesquisa realizada nos municípios espanhóis por Boubeta, Santos e Alegre (2010), cujos resultados concluíram que os gastos com pessoal têm relação negativa com a transparência fiscal, porém sem uma argumentação teórica subsistente.

Assim, há argumentos teóricos, embora incipientes, e também arguições intuitivas para sustentar que existe uma relação entre o nível de transparência fiscal e os gastos com pessoal. Quanto à direcionalidade, não há um convencimento teórico que possa apontar definitivamente o sentido (positivo/negativo) dessa relação. Destarte, formulou-se a seguinte hipótese teórica:

- ❖ H₃ – Os gastos com pessoal têm relação com o Índice de Transparência Fiscal Ativa (ITFA).

Com referência aos gastos com educação e com saúde, existem pesquisas mais consistentes que investigam essa relação com maior aprofundamento. Wright (2013) e Ribeiro e Zuccolotto (2014) concluíram, a partir dos resultados de pesquisas, que há uma relação positiva entre os gastos nessas áreas e os indicadores de transparência fiscal.

Conforme aponta a literatura, os gastos com educação e com saúde são potenciais determinantes da transparência fiscal, o que proporciona a elaboração das seguintes hipóteses de pesquisa:

- ❖ H₄ – Os gastos com saúde têm relação positiva com o Índice de Transparência Fiscal Ativa (ITFA).
- ❖ H₅ – Os gastos com educação têm relação positiva com o Índice de Transparência Fiscal Ativa (ITFA).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Tipologia de pesquisa universo e delimitação do estudo

Dadas as características do presente estudo, esta pesquisa investigativa embasou-se no procedimento analítico clássico da busca de resultados advindos de três categorias de pesquisa: quanto aos objetivos, optou-se pela pesquisa descritiva; com relação aos procedimentos, utilizou-se as pesquisas bibliográfica e documental; quanto à abordagem do problema, optou-se pelo enfoque quantitativo. O escopo do tópico é delineado para um estudo estatístico, que tenta capturar as características de uma população, nesse caso, os municípios paraibanos. Destaque-se que a pesquisa foi estruturada mediante a criação de hipóteses por meio de observações em estudos anteriores, as quais serão experimentadas para dar solução ao problema proposto.

O universo da pesquisa é constituído por todos os 223 municípios do estado da Paraíba, mas foram selecionados apenas os exercícios anuais de 2013, 2014 e 2015. A escolha do recorte temporal derivado fato de que a Lei da Transparência teve sua vigência plena no ano de 2013, assim como da disponibilidade dos índices de transparência e de informações orçamentárias pelo Tribunal de Contas do Estado da Paraíba – TCE/PB.

3.2 Definição operacional das variáveis de estudo

3.2.1 Variável dependente

No ano de 2013, o Fórum Paraibano de Combate à Corrupção (Focco/PB) instituiu um grupo de trabalho (GT) sobre transparência, formado pelo Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB), pelo Ministério Público do Estado da Paraíba (MP/PB), pela Controladoria-Geral da União (CGU), pela Controladoria Geral do Estado da Paraíba (CGE/PB) e pelo Tribunal de Contas da União (TCU), tendo sido, a partir de então, iniciada uma série de ações para fomentar e monitorar a transparência pública nos municípios do estado da Paraíba.

Nesse momento, em tempo de vigência plena da Lei da Transparência, o GT de transparência do Focco/PB deliberou um levantamento, com todos os municípios da Paraíba, da situação da transparência fiscal ativa dos municípios. Destaque-se que esse levantamento ocorreu nos meses de abril e novembro de cada ano.

O estudo realizado foi dividido em duas partes: uma apontava um diagnóstico do que estaria sendo descumprido na legislação vigente e a outra apontava uma nota qualitativa que permitisse a construção de um *ranking*. Em relação à mensuração da nota, utilizou-se a metodologia da Associação Contas Abertas, adaptada pelo TCE/PB, a qual já havia sido aplicada em todos os estados federados, em estudos anteriores divulgados por aquela entidade.

Desse modo, o cálculo do índice de transparência é embasado em uma métrica nacional, é formulado em consonância com a realidade do país, o qual contempla exigências legais, e é feito a partir do somatório de três componentes: conteúdo (execução orçamentária, classificação orçamentária, documento de empenho, documento de pagamento, beneficiário do pagamento, informações agregadas, procedimento licitatório, convênios/contratos/termos de parceria e receita), séries históricas (atualização e histórico) e usabilidade (interação, possibilidade de *download*, delimitação temporal das consultas e facilidade da navegação). Assim, chega-se às seguintes ponderações máximas:

- a) C = conteúdo, cuja pontuação máxima = 1.650 pontos (60% do total).
- b) SH = séries históricas, cuja pontuação máxima = 200 pontos (7% do total).
- c) U = usabilidade, cuja pontuação máxima = 900 pontos (33% do total).
- d) C máx + SH máx + U máx = 2.750 pontos (100%).

Destaque-se que a análise da transparência fiscal ativa dos municípios paraibanos será realizada utilizando-se os dados elaborados pelo GT do Focco/PB disponíveis no portal eletrônico do TCE/PB, além de que foram utilizados os dados relativos aos meses de novembro dos anos analisados, pois esse período reflete melhor a execução orçamentária de cada ente nos anos estudados.

3.3 Variáveis independentes

De acordo com o que foi apresentado, pretende-se estudar os possíveis fatores influentes da estrutura orçamentária no nível de transparência fiscal dos municípios paraibanos, utilizando-se, para isso, cinco hipóteses como base, as quais são representadas, cada uma, por uma variável independente a ser estudada como fator explicativo, conforme demonstrado na Figura 2, a seguir.

Figura 2 – Definição operacional das variáveis independentes

Variável	Hipótese	Relação	Definição quantitativa	Descrição
Transferências intergovernamentais (RT)	H1	-	<u>Transferência intergovernamental</u> Receita total (RT)	Transferências intergovernamentais feitas entre a União, os estados e o Distrito Federal para municípios dividida sobre a receita total.
Independência financeira (RP)	H2	+	<u>Receita própria</u> População total do município	Receita derivada da arrecadação do município de seus tributos e de outras fontes previstas legalmente, excluindo-se as transferências intergovernamentais, dividida pelo número de habitantes.
Gastos com pessoal (GP)	H3	+/-	<u>Despesa de pessoal</u> Receita total	Gastos com pessoal dividido pela receita total.
Gastos com saúde (GS)	H4	+	<u>Despesa de saúde</u> Receita total	Gastos na função saúde divididos pela receita total.
Gastos com educação (GE)	H5	+	<u>Despesa de educação</u> Receita total	Gastos na função educação divididos pela receita total.

Fonte: Autores da pesquisa.

Conforme se observa, espera-se uma relação negativa da variável transferências intergovernamentais (RT), ao passo que se espera, quanto às demais variáveis — independência financeira (RP), gastos com saúde (GS) e gastos com educação (GE) —, uma relação positiva ao serem associadas com a transparência fiscal ativa. No que tange à variável gastos com pessoal (GP) em associação com o ITFA, essa relação tanto pode vir a ser positiva quanto negativa.

3.4 Operacionalização metodológica e tratamento estatístico dos dados

Inicialmente, foram coletados os índices de transparência fiscal ativa (ITFA) dos municípios paraibanos dispostos nos Relatórios de Transparência Pública do Focco/PB e, também, os dados relacionados com as variáveis independentes, isto é, os dados da estrutura orçamentária executada dos municípios paraibanos, ambos disponíveis no portal eletrônico do TCE/PB, os quais foram ordenados e tabulados em uma planilha eletrônica, formatada para conter os índices de transparência e as variáveis orçamentárias juntamente com o nome de cada município e seu ano correspondente.

Em seguida, buscou-se, por inferência estatística, calcular o coeficiente de correlação de Pearson no *software Stata* para se auferir a relação entre as variáveis. Destaque-se que a principal vantagem dessa mensuração é possibilitar uma inferência preliminar que indique a relevância e a orientação das variáveis do estudo.

Por fim, com a utilização do mesmo *software* estatístico, com vistas à análise do poder explicativo de forma agregada, em um contexto com mais de uma variável, realizou-se uma regressão multivariada, empregando-se o método dos mínimos quadrados ordinários (MQO), em que, por intermédio de um modelo, buscou-se uma melhor explicação para a relação entre as variáveis independentes e a transparência fiscal ativa. O estudo foi norteado pelo seguinte modelo:

$$ITFA_{it} = \beta_0 + \beta_1 RP_{it} + \beta_2 RT_{it} + \beta_3 GS_{it} + \beta_4 GE_{it} + \beta_5 GP_{it} + \mu_{it},$$

em que:

ITFA - Índice de Transparência Fiscal Ativa;

RP - Receita própria *per capita*;

RT - Receita de transferência sobre a Receita total;

GS - Gastos com saúde sobre a Receita total;

GE - Gastos com educação sobre a Receita total;

GP - Gastos com pessoal sobre a Receita total.

O subscrito *i* representa os municípios da Paraíba, o subscrito *t* refere-se aos anos 2013, 2014 e 2015 e μ_{it} são os erros. Destaque-se que o efeito combinado dos fatores determinantes sobre ITFA foi estimado com a utilização de dados em painel balanceado, formado com os respectivos anos de 2013, 2014 e 2015.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Índice de Transparência Fiscal Ativa (ITFA) nos municípios do estado da Paraíba

O Índice de Transparência Fiscal Ativa (doravante ITFA) foi elaborado pelo Focco-PB, utilizando-se metodologia semelhante à da Associação Contas Abertas. Para tanto, utilizam-se três variáveis (conteúdo, histórico e usabilidade) para avaliar os portais eletrônicos governamentais, podendo ser destinados, no máximo, 1.650 pontos para a avaliação do conteúdo, 200 pontos para a mensuração do histórico e 900 pontos para a usabilidade, chegando-se ao total de 2.750 pontos, o que corresponderia a uma nota dez na avaliação do ITFA.

Tabela 1 – Estatística descritiva do ITFA

Variável	Ano	Observações	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
ITFA	2013	223	4,03	1,93	0,00	7,77
ITFA	2014	223	4,59	1,63	0,00	7,88
ITFA	2015	223	6,17	1,09	0,03	9,03

Fonte: Autores da pesquisa.

4.2 Estatística descritiva das variáveis que compõem a estrutura orçamentária nos municípios do estado da Paraíba

Na tabela 2, é possível observar a estatística descritiva de todos os 223 municípios paraibanos quanto às variáveis receita de transferência (RT), receita própria *per capita* (RP), gastos com pessoal (GP), gastos com saúde (GS) e gastos com educação (GE):

Tabela 2 – Estatística descritiva das variáveis independentes

Variável	Observações	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
RT	669	0,9440	0,0475	0,6593	1
RP	669	135,47	128,51	0	1122,89
GP	669	0,5388	0,08181	0,1847	0,8018
GS	669	0,2268	0,0564	0,0511	0,5330
GE	669	0,3185	0,0680	0,1030	0,5477

Fonte: Autores da pesquisa.

4.3 Testes de hipóteses

Para aferir a relação existente entre as variáveis independentes e a variável dependente, utilizou-se o coeficiente de correlação de Pearson (r), que visa medir o grau de correlação entre duas variáveis quantitativas.

Tabela 3 – Coeficiente de correlação de Pearson entre as variáveis do modelo

	ITFA	RT	RP	GP	GS	GE
ITFA	1,0000					
RT	-0,1279*	1,0000				
RP	0,1195*	-0,8357*	1,0000			
GP	0,1255*	-0,2349*	0,0555*	1,0000		
GS	0,1059*	-0,3422*	0,1262*	0,3325*	1,0000	
GE	0,0036	0,1455*	-0,2155*	0,4134*	-0,1139*	1,0000

*Correlação significativa no nível de 1%

Fonte: Autores da pesquisa.

Para se auferir mais precisamente o relacionamento existente entre as variáveis e, assim, testar as hipóteses de pesquisa, foi utilizada, além do coeficiente decorrelação de Pearson, a análise de dados em painel ou dados longitudinais por meio de uma regressão múltipla. Essa análise caracteriza-se por possuir observações em duas dimensões, o tempo e o espaço. Hsiao (2006) salienta que a análise longitudinal melhora a inferência dos parâmetros estudados, pois esses propiciam mais graus de liberdade e maior variabilidade à amostra em comparação com dados em *cross-section* ou em séries temporais, o que refina a eficiência dos estimadores econométricos.

Na análise aqui procedida, utilizou-se o painel pelo modelo de efeitos fixos com a finalidade de controlar os efeitos das variáveis omitidas que podem influenciar o nível de transparência e que são capazes de variar entre os municípios e de permanecer constantes ao longo do período investigado. Para isso, assumiu-se a premissa de que o intercepto varia de um município para o outro, mas é constante ao longo do tempo, ao passo que os parâmetros de resposta são constantes para todos os municípios e em todos os períodos de tempo.

Desse modo, como o intercepto do modelo é tratado como um parâmetro fixo, também é desejável usar efeitos fixos quando as observações são obtidas de toda a população e quando o que se deseja fazer são inferências para os indivíduos dos quais se dispõem de dados (Wooldridge, 2006).

Não obstante essas justificativas teóricas, foram realizados testes de Hausman, para testar efeitos fixos contra efeitos aleatórios, e foi possível verificar que o termo de erro foi correlacionado com variáveis explicativas, logo o modelo de efeitos fixos deve ser utilizado.

Nesse norte, fez-se os testes de Breusche Pagan para avaliar a possibilidade de se utilizar modelo *pooled*, o qual não foi validado.

O modelo empírico foi executado em duas fases devido à correlação alta entre as variáveis receita própria *per capita* (RP) e participação da receita de transferência (RT) sobre os montantes das receitas totais. Como se observa na análise de correlação, o coeficiente alcançou o valor aproximado de 84%, o que traz viés para os parâmetros do modelo, tendo em vista que a direção dos estimadores, quando analisados conjuntamente, alterava o sinal e a magnitude dos demais coeficientes angulares, em conflito com as expectativas teóricas. Dessa forma, para vencer essa inconsistência, primeiro executou-se o painel com a variável participação da receita de transferência (RT), sem a inserção da variável receita própria *per capita* (RP). O modelo foi estimado utilizando-se a matriz de variância e covariância robusta para a correção da heterocedasticidade e a autocorrelação nos resíduos.

Tabela 4 - Resultado do modelo empírico receita de transferência

IT	Estimadores	t	p-valor
RT	-0,854	-1,980	0,049
GP	12,280	3,920	0,000
GS	-7,218	-2,070	0,040
GE	0,453	0,110	0,912
Constantes	7,871	1,830	0,069

Sigma_u = 1,405; Sigma_e = 1,763; rho = 0,388

Fonte: Autores da pesquisa.

Inicialmente, conforme se observa na Tabela 4, existe uma influência estaticamente em três das quatro variáveis, o que confirma os resultados encontrados nos testes de correlação de Pearson (*r*), demonstrados anteriormente.

De maneira análoga, foi realizada outra regressão em painel, inserindo-se a variável receita própria *per capita* (RP) e omitindo-se a variável participação da receita de transferência (RT), utilizando-se os mesmos pressupostos da regressão anterior, inclusive com as devidas correções de heterocedasticidade e a auto correlação nos resíduos.

Tabela 5 - Resultado do modelo empírico receita própria

IT	Estimadores	T	p-valor
RP	0,005	3,700	0,000
GP	12,460	3,910	0,000
GS	-7,180	-2,100	0,037
GE	0,463	0,110	0,910
Constantes	-0,988	-0,560	0,575

Sigma_u = 1,457; Sigma_e = 1,745; rho = 0,411

Fonte: Autores da pesquisa.

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

5.1 Análise do Índice de Transparência Fiscal Ativa (ITFA) nos municípios do estado da Paraíba

Conforme se apresenta na Tabela 1, nenhum município paraibano obteve a nota máxima de transparência em meio eletrônico de acesso ao público, ao longo dos períodos estudados (nota máxima igual a 10). No ano de 2013, o melhor desempenho foi o do

município de Aguiar (7,77); já nos anos de 2014 e 2015, a melhor nota foi obtida pelo município de João Pessoa (7,88 e 9,03, respectivamente). No lado oposto, no ano de 2013, 13 municípios obtiveram a nota mínima de zero; no ano de 2014, esse número diminuiu para 5 municípios com nota zero; em 2015, apenas o município de Riachão do Bacamarte ficou em último lugar, com nota 0,03.

Ao se analisar as variações da média no ITFA dos municípios paraibanos, nota-se uma gradativa ascensão nos anos de 2013, 2014 e 2015 (4,03, 4,59 e 6,17) decorrente, consequentemente, da maior efetividade na atuação dos órgãos de controle (TCE/PB, MP/PB, MPF, CGU e TCU), o que gerou nos municípios uma maior preocupação em manter um canal de comunicação com a sociedade, possibilitando uma melhoria no acesso à informação pública.

Todavia, apesar da gradativa melhora nos índices de transparência ao longo do período estudado, percebem-se, ainda, evidências de um ambiente com forte assimetria informacional. Esses dados corroboram o estudo de Wright (2013) e o que discorrem a Teoria da Agência, a Teoria da Escolha Pública e a Teoria da Ilusão Fiscal, destacando-se que, ainda que existam normativos que amparem o acesso à informação pública no Brasil, é notória a necessidade de um aprimoramento no processo de divulgação de dados referentes à gestão fiscal, mais precisamente no que tange aos municípios da Paraíba.

5.2 Análise da estatística descritiva das variáveis que compõem a estrutura orçamentária nos municípios do estado da Paraíba

Conforme os resultados dispostos na tabela 2, a receita de transferência (RT) apresenta uma média de 94,40% em relação a sua receita total, o que revela o baixo nível de geração de recursos próprios por parte dos municípios paraibanos, evidenciando a forte dependência de recursos de transferências intergovernamentais da União e do estado por parte desses municípios.

Quanto à variável receita própria *per capita* (RP), ao se analisar os valores acumulados de 2013 a 2015, foi o município de Cabe delo que ocupou a melhor posição, ao obter o valor de R\$ 1.122,89. Do outro lado, na última posição, ficou o município de São Sebastião do Umbuzeiro, que obteve o valor de R\$ 0,00. Quanto a esse dado, destaque-se que o valor divulgado das receitas próprias pelo município de Umbuzeiro em seus demonstrativos, por ser muito baixo, ao ser dividido pelo número de habitantes, gerou um valor muito próximo de zero.

A média acumulada de gastos com pessoal (GP), com saúde (GS) e com educação (GE) fica, respectivamente, em torno de 53,88%, 22,68% e 31,85% das receitas totais, o que indica que são os principais gastos dos governos municipais. Entretanto, ao analisar os menores e os maiores gastos nessas três áreas, percebe-se uma variação entre os dois limites, o que demonstra a existência de execuções orçamentárias bem distintas entre os municípios paraibanos.

5.3 Análise dos testes de hipóteses

Conforme demonstra a Tabela 3, existe uma correlação significativa a nível de 1% entre as variáveis receita de transferência (RT), receita própria *per capita* (RP), gastos com pessoal (GP), gastos com saúde (GS) e o ITFA dos 223 municípios analisados. Ademais, quanto aos gastos com educação (GE), essa relação não se mostrou significativa. Assim, faz-se necessário aferir mais precisamente como se dá esse relacionamento. Por outro lado, a análise de dados em painel utilizando efeitos fixos revelou, praticamente, os mesmos resultados da correlação, tanto na magnitude, quanto na direcionalidade.

Ao estimar a hipótese H_1 (Tabela 4), mensurada pela variável RT, destaca-se que essa se apresentou estatisticamente significativa e com sinal esperado, isto é, não pode ser rejeitada. Assim, os dados mostram que o nível de transparência fiscal ativa tem relação negativa com o volume das transferências intergovernamentais. Esse resultado corrobora a existência do *flypaper effect* nos municípios paraibanos, sendo explicado pela teoria da ilusão fiscal.

Quanto à hipótese H_2 (Tabela 5), os dados convergem para a sua aceitação, indicando que há uma relação entre a independência financeira e o ITFA dos municípios paraibanos, e que essa relação é positiva, ou seja, quanto maior é o volume de receitas próprias, maior é a disponibilização de dados fiscais e orçamentários nos portais de transparência, o que converge para uma maior *accountability*. Destaque-se que esses resultados convergem para os achados de Ingram (1984), Wehner e Renzio (2013) e Wright (2013), os quais concordam que os governos tendem a ser mais transparentes quando suas receitas são derivadas de tributos da população local.

No que se refere à hipótese H_3 , a qual afirma que os gastos com pessoal (GP) têm relação com o ITFA, observou-se que existe uma relação significativa e positiva entre essas variáveis, conforme apontaram os testes estatísticos (Tabelas 4 e 5), o que demonstra que, quanto maior for o gasto com pessoal, maior será o ITFA nos municípios estudados. Diante desse fato, não se pode rejeitar a presente hipótese. Destaque-se que esses resultados, para o caso brasileiro, divergem dos resultados apresentados por Boubeta, Santos e Alegre (2010), que concluíram, em sua pesquisa, que, quanto maior for o gasto com pessoal, menor será o ITFA.

Ao mensurar a hipótese H_4 (Tabelas 4 e 5), que afirma que os gastos com saúde (GS) têm relação positiva com o ITFA, constatou-se que, embora haja uma relação entre as variáveis, essa relação é negativa, contrariando, conseqüentemente, o sinal esperado, o que leva à rejeição dessa hipótese. Assim, conforme os resultados, quanto maior for o gasto com saúde, menor será o ITFA dos municípios estudados. Por fim, destaca-se que a hipótese H_5 não demonstrou relação estatística entre as variáveis e, por isso, foi rejeitada.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar a influência da estrutura orçamentária no nível de transparência fiscal ativa nos municípios do estado da Paraíba. Desse modo, ao analisar os municípios paraibanos, constatou-se que, embora tenha ocorrido uma melhoria ao longo da série temporal estudada, a maioria dos municípios possui baixo Índice de Transparência Fiscal Ativa (ITFA). Esse cenário demonstra um ambiente de assimetria informacional que dificulta o controle social e que permite aos governantes agirem em benefício próprio, conforme destacam as teorias da agência, da escolha pública e da ilusão fiscal.

Quanto à estrutura orçamentária, constatou-se que a maioria dos municípios é fortemente dependente de transferências intergovernamentais oriundas da União e do estado,

tendo em vista que a capacidade de geração de receitas próprias é muito baixa. Em relação aos gastos com pessoal, com saúde e com educação, identifica-se que são os mais significativos da gestão, mas se percebe uma diferença elevada entre os extremos, o que evidencia que os municípios executam o orçamento de forma distinta uns dos outros.

Ao estimar as hipóteses, tem-se que a H_1 , a H_2 e a H_3 se apresentaram estatisticamente significantes ao nível de 1%, não podendo ser rejeitadas. Assim, o ITFA tem relação negativa com o volume das transferências intergovernamentais (RT) e tem relação positiva com o volume de receitas próprias (RP) e com os gastos com pessoal (GP), como se esperava, diante das teorias que fundamentaram a pesquisa. No que tange à hipótese H_4 , constatou-se que, embora haja relação estatisticamente significativa ao nível de 1% entre o ITFA e os gastos com saúde (GS), essa relação mostrou-se o inverso do proposto, o que redundou em sua rejeição. Quanto à hipótese H_5 , não houve significância estatística na relação entre o ITFA e os gastos com educação (GE).

De maneira geral, a forma como a lei orçamentária anual é estruturada e executada exerce influência significativa no processo de evidenciação das informações fiscais, seja na perspectiva do modelo teórico aqui construído, seja nos testes empíricos realizados. Assim, levando-se em consideração que, das cinco variáveis testadas empiricamente, quatro delas foram significativas estatisticamente, pode-se inferir e responder a questão de pesquisa proposta que, para a amostra estudada, existe uma influência da estrutura orçamentária no nível de transparência fiscal ativa nos 223 municípios investigados.

Quanto às limitações da presente pesquisa, apontam-se o recorte temporal, por se tratar de apenas três anos, e o fato de que a medida utilizada para os estudos anteriores não é a mesma dessa pesquisa, o que constitui uma limitação à comparação entre os resultados. Assim, como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se a replicação do presente estudo em outros estados federados com um recorte temporal maior.

REFERÊNCIAS

Alt, J. E., Lassen, D. D., & Rose, S. (2006). The causes of fiscal transparency: evidence from the US states. *IMF Staff papers*. Recuperado em 13 de abril de 2016, de <http://www.econstor.eu/bitstream/10419/82079/1/wp-06-02.pdf>.

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

Boubeta, A. S., Santos, F. R., & Alegre, J. C. (2010). Budget Transparency in Local Government: Empirical Analysis on a Sample of 33 Galician Municipalities. *XVII Encuentro De Economía Pública Murcia*, 4, 1-30.

Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05/10/1988. Recuperado em 19 de agosto de 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

Brasil. Decreto nº. 7.185, de 27/05/2010. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da

Federação e dá outras providências. Recuperado em 13 de abril de 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm.

Brasil. Lei complementar nº 101, de 04/05/2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 13 de abril de 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm.

Brasil. Lei Complementar nº 131, de 27/05/2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Recuperado em 13 de abril de 2016, de http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm.

Brasil. Lei nº. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º; do art. 37 e no § 2º; do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 05 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Recuperado em 13 de abril de 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm.

Caamaño-Alegre, J., Lago-Peñas, S., Reyes-Santias, F. & Santiago-Boubeta A. (2013). Budget transparency in local governments: an empirical analysis. *Local Government Studies*, 39(2), 187-207.

Cruz, C. F. Ferreira, A. C., Silva, L. M., & Macedo, M. A. S. (2012). Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 46(1), 156-176.

Diniz, J. A., & Corrar, L. J. (2011). Análise da Relação entre a Eficiência e as Fontes de Recursos dos Gestos Municipais no Ensino Fundamental. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(1), p. 135-149.

Laswad, F., Fisher, R., & Oyelere, P. (2001). *Public sector financial disclosure on the Internet: a study of New Zealand local authorities*. 2001. Recuperado em 13 de abril de 2016, de http://dspace.lincoln.ac.nz/bitstream/handle/10182/320/cd_dp_92.pdf?sequence=1.

Fundo Monetário Internacional – FMI. (2007). *Código de boas práticas para a transparência fiscal*. Recuperado em 15 de abril de 2016, de <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/codep.pdf>.

Heald, D. (2012). Why is transparency about public expenditure so elusive? *International Review of Administrative Sciences*, 78(1), 30-49.

Hsiao, C. (1986). *Analysis of panel data*. Cambridge: Cambridge University Press.

Ingram, R. W. (1984). Economic incentives and the choice of state government accounting practices. *Journal of Accounting Research*. 22(1), 126-144. Recuperado em 16 de abril de 2016, de <http://zfkj.znufe.edu.cn/Images/UpFile/2009123165044816.pdf>.

Jensen, M., & Meckling, W. (1976). Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

Jorge, S., Da Cruz, N. F., Tavares, A. F., Marques, R. C., & Sousa, L. (2011). Local government financial transparency in Portugal and Italy: A comparative exploratory study on its determinants. In: *13th Biennial CIGAR...*, 4, 1-24. Recuperado em 18 de abril de 2016, de http://eprints.lse.ac.uk/62312/1/_lse.ac.uk_storage_LIBRARY_Secondary_libfile_shared_repository_Content_Da%20Cruz,%20N%20F_Measuring%20local%20government_Da%20Cruz_Measuring%20local%20government_2015.pdf.

Lewis, J. R. T. (2011). From Formal-passive to Informal-active Transparency: Freedom of Information, eGovernance and WikiLeaks. *Global Conference on Transparency Research*, 1, Rutgers University Newark, New Jersey.

Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Prado, O. (2008). Construção de instituições democráticas no Brasil contemporâneo: transparência das contas públicas. *Organizações & Sociedade*, 15(47), 107-119.

Meijer, A. (2009). Understanding modern transparency. *International Review of Administrative Sciences*, 75(2), 255-269.

Mendes, M., Miranda, R. B., & Cosio, F. B. (2008). *Transferências intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma*. Brasília: Senado Federal – CONLEG (Texto para discussão, n. 40). 111 p.

Mourão, P. (2009). *Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal*. Tese de Doutorado, Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão, Braga, Portugal.

Oates, W. (1985). *On the nature and measurement of fiscal illusion: A survey*. Department of Economics, University of Maryland. Recuperado em 12 de setembro de 2016, de <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.409.4839&rep=rep1&type=pdf>.

OECD. (2002). OECD Best Practices for Budget Transparency. *OECD Journal on Budgeting*, 1(14). Recuperado em 10 de maio de 2017, de <http://dx.doi.org/10.1787/budget-v1-art14-en>.

Pérez, C. C., Hernández, A. M. L., & Bolívar, M. P. R. (2005). Citizens access to on-line governmental financial information: Practices in the European Union countries. *Government Information Quarterly*, 22, 258-276.

Santos, L. A., & Cardoso, R. L. S. (2001). *Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública*. Tribunal de Contas da União, Prêmio Serzedello Corrêa, Brasília.

Stiglitz, J. E. (1999). On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role. *Globalizing Rights: The Oxford Amnesty Lectures 1999-2003*. Recuperado em 16 de abril de 2016, de <http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/On-Liberty-the-Right-to-Know-and-Public-Discourse-The-Role-of-Transparency-in-Public-Life.pdf>.

Strumpf, K.S. (3ªEd.)(1998). A Predictive Index for the Flypaper Effect. *JournalofPublicEconomics*, 69, 389-412.

SUZART, J. A. (2012). Ser ou não ser independente? Um estudo exploratório sobre a independência das Instituições Superiores de Auditoria e o nível de transparência fiscal dos países. *Revista Universo Contábil*, 8(3), 24-39.

Viana, E. (2010). *A governança corporativa no setor público municipal: um estudo sobre a eficácia da implementação dos princípios de governança nos resultados fiscais*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Wehner, J., & De Renzio, P.(2013).Citizens, legislators, and executive disclosure: The political determinants of fiscal transparency. *World Development*, 41, 96-108.

Wooldridge, J. M. (2006). *Introdução à econometria: uma abordagem moderna*. Pioneira Thomson Learning.

Wright, G. A. (2013). *Análise dos fatores determinantes da transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros*.Dissertação de Mestrado, Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN,João Pessoa, PB, Brasil.

Wyckoff, P.G. (1988). A Bureaucratic Theory of Flypaper Effects. *Journal of Urban Economics*, 23, 115-129.

Zimmerman, J. L. (1977). The municipal accounting maze: an analysis of political incentives. *JournalofAccountingResearch*, 15, 107-144.

Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A.(2014). As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 242-254.