

A Gestão Fiscal dos Municípios Mineiros: Uma Análise a partir do Índice de Esforço Fiscal

João Paulo Calembó Batista Menezes¹
Anelisa de Carvalho Ferreira²
Márcio Augusto Gonçalves³

Recebido em 22 de novembro de 2016
Aprovado em 08 de fevereiro de 2017

DOI: 10.18829/rp3.v0i09.21252

RESUMO

A análise da gestão fiscal pública se dá através da verificação de determinados índices. A avaliação do esforço fiscal permite através de regressão linear estimar a carga tributária potencial que o Governo seria capaz de obter. O objetivo da pesquisa foi o de avaliar o esforço fiscal e as variáveis que determinam a capacidade tributária de 662 municípios do estado de Minas Gerais no exercício de 2011, e discutir o potencial de arrecadação dos municípios e a eficiência na gestão pública municipal em Minas Gerais. Obteve-se um esforço fiscal de 1,30, o que nos permitiu concluir que a carga tributária efetiva dos municípios no que tange as receitas próprias é superior à estimada, exigindo dos contribuintes um maior esforço fiscal. A capacidade tributária dos municípios mineiros é, portanto, sobreutilizada, apresentando um baixo potencial de arrecadação e demonstrando, com algumas restrições, ineficiência na gestão pública das receitas próprias.

Palavras-chave: gestão fiscal pública; carga tributária; estrutura fiscal; esforço fiscal; carga fiscal global.

ABSTRACT

Public tax management analysis occurs by the verification of certain indices. The fiscal effort evaluation allows through statistical calculations to estimate the potential tax burden that the government would be able to obtain. The goal of this research was to assess the fiscal effort and the variables that determine the taxation ability of 662 municipalities in the State of Minas Gerais during the fiscal year of 2011, and on the basis of the calculated index discuss the potential revenue of municipalities and municipal tax efficiency in Minas Gerais. It was concluded that the fiscal effort is 1.30, which means the effective tax burden in the municipalities regarding its own resources, is higher than estimated, requiring taxpayers a greater fiscal effort. The tax capacity of the municipalities is therefore overused, featuring a low potential for collecting and demonstrating with some restrictions inefficiency in management of public revenue.

Keywords: Keywords: public tax management; tax burden; tax structure; fiscal effort; overall tax burden.

¹ Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri – UFVJM. E-mail: joao.calembob@ufvjm.edu.br

² Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri – UFVJM. E-mail: anelisa.ferreira@ufvjm.edu.br

³ Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. E-mail: marciouk@yahoo.com

1. Introdução

A gestão dos tributos no Brasil é um tema desafiador tanto para os contribuintes, quanto para Governo, independentemente da esfera analisada, que pode ser federal, estadual, distrital ou municipal. No âmbito dos municípios são vários os obstáculos, sejam pelas disparidades socioeconômicas dos municípios brasileiros, pela dificuldade no controle dos gastos públicos, ou por generalizações desmedidas criadas em torno da tributação no Brasil, como por exemplo, a de que temos a maior carga tributária do mundo.

De acordo com dados da OCDE (2015), a Dinamarca é o país com a maior carga tributária do mundo, porém possui uma distribuição eficiente desses recursos à população (GANGHOF, 2007), confirmando, assim, que a análise da tributação em geral não pode se limitar a carga tributária.

Segundo o TCU (2015), a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com o propósito de assegurar a consecução das metas fiscais e a transparência dos gastos públicos, pressuposto da "gestão fiscal responsável".

A existência de receitas próprias e de transferências interferem na gestão fiscal como um todo, já que a primeira limita-se basicamente a tributação de operações patrimoniais, imobiliárias ou no consumo de serviços, e a segunda surge como compensação aos municípios, já que esses não possuem autonomia para administrar tributos como o ICMS, IPVA e IPI.

Conforme Orair e Alencar (2010), embora relevantes, as receitas de transferência desestimulam os municípios a explorarem as receitas próprias pelo fato das últimas representarem um percentual menor das receitas totais. Tristão (2003) constatou a ocorrência de crescimento das receitas municipais próprias e de transferência após a Constituição Federal de 1988 e Piancastelli, Miranda e Vasconcelos (2004) identificaram uma evolução do esforço fiscal dos estados brasileiros entre 1987 e 1999.

Nesse sentido, para a gestão fiscal faz-se necessário por parte do Governo a utilização de determinados índices, como por exemplo, a análise da carga tributária, a estrutura

fiscal e o esforço fiscal, que permitem um monitoramento e planejamento dos gastos públicos.

O indicador mais utilizado para verificar a “carga fiscal global” é a carga tributária, que consiste na verificação do percentual de riqueza gerada pelos particulares e a sua transferência ao setor público, embora possua limitações quando analisado de forma isolada. A estrutura fiscal permite a análise da distribuição da receita fiscal total entre os principais tributos, ou seja, a forma como esses se articulam entre os diversos integrantes do sistema fiscal. E o esforço fiscal permite, através da utilização de regressão linear, estimar a carga tributária potencial que o ente governamental seria capaz de obter em determinado período, podendo ainda realizar comparações entre as receitas efetivas x estimadas.

A elaboração do estudo regional justifica-se pela diversidade econômica e social do estado de Minas Gerais, por ser esse o estado brasileiro com o maior número de municípios, 853 no total; pela predominância de estudos que analisam a arrecadação apenas de países e estados e não de municípios; e pela relevância do assunto para a situação econômica atual do Brasil.

Dessa forma, o objetivo da pesquisa é de avaliar o esforço fiscal e as variáveis que determinam a capacidade tributária de 662 municípios mineiros e, com base no índice calculado, discutir o potencial de arrecadação dos municípios e a eficiência na gestão pública municipal no estado de Minas Gerais. Busca-se responder ao seguinte problema de pesquisa: Os municípios de Minas Gerais possuem uma carga fiscal sobreutilizada ou subutilizada?

2. Referencial Teórico

2.1 Federalismo Fiscal no Contexto Municipal

O Artigo 1º da Constituição Federal de 1998 declara: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito” e, segundo Carvalho (2006), na Constituição foram incluídos pela primeira vez os municípios como entes federados.

Nessa esteira, o Estado Federal apresenta dois princípios que o diferencia das demais formas de Estado, o princípio da autonomia e o princípio da participação. De acordo com Carvalho (2006, p. 450), “Pelo primeiro, as coletividades territoriais distintas do poder central (Estados Federados na Constituição Brasileira) têm sua própria estrutura governamental e competências peculiares; pelo segundo, os estados federados participam da formação da vontade ou das leis nacionais [...]”. Ainda segundo o referido autor a ideia de federação não se finaliza no âmbito jurídico apenas, mas também envolve o chamado federalismo como princípio harmonizador à diversidade com a unidade, o plural com o singular e o geral com o particular.

Matias-Pereira (2010, p. 36) define o federalismo como “um sistema político que se opõe ao unitarismo, buscando assegurar a autonomia dos estados dentro de uma mesma nação” e que no Brasil, entretanto, existe uma forte convergência à centralização por parte da União Federal, em específico no âmbito tributário.

Sobre a questão tributária, Carvalho (2006) esclarece que embora a Constituição Brasileira de 1988 tenha mantido o federalismo homogêneo, no qual cada estado federado é dotado de mesma porção de poder, existem concessões ao modelo heterogêneo, já que determinados Estados possuem competências, instituições e rendas tributárias em função das suas peculiaridades, sejam de natureza geográfica, demográfica, econômica, financeira, entre outras.

Essa situação descrita fica claramente evidenciada no artigo 1º da Resolução 22/89 do Senado Federal, que estabelece alíquota interestadual de 12% nas operações relativas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) realizadas com os Estados das regiões Sul e Sudeste e de 7% nas operações destinadas às regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.

Silva (2005) ao falar sobre a teoria do federalismo fiscal apresenta as três formas de organização política do governo no que tange às funções fiscais alocativa, distributiva e estabilizadora, quais sejam: a plena centralização; a absoluta descentralização; e a forma federativa. A última associa competências centralizadas e competências descentralizadas em uma proposta cujas responsabilidades fiscais são compartilhadas entre os níveis de governo e suas unidades federativas respectivas.

Nesse modelo, o governo central fica responsável pela provisão de bens, os governos estaduais responsáveis pela provisão de itens com preferências regionais e, por fim, os governos locais respondendo pelos bens com perfil de demanda específica da localidade.

Para Matias-Pereira (2010, p. 40), “as competências municipais no Brasil sempre foram reduzidas e a política municipal foi tradicionalmente relegada a um plano de menor importância e a um menor espaço de atuação pública”, situação esta evidenciada pela própria distribuição da carga tributária brasileira entre os entes federados, senão, vejamos:

Tabela 1 – Distribuição da Receita Tributária por Ente Federado

Ente Federativo	2008	2009	2010	2011	2012
Governo Federal	69,51%	68,93%	69,04%	70,05%	69,05%
Governo Estadual	25,36%	25,62%	25,45%	24,44%	25,16%
Governo Municipal	5,13%	5,45%	5,51%	5,52%	5,79%
Total da Receita Tributária	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: adaptado de RFB (2013)

De acordo com os dados divulgados pela RFB (2013), a carga tributária brasileira de 2008 a 2012 demonstrou a predominância dos tributos federais, sendo que em 2012 dos 35,85% de carga tributária, 24,75% foram destinados ao Governo Federal, 9,02% ao Estadual e apenas 2,07% ao Municipal. Em termos absolutos, o Governo Federal arrecadou 69,05% dos tributos brasileiros contra 25,16% dos estados e 5,79% dos municípios, demonstrando a fraca distribuição de recursos aos municípios brasileiros.

2.2 Os tributos municipais – Receitas Próprias

De acordo com a Lei 4.320/64 no seu art. 9º, Tributo é a receita derivada constituída pelas entidades de direito público, abarcando os impostos, as taxas e contribuições cujo

produto seja destinado ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

É no artigo 11 da referida Lei que a classificação das receitas públicas é apresentada nas categorias correntes e de capital. A primeira subdividindo-se em receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes. A segunda subdividida em receitas provenientes da realização de recursos financeiros de constituição de dívidas; da conversão em espécie de bens e direitos; dos recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital; e, ainda, do superávit do orçamento corrente.

Sobre essa classificação, são nas receitas tributárias que se encontram os chamados tributos próprios, ou seja, aqueles estabelecidos no artigo 156 da Constituição Brasileira de 1988, especificamente Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Imposto Sobre Serviços (ISS) e também as receitas com taxas e contribuições de melhorias.

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS: é um tributo de competência municipal e distrital, conforme disposto no o Art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988 e incide sobre todas as prestações de serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar 116/03, com alíquota mínima de 2% e máxima de 5%, de acordo com o art. 3º da Emenda Constitucional 37/2002.

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU: Com incidência sobre a propriedade predial e territorial urbana, o IPTU é também de competência dos municípios e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel localizado na zona urbana do município. Disposto no art. 156, inciso I, da Constituição Federal de 1988, tem como base de cálculo o valor venal do imóvel. Esse tributo correspondeu em 2012 a 0,48% do PIB brasileiro com o montante de 21 bilhões e está posicionado em 2º lugar no ranking dos tributos municipais e 15º de todos os tributos arrecadados no Brasil, conforme dados da RFB (2013).

Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI: O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é um tributo de competência municipal, disposto no Art. 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988, e incide a qualquer título, por ato oneroso de

bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como na cessão de direitos a sua aquisição.

Taxa: O Art. 145 inciso II da Constituição Federal de 1988 atribui à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Contribuição de Melhoria: Disposta no art. 145, inciso II, da Constituição Federal de 1988, a contribuição de melhoria é um tributo de competência comum a todos os entes tributantes, sejam a União, os Estados ou Municípios. Conforme o dispositivo legal trata-se de um tributo que tem como objetivo recuperar o montante de recursos públicos investidos em obras públicas que provocaram valorização de imóveis particulares.

Ao apresentar tal classificação, Slomski (2013) faz críticas pelo fato das transferências correntes não fazerem parte dessa classificação e justifica seu posicionamento por duas razões, a primeira pela duplicação da receita divulgada, já que a mesma receita apresentada pelo Estado será divulgada pelo Município relativamente a sua quota-parte. E a segunda por entender que não existe dependência municipal de recursos recebidos em transferência dos estados, já que o artigo 158 da Constituição Brasileira diz pertencer aos municípios, diferentemente do que de fato ocorre.

É importante salientar que em função da Portaria do Ministério da Fazenda nº. 184/08 o Governo Brasileiro deu início ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público atribuindo à Secretaria do Tesouro Nacional – STN essa responsabilidade em consonância com aquelas normas publicadas pela *International Federation of Accountants - Ifac*.

Dessa forma, ainda que não recepcionada no rol das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), é fundamental transitarmos em algumas definições estabelecidas nas Normas Internacionais, em específico na *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 23 – Receita de Transação sem Contraprestação*¹, uma vez que essa Norma corrobora as colocações de Slomski (2013).

¹ Receita de Transação com Contraprestação é tratada na IPSAS 9.

De acordo com CFC (2010, p. 670), “A receita compreende ingressos brutos de benefícios econômicos ou de potencial de serviço recebido e a receber pela entidade objeto das demonstrações contábeis, o que representa um aumento nos ativos líquidos / patrimônio líquido” e “os tributos estão definidos no parágrafo 7 como benefícios econômicos compulsoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, de acordo com as leis ou regulamentos estabelecidos para fornecer receita ao governo” (CFC, 2010, p. 673), por outro lado, vejamos a definição de transferência:

76. Sujeita ao parágrafo 98, uma entidade deve reconhecer um ativo em relação às transferências quando os recursos transferidos se encaixem na definição de ativo e satisfaçam o critério para o reconhecimento como ativo.

77. As transferências incluem subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes, doações e bens e serviços em espécie. Todos estes itens apresentam o atributo comum de transferência de recursos de uma entidade a outra sem fornecer valor aproximadamente igual em troca e de não serem tributos conforme definido nesta Norma. (CFC, 2010, p. 685).

A *IPSAS 23* ainda traz no seu bojo o seguinte esclarecimento, “73. A receita tributária não deve ser considerada bruta pelo montante de despesas tributárias” (CFC, 2010, p. 685), diferentemente do que a atual legislação brasileira estabelece no caso das receitas transferidas do Governo Federal e Estadual aos municípios.

Dessa forma, fica evidente que as receitas classificadas como transferências correntes, aquelas elencadas no artigo 156 da Constituição Brasileira de 1988 e no contexto da Lei 4.320/64, poderiam ser classificadas como receitas tributárias de acordo com o conceito apresentado pelo *IFAC*.

2.3 Teoria da Tributação

A finalidade primordial da tributação é proporcionar receitas para que o estado possa fazer frente às necessidades públicas ou coletivas, mediante o exercício de funções a ele inerentes. Ainda que muitos dos postulados da Teoria da Tributação tenham sido formulados antes ou depois da obra de Adam Smith, nasceram em razão do desejo de

suprimir técnicas tributárias que eram tidas como prejudiciais sob um espectro econômico, social ou ético, substituindo-as por outras melhores (SANTOS, 2011).

Ainda segundo Santos (2011), Adam Smith em 1776 foi pioneiro na Teoria da Tributação e afirma que existiam quatro máximas aplicáveis aos impostos em geral: equidade, certeza, eficiência e conveniência. Muito embora tais máximas tenham sido formuladas em um cenário de liberalismo econômico, não se afastam do que os financistas públicos pregam para um sistema tributário ideal.

Segundo a teoria de Smith, primeiramente os súditos do Estado deveriam contribuir para as despesas estatais de maneira proporcional às suas capacidades, em proporção à receita que cada aufere. Esse seria o fator que determinaria a equidade ou a ausência de equidade na tributação. Smith afirmava que a equidade poderia ser atingida mediante contribuições individuais de maneira proporcional para as despesas estatais, não havendo a necessidade de imposição tributária progressiva (SANTOS, 2011).

O referido autor ainda acrescenta que para Adam Smith, a certeza da tributação era muito importante e cada indivíduo deveria ter prévio conhecimento do período e da forma de recolhimento. Com a eficiência, o autor abordava como pressuposto o planejamento do tributo, para que se retire do cidadão o mínimo possível de recursos. O tributo deveria ser exigido no momento e na maneira que fosse mais provável que o contribuinte tivesse recursos para efetuar o pagamento, sendo, portanto, conveniente.

A OCDE (2011) elaborou um estudo voltado para política fiscal e afirma que a tributação deve dedicar atenção aos vetores eficiência, equidade, exigibilidade e cumprimento. Pelo motivo da tributação poder alterar o comportamento de consumidores, produtores e trabalhadores, um dos principais efeitos a serem evitados é a redução da eficiência econômica.

A distribuição dos encargos tributários deve se pautar pela justiça ou equidade, ainda que implique em perda de eficiência. A exigibilidade e cumprimento são importantes fatores para percepção da eficiência e equidade da tributação. A eficiência pode ser alcançada por meio de aumento da base tributária; conferência de alíquotas físicas e integração entre as diferentes estruturas tributárias para evitar oportunidades de planejamento tributário (OCDE, 2011).

2.4 Indicadores de Carga Tributária

Para que se possa avaliar a gestão tributária governamental faz-se necessária a avaliação de alguns indicadores básicos de carga fiscal que, como apresentados por Carlos (2008) e também por Pereira (2009), se dividem basicamente em carga tributária, estrutura fiscal e o esforço fiscal.

A utilização desses indicadores permite a verificação do nível de desenvolvimento fiscal independentemente do nível de governo ser federal, estadual ou municipal. Por exemplo, de acordo com dados da OCDE (2015), a Dinamarca é o país com a maior carga tributária do mundo e, como já destacado por Ganghof (2007), possui esse título há mais de 10 anos, entretanto tem uma distribuição eficiente desses recursos à população.

A carga tributária é o indicador mais utilizado para mensurar a “carga fiscal global” através da verificação do percentual de riqueza produzida pelo país que é transferida dos particulares para o setor público (PEREIRA, 2009).

Segundo Varsano et al. (1998), a análise da carga tributária entre países não é um conceito pleno, já que uma carga tributária pode ser alta para uma sociedade e baixa para outra, dependendo das respectivas capacidades contributivas e provisões públicas de bens, indicando que as comparações têm pouco significado analítico.

A estrutura fiscal que traduz a repartição da receita fiscal total entre os principais tributos representa outra forma de análise da carga tributária, pois se caracteriza pela forma como se articulam entre si os diversos impostos integrantes de um sistema fiscal, pela posição de cada um deles no total das receitas fiscais (PEREIRA, 2009).

Ainda segundo o autor, atualmente temos dois sistemas fiscais, o sistema fiscal de um país industrializado, que seria o caso da Dinamarca, e o sistema fiscal dos países em desenvolvimento, que seria o caso do Brasil. No primeiro verifica-se uma predominância dos impostos sobre a renda das pessoas físicas, uma vez que em função do nível de industrialização e do fenômeno urbanístico, permite um elevado volume populacional economicamente ativo. Esse sistema possui um grau de sofisticação porque corresponde adequadamente às necessidades econômicas e sociais dos países em termos tributários.

Por outro lado, no sistema dos países em desenvolvimento a estrutura fiscal baseia-se em grande parte nos tributos indiretos e naqueles relacionados ao comércio externo (exportação), podendo ser explicado em parte pela baixa renda *per capita* que inviabiliza a tributação pelo rendimento, sendo marcado ainda por um sistema fiscal incipiente com uma legislação fiscal em alguns casos inadequada.

Santos e Martins (2009) defendem que o índice de esforço fiscal relativo corresponde ao rácio entre a carga tributária efetiva e a calculada com base numa regressão. Pereira (2009) define em uma das suas principais obras que esse índice é o confronto entre o nível de fiscalidade efetivo e o nível de fiscalidade potencial, no qual se o primeiro for maior que o segundo significa que é exigido um esforço fiscal maior à população, ou seja, a capacidade fiscal está sobreutilizada, e na situação contrária, a capacidade tributária está a ser subutilizada.

Em um estudo elaborado por Menezes (2013) o Brasil possui o segundo maior índice de esforço fiscal em uma análise realizada com alguns países membros da OCDE, o que sugere que a carga tributária brasileira está acima do potencial, ficando desta forma sobreutilizada.

3. Procedimentos Metodológico

Classificação da Pesquisa

A metodologia da pesquisa classifica-se como descritiva, pois se propõe a descrever, a analisar, a registrar e a interpretar as características dos municípios do Estado de Minas Gerais relativamente às receitas próprias e conforme Gil (2002, p. 42), essas pesquisas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto à abordagem do problema, foi realizada uma pesquisa quantitativa que de acordo com Beuren (2013, p. 92), essa abordagem se “caracteriza pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esse procedimento não é tão profundo uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos”.

Coleta e Análise dos Dados

Para realização da pesquisa, os dados relativos às receitas próprias dos municípios mineiros foram coletados eletronicamente no banco de dados disponibilizado pelo Tesouro Nacional através do FINBRA – Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios, no período de 2009 a 2013. Foi considerada ser essa a base de dados mais recente e ainda o disposto no artigo art. 173 do Código Tributário Nacional que diz: “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos”.

As informações coletadas foram divididas em dois grupos, o primeiro relativo ao período de 2009 a 2013, para que se tivesse uma dimensão da variável dependente, em que foi realizada uma análise estatística descritiva para a compreensão da evolução dos tributos municipais; e o segundo informações do exercício de 2011, em função da inexistência de dados recentes relativos às variáveis independentes, para cálculo do esforço fiscal por meio de regressão linear múltipla.

No primeiro grupo, dos 853 municípios mineiros da base de dados do Finbra, 140 municípios foram excluídos por não apresentarem informações em um dos 5 anos, reduzindo a amostra para 713 municípios. Para o segundo grupo, foram excluídos ainda 51 municípios por terem sido considerados *outliers* em termos de arrecadação total ou de renda *per capita*, sendo a amostra final analisada composta de 662 municípios.

Essas exclusões se justificam também pelas dificuldades encontradas na realização de pesquisas em finanças públicas, em específico quanto à qualidade e a confiabilidade dos dados e ainda pelo fato das informações do Finbra não cobrirem a totalidade dos municípios do país, já que alguns fazem somente as apresentações aos tribunais de contas subnacionais (ORAIR; ALENCAR, 2010).

Além das informações do Finbra, relativas ao exercício de 2011, foram eletronicamente coletados dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2011a, 2011b) por ser o último ano em que o IBGE divulgou a informação de renda *per capita* municipal, sendo essa uma das variáveis independentes do modelo de estimativa do esforço fiscal. Foram coletados dados de **Renda per Capita; Valor Adicionado do Setor dos Serviços** (comércio e serviços de manutenção e reparação; serviços de alojamento e alimentação; transportes, armazenagem e correio; serviços de informação;

intermediação financeira, seguros e previdência complementar e serviços relacionados; atividades imobiliárias e aluguéis; serviços prestados às empresas; administração, saúde e educação públicas e seguridade social; educação e saúde mercantis; e serviços prestados às famílias e associativos e serviços domésticos); **valor adicionado bruto do setor agropecuário** (atividades agricultura, pecuária, silvicultura e exploração florestal e pesca); e **valor adicionado bruto do setor da indústria** (indústria extrativa, indústria de transformação, construção civil e produção e distribuição de eletricidade, gás, água, esgoto e limpeza urbana) (IBGE, 2008). A utilização de informações setoriais é necessária já que essas possuem elementos específicos de cada setor da economia, o que permitirá avaliar a influência positiva ou negativa desses setores na arrecadação municipal total.

Essas informações relativas ao período de 2011 foram utilizadas para cálculo do índice de esforço fiscal que, conforme descrito por Santos e Martins (2009) e Pereira (2009), tem como origem o trabalho de Lotz e Morss (1967), cujo modelo foi posteriormente analisado por Bahl (1971) e nos últimos anos por diversos outros autores como mais recentemente apresentado por Gupta (2007), que em seu trabalho expôs a diversidade de modelos sobre o assunto sem definir um consenso da academia sobre as variáveis independentes a serem utilizadas.

Dessa forma, não obstante as limitações dos modelos de esforço fiscal primordialmente aplicados a países em desenvolvimento, este trabalho utiliza como ponto de partida o modelo proposto em 1967, neste caso aplicado aos municípios mineiros, pelo método dos mínimos quadrados em que “T” representa o Total das Receitas Fiscais e “Y” o Produto Interno Bruto, adicionado das variáveis Valor Adicionado Bruto do Setor dos Serviços (*VABServ*), Valor Adicionado Bruto do Setor Agropecuário (*VABAgro*) e Valor Adicionado Bruto do Setor da Indústria (*VABInd*), variáveis essas também utilizadas por Piancastelli, Miranda e Vasconcelos (2004) em um trabalho realizado sobre os estados brasileiros.

Em termos de relação com o Total das Receitas Fiscais, espera-se que com exceção do Valor Adicionado Bruto do Setor Agropecuário (*VABAgro*), todas as demais variáveis independentes (*Pib*, *Pibper*, *VABServ*, *VABInd*) sejam positivamente relacionadas à variável dependente, em especial à variável *VABServ*, já que essa engloba diretamente

as atividades que são fato gerador do ISS, principal tributo municipal em termos de arrecadação.

Quadro 1 – Variáveis da pesquisa

Variável	Descrição	Sinal Esperado
<i>RecTot</i>	Logaritmo da Receita Própria Municipal Total (Tributos próprios)	+/-
<i>Pib</i>	Logaritmo do Produto Interno Bruto Municipal.	+
<i>Pibper</i>	Logaritmo do Produto Interno Bruto <i>per capita</i> Municipal.	+
<i>VABServ</i>	Logaritmo do percentual de participação do VAB do setor de serviços.	+
<i>VABAgro</i>	Logaritmo do percentual de participação do VAB do setor Agropecuário.	-
<i>VABInd</i>	Logaritmo do percentual de participação do VAB do setor da Indústria.	+

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base no Quadro 1, tem-se o seguinte modelo de regressão linear múltipla:

$$\ln(\text{RecTot}) = \ln(\alpha) + \beta_1 \ln(\text{Pib}) + \beta_2 \ln(\text{Pibper}) + \beta_3 \ln(\text{VABServ}) + \beta_4 \ln(\text{VABAgro}) + \beta_5 \ln(\text{VABInd}) + \varepsilon$$

Utilizando o modelo descrito será possível estimar a Receita Própria Municipal dos 662 municípios mineiros analisados e com essa estimação realizar o cálculo do esforço fiscal através da seguinte fórmula:

$$EF = \frac{\text{Rectoteft}}{\text{Rectotest}}$$

EF é o esforço fiscal, *Rectoteft* representa a receita total efetiva extraída do Finbra relativamente ao exercício de 2011 e *Rectotest* a receita total estimada para o mesmo exercício.

3,0 Análise Dos Resultados

Com os 713 municípios selecionados no primeiro grupo da amostra, realizou-se, então, uma análise estatística descritiva que possibilitou verificar a distribuição das receitas próprias no período de 2009 a 2013, conforme a Tabela 2:

Tabela 2 – Distribuição dos tributos próprios dos Municípios de MG

Tributos Municipais	2009	2010	2011	2012	2013
ISS	48%	48%	48%	47%	48%
IPTU	28%	28%	28%	27%	27%
ITBI	11%	13%	14%	15%	15%
Taxas	13%	11%	10%	11%	10%
Total	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A distribuição dos tributos municipais em Minas Gerais com base nos dados do Finbra para o período de 2009 a 2013 é correspondente à dos demais municípios brasileiros, como apresentado por RFB (2013) e Orair e Alencar (2010).

É evidenciada a predominância do ISS que corresponde a mais de 40% da arrecadação dos tributos próprios em todo o período de 2009 a 2013, seguida do IPTU e ITBI, ficando as taxas nas últimas posições, exceto em 2009. O percentual das contribuições foi inferior a 1%, portanto não foram apresentados.

Em termos de ISS no estado mineiro, o município de Belo Horizonte, embora tenha sido excluído da análise do esforço fiscal, é o primeiro colocado na arrecadação, com uma média anual no período de 2009 a 2013 no montante de 752 milhões de reais e o município de Serra da Saudade o último colocado, com arrecadação média de 17 mil reais.

O IPTU também tem Belo Horizonte como primeiro colocado com uma arrecadação média de 608 milhões de reais e Ouro Verde de Minas com o menor montante, em média de 221 reais.

Chapada do Norte foi o município com menor arrecadação de ITBI, com média de 760 reais e Belo Horizonte o que mais arrecadou, com uma média de 257 milhões de reais anuais, município esse que também liderou a arrecadação das taxas com um montante

de 141 milhões de reais, enquanto Couto de Magalhães de Minas arrecadou em média 16 reais no período analisado.

Apenas as Contribuições de Melhoria de Belo Horizonte deixaram de ser primeiras colocadas em arrecadação, uma vez que o município de Timóteo arrecadou 1,2 milhões de reais no período analisado.

Após a análise das receitas próprias, como proposto, realizamos a aplicação do modelo de regressão linear múltipla na amostra do segundo grupo, ou seja, composta de 662 municípios no período de 2011, cujos resultados são apresentados a seguir:

Tabela 3 – Resumo do modelo de regressão

Modelo	R	R ²	R ² Ajustado	Erro padrão estimado
1	,894 ^a	,799	,797	,61709

a. Variáveis predictoras: (Constante), *Pibper*, *VABAgro*, *VABInd*, *Pib*, *VABServ*

b. Variável dependente: *RecTot*

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4 - ANOVA^b

Modelo	Soma dos quadrados	Df	Média quadrado	F	Significância
1 Regressão	990,304	5	198,061	520,113	,000a
Residual	249,807	656	,381		
Total	1240,111	661			

a. Variáveis predictoras: (Constante), *VABInd*, *VABServ*, *Pib*, *VABAgro*, *Pibper*

b. Variável dependente: *RecTot*

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 5 - Coeficientes da regressão múltipla do modelo completo

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	T	Sig.	Estatística colinearidade	
	B	Desvio padrão	Beta			Tolerância	VIF
1 (Constante)	-9,664	,918		-10,528	,000		
<i>VABAgro</i>	-,037	,040	-,026	-,934	,350	,411	2,431
<i>VABInd</i>	,101	,060	,042	1,700	,090	,495	2,021
<i>VABServ</i>	,863	,169	,150	5,108	,000	,357	2,804

<i>Pib</i>	1,059	,031	,869	34,282	,000	,478	2,093
<i>Pibper</i>	,112	,096	,038	1,157	,248	,289	3,456

a. Variável dependente: *RecTot*
 Fonte: Dados da pesquisa

Como se pode verificar na Tabela 3, o modelo utilizado é altamente significativo com um poder explicativo de 79,9%, ou seja, as variações na variável dependente *RecTot* são explicadas pelas variações ocorridas nas variáveis independentes.

As variáveis *VABAgro*, *VABInd* e *Pibper* demonstraram não ser estatisticamente significantes ($p > 0,05$), com baixo poder preditivo, tendo a variável *VABagro* relação negativa, diferentemente das demais como esperado e corroborando com o trabalho realizado por Piancastelli, Miranda e Vasconcelos (2004), relativamente aos estados brasileiros.

O resultado obtido com as variáveis explicativas *VABServ* e *Pib* foram significativos a 5% ($p < 0,05$) e indicam que alterações no setor de serviços e no PIB afetam a arrecadação municipal e a carga tributária total. Destaca-se que relativamente à variável *VABServ* os autores já esperavam esse resultado obtido uma vez que grande parte da arrecadação municipal refere-se ao ISS, portanto, o Valor Adicionado do Setor dos Serviços é variável a ser considerada pela gestão municipal como indicativo de aumento ou redução na arrecadação; e acréscimos na *VABServ* significam potenciais aumentos na arrecadação. Sobre a variável *Pib* os resultados também eram esperados já que o modelo teórico base de Lotz e Morss (1967) tinha essa variável como a única independente com poder explicativo. O modelo final, portanto, é apresentado a seguir:

$$\ln(\text{RecTot}) = -9,664 (\alpha) + 1,059 (\text{Pib}) + 0,112 (\text{Pibper}) + 0,863 (\text{VABServ}) - 0,037 (\text{VABAgro}) + 0,101 (\text{VABInd}) + \varepsilon$$

Sobre os pressupostos da regressão que garantem a integridade dos testes de ajustamento e de significância do modelo, verificaram-se aspectos relativos à multicolinearidade e autocorrelação serial.

Quanto à multicolinearidade, verificou-se que o modelo possui índices aceitáveis relativamente ao VIF e à tolerância, uma vez que, segundo Cunha e Coelho (2014),

estando o VIF de 1 até 10, a multicolinearidade é aceitável e tolerância de 1 a 0,10 a multicolinearidade também é aceitável. Quanto à ausência de autocorrelação serial os resultados do teste de DURBIN-WATSON indicam que o pressuposto foi atendido, uma vez que o resultado é próximo de 2 (DURBIN-WATSON = 1,842).

Foi estimado, com base no modelo, a Receita Própria Municipal dos 662 municípios mineiros analisados, cujos resultados são apresentados a seguir:

$$EF = \frac{1.298.457}{999.672}$$

Dessa forma, o esforço fiscal dos municípios mineiros é 1,30, o que significa que a carga tributária efetiva é superior à estimada, exigindo da população maior esforço fiscal. A capacidade tributária dos municípios mineiros é, portanto, sobreutilizada. Os resultados obtidos sobre o esforço fiscal corroboram outros estudos realizados no âmbito federal, conforme Menezes (2013), e no âmbito estadual, conforme Piancastelli, Miranda e Vasconcelos (2004). Entretanto, o estudo diverge dos resultados obtidos por Orair e Alencar (2010), que indicaram uma subutilização da carga fiscal pelos municípios brasileiros. Ressalta-se que o resultado apresentado no estudo considerou mais de 5 mil municípios brasileiros, o que de certa forma pode limitar tal divergência, uma vez que trabalhamos somente com municípios de um único estado.

Considerações Finais

A análise da gestão fiscal pública se dá através da análise de determinados índices, como, por exemplo, a carga tributária, a estrutura fiscal e o esforço fiscal. O indicador mais utilizado para verificar a “carga fiscal global” é a carga tributária, que consiste na verificação do percentual de riqueza gerado pelos particulares e a sua transferência ao setor público.

A estrutura fiscal permite a análise da distribuição da receita fiscal total entre os principais tributos, ou seja, a forma como esses se articulam entre os diversos integrantes do sistema fiscal. O esforço fiscal permite através de cálculos estatísticos estimar a carga tributária potencial que o ente governamental seria capaz de obter.

O objetivo da pesquisa foi o de avaliar o esforço fiscal e as variáveis que determinam a capacidade tributária de 662 municípios mineiros, através do emprego de regressão linear múltipla no modelo utilizado e com base no índice calculado discutir o potencial de arrecadação dos municípios e a eficiência na gestão pública municipal no Estado de Minas Gerais.

Adicionalmente, para fins de análise da gestão fiscal municipal, procedeu-se também verificação da estrutura fiscal de 713 municípios com informações disponibilizadas no Finbra no período de 2009 a 2013, sedimentando a predominância do ISS, sendo esse responsável por quase 50% da arrecadação total dos municípios mineiros no período, o que pode, sem dúvidas, representar fator de agravamento da guerra fiscal no âmbito municipal e potenciais problemas aos municípios em situações de queda do PIB.

O modelo utilizado teve o resultado altamente significativo com um poder explicativo de 79,9%, ou seja, as variações na variável dependente *RecTot* são explicadas pelas variações ocorridas nas variáveis independentes.

As variáveis *VABAgro*, *VABInd* e *Pibper* demonstraram não ser estatisticamente significantes, com baixo poder preditivo, tendo a variável *VABagro* relação negativa, diferentemente das demais. Por outro lado, as variáveis *VABServ* e *Pib* se apresentaram estatisticamente significativas ao modelo.

O resultado obtido com as variáveis explicativas *VABServ* e *Pib* indicam que alterações no setor de serviço e no PIB afetam a arrecadação municipal e a carga tributária. Destaca-se que relativamente à variável *VABServ* os autores já esperavam esse resultado uma vez que grande parte da arrecadação municipal refere-se ao ISS portanto, o Valor Adicionado do Setor dos Serviços é variável, a ser considerada pela gestão municipal como indicativo de aumento ou redução na arrecadação. Acréscimos na *VABServ* significam potenciais aumentos na arrecadação. Sobre a variável *Pib*, os resultados também eram esperados, já que o modelo base tinha essa variável como a única independente, já que aumentos ou reduções no PIB afetam a arrecadação fiscal.

Sobre os pressupostos da regressão que garantem a integridade dos testes de ajustamento e de significância do modelo, verificou-se aspectos relativos à multicolinearidade e autocorrelação serial. Quanto à multicolinearidade verificou-se que o modelo possui índices aceitáveis relativamente ao VIF e à tolerância. Quanto à ausência de autocorrelação serial os resultados indicam que o pressuposto foi atendido.

O esforço fiscal para o exercício de 2011 teve resultado de 1,30 obtido através do rácio

entre a receita própria total efetiva (R\$1.298.457) e receita própria total estimada (R\$999.672), demonstrando que a carga tributária efetiva nos municípios mineiros é superior à estimada, exigindo da população maior esforço fiscal. A capacidade tributária dos municípios mineiros é, portanto, sobreutilizada, apresentando um baixo potencial de arrecadação, ou seja, não há margem de manobra para acréscimos. Isso significa que os municípios mineiros têm alta arrecadação de receita própria efetiva, acima do que é estimado, e por isso é exigido da população maior esforço fiscal. Essa afirmação sugere que os municípios arrecadam mais do que era suposto, demonstrando com restrições ineficiência na gestão pública.

Este estudo possui algumas limitações relativamente à falta de dados de todos os municípios mineiros, o que levou os pesquisadores a realizar redução no número total de municípios analisados; o estudo se limitou às receitas próprias municipais, não avaliando as receitas de transferência e nem mesmo aspectos relativos às despesas públicas; para aplicação do modelo de regressão linear os municípios com maior PIB e renda *per capita* tiveram que ser excluídos por serem *outliers* (Belo Horizonte, Juiz de Fora, Uberlândia, Governador Valadares, Montes Claros, Betim, Ipatinga, Uberaba, entre outros).

Como sugestão para investigação futura seria uma análise dos municípios que foram excluídos por serem *outliers* na amostra utilizada; a inclusão de outras variáveis potencialmente explicativas, como, por exemplo, a utilização de meios eletrônicos na arrecadação fiscal municipal, e também a análise de outros municípios em diferentes estados brasileiros.

Referências Bibliográficas

BAHL, R. W. A Regression Approach to Tax Effort and Tax Ration Analysis. Staff Papers - **International Monetary Fund**, Washington, XVIII, n. 3, Novembro 1971. 570-608.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática, São Paulo, 2013.

BRASIL. **Lei 4.320**. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, Brasília, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 02 Janeiro 2015.

BRASIL. **Lei 5.172**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios., 25 Outubro 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 12 Janeiro 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei 195**. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria, 24 Fevereiro 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm>. Acesso em: 07 Janeiro 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Resolução 22**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais., Brasília, 1989. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1989.pdf>>. Acesso em: 8 Janeiro 2015.

BRASIL. **Portaria 184**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público., 25 agosto 2008. Disponível em: <<Http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 06 janeiro 2015.

CARLOS, A. B. **Impostos**: Teoria Geral. Coimbra: Ed. Almedina, 2008.

CARVALHO, K. G. **Direito Constitucional**. 12. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. 1104 p.

CFC, C. F. D. C. **Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público**. Brasília: IFAC, 2010. 1419 p.

CUNHA, J. V. A. D.; COELHO, A. C. Regressão Linear Múltipla. In: CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. **Análise Multivariada**. . São Paulo: Atlas, 2014. p. 568.

FINBRA. **Tesouro Nacional**, 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/327844/pge_finbra_2009.zip/8f85ed32-7a52-47dc-a7ba-e5ecaa551899>. Acesso em: 2 Dezembro 2014.

FINBRA. **Tesouro Nacional**, 2010. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/327844/pge_finbra_2010.zip/4560c066-10a1-483c-9067-7f1bb60b4152>. Acesso em: 2 Dezembro 2014.

FINBRA. **Tesouro Nacional**, 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/327844/pge_finbra_2011.zip/07279645-05d4-4835-9d59-b931f7144b0c>. Acesso em: 2 Dezembro 2014.

FINBRA. **Tesouro Nacional**, 2012. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/327844/pge_finbra_2012.zip/561d62f0-caa9-4fe2-b901-911f7e41b8d8>. Acesso em: 2 Dezembro 2014.

FINBRA. **Siconfi - Tesouro Nacional**, 2013. Disponível em: <<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf;jsessionid=LFNShVM7zH-FOQpYtaXZjpi6.node2>>. Acesso em: 02 Dezembro 2014.

GANGHOF, S. The Political Economy of High Income Taxation Capital Taxation, Path Dependence, and Political Institutions in Denmark. [S.l.]: **Comparative Political Studies**, v. 40, 2007. 1059-1084 p.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**, São Paulo, 2002.

GUPTA, A. S. Determinants of tax revenue and reports in developping countries. **International Monetary Fund Working Paper**, 07, n. 184, 2007.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - **Produto Interno Bruto dos Municípios**. Série relatórios metodológicos, Rio de Janeiro, 29, 2008.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - **Banco Multidimensional de Estatísticas - Valor Adicionado Bruto por Setor**, 2011(a). Disponível em: <<https://www.bme.ibge.gov.br/app/adhoc/index.jsp>>. Acesso em: 2 Dezembro 2014.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - **Produto Interno Bruto dos Municípios** 2011, 2011(b). Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Pib_Municipios/2011/xls/Pib_Municipal_2007_2011_xls.zip>. Acesso em: 2 Dezembro 2014.

LOTZ, J. R.; MORSS, E. R. Measuring Tax Effort in Developing Coutries. **Staff Papers - International Monetary Fund**, Washington, XiV, n. 3, Novembro 1967. 478-497.

MATIAS-PEREIRA, J. **Curso de Administração Pública**: foco nas instituições e ações governamentais. 3 Edição. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 280 p.

MENEZES, J. P. C. B. Reforma Tributária: Introdução do Iva no Brasil baseado no Modelo Português (Europeu). **Revista Gestão & Tecnologia**, Pedro Leopoldo, 13, n. 2, Mai-Ago 2013.

NASCIMENTO, S. P. D. **Guerra Fiscal**: uma avaliação comparativa entre alguns Estados participantes. Econ. Aplic., São Paulo, Out-Dez 2008. 677-706. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ecoa/v12n4/07.pdf>>. Acesso em: 07 Janeiro 2015.

OCDE. **Revenue Statistics - Comparative Tables**, 2015. Disponível em: <stats.oecd.org/index.aspx?DatasetCode=rev>. Acesso em: 07 Janeiro 2015.

ORAIR, R. O.; ALENCAR, A. A. **Esforço Fiscal dos Municípios**: indicadores de condicionalidade para o sistema de transferências intergovernamentais. ESAF, Brasília, 2010. Monografia premiada com o primeiro lugar no XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010: Homenagem a Joaquim Nabuco. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília (DF).

PEREIRA, M. H. D. F. **Fiscalidade**. Coimbra: Ed. Almedina, 2009.

PIANCASTELLI, M.; MIRANDA, R. B.; VASCONCELOS, J. R. D. **Esforço Fiscal dos Estados Brasileiros**. TEXTO PARA DISCUSSÃO No 1045, Brasília, Setembro 2004.

RFB. **Carga Tributária no Brasil - 2012**, Dezembro 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. Acesso em: 07 Janeiro 2015.

SANTOS, A. C. D.; MARTINS A. M. F. **Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal: relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal**. Centro de Estudos Fiscais, 2009.

SILVA, M. S. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. **Nova Economia**, Belo Horizonte, 15, n. 1, 2005. 117-137.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública**: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). São Paulo: Ed. Atlas, v. 3 ed., 2013. 304 p.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação.** São Paulo: EAESP/FGV, 2003. 172 p. Tese (doutorado) . Curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV.

VARSANO, R. et al. **Uma análise da Carga Tributária do Brasil.** IPEA - Texto para discussão, 583, 1998. 1-71.