

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD**  
**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

VIVIANE ASANUMA PAULINO

**MENSURAÇÃO DA EFICIÊNCIA TÉCNICA DOS MUNICÍPIOS**  
**DE MATO GROSSO DO SUL NA ALOCAÇÃO DOS RECURSOS**  
**PÚBLICOS NAS FUNÇÕES DE GOVERNO**

Dourados/MS

2016

VIVIANE ASANUMA PAULINO

**MENSURAÇÃO DA EFICIÊNCIA TÉCNICA DOS MUNICÍPIOS  
DE MATO GROSSO DO SUL NA ALOCAÇÃO DOS RECURSOS  
PÚBLICOS NAS FUNÇÕES DE GOVERNO**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora Cristiane Mallmann Huppés

Banca Examinadora

Professor: António Carlos Vaz Lopes

Professor: Alexandre de Souza Corrêa

Dourados/MS

2016

# **MENSURAÇÃO DA EFICIÊNCIA TÉCNICA DOS MUNICÍPIOS DE MATO GROSSO DO SUL NA ALOCAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS NAS FUNÇÕES DE GOVERNO**

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

(Presidente) Cristiane Mallmann Huppés

(Avaliador) António Carlos Vaz Lopes

(Avaliador) Alexandre de Souza Corrêa

Dedico à minha mãe Eva e à minha linda Maria, que me apoiaram e entenderam a minha ausência.

## **AGRADECIMENTOS**

Gratidão, o mais sublime ensinamento, o mais sublime sentimento.

Deus, a Ele agradeço a força e a determinação concedida.

Mãe, minha guerreira, agradeço o apoio e os cuidados com minha linda Maria, quando não pude estar presente.

Gratidão ao professor Antonio e Alexandre por fazerem parte da minha banca e os ensinamentos que ajudaram na concretização deste trabalho.

Aos colegas de trabalho que sempre me apoiaram e incentivaram meus estudos.

Aos professores da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados.

Aos meus amigos da faculdade, pelos anos de estudos e companheirismo.

E minha eterna Gratidão à minha orientadora Cristiane Malmann Huppés, pela dedicação, paciência, amizade e todo ensinamento.

## RESUMO

A pesquisa propõe mensurar a eficiência dos municípios do Estado de Mato Grosso do Sul através da relação entre as funções de governo e os recursos públicos. Os dados municipais foram obtidos da base Finanças do Brasil (FINBRA), correspondem ao ano de 2015. Os dados são analisados através da Análise Envoltória de Dados (DEA), um método quantitativo que mensura a eficiência a partir da relação entre insumos e produtos. Os resultados indicam que a eficiência pública pode ser mensurada por meio de indicadores resultantes da gestão de recursos. Obteve-se que, 29,5% das cidades do Mato Grosso do Sul como eficientes na alocação dos recursos públicos, e 11% dos municípios são eficientes na arrecadação de receitas próprias e alocação dos recursos públicos. Recomenda-se novas pesquisas com um outro conjunto de variáveis, para mensurar eficiências das cidades, Estados e Governo.

**Palavras-Chave:** Eficiência Municipal; Análise Envoltória de Dados (DEA); Funções de Governo; Gestão de Recursos Públicos.

## **ABSTRACT**

This survey aims to measure the efficiency of municipalities in the state of Mato Grosso do Sul related to the functions of government and available public resources. The data regarding the cities were obtained from FINBRA - Finance Brazil Database, corresponding to the year 2015. The data were analyzed using DEA - Data Envelopment Analysis (DEA), which is a quantitative method for measuring efficiency relation between inputs and outputs. The results indicate that the public efficiency can be measured by means of indicators resulting from resource management. Through the DEA analysis, the research shows that 29.5% of cities in Mato Grosso do Sul are efficient in general and 11% of municipalities are efficient in collecting and allocating their own public resources. Further research is recommended in order to measure efficiencies of cities, states and government with major set of variables.

**Keywords:** Municipal Efficiency; Data envelopment analysis (DEA); Government functions; Management of Public Resources.

## LISTAS DE QUADROS

QUADRO 1 - Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público.....	22
QUADRO 2 - Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil .....	23
QUADRO 3 – Funções de Governo .....	25
QUADRO 4 – Variáveis utilizadas no DEA para mensurar eficiência na arrecadação de recursos próprios .....	33
QUADRO 5 – Variáveis utilizadas no DEA para mensurar eficiência na alocação de recursos públicos .....	34
QUADRO 6 – Municípios eficientes na alocação de recursos públicos e na arrecadação de recursos próprios.....	37

## LISTAS DE TABELAS

TABELA 1 – Estatística descritiva das variáveis utilizadas no DEA para os municípios Sul-mato-grossenses no ano de 2015.....	35
TABELA 2 - Descrição dos municípios eficientes .....	36
TABELA 3 – Resultados DEA na arrecadação de tributos próprios .....	37
TABELA 4 – Resultados DEA na alocação de recursos públicos .....	38
TABELA 5 - Municípios não eficientes na arrecadação e eficientes na alocação .....	38
TABELA 6 - Municípios eficientes na arrecadação e alocação .....	38
TABELA 7 – Despesas nas funções Saúde, Educação, Habitação e Urbanismo e Assistência Social <i>per capita</i> em reais .....	46
TABELA 8 – Receitas com IPTU, ISS, ITIV, Taxas <i>per capita</i> em reais .....	47
TABELA 9 – Resultados DEA orientação- <i>output</i> .....	50

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
1.2 OBJETIVOS .....	11
2.1 <i>Objetivo Geral</i> .....	11
1.2.2 <i>Objetivos Específicos</i> .....	11
1.3 JUSTIFICATIVA .....	11
<b>2 REVISÃO TEÓRICA .....</b>	<b>14</b>
2.1 O ESTADO.....	14
2.2 POLÍTICAS FISCAIS E FUNÇÕES DO GOVERNO.....	17
2.2.1 <i>Função alocativa</i> .....	18
2.2.2 <i>Função distributiva</i> .....	18
2.2.3 <i>Função estabilizadora</i> .....	19
2.2.4 <i>Teoria da tributação</i> .....	19
2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA .....	20
<b>2.4 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO</b> .....	<b>23</b>
2.5 O GASTO PÚBLICO.....	24
2.6 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E TRANSPARÊNCIA PÚBLICA .....	26
2.7 INDICADORES SOCIOECONÔMICOS .....	28
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>30</b>
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS .....	30
3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	30
3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA .....	34
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>35</b>
4.1 ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DAS VARIÁVEIS .....	35
4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS COM A ANÁLISE ENVOLTÓRIA DE DADOS .....	36
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>40</b>
<b>APÊNDICE A- DEMONSTRATIVOS DAS VARIÁVEIS UTILIZADAS NA ANÁLISE ENVOLTÓRIA DE DADOS .....</b>	<b>46</b>
<b>APÊNDICE B- RESULTADOS OBTIDOS PELO DEA .....</b>	<b>50</b>

## **1 INTRODUÇÃO**

O Estado tem papel importante para o desenvolvimento humano, tendo o objetivo de promover o bem comum da sociedade (KOHAMA, 2008). Devido ao crescimento econômico e a conscientização da sociedade, houve transformações na Administração Pública, tendo exigências legais do uso eficiente dos recursos públicos, com boas práticas de gestão fiscal, buscando além de suprir as demandas da sociedade, revelar a importância de diagnosticar a saúde financeira das administrações municipais (DINIZ, MACEDO e CORRAR, 2012).

Diante desse cenário de mudanças na Administração Pública, revela-se a importância da aplicabilidade dos instrumentos contábeis, no sentido de mensurar a eficiência e eficácia dos órgãos que compõe as entidades públicas (XAVIER, 2007). A contabilidade pública, consiste em um instrumento que produz informações relevantes ao processo decisório dos administradores públicos, para que os recursos públicos sejam empregados de forma adequada.

Além de analisar a magnitude dos gastos, faz-se necessário uma análise da aplicabilidade que atenda os princípios da eficiência, eficácia e efetividade dos gastos. Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), exige-se uma aplicação dos recursos públicos de forma planejada em todos os processos, desde o início até a execução dos projetos (CORRAR, 2011).

A LRF exige planejamento, equilíbrio econômico, financeiro do Estado e traz a necessidade de transparência da gestão dos órgãos públicos, sendo um instrumento de valor estratégico na promoção de políticas públicas. Essa transparência buscada pela LRF deve ser compreendida pela sociedade, e não mera divulgação de informações (SOUZA, *et al*, 2010).

Os índices de desempenho, assim como indicadores socioeconômicos, são importantes ferramentas no suporte de elaboração das finanças públicas, aprimorando o desenvolvimento e fortalecendo a gestão (SILVA, 2005).

### **1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA**

A política fiscal é um conjunto de medidas adotadas pelo Governo para arrecadar receitas e realizar despesas. Segundo Gerigk (2007) a administração será eficiente quando conseguir realizar suas ações planejadas, otimizando os recursos disponíveis. Para o equilíbrio financeiro da Gestão Pública busca-se o desenvolvimento e a

implementação de indicadores financeiros que possam mensurar a eficiência, eficácia e efetividade dos gastos públicos.

Com base neste contexto, pretende-se responder o problema que motivou a pesquisa: **Os municípios do Mato Grosso do Sul são eficientes na alocação de seus recursos nas funções de governo?**

## **1.2 OBJETIVOS**

Os objetivos da pesquisa são importantes para o entendimento e desenvolvimento da pesquisa, indica os resultados que pretende atingir, dando respostas ao problema formulado, constituem-se em ações propostas para responder a questão problema (BEUREN, 2010).

### **2.1 Objetivo Geral**

Avaliar a partir de uma métrica contábil, a eficiência na alocação dos recursos públicos nas funções de governo dos municípios de Mato Grosso do Sul.

#### **1.2.2 Objetivos Específicos**

Com intuito de obter respostas ao problema formulado, elencou se os seguintes objetivos específicos:

- Conceituar os aspectos que norteiam o Estado, a administração pública e a Contabilidade Pública;
- Mensurar a eficiência nos gastos públicos municipais e sua relação nas funções de governo;
- Comparar a eficiência técnica dos municípios sul-mato-grossenses na alocação dos recursos públicos.

## **1.3 JUSTIFICATIVA**

A justificativa dessa pesquisa se fundamenta na busca de avanços para mensurar a eficiência das políticas públicas. O gasto do Governo afeta toda uma sociedade, em diversas áreas de atividades, sendo assim, é de suma importância gerir de forma eficiente e eficaz os recursos públicos (GIAMBIAGI e ALÉM, 2011). O mercado sozinho não é capaz de satisfazer todas as necessidades e desempenhar todas as funções econômicas,

para isso o Estado intervém, sendo útil na correção e suplementação do sistema econômico (MUSGRAVE e MUSGRAVE, 1980).

Uma das dificuldades de comprovar a eficiência financeira dos gastos públicos consiste em definir uma métrica que possa conjugar indicadores em um único indicador, capaz de traduzir esta eficiência. Nesta perspectiva, a proposta apresentada pela Análise Envoltória de Dados (DEA), que é uma ferramenta matemática, desenvolvida para determinar a eficiência de unidades produtivas, se revela uma possibilidade de mensurar a eficiência financeira dos gastos públicos.

Nova e Santos (2008) defendem que a contabilidade busque aproximação com a pesquisa quantitativa, já que lida com grandes números de dados e é melhor compreendida com a utilização dos métodos quantitativos, que tem função de acrescentar capacidade prospectiva à Contabilidade. Nesta perspectiva, construir indicadores, mensurando a eficiência das municipalidades, melhora-se o gerenciamento da atividade do poder público.

Nova e Santos (2008) pesquisaram a aplicação do DEA, utilizando variáveis contábeis, tendo em vista as mudanças de paradigmas das pesquisas da área contábil, possibilitando utilizar métodos quantitativos para testar hipóteses sobre o desempenho econômico, financeiro e operacional das entidades. A técnica possibilitou identificar o nível de eficiência das empresas analisadas, permitiu traçar uma fronteira de eficiência, sendo possível analisar o posicionamento das organizações em relação a essa fronteira.

Diniz, Macedo e Corrar (2011) objetivavam a partir de uma métrica contábil avaliar a eficiência financeira na gestão dos recursos públicos de 122 municípios brasileiros e mensurar sua relação com os gastos nas funções de governo. Definiram dez indicadores financeiros, depois, utilizaram o DEA, primeiro para definir os escores de eficiência de cada município e, depois fez-se uma regressão linear, a partir dos escores (variável dependente), para investigar relações da eficiência com as 28 funções de governo. Os resultados revelaram que, dentre as 28 funções de governo dispostas na execução orçamentária, apenas os gastos per capita com saúde, urbanismo e saneamento correlacionaram-se como os escores de eficiência financeira dos municípios.

Borges *et al* (2013) propuseram mensurar a eficiência pública municipal através da relação com despesas por funções de governo e as receitas tributárias próprias utilizando o DEA para mensurar essa eficiência.

A presente pesquisa visa mensurar a eficiência técnica dos municípios sul-matogrossenses com relação a arrecadação de recursos próprios e a alocação dos recursos públicos com as despesas por função com saúde, educação, assistência social, habitação e urbanismo, utilizando a Análise Envoltória de Dados como método quantitativo para mensuração da eficiência técnica.

## 2 REVISÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica apóia e orienta o estudo, principalmente na análise e interpretação dos dados coletados (BEUREN, 2010). Nessa perspectiva esta pesquisa realiza uma revisão bibliográfica, que suportará as discussões necessárias ao atendimento dos questionamentos e objetivos propostos, compreendendo nos seguintes títulos: o Estado, as políticas fiscais, as funções de governo, a contabilidade pública, o planejamento, o orçamento, o gasto público, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a transparência fiscal e os indicadores socioeconômicos.

### 2.1 O Estado

Dentro do âmbito político, administrativo e financeiro do Estado, há uma busca de mecanismos que possam melhor atender as necessidades sociais, tais como: saúde, educação, habitação, saneamento entre outras. Para Kohama (2008), Estado diz respeito à organização do poder político da comunidade, com o objetivo de promover bem da sociedade. O Código Civil (artigo 41, I) conceitua Estado como "a pessoa jurídica de direito público interno, visando regular os interesses estatais e sociais"

Bresser-Pereira (2004, p. 4) conceitua Estado como:

O Estado-nação (ou país, ou Estado nacional, ou nação) é a instituição soberana que serve de base para o Sistema Global em que vivemos. Dentro de cada Estado-nação temos sempre uma sociedade, um Estado, inclusive suas instituições com poder coercivo, e o respectivo território. É preciso, portanto, não confundir o Estado-nação com o Estado. Enquanto o Estado-nação é o ente político soberano no concerto das demais nações, o Estado é a organização dentro desse país com poder de legislar e tributar a respectiva sociedade. O Estado é, portanto, uma organização com poder extroverso sobre a sociedade que lhe dá origem e legitimidade, e o sistema jurídico dotado de coercibilidade sobre todos os membros desse Estado nacional.1 Dentro do Estado, por sua vez, existe um aparelho, ou organização estatal, e um sistema institucional normativo constituído por leis relativamente permanentes e por políticas públicas mais transitórias. O próprio Estado enquanto aparelho é uma instituição organizacional, ao passo que as instituições que ele cria para regular a vida social são instituições puramente normativas. O Estado é o instrumento de ação coletiva por excelência da sociedade.

Bresser-Pereira, (2004) salienta que o Estado organiza a ação coletiva dos cidadãos, desempenha papel econômico de institucionalizar os mercados, promovendo o desenvolvimento e segurança econômica a sociedade, além de ser estruturado, o Estado precisa ser efetivo e eficiente. Rezende (2012) complementa que a eficácia é referente à verificação em que os recursos alocados se ajustem aos objetivos do Governo e a eficiência diz respeito de como esses recursos alocados são utilizados.

Devido a globalização, os avanços de privatizações no setor público, existe a necessidade de rever o papel a ser desempenhado pelo Estado, propõe se um Estado regulador. “A globalização financeira, a abertura comercial, a privatização de empresas públicas, a formação de blocos regionais, o fortalecimento dos poderes locais altera radicalmente o contexto no qual se situavam as estratégias de desenvolvimento” (REZENDE,2012, p. 30).

Bresser-Pereira (2004, p. 11) defende a importância do Estado como principal instituição

Boas instituições são, portanto, essenciais para o desenvolvimento, como o desenvolvimento é fundamental para boas instituições. Entre as instituições, a principal delas é o Estado, seja como conjunto de instituições jurídicas com poder coercitivo sobre a sociedade, seja como aparelho ou organização de Estado, que formula políticas, aprova leis, e as executa. O Estado, enquanto organização, age sobre a sociedade através de suas instituições de longo prazo e de suas políticas públicas, de curto prazo. Para que o aparelho do Estado seja capaz ou dotado de capacidade executiva é necessário que seja sadio do ponto de vista fiscal e financeiro – ou seja, que não esteja excessivamente endividado, nem esteja aumentando sem controle seu endividamento – e eficiente do ponto de vista administrativo.

Joseph Stiglitz (1986, *apud*, GIAMBIAGI, 2011, p. 3) complementa a importância do Estado

Do nascimento à morte, nossas vidas são afetadas de inúmeras maneiras pelas atividades do Governo. Nascemos em hospitais subsidiados, quando não públicos...Muitos de nós recebemos uma educação pública. Virtualmente todos nós, e algum momento de nossas vidas, recebemos dinheiro do Governo, como crianças- por exemplo, através de bolsas de estudo-; como adultos, se estamos desempregados ou incapacitados; ou como aposentados; e todos nós nos beneficiamos dos serviços públicos.

Musgrave e Musgrave (1980), Giambiagi e Além (2011) e Rezende (2012) salientam a importância da existência e intervenção do Estado, pois o sistema de mercado sozinho, não é capaz de satisfazer todas as necessidades e desempenhar todas as funções econômicas. A ação governamental faz-se útil na correção, e suplementação do sistema de mercado. Na literatura econômica existe o “ótimo de Pareto” os mercados competitivos geram alocação de recursos, onde é impossível uma realocação onde um indivíduo aumente seu grau de satisfação sem causar prejuízo ao outro, porém existem as falhas de mercado que impedem a ocorrência de mercado perfeito, e essas falhas justificam a intervenção do Governo, as mais comuns são: a existência de bens públicos, a existência de monopólios, externalidades, mercados incompletos, falhas de informação, desemprego e inflação.

Em relação aos bens públicos todos se beneficiam, “são exemplos de bens públicos: bens tangíveis como as ruas ou a iluminação pública; e bens intangíveis como justiça, segurança pública e defesa nacional” (GIAMBIAGI e ALÉM, 2011, p. 4). Rezende (2012) cita ainda que há duas características em bens públicos, a não rivalidade, onde a utilização de um bem público por uma pessoa não implica privar outras pessoas de utilizá-los, e a impossibilidade de exclusão, onde é impossível impedir que um indivíduo usufrua de um bem público, e é esse princípio da não exclusão no consumo que torna ineficiente o mercado, tornando-se necessário o Estado.

Um outro fator que justifica a intervenção do Estado é denominado monopólio natural, quando um único produtor apresenta maior eficiência econômica, Giambiagi, Além (2011, p. 6) explicitam

No caso da ocorrência do monopólio natural, a intervenção do governo pode tomar duas formas possíveis. Ele pode exercer apenas a regulação dos monopólios naturais, a fim de impedir que o forte poder de mercado detido pelas empresas monopolistas reflita-se na cobrança de preços abusivos junto aos consumidores, o que representaria uma perda de bem-estar para a sociedade como um todo. Alternativamente, o governo pode responsabilizar-se diretamente pela produção do bem ou serviço referente ao setor caracterizado pelo monopólio natural.

Randall (1987, *apud* Turolla e Ohira, 2013) afirma que existindo essas características de monopólio natural, o Governo deve assegurar que as empresas não usem seu poder tanto para gerar lucros abusivos, quanto para diminuir a qualidade dos serviços prestados.

Um outro fator são as externalidades que Giambiagi (2011, p. 6) explica

A existência de externalidades justifica a intervenção do Estado, que pode se dar através: a) da produção direta ou da concessão de subsídios, para gerar externalidades positivas; b) de multas ou impostos, para desestimular externalidades negativas e c) da regulamentação.

As externalidades podem ser positivas ou negativas, sendo assim uma imperfeição do mercado que requer a intervenção do governo. Andrade (2001, p. 16) diz que “O problema da externalidade surge porque quando as firmas ou indivíduos realizam suas ações, levam em consideração somente os benefícios e os custos privados, e não os benefícios e custos sociais”.

Os mercados incompletos justificam a intervenção do Governo, quando um bem ou serviço não é ofertado, dá-se o nome de mercado incompleto, essa falha de mercado acontece porque nem sempre o setor privado quer assumir os riscos, exemplos típicos são problemas de financiamento, onde o governo intervém com a concessão de créditos

a longo prazo; e em países desenvolvidos quando há o objetivo de industrialização rápida, o Estado intervém com uma eventual função coordenadora (GIAMBIAGI e ALÉM, 2011).

Em relação a assimetria de informação, a intervenção do governo justifica-se quando o mercado por conta própria não fornece dados suficientes para os consumidores (GIAMBIAGI, 2011). Rezende (2012, p. 30) salienta “O papel do governo é tentar mitigar a assimetria de informação por meio de leis e de fiscalização sobre as informações de que todo consumidor deve dispor”.

Existe uma outra falha de mercado que é a existência de desemprego, que acontece quando os recursos humanos disponíveis estão sendo mal utilizados; e a inflação, que ocorre quando existe um desequilíbrio na economia. O mercado não garante soluções para tais problemas, possibilitando o Estado intervir com implementação de políticas econômicas, com intuito de manter a estabilização e controlar o desemprego e inflação (REZENDE, 2012; GIAMBIAGI e ALÉM, 2011).

## **2.2 Políticas fiscais e funções do Governo**

O conjunto de medidas adotado pelo Governo para arrecadar receitas e realizar as despesas é denominado política fiscal, que “ busca a criação de empregos, o aumento dos investimentos públicos e a ampliação da rede de seguridade social, com ênfase na redução da pobreza e da desigualdade” (TESOURO NACIONAL, 2015) de maneira que cumpra três funções: a) a função estabilizadora que promove o crescimento econômico, contendo o desemprego e estabilização dos preços; b) a função redistributiva ou distributiva que propõe a distribuição da renda que por sua vez seja considerada justa pela sociedade ; c) e por fim a função alocativa que está relacionada ao fornecimento dos bens públicos (GIAMBIAGI e ALÉM, 2011).

Silva (2005, p. 118) salienta

O exercício das funções fiscais alocativa, distributiva e estabilizadora, em tese, pode ser realizado pelo governo por meio de três formas de organização política: \_ a plena centralização, correspondente à forma unitária de governo, cujas funções fiscais são exercidas exclusivamente pelo governo central; \_ a absoluta descentralização, modelo teórico em que os governos locais desempenham as competências fiscais;\_ a forma federativa, que combina competências centralizadas e competências descentralizadas em um modelo cujas responsabilidades fiscais encontram-se compartilhadas entre os diferentes níveis de governo e suas respectivas unidades federativas.

Rezende (2012) reforça que o Estado tem como objetivo promover a alocação e distribuição de recursos e manter a estabilidade econômica.

### **2.2.1 Função alocativa**

A função alocativa está ligada aos bens públicos, cabendo ao Governo determinar os bens públicos que serão ofertados e assim calcular o nível de contribuição dos consumidores. “O financiamento da produção dos bens públicos depende da obtenção compulsória de recursos, através da cobrança de impostos” (GIAMBIAGI, 2011, p. 12).

A função alocativa deve ser partilhada nos diferentes níveis de governo e diferentes unidades federativas, conclui ainda “Essa diversidade de preferências é o fator que explica a multiplicidade de unidades fiscais” (SILVA, 2005, p. 120).

### **2.2.2 Função distributiva**

Oates, (1977, *apud* SILVA, 2005) explicita que a correspondência perfeita, pressupõe a satisfeita distribuição da renda e o completo uso dos fatores. O modelo de correspondência imperfeita introduz a função fiscal distributiva no desafio de construção de um modelo federativo ótimo.

Segundo Silva (2005, p. 123)

A ação governamental orientada a políticas redistributivas processa-se primordialmente por intermédio da política fiscal, ainda que políticas monetárias e cambiais também exerçam impactos sobre as rendas individuais e regionais. Em síntese, a política fiscal redistributiva pode ser implementada pela operacionalização de três instrumentos, a saber: \_ a progressividade do sistema tributário; \_ o direcionamento das transferências fiscais intergovernamentais; \_ o perfil da cesta de bens provisionados pelo governo.

De acordo com Musgrave e Musgrave (1980, p. 11)

Entre os vários mecanismos da política fiscal, aquele que favorece a redistribuição de renda de forma mais direta (1) é um esquema de “transferências”, que combine imposto de renda progressivo para família de nível de renda elevado e subsídios para famílias de baixo nível de renda. Alternativamente, a redistribuição pode ser implementada pela (2) utilização de imposto de renda progressivo para o financiamento de serviços públicos, como por exemplo programas de moradias populares. Uma outra opção consiste na utilização de (3) um conjunto de impostos e subsídios, sendo os primeiros aplicados àqueles bens consumidos pelas camadas superiores de renda, enquanto que os subsídios favoreceriam os bens de consumo popular.

Giambiagi e Além (2011) destacam como exemplo a questão do sistema da seguridade social, salientando que alguns benefícios assistenciais que são assegurados a cidadãos de baixa renda sem que tenham contribuído para a seguridade.

### 2.2.3 Função estabilizadora

O mercado não é capaz de manter e assegurar altos níveis de emprego, estabilidade e crescimento econômico, o Estado é de suma importância, em sua função estabilizadora, resguardando a economia de flutuações bruscas, caracterizadas pelo alto nível de desemprego e pelo aumento de inflação desmedida, o governo dispõe de instrumentos de política fiscal e monetária (GIAMBIAGI, ALÉM, 2011). “A política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, o equilíbrio na balança de pagamentos e ainda uma taxa aceitável de crescimento econômico” (MUSGRAVE e MUSGRAVE, 1980, p 11)

Silva (2005) argumenta que para que as ações governamentais sejam positivas, existem regras de condutas fiscais, moldadas na Lei de Responsabilidade Fiscal, otimizando as ações de políticas econômicas à estabilização.

### 2.2.4 Teoria da tributação

O Governo precisa gerar recursos para suprir as funções de governo, e tem como principal fonte geradora de recursos a arrecadação de tributos. (GIAMBIAGI e ALÉM, 2011).

Adam Smith *apud* Siqueira *et al* (2004, p. 174) define os princípios que deveriam nortear um sistema tributário ótimo

- Os indivíduos devem contribuir para a receita do estado na proporção de suas capacidades de pagamento, ou seja, em proporção a seus rendimentos.
- O tributo a ser pago deve ser certo e não arbitrário, com o valor a ser pago e a forma do pagamento devendo ser claros e evidentes para o contribuinte.
- Todo tributo deve ser arrecadado da maneira mais conveniente para o contribuinte.
- Todo tributo deve ser arrecadado de forma que implique o menor custo possível para o contribuinte, além do montante arrecadado pelo Estado com o tributo.

Giambiagi e Além (2011, p. 17) discorrem

Com a finalidade de aproximar um sistema tributário do “ideal”, é importante que alguns aspectos principais sejam levados em consideração: a) o conceito da equidade, ou seja, a ideia de que a distribuição do ônus tributário deve ser equitativa entre os diversos indivíduos de uma sociedade; b) o conceito da progressividade, isto é, o princípio de que se deve tributar mais quem tem uma renda mais alta; c) o conceito da neutralidade, pelo qual os impostos devem ser tais que minimizem os possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica e d) o conceito da simplicidade, segundo o qual o sistema tributário deve ser de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação para o governo

Santos (2011, p. 65) diz “o preceito da equidade impõe tratar pessoas que se encontram em situação semelhante de modo similar, e tratar pessoas que se encontram em situação diferente de maneira diversa, de modo a evitar e dirimir desigualdades” ou seja, cada contribuinte deve contribuir com uma parcela considerada justa para arcar os custos do governo. Segundo Rezende (2012, p. 163) há dois critérios propostos na análise da equidade e progressividade: o critério do benefício “que propõe atribuir a cada indivíduo um ônus equivalente aos benefícios que ele usufrui dos programas governamentais” e o critério da capacidade de contribuição em que os indivíduos deveriam contribuir no financiamento dos gastos públicos na medida de sua capacidade.

Giambiagi e Além (2011, p. 20) dizem que “O objetivo da neutralidade é que o sistema tributário não provoque uma distorção da alocação de recursos, prejudicando, desta forma, a eficiência do sistema.” Musgrave e Musgrave (1980) defendem que a tributação deve influenciar o mínimo possível a eficiência dos fatores econômicos.

E por fim o conceito da simplicidade, que na visão de Giambiagi e Além (2011, p. 31), é “o conceito de simplicidade relaciona-se com a facilidade de operacionalização da cobrança do tributo”. Uma vez que a tributação seja de fácil entendimento ao contribuinte, também não deve representar custos excessivos ao governo no processo de fiscalização.

### **2.3 Contabilidade pública**

Devido à complexibilidade dos serviços públicos, sua demanda e escassez de recursos, o Estado precisa de planejamento adequado, fazendo uso da contabilidade pública (GERIGK *et al*, 2007). Iudícibus (1997, p. 28) compreende que objetivo geral da contabilidade é “fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”. A contabilidade pública é um ramo da contabilidade geral (ANDRADE, 2002), sendo um sistema de

informações, que seleciona, registra, resume, interpreta e divulga os fatos que influenciam os órgãos e entidades públicas (ARAÚJO e ARRUDA, 2006).

De acordo com Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas pelo Setor Público (NBCT 16.1)

A contabilidade pública: é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis, direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

A contabilidade da administração pública é regida pela Lei Federal 4.320/64, que institui normas de Direito financeiro, onde alguns capítulos são dedicados a contabilidade. O Programa de Gestão Governamental Contabilidade Pública Aplicável às Entidades Municipais e à Estrutura da Auditoria de Órgãos Públicos do Estado de São Paulo-AUDESP (2010, p. 25) exemplifica

Capítulo I – Disposições Gerais (art. 83 a 89) – Especifica de forma geral o que devem conter os registros contábeis, sua organização e controles.

Capítulo II – Da Contabilidade Orçamentária e Financeira (art. 90 a 93) – Dispõe como as peças orçamentárias devem ter o seu acompanhamento durante o exercício e as repercussões no exercício seguinte, qual o nível de detalhamento e acompanhamento na escrituração contábil.

Capítulo III – Da Contabilidade Patrimonial e Industrial (art. 94 a 100) – Constata-se neste capítulo a preocupação com o patrimônio público, o grau de detalhamento e as classificações das contas segundo a sua natureza. •

Capítulo IV – Dos Balanços (art. 101 a 106) – Estabelece qual o conteúdo de cada demonstrativo a ser extraído a partir dos registros contábeis, disciplina quais resultados deverão ser apresentados e como deverão ser demonstrados.

A contabilidade pública brasileira valia-se de quatro sistemas para desempenhar seu papel: Sistema Orçamentário, Financeiro e Patrimonial. Porém esses sistemas se tornaram: Subsistema Orçamentário, Patrimonial, de Compensação e de Custos (BORGES, 2012).

Carvalho e Ceccato (2011, *apud* BORGES, 2012, p. 22) exemplifica

O Subsistema Orçamentário é responsável por expor o registro contábil das receitas e despesas, demonstrando o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, devendo, ao final do período, apresentar os resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária. O Sistema Financeiro, o qual possuía a função de explicitar os resultados de todas as operações de débitos e créditos financeiros, sendo estas compreendidas ou não na execução orçamentária, foi incorporado ao Subsistema Patrimonial. O Subsistema Patrimonial, agora reestruturado, deve, analiticamente, registrar e apresentar a consolidação de todos os atos e fatos da administração pública e seu impacto no patrimônio público, caracterizando-os perfeitamente e tendo o registro dos agentes responsáveis por sua guarda e administração. Nele são também escrituradas todas as alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da

execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução. O Subsistema de Compensação recebe os registros das movimentações que representam direitos e obrigações da fazenda pública. Normalmente, tais movimentações são oriundas de contratos, convênios e ajustes. Por fim, o Subsistema de Custos deve apresentar os custos inerentes à execução dos programas governamentais e de manutenção das entidades da administração pública.

Em 1980 foi criado o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) como uma ferramenta de auxílio a Administração Pública que “ancorado em um plano de contas, na conta única do tesouro nacional e na tabela de eventos, cumpre as funções de registro, banco de dados, provedor de relatórios contábeis, pagamento e controle” (BORGES, 2012, p. 23)

Segundo Borges (2012) muitas são as mudanças no cenário da contabilidade no Brasil, e buscando incorporar os aspectos internacionais na Administração Pública, em 2008 o CFC aprovou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público descritas no Quadro 1.

<b>Normas</b>	<b>Descrição</b>	<b>Resolução CFC</b>
NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	1.128/2008
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	1.129/2008
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque contábil	1.130/2008
NBC T 16.4	Transações no Setor Público	1.131/2008
NBC T 16.5	Registro Contábil	1.132/2008
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis	1.133/2008
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	1.134/2008
NBC T 16.8	Controle Interno	1.135/2008
NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão	1.136/2008
NBCT 16.10	Avaliação e Mensuração dos Ativos e Passivos das Entidades do Setor Público	1.137/2008
NBCT 16.11	Sistema de informações de custos do setor público	1.366/2011

**QUADRO 1 - Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público**

Fonte: adaptado de BORGES (2012).

No Quadro 2, um breve resumo da Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil.

Ano	Descrição
1964	Lei 4.320-Lei de Direito Financeiro
1986	Criação da Secretaria do Tesouro Nacional
1997	Publicação das IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) pelo IFAC
2000	Publicação da LC 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal)
2008	Publicação da Portaria MF 184 (Portaria da Convergência)
2008	Publicação pelo CFC das NBCASP e implantação do Grupo de Convergência
2009	Publicação da 1ª edição do PCASP, junto com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
2009	Publicação da LC 131/2009 (Normas sobre Transparência)
2012	Publicação das IPSAS traduzidas para o Português
2014	Implantação obrigatória do PCASP por todos os entes da Federação
2015	Informações divulgadas em um novo padrão de contabilidade

#### **QUADRO 2 - Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil**

Fonte: Souza *et al*, (2013) adaptado Nova Contabilidade e Gestão Fiscal Cartilha do Tesouro Nacional

Nessa nova perspectiva de transformações, a Contabilidade Pública deve mudar sua visão restrita de registro e atendimento simples, visando ser mais abrangente na elaboração de relatórios e indicadores de desempenho para melhores resultados no Setor Público (JULNES,2006, *apud* BORGES, 2012).

## **2.4 Planejamento e orçamento**

Definidas as metas e objetivos do Estado através do planejamento é elaborado o Orçamento Público, de acordo com os princípios orçamentários, processo que determina e prevê a gestão dos recursos com finalidade de atingir as metas do Governo. Angélico (1995, p. 4) define orçamento como

O orçamento não é essencialmente uma lei, mas um programa de trabalho do Poder Executivo. Programa que contém planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, de inversões e, ainda, planos de obtenção de recursos. A execução desse programa de trabalho exige autorização prévia do órgão de representação popular; e a forma material de esse órgão expressar sua autorização é a lei.

Martins (2002, p. 26) complementa

O estudo do orçamento pode ser considerado do ponto de vista objetivo ou subjetivo. No aspecto objetivo, designa o ramo das Ciências das Finanças que estuda a Lei do Orçamento e o conjunto de normas que se referem à sua preparação, sanção legislativa, execução e controle, ou seja, considera a fase jurídica de todas as etapas do orçamento (preventiva, executiva e crítica). No aspecto subjetivo, constitui a faculdade adquirida pelo povo de aprovar, a priori, por seus representantes legitimamente eleitos, os gastos que o Estado realizará durante o exercício.

Orçamento é um instrumento utilizado para a viabilização financeira e consequente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade (KOHAMA, 2008).

O orçamento público planeja suas ações por meio do Plano Diretor, Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei de Orçamento. Baseado nessas afirmações entende-se que o orçamento deve ser a expressão financeira do planejamento das ações governamentais, onde por intermédio deste orçamento se alocam os recursos para executar as ações planejadas. Este ressalta a importância da elaboração de sistemas de controle interno, visando à confiabilidade dos demonstrativos legais. (ANDRADE, 2002).

Na Constituição Federal, art. 165, diz que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a Lei Orçamentária Anual (LOA) e Plano Plurianual (PPA) são leis de competência do Poder Executivo. “O PPA estabelece o planejamento de médio prazo, a LDO faz a ligação entre o plano e o orçamento do ano e a LOA é o orçamento propriamente dito, com a previsão de todas as receitas e fixação das despesas.” (REZENDE, 2012, p. 100).

## **2.5 O gasto público**

Giambiagi e Além (2011, p. 32) “O gasto do governo afeta uma gama diversa de atividades, algumas das quais, em algum momento, provavelmente teve, tem ou terá algo a ver com a vida de cada um de nós.” Portanto, é de fundamental importância gerir de forma eficiente e eficaz os recursos.

Rezende, Slomski e Corrar, (2005, p. 28) defendem que o governo deve “assegurar a governabilidade e, sobretudo, tornar mais eficaz e responsável a prestação dos serviços que a população requer nos campos de saúde, previdência, educação e segurança.”

Os gastos públicos podem ser classificados segundo Rezende (2012) em três ópticas: da finalidade do gasto; da natureza do dispêndio e da execução do gasto. Em relação a finalidade os gastos são classificados em funções, programas e subprogramas. A natureza do gasto engloba quatro categorias econômicas de despesas: Custeio, Investimento, Transferências e Inversões Financeiras. No Quadro 3 são elencadas as 28 funções de governo.

<b>Relação das Funções de Governo</b>
01 – Legislativa
02 - Judiciária
03 - Essencial à Justiça
04 - Administração
05 - Defesa Nacional
06 - Segurança Pública
07 - Relações Exteriores
08 – Assistência Social
09 – Previdência Social
10 - Saúde
11 - Trabalho
12 - Educação
13 - Cultura
14 - Direitos da Cidadania
15 – Urbanismo
16 - Habitação
17 - Saneamento
18 - Gestão Ambiental
19 - Ciência e Tecnologia
20 – Agricultura
21 - Organização Agrária
22 - Indústria
23 - Comércio e Serviços
24 - Comunicações
25 - Energia
26 - Transporte
27 - Desporto e Lazer
28 - Encargos Especiais

**QUADRO 3** – Funções de Governo

**Fonte:** adaptado Portaria Nº 42, de 14/04/1999, do MOG – DOU de 15.4.99

Para arcar com as despesas e desenvolver suas funções, o Governo conta com as receitas orçamentárias, classificadas: da captação de recursos; da origem de recursos e do orçamento que estão vinculadas (REZENDE, 2012). Na captação as receitas podem ser próprias ou de transferências “Receitas próprias são as arrecadadas pelas próprias entidades, enquanto as receitas de transferências são as provenientes do repasse de recursos captados por outras instituições” (REZENDE, 2012, p. 151).

Quanto a origem de recursos Rezende (2012, p. 152) relaciona

- (a) tributária, que inclui as receitas definidas como tributos pelo Código Tributário Nacional, a saber, os impostos, taxas e contribuições de melhoria; de contribuições, que inclui as contribuições sociais, as contribuições econômicas;
- (b) patrimonial, que se refere ao resultado financeiro da exploração do patrimônio, dividindo-se em receitas imobiliárias, receitas de valores mobiliários e receitas de concessões e permissões;
- (c) industrial, que é proveniente da venda de mercadorias ou serviços relativos a atividades de natureza empresarial, incluindo a receita da indústria da transformação e da construção;
- (d) agropecuária, que inclui a receita da produção vegetal e da produção de animais e derivados;

(f) de serviços, que inclui serviços comerciais, financeiros, de transporte, de comunicação, de saúde etc.

As receitas próprias assim como as transferências podem ser classificadas como de capital e correntes (REZENDE, 2012). As correntes são definidas como “conjunto das receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, de serviços, industrial e diversas e as de capital são aquelas cujo fluxo são mais irregulares” (REZENDE, 2012, p. 153)

## **2.6 Lei de Responsabilidade Fiscal e transparência pública**

Para conter os déficits públicos e o endividamento foi implementada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), sendo Lei Complementar 101/2000 e apresenta dois aspectos centrais: Um que é ênfase no planejamento e outro diz respeito ao do controle (VIGNOLI, 2002, p. 371)

No art. 1 da LRF esclarece

**§ 1º** A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A LRF é fundamentada em 4 pilares: planejamento, transparência, controle e responsabilidade (CRUZ,2015) O planejamento caminha junto com a gestão fiscal, dando suporte, utilizando se de mecanismos operacionais, como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento.

O segundo pilar, o controle, há uma fiscalização rigorosa e contínua de seus executores e do tribunal de contas. Castro (2000, p 22) salienta “Os sistemas de Controle deverão ser capazes de tornar efetivo e factível o comando legal, fiscalizando a direção da atividade administrativa”.

O terceiro pilar, a transparência, tratado no o art. 48 da LRF assegurando que a transparência terá divulgação ampla, tendo seus planos, orçamentos, leis, relatórios de prestações de contas, divulgados inclusive pela internet. De acordo com o art.49 da LRF, o poder público, além dessa divulgação, deve também incentivar a população a participar de audiências públicas durante a discussão e elaboração dos planos. E por fim a responsabilidade, que de acordo com a Lei Complementar 101/2000 e no disposto 73

da LRF, impõe ao gestor público deve responder por seus atos e sofrer sanções contidas nessa lei.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) abrangerá as metas e prioridades da administração pública, compreendendo as despesas de capital para o exercício financeiro seguinte, norteará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento sendo descrita § 2º, do art. 165, da Constituição Federal

A partir da promulgação da LRF tudo que possa comprometer o equilíbrio financeiro do Governo passa a ser estritamente controlado, desde a União, Distrito Federal, Estados e Municípios (VIGNOLI, 2002). “A LRF traz dois limites para controlar os gastos públicos: limite de endividamento e limite de gasto com pessoal” (GIUBERTI, 2005, p. 5) Destacando os fatos importantes, a LRF regeu normas de planejamento e controle, definindo critérios de transparência para estimativas de receitas e impondo limites.

Vignoli (2002, p. 32) ressalta

A análise da LRF lava-nos a constatar a clara intenção do legislador de aprimorar a integração entre planejamento, programação e orçamento, estendendo para o processo de execução orçamentária novos conceitos, critérios e mecanismos que possam vir a assegurar o fiel cumprimento das programações e ações estabelecidas, com o necessário e indispensável resguardo voltado ao equilíbrio das contas públicas e a visível transparência da gestão fiscal.

Ressalta-se que após a LRF, perante a lei todas cidade e estados são iguais, estando estes sujeitos as mesmas normas, limites e condições (Vignoli, 2002).

O Art. 37 diz que “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. Assim a partir da publicidade, a coletividade tem se acesso as informações referentes aos atos executados pelos governantes.

A Lei Complementar 101/2000 demonstra a necessidade de transparência na administração pública, tendo ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos.

Santos *et al* (2012, p. 13) salientam que

O artigo 48 da LRF define instrumentos de verificação do cumprimento das deliberações estabelecidas e destaca a transparência, enfatizando a gestão fiscal. Dessa forma, ampliou-se a noção de publicidade, dando novo enfoque à forma de divulgação dos atos administrativos. A transparência passou a

funcionar como instrumento de controle mais detalhado, permitindo a compreensão dos fatos ocorridos na administração.

Kopits e Kraig (1998 *apud* Cruz ,2015, p. 55) diz que “a transparência fiscal é o processo de publicitação de informações sobre estruturas, funções, política fiscal, contas, intenções e projeções governamentais”. Com o avanço das tecnologias, surge a oportunidade de se utilizar dessa ferramenta nos órgãos públicos.

Quanto ao uso das tecnologias de informação pelo setor governamental, Pinho (2008) afirma que elas

Têm se espalhado do pelo setor governamental por meio do que se chama e-gov ou governo eletrônico, representado pela informatização de suas atividades internas e pela comunicação com o público externo: cidadãos, fornecedores, empresas, ou outros setores do governo e da sociedade. Uma forma central dessa informatização tem sido a construção de portais governamentais, por intermédio dos quais os governos mostram sua identidade, seus propósitos, suas realizações, possibilitam a concentração e disponibilização de serviços e informações, o que facilita a realização de negócios e o acesso à identificação das necessidades dos cidadãos (PINHO, 2008, p. 473).

Paiva & Zuccolotto, (2009, p. 4) afirmam então, “a transparência fiscal insere-se neste cenário como instrumento de valor estratégico na promoção de políticas públicas eficientes e eficazes para o atendimento das necessidades coletivas”

Souza *et al.* (2010, p. 82) dizem que

a transparência buscada pela LRF tem por objetivo permitir à sociedade conhecer e compreender as contas públicas. Assim, não basta a simples divulgação de dados. Essa transparência buscada pela lei não deve ser confundida com mera divulgação de informações. É preciso que essas informações sejam compreendidas pela sociedade e, portanto, devem ser disponibilizadas em linguagem clara, objetiva, sem maiores dificuldades.

Além de divulgar os dados sobre a gestão pública, é necessário que tais informações sejam relevantes e de fácil compreensão para os usuários.

## **2.7 Indicadores socioeconômicos**

Os indicadores socioeconômicos são importantes ferramentas no suporte de elaboração das estratégias das políticas públicas, possibilitando estimar os fatores positivos e negativos de uma determinada região, tendo como objetivo mensurar o desenvolvimento. (ORLOWSKI e AREND, 2005).

Silva (2005) complementa que a avaliação dos gastos públicos através de indicadores aprimora o desenvolvimento e fortalece a gestão, contribuindo para o melhor gerenciamento dos recursos e prestando contas à sociedade.

Siedenberg (2003, p.59) salienta

Indicadores podem ter, além de uma função meramente informativa, também uma função avaliativa, normativa ou decisória, uma vez que servem de referência para a implementação de objetivos, metas e estratégias. Se, por um lado, indicadores podem ser utilizados para controlar políticas, por outro lado a política também pode utilizar indicadores para aumentar os mecanismos de controle e poder.

Jannuzzi (2009, p. 22) diz

Os indicadores apontam, indicam, aproximam, traduzem em termos operacionais as dimensões sociais de interesse definidas a partir de escolhas teóricas ou políticas realizadas anteriormente. Eles se prestam a subsidiar as atividades de planejamento público e a formulação de políticas sociais nas diferentes esferas de governo, possibilitam o monitoramento das condições de vida e bem-estar da população por parte do poder público e sociedade civil.

Os indicadores de desenvolvimento podem ser avaliados como uma medida capaz de expressar de forma quantitativa o desenvolvimento de nossa realidade. (BORTOLOTTI *et al*, 2010)

### **3 METODOLOGIA**

Beuren (2009) entende que a metodologia é o conjunto de procedimentos empregados na investigação e demonstrando a verdade da pesquisa, buscando determinado conhecimento. Raupp e Beuren (2009, p. 77) explicitam que com “o intuito de identificar procedimentos metodológicos aplicáveis às ciências sociais, particularmente à Contabilidade, observou-se que diversas tipologias de delineamentos de pesquisas são preconizadas por diferentes autores.”. Os autores destacam as tipologias que creem ter maior aplicabilidade nas Ciências Contábeis, agrupando-as em três categorias: Pesquisa quanto aos objetivos; Pesquisa quanto aos procedimentos; e Pesquisa quanto à abordagem do problema. Os itens que seguem corroboram com o procedimento indicado.

#### **3.1 Tipologia da pesquisa quanto aos objetivos**

A presente pesquisa é descritiva, descreve características de determinada população ou fenômeno. Na pesquisa descritiva o pesquisador observa os fatos, registra, analisa, classifica e o interpreta, sem interferir nos dados (BEUREN, 2010). Nesta perspectiva, de caráter intencional, como população, são usados dados das despesas por funções nos gastos públicos, receitas próprias, e receita total ocorridos no ano de 2015, das cidades que integram o Estado de Mato Grosso do Sul. Estes dados são classificados e analisados visando a interpretação da eficiência na aplicação dos recursos públicos com as funções de governo.

#### **3.2 Tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos**

Quanto aos procedimentos o estudo é bibliográfico e documental. Bibliográfico em razão da verificação do tema em livros, e publicações de caráter científico que deram embasamento teórico à pesquisa. Documental devido à informações contidas em documentos oficiais, relatórios de receitas orçamentárias e despesas por função retiradas do site do Tesouro Nacional, que trazem informações sobre receitas e despesas dos municípios, dados contábeis e as funções do governo.

A pesquisa utilizou a Análise Envoltória de Dados (*Data Envelopment Analysis - DEA*), que se baseia em um modelo matemático não paramétrico e observa os dados que

são os *inputs* (insumos) e os *outputs* (produtos) das unidades tomadoras de decisão, *Decision Making Unit* (DMUs), possibilitando projetar um índice de eficiência para múltiplos insumos e múltiplos produtos (FERREIRA; GOMES, 2009). O DEA por ser um método não paramétrico, considera que o máximo a ser produzido é obtido por meio da observação das unidades mais produtivas (MELLO *et al*, 2005)

O DEA surgiu com o estudo de CHARNES, COOPER e RHODES em 1978, com base nos estudos de FARREL (1957), que media a eficiência técnica de um único insumo e um único produto, CHARNES, COOPER e RHODES buscavam em sua pesquisa estimar a eficiência técnica das escolas públicas americanas, com base em múltiplos insumos e múltiplos produtos, resultando no modelo de DEA CCR, abreviatura dos nomes dos autores, este modelo permite avaliar a eficiência global das empresas ou instituições, e identifica fontes e estimativas ineficientes. Em 1984, surge o modelo BBC, criado por BANKER, CHARNES e COOPER, também podendo ser chamado de modelo VRS, *Variable Returns to Scale*, sendo um aprimoramento do modelo CCR, pressupõe que as unidades apresentem retornos variáveis de escala (KASSAI, 2002).

Para implementar o DEA, deve-se cumprir três etapas: A definição das DMU's, a seleção das variáveis, escolha e aplicação do modelo DEA, que pode ser o CCR, ou BBC, tendo como orientação *input*, quando a eficiência é atingida por uma redução dos insumos, e a orientação *output*, quando almeja maximizar os resultados sem diminuir os recursos (MELO, *et al*, 2005). A Análise Envoltória de Dados calcula a eficiência técnica das DMU's, gerando escores de 0 a 1, ou de 0 a 100%, as DMU's que atingirem escore 1 são consideradas eficientes e as demais ineficientes (SILVA, *et al*, 2014, p.121). As unidades eficientes geram uma fronteira de eficiência, onde as ineficientes têm como referência as unidades eficientes para que possam melhorar seu desempenho.

Na administração pública o método DEA, vem sendo utilizado para mensurar eficiência dos gastos públicos, encontra-se trabalhos de Silva *et al*. (2005) que através da Análise Envoltória de Dados mensura a eficiência das despesas de investimento dos Estados e do Distrito Federal; Costa (2011) busca a eficiência técnica municipal na eficiência dos gastos públicos no Estado do Paraná; Diniz, Macedo e Corrar (2011) mensura a eficiência financeira municipal no Brasil e suas relação nas funções de governo; Silva, Silva e Monteiro (2011) que analisa a eficiência na alocação dos recursos públicos na região mineira; dentre os trabalhos está o que deu embasamento a

esta pesquisa, Borges *et al* (2013) que utiliza a Análise Envoltória de Dados para mensuração da eficiência municipal a partir gestão das receitas próprias e das funções de governo.

Borges *et al.* (2013) através do DEA propuseram mensurar a eficiência pública municipal através da relação entre as despesas por função e as receitas tributárias próprias, objetivando relacionar o nível de educação fiscal e a gestão eficiente dos recursos públicos, com base nesse estudo a presente pesquisa busca em primeiro momento mensurar a eficiência técnica da arrecadação de receitas tributárias próprias dos municípios do Mato Grosso do Sul com IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), ISS (Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza), ITIV (Imposto sobre Transmissão de Intervivos) e Taxas, com os gastos *per capita* alocados nas funções de governo relacionados as despesas por função com saúde, educação, assistência social e habitação e urbanismo. Em sequência visa mensurar a eficiência técnica na alocação dos recursos públicos voltados as mesmas funções de governo. Após a mensuração da eficiência técnica com as receitas próprias e eficiência na alocação dos recursos públicos, faz-se uma análise de quais municípios são eficientes na alocação dos recursos públicos e quais necessitam de mais transferências do governo.

Os dados utilizados na pesquisa foram extraídos da base de dados FINBRA (Finanças do Brasil), os dados com a despesas por função com saúde, educação, assistência social, habitação e urbanismo foram retirados da Tabela Despesas por função-pagas de 2015 (Anexo I-E) no dia 26 de julho e das receitas próprias com IPTU, ISS, ITIV, TAXAS e receita total foram extraídos da Tabela: Receitas Orçamentárias - Realizadas de 2015 (Anexo I-C) no dia 26 de julho de 2016.

Para a utilização do DEA define-se as DMUs, unidades tomadoras de decisão, que são as unidades em avaliação, no caso as cidades do Estado de Mato Grosso do Sul. O Estado é composto por 79 municípios, deste total, para a análise e tratamento dos dados, são considerados apenas os que prestaram ao FINBRA todas as informações contábeis relativas a despesas por função com saúde, educação, assistência social, habitação e urbanismo, e as informações referentes as receitas com IPTU, ISS, ITIV, taxas e receita total no ano de 2015, totalizando 71 municípios. Dos quais as cidades de Anaurilândia, Angélica, Bandeirantes, Dois Irmãos do Buriti, Guia Lopes da Laguna, Jaraguari, Miranda e Rio Negro estão descartadas da amostra por não prestarem informações ou omitirem dados ao FINBRA.

Na primeira análise, para definição dos *inputs* e *outputs* será calculado quatro indicadores de despesas por função com saúde, educação, assistência social, urbanismo e habitação *per capita*, sendo as funções de urbanismo e habitação somadas e formando apenas um índice, e quatro indicadores de receitas próprias com arrecadação de IPTU, ISS, ITIV e receitas com taxas *per capita*. Em planilha do Excel os dados foram organizados e calculados as despesas por função *per capita* e as receitas próprias *per capita*, para isso cada valor de despesa e receita foram divididos pelo número de habitantes de cada município. Para melhor visualização e entendimento consta no Quadro 4 a discriminação das variáveis escolhidas para Análise Envoltória de Dados (DEA), as variáveis foram escolhidas com base no estudo de Borges *et al*(2013)

Determinantes	Variáveis
Unidades Tomadoras de Decisão (DMUs)	os 71 municípios do Mato Grosso do Sul
<i>Inputs</i>	Input 1: Despesa <i>per capita</i> com saúde
	Input 2: Despesa <i>per capita</i> com educação
	Input 3: Despesa <i>per capita</i> com habitação e urbanismo
	Input 4: Despesa <i>per capita</i> com assistência social
<i>Outputs</i>	Output 1: Receita <i>per capita</i> com arrecadação de IPTU
	Output 2: Receita <i>per capita</i> com arrecadação de ISS
	Output 3: Receita <i>per capita</i> com ITIV
	Output 4: Receita <i>per capita</i> com TAXAS

**QUADRO 4** – Variáveis utilizadas no DEA para mensurar eficiência na arrecadação de recursos próprios  
**Fonte:** adaptado de Borges *et al* 2013

A escolha das variáveis com despesas por função parte do pressuposto que os cidadãos independente da classe, têm o mesmo direito social, e as receitas próprias representam a capacidade do município gerar suas próprias receitas independente das transferências governamentais, utiliza-se de indicadores com intuito de quantificar a relação das receitas próprias com os gastos *per capita* (BORGES, *et al*, 2013).

Em sequência uma segunda análise é feita com o uso do DEA, objetivando mensurar a eficiência técnica na alocação dos recursos públicos com as funções de governo em saúde, educação, assistência social e habitação e urbanismo. Tendo como *input* (recursos) a receita total *per capita* como *outputs* (produtos) a despesa *per capita* com saúde, despesa *per capita* com educação, despesa *per capita* com habitação e urbanismo e despesa *per capita* com assistência social

<b>Determinantes</b>	<b>Variáveis</b>
Unidades Tomadoras de decisão (DMUs)	71 municípios do Mato Grosso do Sul
<i>Inputs</i>	<i>Input 1: Receita Total per capita</i>
<i>Outputs</i>	<i>Output 1: Despesa per capita com saúde</i>
	<i>Output 2: Despesa per capita com educação</i>
	<i>Output 3: Despesa per capita com habitação e urbanismo</i>
	<i>Output 4: Despesa per capita com assistência social</i>

**QUADRO 5** – Variáveis utilizadas no DEA para mensurar eficiência na alocação de recursos públicos

**Fonte:** Dados da Pesquisa

Para definir as formas de fronteira de eficiência, foi utilizado o modelo DEA\_VRS (*Variable Returns to Scale*), ou seja, retorno variável a escala, com *output*-orientado, do qual mede o quanto de produto pode ser aumentado sem diminuir seus insumos, Varela *et al* (2009) corroboram que quando analisado o setor público, a orientação deve ser para os produtos.

Para manipulação quantitativa dos dados foi utilizado o software SIAD (Sistema Integrado de Apoio a Decisão) que foi desenvolvido para calcular o método DEA (MEZA *et al*, 2005).

### 3.3 Tipologia da pesquisa quanto à abordagem do problema

Quanto a abordagem do problema, caracteriza-se como quantitativa. Richard (1999, p. 70 *apud* Beuren, 2010, p. 92) afirma que a abordagem quantitativa “caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesse capítulo serão descritos os resultados obtidos na pesquisa. Inicialmente com análise dos dados utilizados na Análise Envoltória de Dados-DEA, e em sequência a análise descritiva dos resultados obtidos. No APÊNDICE A e B encontra-se todos os resultados.

### 4.1 Análise do comportamento das variáveis

Com o propósito de compreender o comportamento das variáveis utilizadas faz-se uma análise descritiva, conforme Tabela 1:

**TABELA 1 – Estatística descritiva das variáveis utilizadas no DEA para os municípios Sul-mato-grossenses no ano de 2015**

Variáveis	Mínimo	Máximo	Média
Despesa <i>per capita</i> com saúde	312,5	1832,44	765,43
Despesa <i>per capita</i> com educação	385,5	1767,78	867,8
Despesa <i>per capita</i> com habitação e urbanismo	20,94	665,68	230,72
Despesa <i>per capita</i> com assistência social	49	428,84	165,13
Receita <i>per capita</i> com IPTU	1,03	271,31	47,89
Receita <i>per capita</i> com ISS	23,19	445,98	136,47
Receita <i>per capita</i> com ITIV	0,58	548,49	75,59
Receita <i>per capita</i> com TAXAS	1,72	87,54	18,61
Receita total	2195,58	7533,33	3773,27

**Fonte:** Resultados da Pesquisa

Observa-se na Tabela 1 que a média de gastos é maior com educação nas cidades do Mato Grosso do Sul, em seguida a média maior é com o gasto em saúde. A cidade que mais teve despesas com educação foi a cidade de Paraíso das Águas, com despesa *per capita* de R\$ 1767,78 e a que menos investiu foi a cidade de Itaporã, com um valor *per capita* de R\$ 385,50. Com um investimento de R\$ 1832,44, a cidade de São Gabriel do Oeste é a que tem mais gasto com saúde, e a que teve menos gasto foi a cidade de Ladário, com despesa *per capita* com saúde no valor de R\$ 312,50. O Maior gasto com habitação e urbanismo é da cidade de Alcinópolis no valor de R\$ 665,68, e o menor da cidade de Juti no valor de R\$ 20,94.

Na despesa com assistência social, o município que mais investe é Alcinópolis com R\$ 428,84, e com menor gasto está Campo Grande, com despesa *per capita* em assistência social de R\$ 49,00. Os municípios que mais arrecadam com IPTU, ISS, ITIV e TAXAS são Campo Grande, Chapadão do Sul, Água Clara e Bonito respectivamente, e os que menos arrecadam são: Jateí, com menor arrecadação de IPTU, Paranhos menos

arrecada em ISS e ITIV e Porto Murtinho com menor arrecadação de TAXAS. A maior receita total *per capita* é da cidade de Jateí no valor de R\$ 7533,33 e a menor é da cidade de Itaporã com receita total *per capita* de R\$ 2195,58.

#### 4.2 Análise dos resultados obtidos com a Análise Envoltória de Dados

Com o objetivo de identificar as cidades do Estado do Mato Grosso do Sul que são eficientes na arrecadação de tributos próprios e alocação de seus recursos, fez-se uso do DEA, primeiro utilizando a receita própria e em sequência as receitas totais

A partir do modelo de retornos variáveis e orientação produto, otimiza-se os produtos, sem diminuir os insumos, no primeiro momento otimizou-se as receitas com arrecadação dos tributos, já que buscava mensurar os municípios mais eficientes na arrecadação dos tributos próprios, e em sequência otimizou-se as despesas por função de governo, sem diminuir os insumos, no caso, a receita total *per capita*. Obtendo a partir do DEA um escore de eficiência técnica, que compara o que foi produzido, dados os recursos disponíveis, com o que poderia ter sido produzido com os mesmos recursos.

**TABELA 2 - Descrição dos municípios eficientes**

DEA	Arrecadação dos tributos	Alocação dos recursos
Amostra	71	71
Eficientes (nº municípios)	31	21
Porcentagem	44%	29%
Escore médio (Eficiência)	0,74	0,88

**Fonte:** Resultados da Pesquisa

Para o cálculo da eficiência técnica na arrecadação de tributos próprios, no primeiro cálculo utilizou-se como *outputs* as receitas per capita com IPTU, ISS, ITIV e TAXAS, obteve-se para 71 cidades do Mato Grosso do Sul analisadas um score de 31 cidades eficientes e 40 ineficientes, totalizando 44% eficientes, tendo como escore médio 0,74, dos quais 31 cidades estão abaixo desse escore médio. Os menores índices são da cidade de Paranhos com escore de 0,17, Aral Moreira com escore de 0,16 e por último Antônio João com escore de 0,12.

Com o mesmo modelo de retornos variáveis e orientação produto, calculou-se a eficiência técnica com *input* sendo a receita total *per capita* dos municípios Sul-mato-grossenses, e *outputs* as despesas *per capita* com saúde, educação, assistência social e habitação e urbanismo obtendo um resultado de 21 cidades eficientes e 50 ineficientes, sendo 29,5% eficientes, com escore médio do DEA de 0,88. Obtiveram os piores

escores os seguintes municípios: Douradina com escore de eficiência técnica de 0,66, Eldorado com escore de 0,66 e Rochedo com escore de 0,63.

O Quadro 6 demonstra os municípios que atingiram escore 1, tidos como eficientes na arrecadação e na alocação dos recursos públicos, a partir desses dados uma análise mais detalhada é feita para as cidades e para os resultados encontrados.

<b>Municípios eficientes na arrecadação</b>	<b>Municípios eficientes na alocação</b>
Anastácio	Anastácio
Campo Grande	Campo Grande
Coronel Sapucaia	Coronel Sapucaia
Glória de Dourados	Glória de Dourados
Itaporã	Itaporã
Ladário	Ladário
Nova Alvorada do Sul	Nova Alvorada do Sul
Nova Andradina	Nova Andradina
Rio Verde de Mato Grosso	Japorã
Bela Vista	São Gabriel do Oeste
Juti	Ribas do Rio Pardo
Três Lagoas	Paraíso das Águas
Dourados	Batayporã
Água Clara	Novo Horizonte do Sul
Deodápolis	Alcinópolis
Bonito	Santa Rita do Pardo
Rio Brillhante	Nioaque
Chapadão do Sul	Laguna Carapã
Pedro Gomes	Caracol
Coxim	Taquarussu
Amambaí	Paranhos
Cassilândia	
Ponta Porá	
Sidrolândia	
Aparecida do Taboado	
Caarapó	
Maracaju	
Naviraí	
Terenos	
Mundo Novo	
Fátima do Sul	

**Quadro 6 – Cidades eficientes na alocação de recursos públicos e arrecadação de recursos próprios**

Fonte: Resultados da pesquisa

Observa-se que nem todas as cidades que são eficientes na arrecadação de tributos próprios alcançam a eficiência na alocação dos recursos públicos.

**TABELA 3 – Resultados DEA na arrecadação de tributos próprios**

<b>DEA</b>	<b>Arrecadação</b>	<b>Porcentagem</b>
Municípios	71	100%
Escore= 1	31	44%
0,74 ≥ Escore <1	9	12%
Escore <0,74	31	44%

Fonte: Resultados da Pesquisa

Uma análise detalhada dos resultados na arrecadação dos tributos pode ser averiguada na Tabela 3, municípios definidos com eficiência técnica no DEA totalizam 44%, abaixo da média encontra-se 31 municípios, que corresponde a 44% da amostra, e 9 municípios não atingiram escore 1, mas estão acima da média, totalizando 12%.

**TABELA 4 – Resultados DEA na alocação de recursos públicos**

DEA	Alocação	Porcentagem
Municípios	71	100%
Escore= 1	21	29,50%
$0,88 \geq \text{Escore} < 1$	18	25,50%
Escore $< 0,88$	32	45%

**Fonte:** Resultados da Pesquisa

Analisando os resultados na alocação dos recursos públicos observa-se que 29% são eficientes na alocação dos recursos públicos, com escore abaixo da média encontra-se 45% da amostra, totalizando 32 municípios, os que não atingiram escore 1, mas estão acima da média são 18 municípios, sendo 25,5% do total analisado.

**TABELA 5 - Municípios não eficientes na arrecadação e eficientes na alocação**

Municípios	Arrecadação	Alocação
Japorã	0,81	1
São Gabriel do Oeste	0,74	1
Ribas do Rio Pardo	0,7	1
Paraíso das Águas	0,69	1
Batayporã	0,49	1
Novo Horizonte do Sul	0,49	1
Alcinópolis	0,47	1
Santa Rita do Pardo	0,43	1
Nioaque	0,34	1
Laguna Carapã	0,21	1
Caracol	0,19	1
Taquarussu	0,18	1
Paranhos	0,17	1

**Fonte:** Resultados da Pesquisa

Verifica-se na Tabela 5 que, alguns municípios não ineficientes na arrecadação dos tributos, são eficientes na alocação de recursos públicos, somando 18% da amostra.

**TABELA 6 - Municípios eficientes na arrecadação e alocação**

Tabela 6: Municípios eficientes na arrecadação e alocação

Municípios eficientes	População
Campo Grande	843120
Nova Andradina	50010
Anastácio	24642
Itaporã	22568

Ladário	21488
Nova Alvorada do Sul	19086
Coronel Sapucaia	14712
Glória de Dourados	10008

**Fonte:** Resultados da pesquisa

Após análise dos resultados do DEA tanto com as receitas próprias quanto as receitas totais, os municípios que atingiram escore 1 nos dois modelos totalizam 8 municípios. De acordo com o DEA, são eficientes tanto na arrecadação de recursos próprios quanto na alocação de seus recursos públicos em saúde, educação, assistência social, habitação e urbanismos as seguintes cidades: Anastácio, Campo Grande, Coronel Sapucaia, Glória de Dourados, Itaporã, Ladário, Nova Alvorada do Sul e Nova Andradina. Observa-se que o número de cidades eficientes nos dois modelos equivale a 11% da amostra.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo mensurar a eficiência técnica das cidades do Mato Grosso do Sul na alocação dos recursos públicos nas funções de governo relativas a aplicação de recursos na saúde, na educação, na assistência social e na habitação e urbanismo no ano de 2015. Para isso, utilizou-se o método matemático Análise Envoltória de Dados-DEA.

O DEA permite comparar insumos (recursos) com os produtos (resultado) gerados, mensurando a eficiência de uma unidade produtiva. As Instituições Públicas podem ser também avaliadas a partir desse modelo metodológico.

Os resultados encontrados permitiram definir os municípios mais eficientes na arrecadação dos tributos próprios e os mais eficientes na alocação dos recursos públicos, indicando quais cidades são eficientes também tanto na arrecadação quanto na alocação dos recursos públicos. Observou-se que, não necessariamente, os mais eficientes na arrecadação dos tributos são os mais eficientes na alocação dos recursos públicos.

Os municípios eficientes na arrecadação dos tributos próprios equivalem a 44%, um total de 31 cidades. Na alocação dos recursos públicos 21 cidades obtiveram score 1, sendo 29,5% das 71 cidades analisadas. Se classificaram eficientes, tanto na arrecadação de tributos próprios quanto na alocação dos recursos públicos, oito (8) municípios, correspondente a 11% do total da amostra.

Com a definição das cidades eficientes, indica-se caminhos para melhoria da gestão de recursos públicos, indagando-se: Se a cidade X foi eficiente, o que as ineficientes poderiam fazer para se tornar eficientes?

Uma limitação da pesquisa refere-se à base de dados utilizada, pois, gestores podem não consolidar e informar adequadamente os dados de natureza contábil, financeira e orçamentária. Devido a não informação ao FINBRA alguns municípios não foram analisados. Ressalta-se que os resultados apresentados limitam-se aos *inputs* e *outputs* escolhidos para alcançar o objetivo dessa pesquisa, qualquer alteração das variáveis, haverá mudança nos resultados.

Diversas pesquisas podem ser feitas no setor público com a Análise Envoltória de Dados (DEA), dado a diversidade das combinações que podem ser feitas entre insumos e produtos, recomenda-se a realização de mais estudos para avaliar eficiência técnica das cidades, Estado e Governo, nas mais distintas áreas.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade pública na gestão municipal: novos métodos após a LC nº 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. Contabilidade pública: atualizada de acordo com a Constituição Federal de 1988. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, Inaldo Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. Contabilidade pública: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. Economia do Setor Público no Brasil. 6. Reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BEUREN, Ilse Maria, Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.3.ed.Sao Paulo: Atlas 2010

BORGES, Thiago Bernardo. Utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público. 2012. 262f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria. Belo Horizonte,2012. Disponível em <<http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUOS-975GMF>> acesso em 26/02/2016

BORTOLOTTI, Mônica Aparecida; PALUCH, Nara Cassiane Celezinsky; CLAZER, Eduardo Aaron. Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) e o investimento público em saúde: uma análise nos municípios que compõe a associação dos municípios do centro sul do paraná (amcespar), no período de 2005-2010. JOPEC – Jornada de Pesquisas Econômicas. Rio Grande do Sul. 2013 Disponível em <[http://www.fahor.com.br/publicacoes/jopec/2013/Indice\\_FIRJAN\\_de\\_.pdf](http://www.fahor.com.br/publicacoes/jopec/2013/Indice_FIRJAN_de_.pdf)> acesso em 27/04/2016

CONTO, Angelita Adriane de; GALANTE, Celso; OENNING, Vilmar. Mensuração da eficácia na gestão de recursos públicos. 18º Congresso brasileiro de contabilidade. Gramado. 2008 Disponível em <[http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos\\_1/335.pdf](http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/335.pdf)> acesso em 15/01/2016

COSTA, Ivy Silva. Eficiência técnica municipal na alocação dos gastos públicos no Estado do Paraná. **XXXV Encontro da ANPAD**, Rio de Janeiro 4-7 de setembro de 2011. Disponível em < [www.anpad.org.br/admin/pdf/APB3112.pdf](http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB3112.pdf)> acesso em 10/08/2016

CRUZ, Claudia Ferreira da. Responsabilidade na gestão fiscal: um estudo em grandes municípios com base nos pilares da lei de responsabilidade fiscal no período de 2010-2013.2015. 301 p. Tese (Doutorado Ciências Contábeis), USP. São Paulo. 2015. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-25062015-094403/pt-br.php>> acesso em 04/03/2016

DINIZ, Josedilton Alves; MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva; CORRAR, Luiz João. Mensuração da eficiência financeira municipal no Brasil e sua relação com os gastos nas funções de Governo. **Gestão & Regionalidade** - Vol. 28 - Nº 83 - mai-ago/2012 Disponível em [http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista\\_gestao/article/viewFile/1347/1234](http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/viewFile/1347/1234) acesso em 05/02/2016

ECONOMIA, curso de Administração- Projeto Piloto. Disponível em [http://cead.ufpi.br/conteudo/material\\_online/disciplinas/economia/index.htm](http://cead.ufpi.br/conteudo/material_online/disciplinas/economia/index.htm) acesso em 26/02/2016

FERREIRA, Carlos Maurício de Carvalho; GOMES, Adriano Provezano. Introdução à análise envoltória de dados: teoria, modelos e aplicações. Viçosa, MG. Ed. UFV, 2009.

GERIGK, Willson; TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito de; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Controladoria pública municipal na perspectiva dos profissionais do controle externo. **ABCustos Associação Brasileira de Custos** - Vol. 2 nº 3:01-22 - set/dez 2007. Disponível em: <http://abcustos.emnuvens.com.br/abcustos/article/view/30> acesso em 25/02/2016

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Claudia. Finanças públicas: teoria e prática no Brasil. 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GIUBERTI, Ana Carolina. Efeitos da lei de responsabilidade fiscal sobre os gastos dos municípios brasileiros. 2005. 54p. Dissertação (Mestrado) Universidade de São Paulo. 2005. Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12138/tde-06052005-160301/pt-br.php> Acesso em 28/02/2016

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1997

JANNUZZI, Paulo de Martino. Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil. **Revista do Serviço Público** Brasília. 2005. Disponível em [http://camara.fecam.org.br/uploads/28/arquivos/4054\\_JANUZZI\\_P\\_Construcao\\_Indicadores\\_Sociais.pdf](http://camara.fecam.org.br/uploads/28/arquivos/4054_JANUZZI_P_Construcao_Indicadores_Sociais.pdf) acesso em 29/04/2016

KASSAI, Silvia. Utilização da Análise por Envoltória de Dados (DEA) na análise das demonstrações contábeis. 2002. 350p. Tese (Doutorado) Universidade de São Paulo. 2002. Disponível em <file:///C:/Users/Viviane%20Asanuma/Documents/Dea/TeseCompleta.pdf%20kassai.pdf> > acesso em 09/08/2016

Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 05/03/2016

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm). Acesso em: 05/03/2016

LINO, André Feliciano. Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas. 2015. 174f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto. 2015 Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-06102015-163641/pt-br.php> acesso em 02/02/2016

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2002.

MELLO, João Carlos Correia Baptista Soares de; MEZA Lidia Ângulo; GOMES, Eliane Gonçalves; NETO, Luiz Biondi. Curso de Análise Envoltória de Dados. XXXVII Simpósio Brasileiro de Pesquisa Operacional. Gramado. 2005 Disponível em [http://www.uff.br/decisao/sbpo2005\\_curso.pdf](http://www.uff.br/decisao/sbpo2005_curso.pdf) acesso em 21/04/2016

MENINI, Edmo Alves. A lei de responsabilidade fiscal Uma retrospectiva no Estado de São Paulo. 2003. 199p. Dissertação (Mestrado) São Paulo. 2003. Disponível em [https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2437/1\\_Mestrado%20Edmo%20Menini.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2437/1_Mestrado%20Edmo%20Menini.pdf?sequence=1&isAllowed=y) acesso em 5/03;2016

MUSGRAVE, Richard A; MUSGRAVE, Peggy B. Finanças Públicas: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980

Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf) acesso em 25/02/2016

NOVA, Silvia Pereira de Castro; SANTOS, Ariovaldo dos. Aplicação da análise por envoltória de dados utilizando variáveis contábeis. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 2, p. 132 - 154 mai./ago. 2008 Disponível em <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34717> Acesso 21/04/2016

ORLOWSKI, Rosemari Fátima; AREND, Silvio Cezar. Indicadores de desenvolvimento sócio-econômico na região da AMOSC – Associação dos Municípios do Oeste de Santa Catarina. Disponível em: <http://www.sober.org.br/palestra/2/922.pdf> Acesso em: 29/04/2016.

PELICIOLI, Angela Cristina. A lei de responsabilidade na gestão fiscal. In: Revista de informação legislativa. Brasília, ano 37 n. 146, abr/jun, 2000, p. 109-117.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; O novo desenvolvimentismo. **Folha de S. Paulo**, 2004 Disponível em <http://www.bresserpereira.org.br/articles/2004/412.NovoDesenvolvimentismo.pdf> Acesso em 20/01/2016

PORTARIA Nº 42, DE 14 DE ABRIL DE 1999, DO MOG – DOU de 15.4.99. Disponível em <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf> acesso em 05/03/2016

Programa de Gestão Governamental Contabilidade Pública Aplicável às Entidades Municipais e à Estrutura Audep Disponível em: <[http://pgg.fundap.sp.gov.br/exec/pdfs/ContPubl\\_cap1.pdf](http://pgg.fundap.sp.gov.br/exec/pdfs/ContPubl_cap1.pdf)> acesso em 26/02/2016

RANDALL, A. Resource economics: an economic approach to natural resource and environmental policy. 2.ed. New York: John Wiley & Sons, 1987. 434p.

RESENDE, Caio Cordeiro de. Falhas de Mercado: Uma análise comparativa da Escola do Setor Público tradicional e da Escola Austríaca. 2012. 347 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) Universidade de Brasília, 2012 Disponível em <[http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/11094/2/2012\\_CaioCordeirodeResende.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/11094/2/2012_CaioCordeirodeResende.pdf)> acesso em 20/02/2016

REZENDE, Fernando Antônio. Finanças Públicas. 2 ed. 8. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2012

REZENDE, Amaury José; SLOMSKI, Valmor; CORRAR, Luiz João;. A gestão pública municipal e a eficiência dos gastos públicos: uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do estado de São Paulo. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 1, n. 1. p 24 – 40, jan./abr. 2005 Disponível em <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewFile/75/36>> acesso em 28/02/2016

SANTOS, João Victor Guedes. Teoria da tributação e tributação da renda nos mercados financeiro e de capitais: entre a equidade e a eficiência; entre a capacidade contributiva e a indução.2011.244f.Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20032013-140006/pt-br.php>> acesso em 20/01/2016

SILVA, Mauro Santos .Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. nova Economia\_Belo Horizonte janeiro-abril de 2005 Disponível em <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/novaeconomia/article/view/447/444>> acesso em 01/03/2016

SILVA, Maurício Correia da; OLIVEIRA, Atelmo Ferreira de; MARTINS, Joana Darc Medeiros; SILVA, José Dionísio Gomes da. Análise Envoltória de Dados na avaliação da eficiência das despesas de investimentos dos Estados e do Distrito Federal. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v. 10, n. 3, p. 114-133, jul./set., 2014. Disponível em <[https://repositorio.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/19240/1/AnaliseEnvoltoriaDados\\_2014.pdf](https://repositorio.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/19240/1/AnaliseEnvoltoriaDados_2014.pdf)> acesso em 20/07/2016

SIQUEIRA, Rozane Bezerra; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. “Teoria da tributação ótima”, in Ciro Biderman; Paulo Arvate (orgs.), Economia do Setor Público no Brasil, Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, pp 173-187  
Stiglitz, Joseph. Economics of the public sector. Londres, Norton e Company, 1986

SOUZA, Fábيا Jaiany Viana; SILVA, Anderson Roberto Pires e; SILVA, Mauricio Corrêa da; SILVA, José Dionísio Gomes da. Avaliação de Gastos Públicos de Municípios Classificados no Ranking para Investir em Negócios. **XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo, 21 a 31 de julho, 2015. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos152015/8.pdf>> acesso em 15/01/2016

SOUZA, Fábيا Jaiany Viana de; ARAÚJO, Aneide Oliveira; SILVA, Mauricio Corrêa da; SILVA, José Dionísio Gomes da. Uma análise e evidência das contas públicas das capitais brasileiras. Revista Enfoque. UEM - Paraná v. 29 n. 1 p. 79-92 janeiro / abril 2010. Disponível em <<http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2014/09/Um-an%C3%A1lise-sobre-a-evidencia%C3%A7%C3%A3o-das-contas-p%C3%BAblicas-das-capitais-brasileiras.pdf>> acesso em 03/02/2016

TESOURO NACIONAL, Nova Contabilidade e Gestão Fiscal. Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE\\_CARTILHA\\_Nova\\_Contabilidade\\_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_Nova_Contabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd)> acesso em 20/02/2016

TESOURO NACIONAL, Responsabilidade Fiscal. Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt\\_PT/sobre-politica-fiscal](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/sobre-politica-fiscal)> acesso em 01/03/2016

TUROLLA, Frederico Araújo; OHIRA, Thelma Harumi. A economia do saneamento básico. Disponível em <[http://www.pucsp.br/eitt/downloads/III\\_CicloPUCSP\\_TurollaeOhira.pdf](http://www.pucsp.br/eitt/downloads/III_CicloPUCSP_TurollaeOhira.pdf)> acesso em 23/02/2016

XAVIER, Erison Honda. Estudo sobre a autonomia financeira e orçamentária da Agência Nacional de Energia Elétrica, analisada a partir do contingenciamento e da vinculação de despesas no orçamento público federal no período compreendido entre 2000 e 2009. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, n. 11, p. 113-135, dez. 2011. Disponível em <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/estudo\\_sobre\\_autonomia.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas-1/estudo_sobre_autonomia.pdf)> acesso em 22/07/2016.

**APÊNDICE A- DEMONSTRATIVOS DAS VARIÁVEIS UTILIZADAS NA ANÁLISE ENVOLTÓRIA DE DADOS**

**TABELA 7 – Despesas nas funções Saúde, Educação, Habitação e Urbanismo e Assistência Social per capita em reais**

nº	Municípios	Saúde	Educação	Habitação e Urbanismo	Assistência Social
1	Água Clara	1.034,43	1.236,57	266,15	258,56
2	Alcinópolis	1.034,43	1.236,57	266,15	258,56
3	Amambai	1.176,91	1.207,73	665,68	418,84
4	Anastácio	464,31	768,80	131,57	56,46
5	Antônio João	477,84	478,58	82,46	57,16
6	Aparecida do Taboado	695,77	853,94	262,70	251,31
7	Aquidauana	765,45	587,85	265,05	134,64
8	Aral Moreira	782,58	520,91	124,72	93,02
9	Bataguassu	779,07	1.012,84	272,01	205,76
10	Batayporã	684,08	766,80	342,77	198,83
11	Bela Vista	653,51	748,58	181,57	248,87
12	Bodoquena	389,86	659,90	185,29	130,07
13	Bonito	1.060,72	1.239,98	485,06	281,36
14	Brasilândia	700,22	880,67	319,17	142,46
15	Caarapó	899,27	1.102,87	268,95	271,14
16	Camapuã	612,87	692,98	175,24	128,48
17	Campo Grande	784,06	845,05	178,23	66,02
18	Caracol	1.159,97	796,78	121,77	49,00
19	Cassilândia	856,02	1.019,40	111,23	127,07
20	Chapadão do Sul	681,23	695,10	255,21	93,37
21	Corguinho	1.157,01	1.054,99	169,25	131,81
22	Coronel Sapucaia	811,47	752,56	363,80	177,28
23	Corumbá	510,73	983,52	39,63	131,39
24	Costa Rica	821,70	821,72	248,03	127,37
25	Coxim	966,00	960,10	460,39	196,09
26	Deodápolis	743,62	496,56	125,83	102,75
27	Douradina	561,21	411,63	91,75	65,55
28	Dourados	669,87	791,34	106,47	157,28
29	Eldorado	903,03	793,61	287,39	68,92
30	Fátima do Sul	539,55	572,20	193,07	79,87
31	Figueirão	517,30	487,81	146,95	64,22
32	Glória de Dourados	1.311,89	1.158,02	519,22	254,89
33	Iguatemi	449,10	490,24	38,55	151,72
34	Inocência	660,05	628,90	131,48	135,03
35	Itaporã	870,67	883,06	216,24	186,13
36	Itaquiraí	608,71	385,50	228,17	110,93
37	Ivinhema	523,64	828,94	130,49	132,33
38	Japorã	693,69	712,67	224,39	211,93
39	Jardim	436,82	1.319,66	212,57	145,98
40	Jateí	576,42	607,21	154,86	99,79
41	Juti	1.217,15	1.313,75	396,79	395,23
42	Ladário	824,81	796,62	20,94	229,34

Continua.

Continuação.

nº	Municípios	Saúde	Educação	Habitação e Urbanismo	Assistência Social
43	Laguna Carapã	312,50	710,70	187,37	140,60
44	Maracaju	1.127,65	1.165,40	574,74	376,39
45	Mundo Novo	663,96	882,42	126,33	123,47
46	Naviraí	564,71	581,51	180,84	136,32
47	Nioaque	782,21	719,27	92,50	74,08
48	Nova Alvorada do Sul	586,29	953,84	283,00	112,87
49	Nova Andradina	810,53	1.155,19	353,29	213,66
50	Novo Horizonte do Sul	395,36	659,75	326,06	154,58
51	Paraíso das Águas	1.040,26	1.288,37	412,17	204,80
52	Paranaíba	1.058,42	1.767,78	279,31	237,20
53	Paranhos	814,47	645,59	203,15	96,36
54	Pedro Gomes	579,12	1.215,04	235,77	108,38
55	Ponta Porã	608,98	816,39	98,93	176,34
56	Porto Murtinho	501,53	716,31	181,35	90,07
57	Ribas do Rio Pardo	604,31	1.025,09	192,90	113,22
58	Rio Brillhante	768,23	1.349,24	259,72	203,62
59	Rio Verde de Mato Grosso	674,40	1.124,90	279,38	151,88
60	Rochedo	747,38	545,93	284,25	196,68
61	Santa Rita do Pardo	745,59	765,35	73,01	143,38
62	São Gabriel do Oeste	792,67	1.091,06	410,71	207,08
63	Selvária	1.832,44	963,29	405,58	166,89
64	Sete Quedas	884,70	1.365,86	212,32	292,59
65	Sidrolândia	562,65	556,93	228,55	141,04
66	Sonora	517,19	823,42	81,75	75,03
67	Tacuru	734,35	853,07	353,20	149,12
68	Taquarussu	648,99	813,41	78,91	201,95
69	Terenos	1.493,24	1.576,74	397,28	416,70
70	Três Lagoas	538,69	748,49	85,72	77,63
71	Vicentina	1.105,65	752,68	231,78	183,77

**TABELA 8 – Receitas com IPTU, ISS, ITIV, Taxas per capita em reais**

nº	Municípios	IPTU	ISS	ITIV	TAXAS	Receita Total
1	Água Clara	23,62	419,18	548,49	11,13	5.453,02
2	Alcinópolis	46,42	90,32	162,75	15,92	6.737,70
3	Amambai	50,75	51,17	60,94	15,09	2.706,94
4	Anastácio	21,90	63,67	31,32	11,41	2.208,63
5	Antônio João	8,28	36,65	5,51	4,68	3.638,72
6	Aparecida do Taboado	56,93	122,04	62,03	53,16	3.521,83
7	Aquidauana	22,41	69,87	51,55	12,55	2.589,08
8	Aral Moreira	9,34	55,56	13,34	6,10	3.788,51
9	Bataguassu	72,52	99,12	67,24	48,80	3.918,65
10	Batayporã	24,40	50,80	42,94	23,72	3.189,12
11	~p-kp=ppj7tulela Vista	18,91	39,82	58,03	5,42	2.473,46
12	Bodoquena	28,79	201,77	59,10	13,98	5.483,63
13	Bonito	58,40	239,68	87,54	87,54	3.604,66
14	Brasilândia	40,46	243,51	158,15	15,94	4.394,47
15	Caarapó	66,72	248,09	27,41	15,02	3.102,17
16	Camapuã	73,62	125,96	78,08	13,50	3.588,85

Continua.

Continuação.

nº	Municípios	IPTU	ISS	ITIV	TAXAS	Receita Total
17	Campo Grande	271,31	315,75	57,40	39,55	3.362,46
18	Caracol	9,64	44,53	21,05	3,27	2.926,65
19	Cassilândia	37,88	62,14	47,46	65,92	3.301,96
20	Chapadão do Sul	120,95	445,98	92,54	82,85	5.124,36
21	Corguinho	19,05	45,36	93,43	6,12	3.908,82
22	Coronel Sapucaia	6,26	26,67	43,43	5,21	2.704,33
23	Corumbá	58,82	199,25	59,74	39,51	4.220,38
24	Costa Rica	68,58	193,15	132,21	28,93	5.255,41
25	Coxim	41,68	107,92	46,68	25,65	2.911,45
26	Deodápolis	16,49	56,91	33,54	11,00	2.311,30
27	Douradina	9,20	113,80	24,16	2,04	4.208,51
28	Dourados	242,37	233,44	59,94	32,59	3.473,14
29	Eldorado	63,48	88,44	21,90	12,06	3.135,77
30	Fátima do Sul	24,37	51,61	26,59	22,00	2.588,19
31	Figueirão	33,92	80,13	294,85	9,84	6.623,24
32	Glória de Dourados	112,58	24,71	3,24	11,24	2.489,00
33	Iguatemi	25,32	87,11	84,06	19,13	2.921,44
34	Inocência	40,96	165,58	166,53	19,78	4.929,74
35	Itaporã	32,99	52,92	24,57	7,12	2.195,59
36	Itaquiraí	32,72	136,25	40,62	10,55	3.047,29
37	Ivinhema	76,64	217,97	37,15	26,81	3.274,59
38	Japorã	7,65	136,78	8,04	3,72	3.287,83
39	Jardim	51,77	113,89	47,30	31,33	2.649,16
40	Jateí	1,03	133,87	83,61	3,44	7.533,34
41	Juti	7,82	178,76	1,41	8,10	3.607,43
42	Ladário	23,96	90,63	3,62	7,67	2.531,93
43	Laguna Carapã	24,74	93,45	37,79	12,74	5.366,68
44	Maracaju	85,81	234,06	55,84	39,88	3.566,10
45	Mundo Novo	31,06	160,28	9,20	26,23	3.160,56
46	Naviraí	136,16	120,88	61,59	15,08	3.385,85
47	Nioaque	13,34	52,38	40,97	12,51	2.740,41
48	Nova Alvorada do Sul	63,72	407,23	25,95	29,75	3.574,64
49	Nova Andradina	66,25	132,52	49,40	14,77	3.074,17
50	Novo Horizonte do Sul	14,27	66,92	210,63	6,11	4.856,80
51	Paraíso das Águas	23,75	240,90	325,29	16,40	6.613,19
52	Paranaíba	71,56	87,64	57,32	18,96	3.121,29
53	Paranhos	22,83	23,19	0,58	1,78	3.204,96
54	Pedro Gomes	31,78	125,64	135,44	18,01	3.282,12
55	Ponta Porã	76,01	136,53	35,32	24,27	2.728,11
56	Porto Murtinho	8,85	66,75	120,54	1,72	3.624,65
57	Ribas do Rio Pardo	14,10	165,60	240,96	7,74	3.902,29
58	Rio Brilhante	46,34	322,77	31,22	21,42	4.280,94
59	Rio Verde de Mato Grosso	32,89	156,46	101,12	40,18	3.118,73
60	Rochedo	28,69	29,48	52,25	6,11	4.553,90
61	Santa Rita do Pardo	20,15	108,01	144,91	8,23	3.877,77
62	São Gabriel do Oeste	119,08	321,14	51,73	23,64	4.986,09
63	Selvíria	39,22	228,76	135,24	13,42	5.280,42
64	Sete Quedas	21,71	32,07	48,99	8,53	3.313,64

Continua.

Continuação.

<b>nº</b>	<b>Municípios</b>	<b>IPTU</b>	<b>ISS</b>	<b>ITIV</b>	<b>TAXAS</b>	<b>Receita Total</b>
65	Sidrolândia	44,21	84,82	35,53	8,97	2.904,95
66	Sonora	21,84	165,87	54,08	9,31	3.498,36
67	Tacuru	7,84	23,82	26,99	2,13	3.126,92
68	Taquarussu	23,17	39,14	48,33	7,36	7.332,48
69	Terenos	50,29	55,58	88,40	8,70	2.913,58
70	Três Lagoas	187,91	414,57	59,20	23,34	3.849,50
71	Vicentina	11,67	31,91	12,51	4,32	3.740,44

Fonte: Dados da pesquisa.

## APÊNDICE B- RESULTADOS OBTIDOS PELO DEA

**TABELA 9 – Resultados DEA orientação-output**

nº	Municípios	Arrecadação de recursos próprios	Alocação de recursos públicos
1	Água Clara	1,0000	0,8817
2	Alcinópolis	0,4760	1,0000
3	Amambaí	1,0000	0,8163
4	Anastácio	1,0000	1,0000
5	Antônio João	0,1267	0,9511
6	Aparecida do Taboado	1,0000	0,7747
7	Aquidauana	0,6678	0,9891
8	Aral Moreira	0,1637	0,8944
9	Bataguassu	0,8320	0,8251
10	Batayporã	0,4951	1,0000
11	Bela Vista	1,0000	0,9908
12	Bodoquena	0,4651	0,9671
13	Bonito	1,0000	0,8616
14	Brasilândia	0,6430	0,9455
15	Caarapó	1,0000	0,7626
16	Camapuã	0,8684	0,7741
17	Campo Grande	1,0000	1,0000
18	Caracol	0,1923	1,0000
19	Cassilândia	1,0000	0,7884
20	Chapadão do Sul	1,0000	0,8388
21	Corguinho	0,4048	0,8892
22	Coronel Sapucaia	1,0000	1,0000
23	Corumbá	0,7131	0,7119
24	Costa Rica	0,6012	0,8334
25	Coxim	1,0000	0,8168
26	Deodápolis	1,0000	0,8632
27	Douradina	0,5559	0,6665
28	Dourados	1,0000	0,8901
29	Eldorado	0,8500	0,6412
30	Fátima do Sul	1,0000	0,7168
31	Figueirão	0,6247	0,9426
32	Glória de Dourados	1,0000	1,0000
33	Iguatemi	0,8035	0,8395
34	Inocência	0,6477	0,7150
35	Itaporã	1,0000	1,0000
36	Itaquiraí	0,9041	0,8022
37	Ivinhema	0,8760	0,9345
38	Japorã	0,8150	1,0000
39	Jardim	0,9364	0,7989
40	Jateí	0,3074	0,9460
41	Juti	1,0000	0,9516
42	Ladário	1,0000	1,0000
43	Laguna Carapã	0,2154	1,0000
44	Maracaju	1,0000	0,7488
45	Mundo Novo	1,0000	0,7183
46	Naviraí	1,0000	0,7242

Continua.

Continuação.

<b>nº</b>	<b>Municípios</b>	<b>Arrecadação de recursos próprios</b>	<b>Alocação de recursos públicos</b>
47	Nioaque	0,3464	1,0000
48	Nova Alvorada do Sul	1,0000	1,0000
49	Nova Andradina	1,0000	1,0000
50	Novo Horizonte do Sul	0,4992	1,0000
51	Paraíso das Águas	0,6925	1,0000
52	Paranaíba	0,6481	0,8429
53	Paranhos	0,1785	1,0000
54	Pedro Gomes	1,0000	0,8385
55	Ponta Porã	1,0000	0,7814
56	Porto Murtinho	0,6516	0,8073
57	Ribas do Rio Pardo	0,7077	1,0000
58	Rio Brilhante	1,0000	0,8514
59	Rio Verde de Mato Grosso	1,0000	0,9959
60	Rochedo	0,5948	0,6345
61	Santa Rita do Pardo	0,4359	1,0000
62	São Gabriel do Oeste	0,7499	1,0000
63	Selvícia	0,6402	0,9740
64	Sete Quedas	0,5797	0,7044
65	Sidrolândia	1,0000	0,7805
66	Sonora	0,5469	0,9565
67	Tacuru	0,2312	0,9496
68	Taquarussu	0,1815	1,0000
69	Terenos	1,0000	0,7214
70	Três Lagoas	1,0000	0,9465
71	Vicentina	0,2645	0,8266

Fonte: Dados da pesquisa.