

EFICIÊNCIA NA GESTÃO FISCAL DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL COM MAIS DE CINQUENTA MIL HABITANTES: UMA ANÁLISE POR ENVOLTÓRIA DE DADOS¹

Amália Heemann Junges²

Diego de Oliveira Carlin³

RESUMO

A eficiência é um princípio constitucional, devendo ser observada por todos os entes da Administração Pública. Na gestão fiscal, a eficiência pressupõe a melhor destinação das receitas orçamentárias e o cumprimento das normas estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. O presente estudo tem por objetivo analisar a eficiência relativa na gestão fiscal dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul com mais de cinquenta mil habitantes. Para mensurar a eficiência, foi utilizada a técnica de Análise por Envoltória de Dados (DEA). Considerando que todas as unidades recebem o mesmo conjunto de recursos (*inputs*) para produzir o mesmo conjunto de resultados (*outputs*), a DEA calcula a eficiência de cada unidade a partir da comparação com as demais, resultando em um ranking. Neste estudo foram utilizados como *inputs* indicadores de gestão fiscal relativos à receita própria, ao gasto total com pessoal e ao custo da dívida, e como *outputs* indicadores relativos a investimento e à liquidez. Os indicadores foram calculados com dados das demonstrações contábeis e fiscais de 43 municípios, relativas ao exercício 2016. Os resultados da DEA demonstraram que seis municípios alcançaram 100% de eficiência em gestão fiscal e um município ficou muito próximo da máxima eficiência, com 96%. Os demais municípios, que correspondem a 84% da amostra, ficaram abaixo da fronteira de eficiência. Os resultados demonstraram também que a mesorregião Metropolitana é a de maior variação da eficiência na gestão fiscal entre municípios.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Investimento. Gastos com Pessoal.

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2018, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (amaliahj@hotmail.com)

³ Orientador. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (diego.carlin@ufrgs.br)

EFFICIENCY IN FISCAL MANAGEMENT OF MUNICIPALITIES WITH POPULATION GREATER THAN FIFTY THOUSAND INHABITANTS IN RIO GRANDE DO SUL STATE: AN ANALYSIS BY DATA ENVELOPMENT

ABSTRACT

Efficiency is a constitutional principle and must be observed by all entities of the Public Administration. In fiscal management, efficiency presupposes the best allocation of budget revenues and compliance with the rules established by the Fiscal Responsibility Law. The present study has as objective to analyze the relative efficiency in fiscal management of municipalities with population greater than fifty thousand inhabitants in Rio Grande do Sul State. In order to measure efficiency, the technique of Data Envelopment Analysis (DEA) was used. Considering that all units receive the same set of inputs to produce the same set of outputs, the DEA calculates the efficiency of each unit in the comparison with the other, resulting in a ranking. In this study, the fiscal management indicators of own revenue, total staff expenditure and cost of debt were used as inputs and the indicators related to investments and liquidity were used as outputs. The indicators were calculated based on data from the financial and accounting statements of 43 municipalities for the year 2016. The results of the DEA showed that, in 2016, six municipalities reached 100% efficiency in fiscal management and one municipality was very close to maximum efficiency, with 96%. The other municipalities, which correspond to 84% of the sample, were below the efficiency frontier. The results also showed that the Metropolitan mesoregion is the one that presents the greatest variation among its municipalities in terms of efficiency in fiscal management.

Keywords: Fiscal Responsibility Law. Investment. Staff expenditure.

1 INTRODUÇÃO

Não é novidade que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) vem passando por mudanças positivas ao longo dos últimos anos. Dentre as mudanças, destaca-se a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000, e, a partir de 2007, a convergência do setor público às normas internacionais de contabilidade.

A LRF estabeleceu, em seu artigo 51, a exigência de realização da consolidação nacional das contas públicas. Tal exigência, aliada ao processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais, fez com que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) instituisse o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Tais instrumentos foram fundamentais para a padronização das contas e procedimentos contábeis, permitindo a obtenção de dados que atendessem aos diversos usuários desta informação.

O objetivo da LRF é estabelecer normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal. Uma gestão fiscal equilibrada compreende a ação planejada e transparente, o cumprimento de metas e a obediência a limites de gastos. A instituição da LRF exigiu dos entes públicos, portanto, um melhor planejamento orçamentário e maior controle dos gastos. A inobservância, por exemplo, aos limites máximos de despesas de pessoal – despesa que compromete uma boa parcela das receitas orçamentárias na maioria dos entes da federação – provoca cortes e restrições, tais como não receber transferências voluntárias e proibição de realizar operações de crédito.

Como entes federativos, os municípios precisam observar e cumprir as normas da CASP. Também precisam empreender esforços na execução de uma gestão fiscal em consonância com a LRF. Para contribuir com o debate acerca da administração dos recursos orçamentários pelas prefeituras municipais, a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN) lançou, em 2012, o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), que, por meio de cinco indicadores - receita própria, gastos com pessoal, investimentos, liquidez e custo da dívida - analisa alguns dos principais itens que revelam a situação fiscal dos municípios brasileiros.

Uma gestão fiscal responsável também pressupõe uma gestão fiscal eficiente. A eficiência deve ser observada por todos os entes da administração pública direta e indireta, pois é um princípio constitucional. Na Administração Pública, Leite (2001, p. 260) explica que a “eficiência abrange o desempenho de um serviço público em que o interesse coletivo prevaleça sobre a burocracia, visando-se sempre à busca da celeridade, da economia de material e da obtenção dos melhores resultados”.

Para mensurar a eficiência de unidades distintas, tais como os municípios, a técnica de programação matemática linear denominada de Análise por Envoltória de Dados (do inglês, *Data Envelopment Analysis* - DEA) apresenta-se como uma alternativa. A utilização desse método possibilita comparações entre municípios de diferentes tamanhos e com características demográficas e econômicas diversas, pois considera o que foi produzido a partir dos recursos ou insumos disponíveis para cada município. Conforme Ragsdale (2009), a DEA permite determinar o quão eficientemente uma unidade operacional converte entradas em saídas, na comparação com as demais unidades.

Os estudos sobre a análise da gestão fiscal dos municípios permitem compreender a administração dos recursos orçamentários pelos gestores, e possibilita aos profissionais contábeis a compreensão dos dados divulgados pelos entes federativos e transformação em informações úteis para sociedade. Informações sobre a eficiência na gestão fiscal são sempre

de grande relevância, pois é interesse e dever de todos acompanhar a destinação dos tributos recolhidos.

Nesse contexto, o presente estudo visa responder à seguinte questão: qual é a eficiência relativa na gestão fiscal dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul com mais de cinquenta mil habitantes? O objetivo geral é analisar, por meio de indicadores financeiros, a eficiência relativa na gestão fiscal dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul com mais de cinquenta mil habitantes.

O artigo apresenta mais quatro seções, além desta primeira seção de introdução. A segunda, terceira e quarta seção correspondem, respectivamente, ao referencial teórico, aos procedimentos metodológicos e à análise dos resultados obtidos. Por fim, na quinta seção, são apresentadas as considerações finais acerca do assunto estudado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção contextualiza-se a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), apresentando leis, demonstrações contábeis e fiscais e conceitos importantes para a elaboração do estudo e interpretação dos resultados. Em relação às leis, é dado maior enfoque à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), devido a sua importância na gestão fiscal da administração pública. A seção apresenta ainda o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF) e sua metodologia de cálculo, importante para compreensão dos procedimentos metodológicos adotados neste trabalho. Por fim, conceitua-se o significado do termo eficiência no âmbito da administração pública.

2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) está organizada visando à padronização dos procedimentos contábeis das entidades do setor público e à viabilização da consolidação das contas públicas (KOHAMA, 2015). As normas legais e regulamentares da contabilidade pública provêm da Lei Federal nº 4.320/1964, da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SP), e das portarias, instruções normativas e manuais técnicos publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, juntamente com a Secretaria de Orçamento Federal, órgão com a competência de estabelecer a classificação da receita e da despesa, estabeleceram o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) para aplicação prática das normas legais. Este manual é estruturado e organizado com base na aplicação de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), formado por um conjunto de contas previamente estabelecido, que, segundo Kohama (2015), permite obter informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis nos três níveis de governo – federal, estadual e municipal.

A União deve promover, até o dia 30 de junho de cada ano, a consolidação e divulgação das contas das unidades federativas do exercício anterior, conforme disposto no artigo 51 da LRF. Para tanto, os municípios ficam obrigados ao envio de suas contas até 30 de abril, e os estados e Distrito Federal, até 30 de maio.

Para a correta interpretação das informações contábeis é importante compreender os diferentes aspectos da CASP: o orçamentário, o patrimonial e o fiscal (STN, 2017). O aspecto patrimonial refere-se ao registro e evidenciação da composição patrimonial dos entes públicos. O Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O patrimônio público compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações das entidades que compõem a Administração Pública. Kohama (2015, p. 73) explica que o Balanço Patrimonial “é a demonstração contábil que evidencia, qualitativamente e quantitativamente a situação da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação”.

O aspecto fiscal da CASP compreende a apuração e evidenciação dos indicadores estabelecidos pela LRF, tais como despesa com pessoal, operações de crédito e dívida consolidada. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) são os instrumentos que evidenciam o aspecto fiscal.

O aspecto orçamentário compreende os registros de natureza orçamentária, que servem de base para a elaboração do RREO e dos Balanços Orçamentário (BO) e Financeiro (BF). O orçamento público representa o fluxo de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período, ou seja, as receitas e as despesas, e é um importante instrumento de planejamento da Administração Pública.

As receitas e despesas orçamentárias estão evidenciadas no BO, que apresenta as receitas previstas em confronto com as realizadas e também as despesas fixadas em confronto com as realizadas. As receitas e as despesas orçamentárias são classificadas quanto à categoria econômica em receitas correntes e de capital, e despesas correntes e de capital.

As receitas correntes, conforme disposto no art. 11 da Lei nº 4.320/64, compreendem as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuárias, industrial, de serviços, e as transferências correntes recebidas de outros entes, para pagamento de despesas correntes. As fontes de receitas que não se enquadram nessas categorias, são classificadas como outras receitas correntes, como por exemplo, aquelas provenientes de multas e juros, indenizações e restituições, dívida ativa e outras receitas diversas. Ainda de acordo com o artigo 11 da Lei nº 4.320/64, as receitas de capital são as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas (operações de crédito), da conversão em espécie de bens (alienação de bens) e direitos (amortização de empréstimos concedidos), e também os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital.

As despesas correntes, de acordo com o MCASP (STN, 2017), são aquelas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Kohama (2015, p. 46) complementa este conceito mencionando que as despesas correntes “são gastos de natureza operacional, realizadas pelas instituições públicas, para a manutenção e o funcionamento de seus órgãos”. Encontram-se nessa categoria as despesas com pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, e outras despesas de custeio, como material de consumo, prestação de serviços de terceiros e encargos diversos. Por sua vez, as despesas de capital são as despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Na elaboração do BO devem ser incluídos dois quadros demonstrativos da execução dos restos a pagar, um relativo aos restos a pagar não processados e o outro relativo aos restos a pagar processados. Conforme explicado no MCASP (STN, 2017), estes quadros permitem a análise da execução orçamentária do exercício em conjunto com a execução dos restos a pagar.

2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E GESTÃO FISCAL

A Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), foi instituída com objetivo de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a

responsabilidade na gestão fiscal. O parágrafo primeiro do artigo 1º da LRF apresenta o conceito de responsabilidade fiscal:

Art. 1º [...] § 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. (BRASIL, 2000).

Portanto, a gestão fiscal responsável sob a ótica da LRF abrange vários itens, como o planejamento, a transparência, o cumprimento de metas e a obediência a limites. Segundo Nascimento e Debus (2018), a ação planejada é aquela baseada em planos previamente traçados, e:

Os instrumentos preconizados pela LRF para o planejamento do gasto público são os mesmos já adotados na Constituição Federal: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA. O que a LRF busca, na verdade, é reforçar o papel da atividade de planejamento e, mais especificamente, a vinculação entre as atividades de planejamento e de execução do gasto público, [...]. (NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I., 2018, p. 11).

A transparência se refere à necessária divulgação de todos os atos e fatos ligados à arrecadação de receitas, e, principalmente, à realização de despesas pelo poder público (NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I., 2018). A transparência, portanto, está relacionada à publicidade das contas públicas, bem como ao dever do administrador público de prestar contas.

A LRF, a fim de manter o equilíbrio das contas públicas, estabelece limites de gastos com pessoal, de dívida consolidada e de operações de crédito, além de outras medidas. Para fins de operacionalização dos limites legais, é utilizada a Receita Corrente Líquida (RCL). Conforme o artigo 2º inciso IV da LRF, a RCL compreende o somatório das receitas correntes, deduzidos: a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal; b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional; e c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social.

De acordo com o disposto no artigo 19 da LRF, nos municípios, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração, não pode exceder a 60% da RCL. Além disso, esse limite deve ser repartido em: 6% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Município (TCM), quando houver; e 54% para o Executivo. O artigo 22 da LRF determina também que se a despesa total com pessoal exceder a 95% do limite (o equivalente a 57% da

RCL, no caso dos municípios), o ente público fica sujeito a restrições, tais como a proibição de criação de novos cargos, empregos ou funções. Se ocorrer de um ente público ultrapassar os limites definidos, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes. No caso de não ser alcançada a redução no prazo estabelecido, o artigo 23 da LRF determina que enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá: receber transferências voluntárias; obter garantia - direta ou indireta - de outro ente; contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Os limites de endividamento e condições para contratação de operações de crédito, por sua vez, foram definidos pelo Senado Federal, através das resoluções nº 40 e nº 43. A LRF traz, no seu artigo 29, algumas definições importantes para a compreensão dos conceitos de dívida e endividamento:

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições:

I - dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

II - dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios;

III - operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros; [...]. (BRASIL, 2000).

A Dívida Consolidada Líquida (DCL) corresponde à dívida pública consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros, considerando-se ainda as obrigações a pagar que deverão ser deduzidas das disponibilidades financeiras (NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I., 2018). A Resolução do Senado Federal nº 40 determina aos municípios que os limites percentuais da relação DCL/RCL não ultrapassem 1,2%. A Resolução nº 43 do Senado Federal, por sua vez, determina aos entes públicos os seguintes limites: montante global para operações de crédito de 16% da RCL; e comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada de 11,5% da RCL.

Em relação às limitações estabelecidas pela LRF, cabe ainda mencionar, que o artigo 42 vedou ao titular de Poder, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente no período, ou que tenha

parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Como já mencionado, o RREO e o RGF são os instrumentos utilizados para o acompanhamento da gestão fiscal. De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (STN, 2017), o RREO consolida as informações da execução orçamentário-financeira dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e dos órgãos de cada ente da federação, que recebam recursos do orçamento fiscal e da seguridade social. Conforme determinado pelo artigo 165, §3º, da Constituição Federal de 1988, o RREO deve ser publicado pelo Poder Executivo até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. Como exemplo, os demonstrativos que compõem o RREO para municípios com mais de cinquenta mil habitantes constam no Quadro 1:

Quadro 1 – Demonstrativos do RREO para Municípios com mais de 50.000 habitantes

PERIODICIDADE	BIMESTRAL
ANEXOS	DEMONSTRATIVOS
1	Balanco Orçamentário
2	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção
3	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
4	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores
5	Demonstrativo do Resultado Nominal
6	Demonstrativo do Resultado Primário
7	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
8	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
12	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde
13	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas
14	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária
PERIODICIDADE	ANUAL
ANEXOS	DEMONSTRATIVOS
9	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital
10	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores
11	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos

Fonte: Elaborado a partir do Manual de Demonstrativos Fiscais da STN (2017)

Para os municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes apenas os Anexos 1, 2, 8 e 12 devem ser publicados obrigatoriamente a cada bimestre. Os demais anexos podem ser divulgados semestralmente.

O RGF é um dos instrumentos de transparência da gestão fiscal criados pela LRF. O seu objetivo é o controle, o monitoramento e a publicidade do cumprimento, por parte dos entes federativos, dos limites estabelecidos pela LRF. O RGF deve ser elaborado ao final de cada quadrimestre pelos titulares de Poderes e órgãos, e deve ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder (STN, 2017).

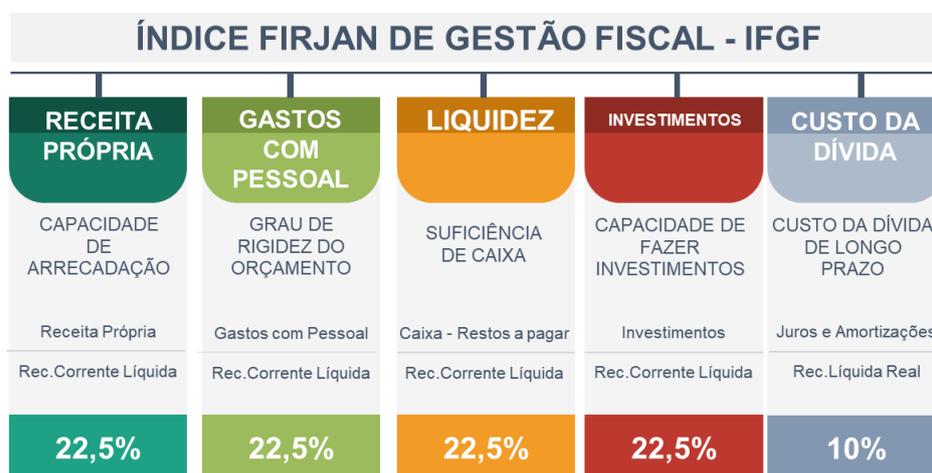
2.3 ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL

A Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN) lançou, em 2012, o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), com o objetivo de contribuir com o debate acerca da administração dos recursos orçamentários pelas prefeituras. O IFGF é publicado anualmente, e utiliza dados informados pelos municípios à STN, que os disponibiliza através do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi).

Na elaboração do IFGF foi levada em consideração a restrição orçamentária a qual os municípios estão sujeitos, ou seja, os dispêndios devem ser iguais à entrada de recursos. A maior parcela das entradas corresponde às receitas correntes, compostas pelas receitas tributárias próprias do município e pelas transferências do respectivo Estado e da União. Outras fontes de entradas são: o endividamento; e o artifício da postergação de despesas, contabilizado por meio dos restos a pagar (FIRJAN, 2017). Os dispêndios municipais compreendem basicamente os seguintes comprometimentos: despesas correntes primárias, onde se encontram os gastos com pessoal e custeio; encargos da dívida pública (amortização e juros); e investimentos (FIRJAN, 2017).

Considerando a restrição orçamentária, foram criados os cinco indicadores que compõem o IFGF: Receita Própria, Gastos com Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida (Figura 1). Os quatro primeiros indicadores possuem peso 22,5% e o último 10,0% no resultado final do Índice (Figura 1). O resultado de cada indicador é um valor entre 0 e 1, sendo que, quanto mais próxima de 1, melhor a gestão fiscal do município. A metodologia de cálculo dos indicadores é explicada nos relatórios publicados pela Firjan (FIRJAN, 2017).

Figura 1 – Composição do Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF)



Fonte: FIRJAN (2017).

O indicador Receita Própria é o quociente entre o total de receitas próprias geradas pelo município e a RCL. As receitas próprias são constituídas pela diferença entre a receita corrente e as receitas de transferências recebidas pelos municípios da União e Estados. Desta forma, o índice permite avaliar o grau de dependência das prefeituras no tocante às transferências dos estados e da União.

O indicador Gastos com Pessoal representa quanto os municípios gastam com pagamento de pessoal, em relação ao total da RCL. A despesa com pessoal representa grande parte das despesas correntes do setor público, além de ser uma despesa rígida, visto que salários e aposentadorias dos servidores e aposentados não podem ser reduzidos. Quanto mais recursos são comprometidos com a folha de pagamentos, menos recursos sobram para outros fins, tais como investimentos, comprometendo as políticas públicas.

O indicador Investimentos é o quociente entre o total de investimentos e a RCL. O objetivo deste indicador é medir a parcela dos investimentos nos orçamentos municipais.

O indicador Liquidez, por sua vez, relaciona a liquidez do município com o total da RCL. A liquidez é obtida pelo valor disponível em caixa e equivalentes de caixa descontado o valor dos restos a pagar. Assim, este indicador possibilita analisar se as prefeituras estão deixando em caixa recursos suficientes para honrar os restos a pagar acumulados no ano.

O indicador Custo da Dívida corresponde às despesas de juros e amortizações, em relação ao total das receitas líquidas reais (RLR). Na construção desse indicador, a Firjan levou em consideração o limite estabelecido pela medida provisória nº 2.185-35 de 2001, que é de 13% da RLR. A RLR, conforme o Anexo Metodológico do Índice Firjan (2017, p. 7) “exclui do total de receitas as receitas provenientes de operações de crédito, de alienação de bens, de transferências voluntárias ou de doações recebidas com o fim específico de atender despesas de capital”. O indicador Custo da Dívida avalia, portanto, o comprometimento do orçamento com pagamento de juros e amortizações de empréstimos contraídos em exercícios anteriores.

2.4 EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Constituição Federal do Brasil, de 1988, em seu artigo 37 estabelece que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. A eficiência é, portanto, um princípio constitucional e deve ser observado por todos os entes públicos.

Para Di Pietro (2009) o princípio da eficiência pode ser visto sob dois aspectos: em relação à forma de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, a fim de obter os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar e disciplinar a administração pública, de forma a ser o mais racional possível, no intuito de alcançar melhores resultados na prestação dos serviços públicos. Para Moraes (1999) uma administração pública eficiente apresenta as seguintes características: direcionamento da atividade e dos serviços à efetividade do bem comum, imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e aproximação dos serviços públicos da população, eficácia, desburocratização e busca da qualidade. Leite (2001, p. 260), complementa ao afirmar que a “eficiência abrange o desempenho de um serviço público em que o interesse coletivo prevaleça sobre a burocracia, visando-se sempre à busca da celeridade, da economia de material e da obtenção dos melhores resultados”.

Apesar do conceito bem definido, a mensuração e a comparação da eficiência não são executadas facilmente. Isso ocorre porque os entes públicos, tais como municípios, apresentam características populacionais, demográficas e econômicas diversas. Uma das formas de se avaliar a eficiência relativa de unidades distintas, como municípios, é por meio da Análise por Envoltória de Dados (DEA), técnica baseada em programação linear que considera que todas as unidades analisadas recebem o mesmo conjunto de recursos para produzir o mesmo conjunto de resultados, por meio de processos similares. Maiores detalhes sobre a DEA serão apresentados na terceira seção do presente estudo.

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

Filho (2007) analisou a eficiência na gestão fiscal, no que se refere à arrecadação de receitas, do município de Alagoinhas/BA entre os anos de 2001 e 2006. O objetivo do estudo foi compreender como a Prefeitura Municipal de Alagoinhas (PMA), mesmo atendendo às regras e limites para endividamento estabelecidos pela LRF, conseguiu aumentar suas receitas no período analisado. O autor concluiu que a PMA alcançou resultados fiscais expressivos mediante investimento em uma gestão fiscal mais eficiente, que somada aos recursos transferidos possibilitou o aumento da despesa pública sem o endividamento em paralelo.

A qualidade da gestão fiscal dos municípios paranaenses foi analisada por Woitke e Mourão (2015). Os autores, através da comparação do IFGF dos anos-base 2006 e 2011, concluíram que houve melhoria na gestão fiscal em 2011 em relação a 2006, embora 60% dos municípios ainda apresentasse uma gestão fiscal em dificuldade ou crítica.

Silva (2018) investigou a influência da gestão fiscal e da eficiência da gestão pública no desenvolvimento socioeconômico dos municípios cearenses, no período 2007 a 2014. O autor utilizou a DEA para o cálculo da eficiência da gestão pública nas dimensões educação, saúde e emprego e renda. A gestão fiscal foi medida pelo IFGF e o desenvolvimento socioeconômico foi medido pelo Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal (IFDM). Silva concluiu que a maior aderência à LRF, bem como a eficiência geral e nas três dimensões avaliadas implicou no aumento do desenvolvimento socioeconômico dos municípios cearenses.

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) divulga anualmente o Relatório Justiça em Números, considerado como a principal fonte de dados estatísticos do Poder Judiciário brasileiro. Entre outras informações, o Relatório Justiça em Números de 2017 apresentou o IPC-Jus, Índice de Produtividade Comparada da Justiça, um indicador sintético que compara a eficiência relativa dos tribunais usando a DEA, exemplo de como essa técnica pode ser utilizado por órgãos públicos para medir quantitativamente sua eficiência.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa pode ser classificada como quantitativa, pois utiliza indicadores financeiros, analisados por meio da técnica da DEA. Conforme Richardson (2014, p. 70), o método quantitativo “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”. No que diz respeito aos objetivos, a pesquisa descreve a situação de eficiência na gestão fiscal dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul com mais de cinquenta mil habitantes, sendo, portanto, caracterizada como descritiva. Para Gil (2008, p. 28) as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis”.

Com base nos procedimentos técnicos utilizados, o presente estudo pode ser classificado como pesquisa documental. Raupp e Beuren (2006, p. 89) explicam que “a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico

ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Nesta pesquisa, as fontes são primárias, uma vez que os indicadores financeiros são calculados a partir das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais do exercício de 2016 disponibilizados no site do Siconfi, de responsabilidade da STN.

A população da pesquisa é composta pelos 497 municípios existentes no Estado do Rio Grande do Sul. Deste total de municípios foi considerada como a amostra a ser analisada aqueles com mais de cinquenta mil habitantes. A escolha por municípios com tal característica populacional se deve ao fato da LRF exigir destes municípios uma maior prestação de contas, tal como a publicação bimestral de todos os demonstrativos do RREO constantes no Quadro 1.

O número de habitantes de cada município gaúcho é uma informação que consta nas demonstrações contábeis e fiscais disponibilizados pelo site do Siconfi. Desta forma, a amostra da pesquisa ficou definida em 43 municípios do Estado que possuíam mais de cinquenta mil habitantes no ano de 2016, divididos de acordo com as mesorregiões do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) (Quadro 2).

Quadro 2 – Municípios do Estado do RS com população superior a 50.000 habitantes e mesorregião a que pertencem de acordo com IBGE

Mesorregião	Municípios
Centro Ocidental	Santa Maria, Santiago
Centro Oriental	Santa Cruz do Sul, Venâncio Aires, Lajeado, Cachoeira do Sul
Metropolitana	Montenegro, Taquara, Alvorada, Cachoeirinha, Campo Bom, Canoas, Esteio, Gravataí, Guaíba, Novo Hamburgo, Parobé, Porto Alegre, São Leopoldo, Sapucaia do Sul, Camaquã, Viamão, Sapiranga
Nordeste	Vacaria, Bento Gonçalves, Caxias do Sul, Farroupilha
Noroeste	Passo Fundo, Santa Rosa, Erechim, Santo Ângelo, Ijuí, Carazinho, Cruz Alta
Sudeste	Rio Grande, Canguçu, Pelotas
Sudoeste	Santana do Livramento, São Gabriel, Bagé, Alegrete, São Borja, Uruguaiana

Fonte: Elaborado a partir de IBGE (2010).

Os dados financeiros dos municípios foram obtidos no site do Siconfi, em consulta às seguintes demonstrações contábeis e fiscais: Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial, RREO e RGF. Esses dados, e também a metodologia utilizada pelo IFGF, serviram de base para o cálculo dos indicadores de Receita Própria, Gastos com Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida. Optou-se por utilizar os indicadores do IFGF por estes traduzirem de forma simples os componentes da gestão fiscal. O Quadro 3 apresenta a metodologia de cálculo utilizada no presente estudo, bem como a fonte dos dados de cada indicador:

Quadro 3 – Indicadores de Gestão Fiscal, fórmulas, fontes e períodos de dados empregados nesse trabalho

Indicador	Fórmula	Fonte	Período
Investimento	Despesas de Investimentos Empenhadas	Balanço Orçamentário	Anual
Liquidez	Caixa e Equivalente de Caixa	Balanço Patrimonial	Anual
Receita Própria	Receitas Correntes + Outras Receitas de Capital – (Receitas de Valores Mobiliários + Receitas de Transferências Correntes)	Balanço Orçamentário	Anual
Gastos com Pessoal	Despesa com Pessoal Total <u>ou</u>	RGF (Poderes Executivo e Legislativo)	3º Quadrimestre
	Pessoal e Encargos Sociais + Outras Desp. de Terceirização – (Sentenças Judiciais + Desp. Exercícios Anteriores + Indenizações Restituições Trabalhistas + Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados)	Balanço Orçamentário	Anual
Custo da Dívida	(Juros e Encargos da Dívida+ Amortização da Dívida) - Amortizações de Empréstimos	RREO	6º Bimestre

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Os indicadores foram calculados em relação ao valor da Receita Corrente Líquida (RCL). A RCL de cada município foi obtida do Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, contido no RREO, referente ao sexto bimestre do ano de 2016. Ao contrário da metodologia do IFGF, não foram atribuídos pesos aos indicadores, utilizando-se somente os valores obtidos de cada indicador.

Após calcular os indicadores, a etapa seguinte consistiu na mensuração da eficiência relativa dos municípios na gestão fiscal. Para isso, foi utilizada a Análise por Envoltória de Dados (DEA), uma técnica determinística, multivariável e não paramétrica que utiliza programação matemática para calcular a eficiência relativa entre unidades de produção com funções semelhantes. Essa técnica compara entradas (*inputs*) e saídas (*outputs*) no sistema utilizado, e é considerada não paramétrica por não recorrer a parâmetros externos ao sistema.

Mota (2014, p. 40) explica que “a eficiência calculada é dita relativa porque as unidades, chamadas de *Decision Making Units* (DMU), tem seu desempenho medido pela comparação de seus resultados e seus insumos, com os resultados e insumos de outras unidades homogêneas”. Todas unidades recebem, portanto, o mesmo conjunto de recursos para produzir o mesmo conjunto de resultados, por meio de processos similares. Ainda, conforme Lins e Meza (2000), as unidades consideradas eficientes representam uma fronteira de eficiência (Eficiência de Pareto) e serão classificadas como de eficiência 1 ou 100%, permitindo a comparação.

No presente estudo, a utilização desse método possibilita comparações entre municípios com características populacionais, demográficas e econômicas diversas, pois considera o que foi produzido a partir dos recursos ou insumos disponíveis para cada

município. Desta forma, a DEA determina o quão eficientemente um município converte entradas em saídas, na comparação com os demais.

Conforme Ragsdale (2009) a eficiência de uma unidade arbitrária, usando a DEA, é definida da seguinte forma:

$$\text{Eficiência da unidade } i = \frac{\text{Soma ponderada das entradas das unidades}}{\text{Soma ponderada das saídas das unidades}} = \frac{\sum_{j=1}^{n_0} O_{ij} w_j}{\sum_{j=1}^{n_1} I_{ij} v_j}$$

Onde O_{ij} representa o valor da unidade i na saída j ; I_{ij} representa o valor da unidade i na entrada j ; w_j é um peso não negativo atribuído à saída j ; v_j é um peso não negativo atribuído à entrada j ; n_0 é o número de variáveis de saída; e n_1 é o número de variáveis de entrada. Em um problema de DEA, para cada unidade o objetivo é o mesmo: maximizar a soma ponderada das saídas das unidades (RAGSDALE, 2009).

Ragsdale (2009, p. 108) destaca que “quando a DEA é aplicada assume-se que “mais é melhor” para as variáveis de saída (por exemplo, lucro) e “menos é melhor” para variáveis de entrada (por exemplo, custos)”. Nesse estudo, foram considerados como as variáveis de entrada os indicadores de receita própria, gastos com pessoal e custo da dívida. Por sua vez, como variáveis de saída foram utilizados os indicadores de investimento e liquidez.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Essa seção foi dividida em três subseções: (1) apresentação da análise geral da amostra; (2) apresentação dos indicadores de gestão fiscal dos municípios; (3) eficiência relativa na gestão fiscal dos municípios estudados - calculada por meio da DEA.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DA AMOSTRA

A Tabela 1 apresenta a estatística descritiva da amostra analisada, permitindo uma visão geral do comportamento dos indicadores de gestão fiscal dos municípios do Rio Grande do Sul (RS) com mais de cinquenta mil habitantes.

Tabela 1 – Estatística descritiva da amostra

Estatística Descritiva	Receita Própria		Gastos com Pessoal		Custo da Dívida	
	Reais	% RCL	Reais	% RCL	Reais	% RCL
Média	180.086.329,59	30,7	222.332.082,32	51,5	13.653.040,28	2,5
Mediana	63.562.985,21	28,1	119.746.973,09	50,8	3.999.296,05	2,2
Desvio Padrão	460.744.398,29	10,4	401.115.138,56	8,0	34.060.452,88	1,6
Mínimo	16.588.043,67	14,7	48.055.832,31	38,5	287.514,55	0,1
Máximo	3.050.888.917,20	58,6	2.690.119.232,86	78,8	224.016.609,75	6,7

Estatística Descritiva	Investimentos		Liquidez	
	Reais	% RCL	Reais	% RCL
Média	29.258.486,22	6,8	64.700.568,05	15,7
Mediana	15.169.586,72	5,8	31.019.914,52	11,3
Desvio Padrão	51.637.708,10	4,4	104.676.911,42	14,0
Mínimo	2.464.975,13	1,1	5.847.731,41	3,4
Máximo	300.745.506,77	21,1	522.834.223,54	83,6

Fonte: elaborada pela autora (2018)

Dos quarenta e três municípios que compõem a amostra, em média a receita própria gerada por eles foi de R\$ 180.086.329,50, o que corresponde em média a 30,7% da RCL. Isso indica uma considerável dependência às receitas provenientes das transferências do Estado e da União. Enquanto o município com o maior percentual de receita própria em relação à RCL (Porto Alegre) apresentou uma situação mais confortável, o município com a mais baixa proporção de receita própria em relação à RCL (Canguçu) mostrou baixa geração de receita própria e, conseqüentemente, alta dependência das receitas de transferências.

Os gastos com pessoal representaram em média, 51,5% da RCL e, portanto, dentro dos limites estipulados pela LRF (limite geral de 60% e limite prudencial de 57%). No entanto, conforme é possível observar na Tabela 1, o município com os maiores gastos com pessoal (Santana do Livramento) estava muito acima do limite estipulado – 78,8% da RCL. Este município ficou, portanto, obrigado a reduzir esse tipo de despesa dentro do prazo estipulado pela LRF (dois quadrimestres).

Em média, o custo da dívida representou 2,5% da RCL. Este resultado demonstra que em geral os municípios avaliados estão recorrendo menos aos empréstimos de longo prazo.

Em relação aos investimentos, os municípios estudados investiram, em média, R\$ 29.258.486,22, ou o correspondente a 6,8% da RCL. Isso demonstra o grande comprometimento das receitas correntes com as despesas de pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, além de outras despesas de custeio, restando pouco para aplicação em investimentos de capital.

Por sua vez, o indicador liquidez apresentou uma média de 15,7% da RCL. Pode-se inferir, portanto, que os municípios estudados, em geral, conseguiram administrar seus recursos financeiros e manter valores disponíveis em caixa.

4.2 ANÁLISE DOS INDICADORES DE GESTÃO FISCAL POR MESORREGIÃO

Nesta subseção são apresentados cada um dos indicadores de gestão fiscal dos municípios analisados, divididos por mesorregião. A Tabela 2 apresenta dados sobre o indicador Receita Própria de cada mesorregião do RS.

Tabela 2 – Indicador Receita Própria

MESORREGIÃO	MÉDIA		MÍNIMO		MÁXIMO	
	Reais	% RCL	Município	% RCL	Município	% RCL
Centro Ocidental	122.581.346,70	37,2	Santiago	25,6	Santa Maria	48,8
Centro Oriental	69.922.146,44	26,7	Venâncio Aires	24,6	Santa Cruz do Sul	28,7
Metropolitana	270.572.964,35	30,3	Parobé	16,3	Porto Alegre	58,6
Nordeste	229.787.138,11	29,6	Vacaria	18,6	Caxias do Sul	49,0
Noroeste	87.240.036,27	34,6	Santa Rosa	23,8	Ijuí	53,1
Sudeste	181.690.761,22	30,3	Canguçu	14,7	Pelotas	42,3
Sudoeste	57.261.431,87	28,0	São Borja	17,7	Bagé	41,4

Fonte: elaborada pela autora (2018)

É possível observar que a mesorregião Metropolitana foi a que apresentou a maior média de receita própria em valores absolutos (Tabela 2). No entanto, em valores percentuais da RCL, a maior média pertenceu à mesorregião Centro Ocidental. Além disso, a média em percentual da RCL variou entre aproximadamente 28% e 37%, o que demonstra que as mesorregiões do Estado apresentaram pouca variação entre si, e que todas possuem dependência significativa das receitas provenientes das transferências da União e do Estado.

Ao analisar os valores mínimos e máximos da receita própria, em relação à RCL, percebe-se que as mesorregiões apresentaram grande variação entre seus municípios integrantes. A mesorregião Centro Oriental é a única que apresentou um comportamento mais similar entre os seus municípios, visto que a variação entre os que possuem o menor e o maior percentual de receita própria em relação à RCL foi de aproximadamente 4%.

A Tabela 3 apresenta dados sobre o indicador Gastos com Pessoal de cada mesorregião do RS.

Tabela 3 – Indicador Gastos com Pessoal

MESORREGIÃO	MÉDIA		MÍNIMO		MÁXIMO	
	Reais	% RCL	Município	% RCL	Município	% RCL
Centro Ocidental	135.394.762,98	48,2	Santiago	46,8	Santa Maria	49,7
Centro Oriental	117.237.028,85	46,3	Lajeado	39,4	Venâncio Aires	54,4
Metropolitana	311.136.740,58	50,4	Canoas	40,7	Alvorada	67,4
Nordeste	261.761.747,81	47,8	Farroupilha	38,5	Vacaria	54,7
Noroeste	118.779.962,83	49,6	Ijuí	40,2	Cruz Alta	57,9
Sudeste	243.141.056,01	52,3	Pelotas	44,9	Canguçu	59,1
Sudoeste	121.564.616,27	62,5	São Gabriel	48,7	Santana do Livramento	78,8

Fonte: elaborada pela autora (2018)

Infere-se da Tabela 3 que a mesorregião Sudoeste apresentou um dos menores gastos médios com pessoal em valores absolutos. Porém, em termos percentuais, esse valor equivale a média de 62,5% da RCL. Observa-se, assim, a importância de analisar os valores gastos com pessoal em termos da receita corrente líquida, não só para fins de cumprimento da LRF, mas também para fins de compreensão de quanto esse valor compromete as receitas correntes dos municípios. Na mesorregião Sudoeste, restou, em média, apenas 37,5% das receitas correntes para aplicação em outras despesas de custeio e investimentos.

Cabe mencionar que no ano de 2016 alguns municípios ultrapassaram os limites da LRF. Enquanto Cruz Alta e Canguçu atingiram o limite prudencial, Santana do Livramento e Alvorada ultrapassaram o limite total.

A Tabela 4 apresenta dados sobre o indicador Custo da Dívida⁴ de cada mesorregião do RS.

Tabela 4 – Indicador Custo da Dívida

MESORREGIÃO	MÉDIA		MÍNIMO		MÁXIMO	
	Reais	% RCL	Município	% RCL	Município	% RCL
Centro Ocidental	13.014.830,12	3,3	Santiago	1,2	Santa Maria	5,5
Centro Oriental	7.000.449,45	2,6	Lajeado	0,5	Santa Cruz do Sul	4,0
Metropolitana	22.364.522,81	2,9	Guaíba	0,1	Parobé	6,7
Nordeste	13.137.464,13	1,6	Bento Gonçalves	0,7	Caxias do Sul	3,0
Noroeste	3.901.782,68	1,9	Ijuí	0,5	Santo Ângelo	3,0
Sudeste	11.195.034,46	1,9	Canguçu	0,8	Pelotas	2,6
Sudoeste	4.006.812,42	2,4	Alegrete	0,8	São Gabriel	6,2

Fonte: elaborada pela autora (2018)

Sobre o indicador Custo da Dívida é possível inferir que, em média, os municípios da mesorregião Metropolitana foram os que pagaram maiores juros e amortizações em valores absolutos. Esse valor representou, em média, 2,9% da RCL dos municípios, e foi a segunda

⁴Para o cálculo do indicador Custo da Dívida foi utilizada a fórmula [(Juros e encargos da dívida + Amortizações da Dívida) - Amortizações de Empréstimos] dividido pela RCL. A Firjan, ao invés da RCL, utiliza a Receita Líquida Real (RLR).

maior média; a maior foi da mesorregião Centro Ocidental, que inclusive ficou bem acima da média geral da amostra (2,5% da RCL). Observa-se também que na mesorregião Metropolitana o indicador apresentou variação considerável entre os municípios.

Cabe destacar que todos os municípios avaliados cumpriram a Resolução nº 43 do Senado Federal, que determina o limite máximo de 11,5% da RCL em despesas com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada.

A Tabela 5 apresenta dados sobre o indicador Investimento de cada mesorregião do RS.

Tabela 5 – Indicador Investimento

MESORREGIÃO	MÉDIA		MÍNIMO		MÁXIMO	
	Reais	% RCL	Município	% RCL	Município	% RCL
Centro Ocidental	11.497.939,68	4,4	Santa Maria	4,0	Santiago	4,9
Centro Oriental	17.574.279,40	7,5	Santa Cruz do Sul	5,6	Venâncio Aires	10,9
Metropolitana	40.447.096,77	6,3	Guaíba	1,1	Sapiranga	18,9
Nordeste	29.088.005,01	4,8	Bento Gonçalves	2,4	Farroupilha	7,3
Noroeste	20.940.845,31	10,1	Ijuí	3,4	Santo Ângelo	21,1
Sudeste	46.030.667,07	9,4	Rio Grande	5,5	Pelotas	12,2
Sudoeste	8.886.418,30	4,9	São Gabriel	2,0	São Borja	10,1

Fonte: elaborada pela autora (2018)

A respeito do indicador Investimento, cabe ressaltar os baixos valores apresentados por todas as mesorregiões, tanto em valores médios absolutos, quanto em percentuais da RCL. De fato, do total das receitas orçamentárias, pouco se destinou aos investimentos públicos. Os valores tornam-se ainda menores quando comparados aos destinados a despesas com pessoal. Por exemplo, o maior valor médio de investimento (mesorregião Sudeste) foi aproximadamente 2,5 vezes menor do que o menor valor médio de gastos com pessoal (mesorregião Centro Oriental).

Assim, merecem destaque os municípios que apresentaram os maiores percentuais de investimentos em relação à RCL: Santo Ângelo e Sapiranga, com 21,1% e 18,9%, respectivamente. Esses municípios foram exceção diante da amostra geral, que apresenta média de investimentos de 6,8% da RCL.

A Tabela 6 apresenta dados sobre o indicador Liquidez⁵ de cada mesorregião do RS.

⁵ Para o cálculo do indicador Liquidez optou-se por não descontar os RP, pois alguns municípios inscreveram valores em RP superiores aos valores em Caixa e Equivalentes, o que faria com que o indicador apresentasse valores negativos. A técnica da DEA não considera números negativos, o que distorceria os resultados.

Tabela 6 – Indicador Liquidez

MESORREGIÃO	MÉDIA		MÍNIMO		MÁXIMO	
	Reais	% RCL	Município	% RCL	Município	% RCL
Centro Ocidental	38.673.439,07	12,4	Santiago	9,8	Santa Maria	15,0
Centro Oriental	34.006.529,23	12,3	Venâncio Aires	8,9	Santa Cruz do Sul	14,9
Metropolitana	82.844.481,98	17,0	Canoas	3,4	Viamão	83,6
Nordeste	123.245.630,78	15,4	Farroupilha	8,8	Caxias do Sul	27,6
Noroeste	23.962.413,70	10,4	Cruz Alta	6,0	Ijuí	17,4
Sudeste	76.309.479,29	14,9	Canguçu	13,3	Pelotas	15,7
Sudoeste	36.984.904,59	21,4	São Borja	9,7	São Gabriel	53,5

Fonte: elaborada pela autora (2018)

O indicador Liquidez revela quanto os municípios mantiveram em caixa ao final de 2016, e conseqüentemente, os recursos financeiros disponíveis para o início do próximo exercício. Esses recursos são muito importantes para saldar dívidas do exercício passado, principalmente as que são referentes à inscrição de restos a pagar.

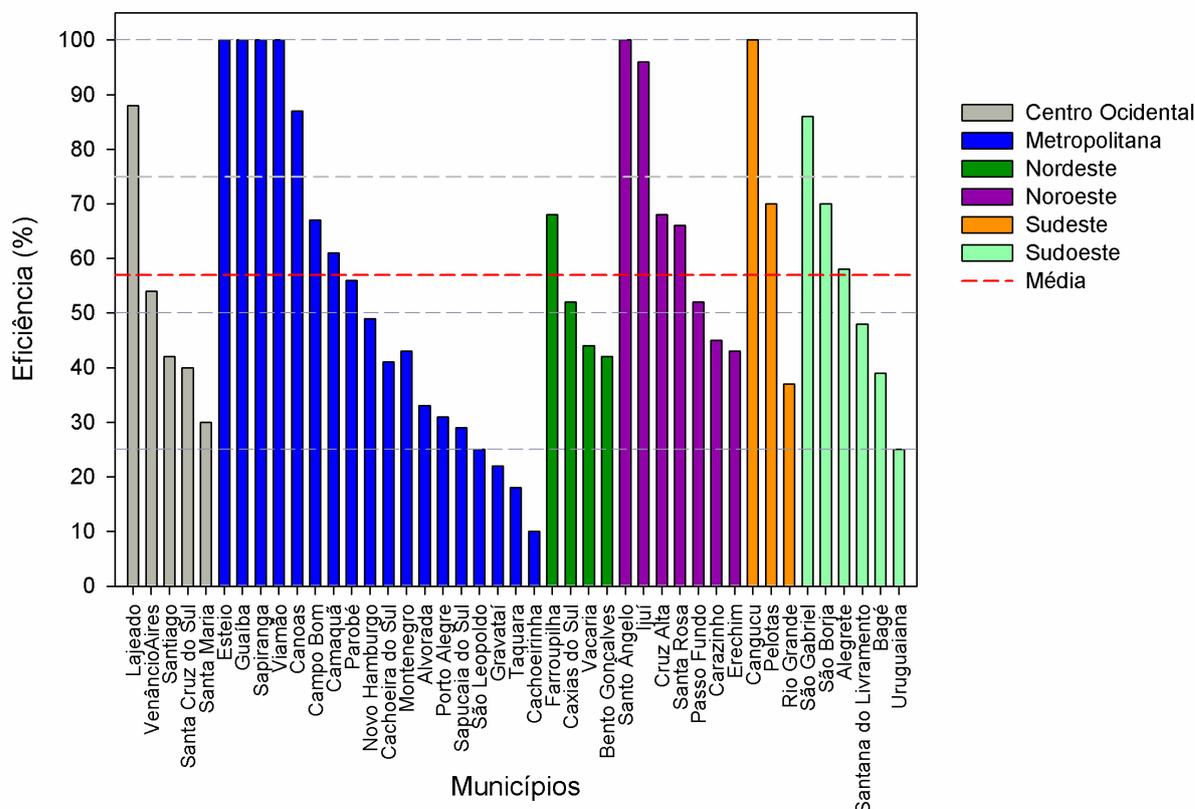
Observa-se que os valores absolutos médios de liquidez variaram consideravelmente entre as mesorregiões (Tabela 6). Enquanto a mesorregião Nordeste apresentou, em média, R\$ 123.245.630,78 disponíveis em caixa, os municípios de mesorregião Noroeste apresentaram um valor médio 5,14 menor.

No entanto, em valores percentuais médios relativos à RCL, o indicador Liquidez não apresentou grande variação entre as mesorregiões. Apenas o comportamento da mesorregião Sudeste foi diferenciado em relação às demais mesorregiões, pois seu valor percentual foi de 21,38% da RCL, e, portanto, acima da variação compreendida entre 12% e 17% das outras mesorregiões. A mesorregião Metropolitana apresentou, mais uma vez, as maiores variações entre seus municípios (Tabela 6).

4.1 ANÁLISE DA EFICIÊNCIA RELATIVA

A aplicação da DEA resultou em um ranking de eficiência relativa em gestão fiscal dos municípios avaliados. A mensuração da eficiência resultou em valores compreendidos entre 9 e 100%, demonstrando quais os municípios alcançaram a máxima eficiência e quais ficaram abaixo, ou muito abaixo, de uma gestão fiscal eficiente. A Figura 2 apresenta o ranking dos municípios, ordenados por mesorregião.

Figura 2 – Ranking de Eficiência em Gestão Fiscal – Municípios do Estado Do Rio Grande do Sul com mais de 50.000 habitantes



Fonte: elaborado pela autora (2018)

Observa-se na Figura 2 que seis municípios alcançaram 100% de eficiência em gestão fiscal no exercício de 2016. Destes, quatro pertencem à mesorregião Metropolitana (Viamão, Esteio, Guaíba e Sapiranga); um à mesorregião Sudeste (Canguçu), e um à mesorregião Noroeste (Santo Ângelo). O município de Ijuí, da mesorregião Noroeste, ficou muito próximo da fronteira de eficiência, com 96%.

A maioria dos municípios que compõem a amostra necessita melhorar sua gestão fiscal para alcançar maiores níveis de eficiência. A média de eficiência ficou em 56,6%. Trinta e seis municípios (84% da amostra) apresentaram eficiência inferior a 90%. Os menores percentuais de eficiência foram obtidos pelos municípios de Cachoeirinha, Taquara e Gravataí (10%, 18% e 22%, respectivamente) todos pertencentes à mesorregião Metropolitana. Esses municípios foram, comparativamente, os mais ineficientes em gestão fiscal. Isso significa que Cachoeirinha, Taquara e Gravataí, e também os demais municípios que não obtiveram 100% de eficiência, utilizaram mais recursos e geraram menos resultados do que os municípios que ficaram na fronteira da eficiência.

O cálculo dos quartis da amostra revelou que 25% dos municípios estavam abaixo da eficiência de 39,3%; 25% dos municípios estavam acima da eficiência de 70,2%; e 52,0% foi a mediana da eficiência.

Para auxiliar na compreensão do resultado do ranking, é preciso analisar os resultados dos indicadores de gestão fiscal dos municípios. A Tabela 7 apresenta dados dos municípios com eficiência superior a 70,2%.

Tabela 7 – Municípios mais Eficientes em Gestão Fiscal

Município	Mesorregião	Investimento	Caixa Líquido	Receita Própria	Gastos Pessoal	Custo da Dívida	Eficiência
Sapiranga	Metropolitana	18,9%	19,0%	23,0%	47,5%	2,2%	100,0%
Guaíba	Metropolitana	1,1%	6,7%	23,9%	49,5%	0,1%	100,0%
Esteio	Metropolitana	10,0%	13,4%	19,6%	44,0%	0,6%	100,0%
Canguçu	Sudeste	10,6%	13,3%	14,7%	59,1%	0,8%	100,0%
Santo Ângelo	Noroeste	21,1%	10,6%	31,0%	47,0%	3,0%	100,0%
Viamão	Metropolitana	4,0%	83,6%	29,5%	45,0%	2,4%	100,0%
Ijuí	Noroeste	3,4%	17,4%	53,1%	40,2%	0,5%	95,6%
Lajeado	Centro Oriental	6,1%	13,0%	28,7%	39,4%	0,5%	87,7%
Canoas	Metropolitana	14,8%	3,4%	23,8%	40,7%	2,1%	87,1%
São Gabriel	Sudoeste	2,0%	53,5%	21,9%	48,7%	6,2%	86,0%
Pelotas	Sudeste	12,2%	15,7%	42,3%	44,9%	2,6%	70,3%

Fonte: elaborada pela autora (2018)

Conforme a Tabela 7, os municípios que alcançaram 100% de eficiência são os que apresentaram mais resultados (*outputs*) utilizando menos recursos (*inputs*), na comparação com os demais. Santo Ângelo e Sapiranga foram os municípios com os maiores indicadores de investimento, enquanto que Viamão apresentou o maior indicador de liquidez. Guaíba, Esteio e Canguçu, por sua vez, apresentaram baixos indicadores de receita própria e custo da dívida.

O município de Canguçu ficou entre os que possuem máxima eficiência, mesmo com um alto indicador de gastos com pessoal. Isso porque no indicador investimento ele também obteve um bom resultado, com 10,6% da RCL, acima da média geral de 6,8% da RCL.

Cabe ressaltar que a obtenção de eficiência de 100% não significa que o município não precise melhorar e eficiência. Significa, no presente estudo, que o município conseguiu destinar mais recursos para investimentos e manter maiores valores em caixa quando comparados com os demais, utilizando recursos semelhantes (receitas orçamentárias, recursos provenientes de empréstimos, e servidores e agentes públicos).

A Tabela 8 apresenta dados dos municípios com eficiência inferior a 39,3%.

Tabela 8 – Municípios menos Eficientes em Gestão Fiscal

Município	Mesorregião	Investimento	Caixa Líquido	Receita Própria	Gastos Pessoal	Custo da Dívida	Eficiência
Cachoeirinha	Metropolitana	1,3%	7,4%	36,3%	62,4%	3,2%	9,6%
Taquara	Metropolitana	3,5%	5,4%	27,2%	53,9%	5,2%	17,8%
Gravataí	Metropolitana	3,0%	10,4%	28,1%	48,0%	5,6%	22,4%
Uruguaiana	Sudoeste	3,1%	10,5%	26,4%	62,1%	1,8%	25,1%
São Leopoldo	Metropolitana	4,8%	6,6%	49,3%	51,0%	2,5%	25,2%
Sapucaia do Sul	Metropolitana	2,7%	9,3%	18,6%	47,5%	2,2%	28,9%
Santa Maria	Centro Ocidental	4,0%	15,0%	48,8%	49,7%	5,5%	29,6%
Porto Alegre	Metropolitana	5,8%	10,0%	58,6%	51,7%	4,3%	31,0%
Alvorada	Metropolitana	3,9%	16,4%	26,1%	67,4%	2,6%	33,0%
Rio Grande	Sudeste	5,5%	15,5%	33,8%	52,9%	2,2%	37,4%
Bagé	Sudoeste	2,6%	14,9%	41,4%	62,0%	1,1%	39,0%

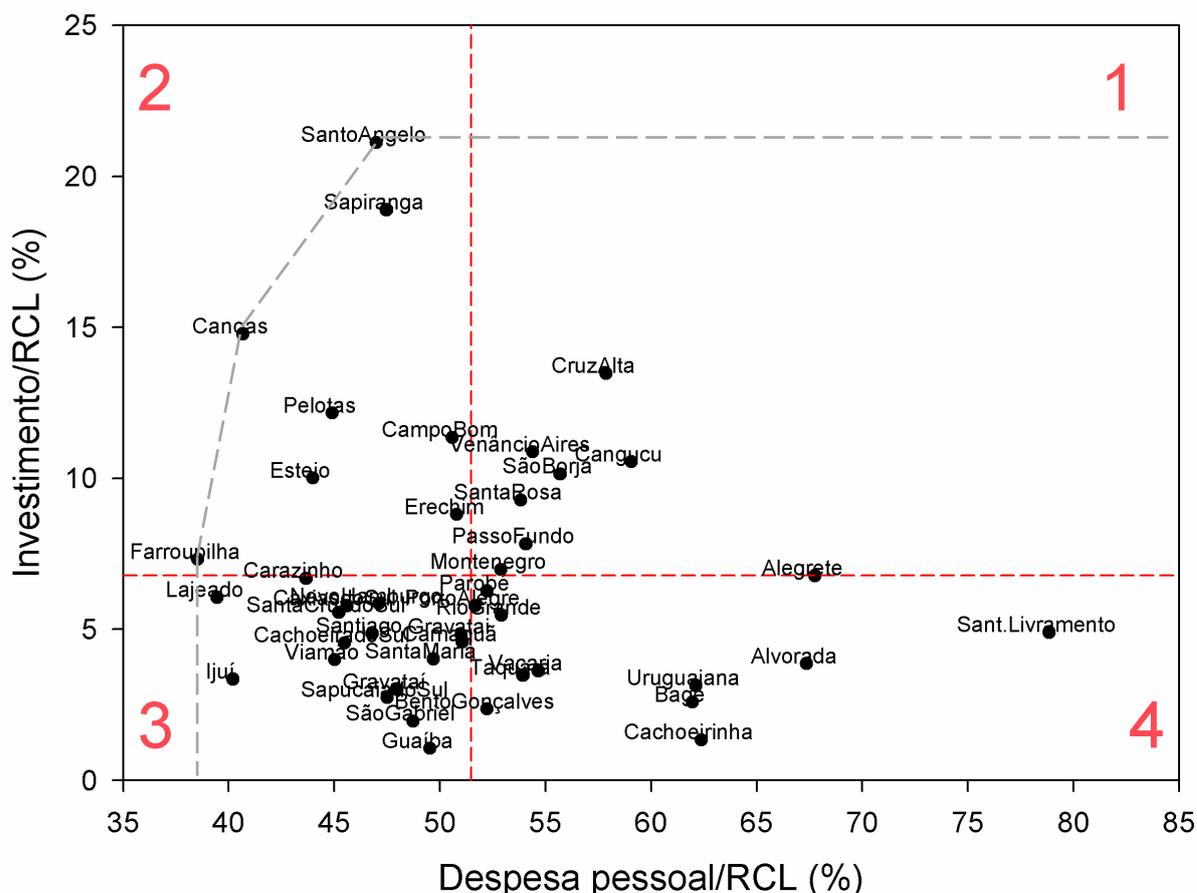
Fonte: elaborada pela autora (2018)

Os municípios listados na Tabela 8 foram os mais distantes da fronteira da eficiência em gestão fiscal. Sua ineficiência foi consequência, por um lado, dos baixos resultados obtidos nos indicadores de investimentos e liquidez e, por outro lado, dos altos indicadores de receita própria, gastos com pessoal e custo da dívida. Considerando os recursos orçamentários e financeiros disponíveis e as significativas despesas com pessoal, os gestores desses municípios realizaram poucos investimentos públicos e mantiveram pouca disponibilidade de recursos em caixa.

Observa-se também na Tabela 8 que os municípios de Cachoeirinha, Alvorada, Uruguaiana e Bagé apresentaram indicadores de gasto total com pessoal acima do limite da LRF. Além disso, os respectivos indicadores de investimento foram todos inferiores à média geral de 6,79% da RCL. Isso demonstra que as despesas com pessoal, quando muito elevadas, engessam o orçamento e dificultam os investimentos públicos, refletindo uma gestão fiscal ineficiente.

A figura 3 apresenta o gráfico da relação entre os indicadores gastos com pessoal e investimento dos municípios estudados. Isso permite analisar os resultados da técnica DEA quando apenas duas variáveis ou dois indicadores são utilizados.

Figura 3 – Indicador Gastos com Pessoal X Indicador Investimento



No gráfico da Figura 3, os dois eixos são cortados nos valores equivalentes à média de cada indicador (linhas vermelhas pontilhadas). A linha cinza representa a fronteira de eficiência. Os municípios que mais se aproximaram dessa linha foram os mais eficientes, enquanto os municípios mais distantes da linha, os menos eficientes - considerando-se somente os indicadores de investimento e gastos com pessoal.

No primeiro quadrante estão municípios cujas duas variáveis estão em níveis altos; é o caso dos municípios de Cruz Alta, Venâncio Aires, Canguçu, São Borja, Santa Rosa e Passo Fundo. No segundo quadrante encontram-se os municípios cuja variável representada na horizontal está em um menor nível e a variável representada na vertical está no maior. Nesse quadrante estão os municípios de Santo Ângelo, Sapiranga e Esteio, que alcançaram 100% de eficiência, e também outros como Canoas, Pelotas e Farroupilha, todos acima da média de eficiência.

Já o terceiro quadrante detalha unidades com ambas as variáveis em menor nível, como Lajeado, Ijuí, Guaíba, e vários outros municípios. O quarto quadrante, indica as unidades que têm maior nível na variável representada na horizontal e menor nível na vertical,

tais como os municípios de Santana do Livramento, Alvorada, Uruguaiana, Bagé e Cachoeirinha. Essa é a situação mais ineficiente, pois combina uma alta despesa com pessoal com baixo nível de investimento.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo analisar a eficiência relativa na gestão fiscal dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul com mais de cinquenta mil habitantes. A eficiência relativa foi calculada por meio da técnica de Análise por Envoltória de Dados, utilizando como variáveis de entrada os indicadores de gestão fiscal relativos à receita própria, aos gastos com pessoal e ao custo da dívida, e como variáveis de saída os indicadores relativos aos investimentos e à liquidez.

A DEA mostrou-se uma técnica de análise satisfatória para os fins propostos, uma vez que permitiu mensurar quantitativamente a eficiência em gestão fiscal dos municípios analisados. Além disso, a sua aplicação é consideravelmente simplificada, visto que admite o emprego de programas editores de planilhas, tal como o Microsoft Excel, não exigindo, portanto, softwares estatísticos específicos.

A aplicação da DEA demonstrou que no exercício de 2016 seis municípios alcançaram 100% de eficiência em gestão fiscal e um município ficou muito próximo da máxima eficiência, com 96%. Os outros trinta e seis municípios ficaram abaixo da fronteira de eficiência; alguns apresentando índices muito baixos.

Os resultados demonstraram também que a mesorregião Metropolitana, em termos de eficiência na gestão fiscal, é a que apresenta a maior variação entre os municípios. Isso porque ao mesmo tempo em que possui quatro dos seis municípios mais eficientes – Sapiranga, Guaíba, Esteio e Viamão – também possui os municípios com os mais baixos valores de eficiência – Cachoeirinha, Taquara e Gravataí.

A análise dos indicadores de gestão fiscal permitiu verificar a situação fiscal dos municípios estudados. De forma geral, os municípios apresentaram pouca geração de receitas orçamentárias próprias (média de 30,7% da RCL), o que os torna dependentes das receitas oriundas das transferências do Estado e da União. Além disso, uma boa parcela das receitas orçamentárias municipais - em média 51,5% da RCL - ficou engessada, pois foi utilizada para cobrir as despesas com pessoal, restando muito pouco para ser aplicado em investimentos públicos (média de 6,8% da RCL).

Uma sugestão para estudos futuros é a análise da eficiência na gestão fiscal dos municípios com menos de cinquenta mil habitantes e também uma análise que compreenda um período superior a um exercício, de forma a permitir a comparação da eficiência ao longo dos anos. Além disso, como a DEA é uma técnica de análise não paramétrica, ou seja, que não recorre a elementos externos, em estudos futuros sugere-se analisar a eficiência na gestão fiscal com outros indicadores, como por exemplo, índice de desenvolvimento econômico e social e de transparência.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 30 dez. 2017.

BRASIL. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 03 jul. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000.** Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 03 jul. 2017.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. **Coleta, Análise e Interpretação dos Dados.** In: BEUREN, I. M. (Org.). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática.* 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 117-144.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2017: ano-base 2016.** Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2017. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/9d7f990a5ea5e55f6d32e64c96f0645d.pdf>>. Acesso em: 02 jun. 2018.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo.** 22ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

FILHO, L. N. M. **Eficiência na Gestão Fiscal: um estudo sobre a arrecadação de receitas próprias do município de Alagoinhas/BA entre 2001/2006.** 188 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal da Bahia. Salvador. 2007.

FIRJAN - FEDERAÇÃO DA INDÚSTRIA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **Anexo Metodológico IFGF 2016 edição 2017.** Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <<http://www.firjan.com.br/ifgf/downloads/>>. Acesso em: 15 mar. 2018.

FIRJAN - FEDERAÇÃO DA INDÚSTRIA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **IFGF 2017 Índice Firjan de Gestão Fiscal. Ano base 2016.** Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <<http://www.firjan.com.br/ifgf/downloads/>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOHAMA, H. **Balanços Públicos: Teoria e Prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LEITE, R. V. **O princípio da eficiência na administração pública.** Revista de Direito Administrativo. FGV - Rio de Janeiro, p. 251-263, out./dez. 2001.

LINS, M. P. E.; MEZA, L. A. **Análise envoltória de dados e perspectivas de integração no ambiente do apoio à decisão.** Rio de Janeiro: Coppe/UFRJ, 2000.

MORAES, A. **Direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTA, F. L. **Eficiência relativa na gestão dos recursos públicos**: Uma análise do instituto federal de educação, ciência e Tecnologia da Bahia. 2014. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2014.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. **Lei Complementar nº 101/2000**: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. Brasília: [s.d.].

RAGSDALE, C. T. **Modelagem e Análise de Decisão**. Ed. Rev. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. In: BEUREN, I. M. (Org.). *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social**: Métodos e Técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas 2014.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 7. Ed. Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>>. Acesso em: 04 jun. 2017

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de Demonstrativos Fiscais**. 8. Ed. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/592968/MDF+8a.+edi%C3%A7%C3%A3o+-+vers%C3%A3o+29-12-2017/d1a26a26-284c-4874-826c-a0792c0d554a>>. Acesso em: 01 mai. 2018.

SILVA, C. R. M. **Gestão fiscal, eficiência da gestão pública e desenvolvimento socioeconômico em municípios cearenses**. 91 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará. Fortaleza. 2018.

WOITKE, R; MOURÃO, G. N. A qualidade da gestão fiscal nos municípios paranaenses. **Caderno PAIC**. v 16, n. 1, p. 11-28, 2015.