

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

IGHOR DAVID DIAS

**ORÇAMENTO PÚBLICO ESTADUAL: UMA AVALIAÇÃO DOS
MECANISMOS DE CONTROLE DOS GASTOS**

VITÓRIA

2017

IGHOR DAVID DIAS

**ORÇAMENTO PÚBLICO ESTADUAL: UMA AVALIAÇÃO DOS
MECANISMOS DE CONTROLE DOS GASTOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Economia (PPGEco), do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas (CCJE) da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Economia.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a. Ana Carolina Giuberti.

VITÓRIA

2017

Dados Internacionais de Catalogação-na-publicação (CIP)
(Biblioteca Central da Universidade Federal do Espírito Santo, ES, Brasil)

D541o Dias, Ighor David, 1983-
Orçamento público estadual : uma avaliação dos
mecanismos de controle dos gastos / Ighor David Dias. – 2017.
77 f. : il.

Orientador: Ana Carolina Giuberti.
Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade
Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e
Econômicas.

1. Orçamento - Controle. 2. Despesa pública. 3. Análise
envoltória de dados. I. Giuberti, Ana Carolina. II. Universidade
Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e
Econômicas. III. Título.

CDU: 330

IGHOR DAVID DIAS

**ORÇAMENTO PÚBLICO ESTADUAL: UMA AVALIAÇÃO DOS MECANISMOS
DE CONTROLE DOS GASTOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Economia da Universidade Federal do Espírito Santo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Economia.

Vitória, 30 de maio de 2017.

COMISSÃO EXAMINADORA



Prof^a. Dr^a. Ana Carolina Giuberti
Universidade Federal do Espírito
Orientadora



Prof. Dr. Ricardo Ramallete Moreira
Universidade Federal do Espírito Santo



Prof^a. Dr^a. Janyluce Rezende Gama
Universidade Federal do Espírito Santo

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades.

A minha esposa Anna Carolina, pelo apoio incessante e amor concedido diariamente.

Aos meus pais e minha irmã, a quem devo todo o suporte de minha formação pessoal e profissional.

À professora Ana, pelo incentivo e contribuições necessárias ao desenvolvimento deste trabalho.

A todos, a minha sincera gratidão.

“Conta a lenda que estavam duas crianças patinando despreocupadas em cima de um lago congelado. De repente, o gelo se quebrou e uma das crianças caiu na água. A outra, vendo que seu amigo se afogava debaixo do gelo, pegou uma pedra e começou a golpear com todas as suas forças, conseguindo quebrá-lo e salvar o amigo.

Quando os bombeiros chegaram e viram o que havia acontecido, perguntaram ao menino:

- Como você fez isso? É impossível que tenha quebrado o gelo com essa pedra e suas mãos tão pequenas!

Nesse instante, apareceu um ancião que tudo assistia e disse:

- Eu sei como ele conseguiu.

- Como? Perguntaram todos.

- É que não tinha ninguém ao seu redor para lhe dizer que não poderia ser feito.”

Autor Desconhecido.

RESUMO

O presente trabalho examina o controle interno no ES, para o período de 2010 a 2015, bem como analisa o conceito de eficiência e investiga o processo orçamentário capixaba. Para tanto, centra-se em três pontos: i) verifica a importância do controle para a alocação eficiente do gasto público; ii) discorre sobre o controle interno no ES tendo como pano de fundo o processo orçamentário capixaba e iii) utiliza o método não paramétrico de Data Envelopment Analysis (DEA) para avaliar a eficiência do controle interno no ES. Para a realização deste trabalho foi necessário a construção de um banco de dados a partir de fontes primárias – Relatórios de Auditoria, Relatórios Conclusivos e Relatórios de Gestão, elaborados pela Secont e obtidos como base na Lei de Acesso a Informações Públicas (Lei nº 12.527/2011). Os resultados mostram que o controle interno no ES conseguiu maximizar os produtos com os insumos disponíveis. Verificou-se também que o controle interno no ES alterou o foco a partir de 2009, em virtude da LC nº 131/2009 (a qual teve sua vigência para os estados a partir de 2010), que versa sobre maior transparência no setor público.

Palavras-chave: Orçamento, Controle Interno e Data Envelopment Analysis (DEA).

ABSTRACT

This paper examines the internal control in the ES, for the period from 2010 to 2015, as well as analyzes the concept of efficiency and investigates the Espírito Santo budget process. To do so, it focuses on three points: i) it verifies the importance of control for the efficient allocation of public spending; ii) discusses the internal control in ES against the background of the Capixaba budget process and iii) uses the non-parametric Data Envelopment Analysis (DEA) method to evaluate the efficiency of internal control in ES. In order to carry out this work, it was necessary to build a database from primary sources - Audit Reports, Concluding Reports and Management Reports, prepared by Secont and obtained as a basis in the Law on Access to Public Information (Law n° 12.527/2011). The results show that the internal control in the ES was able to maximize the products with the available inputs. It was also verified that the internal control in the ES changed the focus from 2009, due to LC n° 131/2009 (which was valid for the states as of 2010), which deals with greater transparency in the public sector.

Keywords: Budget, Internal control and Data Envelopment Analysis (DEA).

LISTA DE GRÁFICOS

- 1- Gráfico 1 – Evolução das Receitas e Despesas do Espírito Santo em % do PIB 14

LISTA DE TABELAS

1. Tabela 1 – Percentual do Gasto Público em Relação ao PIB	22
2. Tabela 2 – Justificativa das Variáveis Candidatas a Produtos tendo como referência o Planejamento Estratégico da Secont 2012-2015 (Revisão 2014).....	59
3. Tabela 3 – Informações Compiladas com Base no Banco de Dados	61
4. Tabela 4 – Objetivos	64
5. Tabela 5 – Folgas.....	64
6. Tabela 6 – Lambdas.....	65
7. Tabela 7 – Agrupamentos.....	66

LISTA DE FIGURAS

1. Figura 1 – Resumo das Metodologias	52
2. Figura 2 – Modelo DEA Linear.....	54
3. Figura 3 – DEA para um Conjunto de DMUs.....	55
4. Figura 4 – DEA x Análise de Regressão Linear.....	56

LISTA DE SIGLAS

ACP: Análise de Componentes Principais
ADCT: Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
Adin: Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGE: Auditoria Geral do Estado
ALES: Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo
BCC: Rendimentos Variáveis de Escala
CCR: Rendimentos Constantes de Escala
CE: Constituição do Estado do Espírito Santo
CF/88: Constituição Federal de 1988
CN: Congresso Nacional
CTN: Código Tributário Nacional
DEA: Data Envelopment Analysis
DMU: Unidade Tomadora de Decisão
EC: Emenda Constitucional
ES: Espírito Santo
FDH: Free Disposable Hull
Fiesp: Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPCA: Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
LC: Lei Complementar
LDO: Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA: Lei Orçamentária Anual
LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal
MTO/ES: Manual Técnico do Orçamento do Estado do Espírito Santo
OGE: Ouvidoria Geral do Estado
OSDEA: Open Source DEA
PDRAE: Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PIB: Produto Interno Bruto
PLOA: Projeto de Lei Orçamentária Anual
POs: Planos Orçamentários
PPA: Plano Plurianual
Prodest: Instituto de Tecnologia da Informação e Comunicação do Estado do Espírito

Santo

QDD: Quadro de Detalhamento de Despesa

RI: Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo

Secont: Secretaria de Estado de Controle e Transparência

Seger: Secretaria de Estado de Gestão e Recursos Humanos

SEP: Secretaria de Estado de Economia e Planejamento

SIGEFES: Sistema Integrado de Gestão das Finanças Públicas do Espírito Santo

STF: Supremo Tribunal Federal

Subint: Subsecretaria de Estado de Integridade Governamental e Empresarial

TCEES: Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

USCI: Unidades Setoriais de Controle Interno

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
2. A EFICIÊNCIA E O CONTROLE DO GASTO PÚBLICO	17
2.1 A Eficiência do Gasto Público	17
2.2 A Importância do Controle para a Eficiência do Gasto Público.....	22
3. ANÁLISE DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NO ES TENDO EM VISTA O CONTROLE INTERNO.....	28
3.1 Conceitos de Orçamento	28
3.2 Processo Orçamentário no Espírito Santo.....	29
3.2.1 Elaboração da Proposta Orçamentária.....	29
3.2.2 Discussão, Votação e Aprovação da Lei Orçamentária.....	34
3.2.3 Execução Orçamentária.....	37
3.2.4 Controle de Avaliação da Execução Orçamentária	41
3.3 Controle Interno no Espírito Santo.....	45
4. UTILIZANDO O MÉTODO NÃO PARAMÉTRICO DE DATA ENVELOPMENT ANALYSIS (DEA) PARA ANALISAR O CONTROLE INTERNO NO ES.....	50
4.1 Construção do Banco de Dados	50
4.2 Métodos Paramétricos e Não Paramétricos	51
4.3 Data Envelopment Analysis (DEA)	52
4.4 Aplicação do Método DEA para Medir os Mecanismos de Controle Interno do ES: Definição da Amostra de DMUs e Indicadores de Insumos e Produtos	57
4.5 Programa Utilizado	61
4.6 Informações Compiladas com Base no Banco de Dados	61
4.7 Mudança de Foco	62
4.8 Análise dos Resultados.....	63
5. CONCLUSÃO.....	67
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	69

1. INTRODUÇÃO

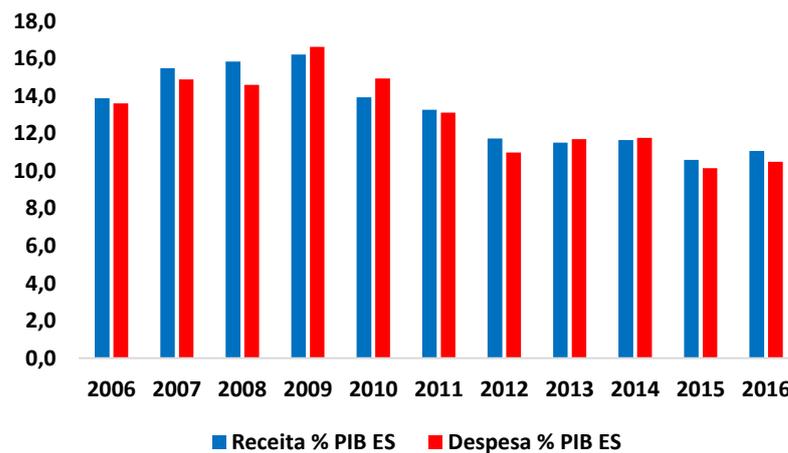
O orçamento público é uma lei que contempla a previsão de receitas e despesas, possibilitando a programação econômica e financeira do Estado, constituindo-se em um instrumento dinâmico de planejamento público.

É considerado como uma lei autorizativa, que não cria direitos subjetivos, pois não modifica as leis tributárias e nem financeiras, estando restrito às disposições constitucionais dos artigos 165 a 169, e às demais leis infraconstitucionais a ele relacionadas, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei nº 4.320/64.

Um dos objetivos do orçamento é assegurar a boa governança no trato da coisa pública, através de uma gestão moderna, eficiente e eficaz, que controle o uso dos recursos de modo racional e econômico. Portanto, insere-se o conceito de eficiência, eficácia e efetividade no processo orçamentário paralelamente à atividade governamental e administrativa (ARAÚJO e SANTANA, 2010).

Em relação ao Espírito Santo (ES), a importância da peça orçamentária também pode ser constatada pela magnitude dos números, conforme o gráfico abaixo:

Gráfico 1 — Evolução das Receitas e Despesas do Espírito Santo em % do PIB



Fonte: Balanço Geral do Estado do Espírito Santo e Instituto Jones dos Santos Neves

O Gráfico 01 reflete a evolução das receitas e despesas estaduais em percentual do PIB capixaba. No período de 2006 até 2016, as receitas aumentaram 101,94% e as despesas

95,27% - a preços correntes. Quando comparado os valores da receita e despesa realizada em 2006 com os valores constantes na Lei Orçamentária Anual (LOA) para 2017, esses índices aumentam para 120,97% e 125,60%, respectivamente.

Paralelamente ao aumento das receitas e despesas, surgem as dificuldades de controle dos gastos. Essas dificuldades podem se apresentar de diversas formas, dentre elas: a falta de identificação dos resultados obtidos e efeitos produzidos; não congruência dos resultados e efeitos com os objetivos e metas programadas; falta de análise dos problemas desenvolvidos e determinação de suas causas; ausência de definição e tipificação das medidas que se devem tomar e não aplicação das medidas corretivas (ARAÚJO e SANTANA, 2010).

A falta de controle dos gastos pode repercutir negativamente. Para manter o equilíbrio das contas públicas, em um contexto de gastos não-financeiros sem controles e crescentes, e atingir a meta de superávit primário, o governo pode aumentar tributos e cortar investimento público, o que acaba desestimulando o investimento privado, pois a maior carga tributária reduz a rentabilidade líquida dos empreendimentos e a queda do investimento público gera deterioração da infraestrutura, aumentando o custo final da produção. A queda dos investimentos público e privado, por sua vez, reduz o potencial de crescimento da economia. Deve-se lembrar também que a falta de controle dos gastos pode repercutir no aumento da corrupção (MENDES, 2010).

Segundo estudo divulgado pela Organização Não Governamental Transparência Internacional, o Brasil terminou 2016 na 79ª posição entre 176 países no ranking sobre a percepção de corrupção no mundo. O Brasil encontra-se empatado com Bielorrússia, China e Índia. A pontuação do ranking possui como limites 0 (extremamente corrupto) e 100 (muito transparente). Conforme a Transparência Internacional, a pontuação do Brasil em 2016 é 40. O ranking afere a percepção que a sociedade possui sobre a corrupção entre servidores públicos e políticos. Nesse estudo, a Transparência Internacional também concluiu que 69% dos 176 países analisados obtiveram pontuação menor que 50, expondo que a corrupção está presente em todo o mundo¹.

¹ Matéria divulgada por Lucas Salomão, no Portal G1, em 25/01/2017. Disponível em: <http://g1.globo.com/mundo>.

Diante desses fatos, é preciso haver o controle das despesas desde a elaboração da peça orçamentária, para que elas sejam acomodadas nas receitas. Também não é suficiente que o Estado aumente o volume de recursos despendidos para oferecer produtos e serviços à sociedade. Ou seja, há o desafio de promover uma maior eficiência no gasto público, iniciando desde a fase de elaboração do orçamento.

Tendo em vista a complexidade e a dinâmica orçamentária, é nesse contexto que se insere o objetivo do trabalho, de verificar o grau de funcionamento dos mecanismos de controle interno no Espírito Santo durante a execução do orçamento público estadual, para o período de 2010 a 2015. Ou seja, dados os recursos orçamentários limitados, em quais anos o controle interno conseguiu utilizá-los de forma mais eficiente?

Assim, busca-se contribuir para a literatura sobre política fiscal e controle interno ao analisar a eficiência do controle interno no ES, tendo como pano de fundo o orçamento. Para alcançar o objetivo proposto, o trabalho apresenta três capítulos, além desta introdução. O primeiro capítulo mostra a evolução do conceito de eficiência do gasto público, desde a administração burocrática até a gerencial. Faz-se ainda um breve resgate na literatura dos trabalhos que analisam a eficiência do gasto público. Também é demonstrado a importância do controle para a eficiência do gasto público, ao analisar o volume de gastos públicos no Brasil comparando-o com o cenário internacional.

O segundo capítulo discorre sobre orçamento, desde as fases de elaboração da proposta, discussão, votação e aprovação da lei orçamentária, passando pela execução orçamentária até o controle de avaliação, tanto no âmbito nacional quanto estadual. Ademais, faz-se uma análise do controle interno no Espírito Santo.

O terceiro e último capítulo expõem os resultados da avaliação do controle interno no ES, utilizando o método não paramétrico de Data Envelopment Analysis (DEA).

Por fim, são apresentadas as conclusões da dissertação.

2. A EFICIÊNCIA E O CONTROLE DO GASTO PÚBLICO

2.1 A EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO

A substituição da administração pública patrimonialista pela burocrática, na década de 1930, foi um avanço, pois limitou a corrupção e o nepotismo. Contudo, essa administração burocrática clássica, baseada nos princípios da administração do exército prussiano, ficou ultrapassada no século XX na medida em que o Estado se desenvolveu e lhe foram incorporadas inúmeras atividades (BRESSER-PEREIRA, 1998).

Segundo Bresser-Pereira (1998),

A administração pública burocrática foi adotada para substituir a administração patrimonialista, que definiu as monarquias absolutas, na qual o patrimônio público e o privado eram confundidos. O nepotismo e o empreguismo, senão a corrupção, eram a norma. Com a emergência do capitalismo e da democracia, tornou-se assim necessário desenvolver um tipo de administração que partisse não apenas da clara distinção entre o público e o privado, mas também da separação entre o político e o administrador público. Começa a tomar forma assim a administração burocrática moderna, racional-legal (nos termos de Weber); surge a organização burocrática, baseada na centralização das decisões, na hierarquia traduzida no princípio da unidade de comando, na estrutura piramidal do poder, nas rotinas rígidas, no controle passo a passo dos processos administrativos, em uma burocracia estatal formada por administradores profissionais especialmente recrutados e treinados, que respondem de forma neutra aos políticos (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.09).

Com a globalização, as funções do Estado foram redefinidas. Ficou evidente, por parte dos administradores públicos, a necessidade de incorporação de técnicas e ferramentas gerenciais do setor privado. Além disso, houve o debate do Estado Mínimo, com a redução da máquina pública (BRESSER-PEREIRA, 1998).

É diante desse cenário que surge a administração pública gerencial, como uma tentativa de enfrentar a crise fiscal e alçar a eficiência como diretriz da administração pública (BRESSER-PEREIRA, 1995).

Conforme Bresser-Pereira (1995),

O modelo gerencial tornou-se realidade no mundo desenvolvido quando, através da definição clara de objetivos para cada unidade da administração, da descentralização, da mudança de estruturas organizacionais e da adoção de valores e de comportamentos modernos no interior do Estado, se revelou mais capaz de promover o aumento da qualidade e da eficiência dos serviços sociais oferecidos pelo setor público. A reforma do aparelho do Estado no Brasil significará,

fundamentalmente, a introdução na administração pública da cultura e das técnicas gerenciais modernas (BRESSER-PEREIRA, 1995, p.18).

A eficiência tornou-se tão importante na administração pública que foi alçada a princípio constitucional, com a mudança imposta pela Emenda Constitucional nº 19 no caput do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, ocasionando um acréscimo aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (DANTAS, COSTA e SILVA, 2015).

Nas lições de Moraes, Polizel, Crozatti (2016),

Sintetizando, a orientação para a eficiência no atual debate está muito mais atrelado [sic] ao “como” e “de que forma” a administração pública pode ser mais eficiente, tomando como definição de eficiência “fazer mais com menos”. Ou seja, o debate está vinculado à seguinte questão: dado a limitação de recursos (inputs), de que forma é possível alcançar os melhores resultados (outputs)? (MORAES, POLIZEL e CROZATTI, 2016, p.7).

Quando se analisa a eficiência para o setor público e para o setor privado, devemos ter um pouco de cautela pois é uma comparação distinta, uma vez que os governos possuem menos estímulo para atuar com eficiência do que o setor privado. A explicação é simples: a empresa que não dá lucro, decreta falência (DANTAS, COSTA e SILVA, 2015).

Avaliar a eficiência do gasto público não é uma tarefa fácil, ainda mais quando as informações disponíveis estão com os valores agrupados e quando almejamos analisar o cenário internacional - pois nesse caso há insuficiência de dados (AFONSO, SCHUKNECHT e TANZI, 2006).

Já foram realizados alguns estudos acadêmicos e poucas organizações internacionais se dedicaram a esse assunto, particularmente examinando o custo das atividades públicas com uma elevação da carga tributária e destacando a composição das despesas públicas (DANTAS, COSTA e SILVA, 2015).

A literatura demonstra alguns motivos para que a eficiência do gasto público seja quantificada (ZOGHBI, ROCHA, MATOS e ARVATE, 2009). Lovell (1993) e Zoghbi et al. (2011) e Kalirajan e Shand (1999) afirmam que a quantificação da eficiência é importante na medida em que a eficiência se propaga entre as unidades avaliadas. Zoghbi et al. (2011) e Lovell (1993) argumentam que a quantificação da eficiência é primordial pois fornece parâmetros aos gestores nas tomadas de decisões. Além disso, Zoghbi et al. (2011) e Moesen e Persoon

(2002) evidenciam a importância da quantificação, pois a sociedade possui uma sensação de que os recursos públicos são utilizados de maneira ineficiente.

Apesar da quantificação da eficiência no setor público ser uma tarefa difícil e não ter muitos estudos que comparam eficiência e desempenho dos gastos públicos, a literatura que se dedica a esse assunto tem aumentado. No Brasil, há trabalhos que analisam a eficiência do gasto público nas áreas da educação e da saúde (ZOGHBI, ROCHA, MATOS e ARVATE, 2009).

No que se refere aos estudos sobre a eficiência do gasto público em educação, Silva, Ferreira e Bogo (2013) tiveram como objetivo identificar os determinantes da eficiência escolar, utilizando a técnica estatística de Análise de Componentes Principais (ACP), no período de 2008 até 2011, trabalhando com uma amostra que representa 83% dos grandes municípios brasileiros e definindo como variável dependente a eficiência escolar. Os resultados mostraram que os gastos com alunos das escolas públicas municipais e a remuneração paga aos professores são os principais componentes para explicar a eficiência educacional em escolas públicas dos grandes municípios brasileiros.

Kaveski, Martins e Scarpin (2015) buscam identificar a eficiência na aplicação dos recursos públicos destinados ao ensino médio regular, nas instituições estaduais das 27 Unidades Federativas brasileiras, no período de 2005 até 2011, utilizando a abordagem por Data Envelopment Analysis (DEA). Os resultados da pesquisa, com retornos variáveis e orientação produto, revelam que apenas 15% das unidades da federação são eficientes. A ocorrência de ineficiência na produção indica que há um potencial de aumento na qualidade da educação ofertada no ensino médio regular no Brasil.

Savian e Bezerra (2013) avaliam a eficiência do gasto público com educação nas séries iniciais do ensino fundamental nos municípios do Estado do Paraná, estabelecendo comparações de eficiência entre os municípios e as mesorregiões do Estado, nos anos de 2005 até 2009, através da Data Envelopment Analysis (DEA). Os resultados revelam que os municípios que fazem parte das mesorregiões Norte Central, Norte Pioneiro e Nordeste otimizam a alocação de recursos públicos, revelando uma melhor gestão do poder executivo local em relação aos demais municípios do Estado. Além disso, observou-se também uma redução do número de municípios eficientes entre os anos de 2005 e 2009.

Delgado e Machado (2007) buscaram avaliar a fronteira de eficiência das escolas públicas estaduais de Minas Gerais, nos níveis fundamentais e médios, no ano de 2003, utilizando a Data Envelopment Analysis (DEA). Os resultados obtidos indicam que escolas com melhores infraestruturas são as que ofertam ensino de melhor qualidade a um custo relativamente menor. Outro indicador importante para eficiência das escolas são as variáveis referentes às condições familiares dos alunos. Fatores como a escolaridade da mãe, o estímulo à leitura, ter livros em casa, não exercer trabalho remunerado e cultivar o hábito de estudo contribuem para melhorar o desempenho dos alunos nas provas.

Quanto aos estudos sobre a eficiência do gasto público na saúde, Queiroz, Silva, Figueiredo e Vale (2013) avaliaram a alocação dos recursos destinados à saúde pública em 151 municípios do Estado do Rio Grande do Norte (de um total de 167), no ano de 2009, utilizando a Data Envelopment Analysis (DEA). Os resultados constataram que os municípios pequenos, que dispõem de menos recursos, em geral, foram mais ineficientes e que apenas trinta e um municípios foram eficientes. Também concluíram que a dotação financeira é condição necessária, mas não suficiente, para alcançar a eficiência dos indicadores de saúde nos municípios do Rio Grande do Norte.

Mazon, Mascarenhas e Dallabrida (2015) avaliaram a utilização de recursos do Sistema Único de Saúde (SUS), em 2012, em sete municípios que compõem a 25ª Região de Saúde de Santa Catarina (Campo Alegre, Mafra, Rio Negrinho, São Bento do Sul, Itaiópolis, Monte Castelo e Papanduva), utilizando a Data Envelopment Analysis (DEA). Foi escolhida essa Região por apresentar os valores mais baixos de Índice de Desenvolvimento Humano do estado. Os resultados apontam que a região investe percentuais de receita em saúde superiores às médias dos outros municípios de Santa Catarina, contudo, não consegue reduzir os indicadores de mortalidade, sendo um indicativo de ineficiência técnica dos municípios.

Passoni e Gomes (2014) analisaram o nível de eficiência na prestação de serviços públicos de saúde em 295 municípios de São Paulo (de um total de 645), em 2011, utilizando a Data Envelopment Analysis (DEA). Os resultados demonstram que, em geral, os municípios que gastam mais não apresentaram níveis de eficiência maiores. Dos municípios avaliados, apenas 4,75% foram eficientes. Além disso, o grupo dos municípios mais eficientes são menos populosos quando comparados aos menos eficientes.

Andrett e Rosa (2015) examinaram a eficiência dos gastos públicos estaduais com saúde no Brasil. Foram analisados os vinte e seis estados brasileiros e o Distrito Federal, no período de 2005 a 2014, utilizando como técnica a Data Envelopment Analysis (DEA). Os resultados revelam que dentre as 27 unidades federativas, apenas 9 demonstraram 100% de eficiência em pelo menos 1 ano analisado com relação aos indicadores de saúde. Além disso, 69,6% dos estados possuem desempenho menor que 80% e que 17% das unidades federativas estão acima de 80% e menor que 100%.

A provisão dos serviços de educação e saúde respondem por grande parte dos orçamentos nas esferas dos governos e dependem de uma boa gestão dos limitados recursos públicos. Todavia, devido à limitação dos recursos e à demanda cada vez maior da sociedade, é preciso que a aplicação dos recursos seja eficiente, evitando o desperdício (PASSONI e GOMES, 2014).

Conforme Mendes (2006), o modelo de estado originado com a Constituição Federal de 1988, com as características de: i) rigidez do gasto por meio da determinação de despesas obrigatórias; ii) viés eleitoral dos programas sociais sem preocupação com a avaliação de custo benefício e sem quebra de privilégios; iii) modelo de descentralização fiscal que estimula a ineficiência; iv) distorção no princípio da autonomia dos três poderes e v) fragilidade das organizações e instituições de *enforcement* da restrição orçamentária e de controle, coordenação e planejamento da gestão pública, ocasionou a baixa qualidade dos serviços e a necessidade de elevar a eficiência do gasto público.

No quadro de ajuste fiscal vivenciado pelos entes da federação, quantificar e elevar a eficiência dos gastos públicos é fundamental para a provisão de bens e serviços à sociedade, racionalizando a utilização dos recursos públicos e evitando o desperdício.

Uma das formas de elevar a eficiência do gasto público é a ocorrência de um maior controle dos gastos, iniciando inclusive desde a elaboração da peça orçamentária. Ter um controle dos gastos desde a elaboração do orçamento é de extrema importância para todo gestor, pois o orçamento é o instrumento que decide quais gastos serão prioritários.

Segundo Pires e Motta (2006),

A gestão de uma instituição, independentemente de sua natureza jurídica, tem no seu orçamento um instrumento capaz de orientar as decisões que devem ser tomadas no sentido de alcançar os objetivos pretendidos, através da materialização das ações pensadas e programadas para um período determinado, no caso, um ano. A elaboração do orçamento permite identificar previamente os recursos disponíveis e mobilizáveis, que serão aplicados segundo as prioridades estabelecidas em função da política implementada pelo governante. Por isso, o orçamento tem-se constituído no mais importante instrumento de gestão dos recursos públicos. (...). Um bom orçamento pode prestar serviços e estimular o desenvolvimento. Se elaborado na direção certa, promove em muito o bem-estar social, mas se elaborado de forma errada, atrapalha e até inibe o desenvolvimento (PIRES e MOTTA, 2006, p.23 e 24).

Um orçamento mal elaborado pode ocasionar descompasso entre as receitas previstas e as despesas fixadas, impactando nas realizações dos Governos, influenciando negativamente na aplicação dos recursos públicos.

2.2 A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE PARA A EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO

Nos últimos anos, no cenário de forte desaceleração econômica, cada vez mais a alocação eficiente do gasto público é primordial para a sociedade. Isto é, a escassez de recursos, o ajuste fiscal promovido pelos gestores e a demanda cada vez maior por serviços públicos tornam ainda mais importante a eficiência do gasto público (PASSONI e GOMES, 2014).

O volume do gasto público dos estados brasileiros pode ser melhor analisado comparando-se o total do gasto público com o Produto Interno Bruto (PIB), conforme Tabela 1 abaixo:

Tabela 1: Percentual do Gasto Público em relação ao PIB

Unidades da Federação	Gasto Público/PIB (%)				
	2010	2011	2012	2013	2014
Acre	45,9	40,7	44,1	42,9	40,8
Alagoas	20,5	18,2	18,7	18,8	19,8
Amapá	26,0	26,3	33,2	34,6	32,6
Amazonas	16,0	15,0	16,4	17,1	17,5

continua

Tabela 1: Percentual do Gasto Público em relação ao PIB

continuação

Unidades da Federação	Gasto Público/PIB (%)				
	2010	2011	2012	2013	2014
Bahia	14,9	15,2	15,5	15,6	15,1
Ceará	20,0	18,4	17,1	16,1	16,5
Distrito Federal	8,5	8,9	9,7	10,3	9,6
Espírito Santo	13,5	11,8	9,6	10,2	10,2
Goiás	13,2	11,6	12,0	11,7	12,4
Maranhão	18,6	18,2	18,2	20,2	17,5
Mato Grosso	16,1	14,6	15,3	13,0	12,3
Mato Grosso do Sul	15,9	15,4	14,7	15,2	15,2
Minas Gerais	12,6	12,2	12,4	13,0	12,9
Pará	13,8	11,8	13,3	13,2	14,4
Paraíba	17,4	16,3	16,9	17,5	16,8
Paraná	9,8	9,6	10,0	9,6	12,0
Pernambuco	17,5	17,4	17,1	17,3	16,8
Piauí	23,8	21,3	22,5	22,3	18,4
Rio de Janeiro	10,9	10,6	10,6	10,9	10,6
Rio Grande do Norte	18,3	17,3	17,3	17,9	17,5
Rio Grande do Sul	11,9	11,4	11,6	11,4	11,9
Rondônia	19,4	19,2	18,9	20,2	19,4
Roraima	37,5	33,5	35,4	34,8	32,8
Santa Catarina	8,1	8,1	8,9	8,5	8,2
São Paulo	10,3	10,1	10,0	10,3	10,0
Sergipe	22,7	19,1	18,5	18,4	18,4
Tocantins	27,5	26,6	26,3	26,1	26,6

* Despesa Empenhada exceto a intraorçamentária.

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e Compara Brasil.

Os dados coletados na Tabela 1 revelam que há uma diversidade de resultados. Os estados do Acre, Roraima, Amapá, Tocantins e Piauí possuem volume elevado de gasto público em relação ao PIB (acima de 20%), ratificando a importância de existir um controle para que esse gasto seja eficiente. Do outro lado da tabela, há estados como Distrito Federal e Santa Catarina com baixo percentual (menor que 10%) de gasto público em relação ao PIB.

Em relação ao cenário internacional, o volume de gastos públicos no Brasil, quando comparado ao PIB, também é elevado. Conforme Benício, Rodopoulos e Bardella (2015), a despesa total do governo no Brasil, no ano de 2012, correspondeu a 37% do PIB, enquanto que os países do G-20² apresentaram níveis de gasto público de cerca de 40% do PIB. Os Estados Unidos possuem gastos similares ao do Brasil, em torno de 37% do PIB. Ou seja, o patamar de gasto público no Brasil é comparável ao de alguns países de economia avançada.

A literatura econômica apresenta algumas teorias para explicar a evolução dos gastos públicos. De acordo com Benício, Rodopoulos e Bardella (2015), a

(...) chamada Lei de Wagner atribui essa tendência ao aumento da demanda por bens típicos do setor público por mecanismos intrínsecos ao desenvolvimento econômico. Outra explicação está associada ao aumento dos custos relativos do setor público, em decorrência da tendência de ganhos salariais do setor de serviços em escala superior aos seus ganhos de produtividade, à medida que evolui o processo de desenvolvimento econômico. A esses elementos agregam-se novos fatores no período contemporâneo, relacionados à dinâmica demográfica. Em síntese, o aumento da longevidade da população terá impactos substanciais sobre as finanças públicas nas próximas décadas (BENÍCIO, RODOPOULOS E BARDELLA, 2015, p. 41).

Ademais, autores como Mendes (2006) e Rezende, Oliveira e Araújo (2007) afirmam que o modelo de Estado assistencialista, originado com a Constituição Federal de 1988 (CF/88), aumentou o gasto público brasileiro, pois a Lei Maior previu aplicação mínima de recursos em áreas definidas, engessando o gasto público.

Aliado ao aumento do gasto público, também houve uma maior ineficiência de recursos na medida que a CF/88 estabeleceu uma transferência de recursos arrecadados da União e Estados para os Municípios, muitas das vezes não possuindo a expertise necessária para administrá-los (RIBEIRO, 2008).

² Os países que compõem o G-20 (grupo formado pelos Ministros de Finanças e Presidentes dos Bancos Centrais) são: Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, França, Alemanha, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Arábia Saudita, Coreia do Sul, Rússia, África do Sul, Turquia, Reino Unido, Estados Unidos e União Europeia.

Outro elemento que influencia a ineficiência de recursos públicos é a corrupção. De acordo com estudo divulgado pela Organização Não Governamental Transparência Internacional, o Brasil terminou 2016 na 79ª posição entre 176 países no ranking sobre a percepção de corrupção no mundo. Nesse estudo, a Transparência Internacional também concluiu que 69% dos 176 países analisados obtiveram pontuação menor que 50, expondo que a corrupção está presente em todo o mundo³.

A luz desses fatos, não é suficiente que o Estado aumente o volume de recursos despendidos para oferecer produtos e serviços à sociedade. É necessário que esse gasto seja eficiente.

A eficiência do gasto público se manifesta na medida que os serviços públicos possam ser ofertados a sociedade a custos decrescentes, tornando possível harmonizar a pressão por mais serviços com o cenário econômico restritivo (RIBEIRO e JÚNIOR, 2006).

Segundo MATTOS e TERRA (2015, p.211), eficiência é “obter o maior benefício possível de uma quantidade fixa de recursos”. No que se refere ao setor público, o conceito de eficiência é um pouco diferente. Não adianta o governo ser eficiente do ponto de vista técnico e não o ser do ponto de vista social. Caso o governo produza um bem de forma eficiente, mas que não gere utilidade aos indivíduos, ele será sob o enfoque técnico eficiente e sob a ótica social, ineficiente. Ou seja, a análise do gestor deve levar em consideração os bens mais valorizados pela sociedade. (MATTOS e TERRA, 2015).

Também existem situações em o governo almeja objetivos corretos, entretanto de forma ineficiente. Isso acontece quando o governo produz bens e serviços que são pouco apreciados pela sociedade (MATTOS e TERRA, 2015).

Iniciativas estão sendo tomadas pelos governos para que eles sejam mais eficientes. Uma delas é a *accountability*, em que o gestor dá transparência as informações não apenas no aspecto quantitativo de prestação de contas, mas também sob o ponto de vista da auto avaliação. Essa iniciativa é importante, pois permite comparações entre áreas dentro do mesmo governo e/ou entre unidades da federação (MATTOS e TERRA, 2015).

³ Matéria divulgada por Lucas Salomão, no Portal G1, em 25/01/2017. Disponível em: <http://g1.globo.com/mundo>.

Outra iniciativa dos governos para promover a eficiência é o sistema de pagamento por mérito, fundamentado na produtividade. Em tese, os servidores se esforçariam para receber essa promoção, aumentando a eficiência no serviço público (MATTOS e TERRA, 2015).

Sob a perspectiva social, de acordo com MATTOS e TERRA (2015),

(...) o objetivo do governo deve ser maximizar o bem-estar da sociedade, o que envolve produzir os bens e serviços certos de forma eficiente. Para isso, os mecanismos de incentivo adequados devem ser implementados e os objetivos do governo devem refletir o bem-estar da população (MATTOS e TERRA, 2015, p. 227 e 228).

Há uma longa trajetória para que ocorra uma melhoria na eficiência do gasto público no Brasil. O primeiro passo a ser dado é que haja um maior controle dos gastos desde a elaboração da peça orçamentária (MORGADO, 2011).

Segundo KOSCIANSKI (2003),

O orçamento público representa importante instrumento de gerenciamento e de controle dos recursos públicos na busca pela realização do bem-estar social. Assim, se por um lado deve a sociedade contribuir com as receitas públicas, por outro, deve o governo realizar as despesas com probidade e eficiência (KOSCIANSKI, 2003, p.53).

É durante o processo de elaboração orçamentária que a Administração Pública faz o planejamento dos gastos do governo, determinando quais obras serão prioritárias. É através dele que o gestor planeja e executa as ações (MORGADO, 2011).

Para que os princípios da legalidade e eficiência sejam obedecidos, não é suficiente que ocorra a elaboração, planejamento e execução das ações previstas na peça orçamentária. É essencial que haja equilíbrio entre a receita estimada e a despesa prevista. Essa é a regra. No cenário de frustração de receita, como vivemos nos tempos hodiernos, é preciso haver um controle das despesas para que na elaboração da peça orçamentária elas sejam acomodadas nas receitas previstas. Ademais, se a receita prevista no orçamento estiver superestimada, a despesa será executada sem lastro, comprometendo os resultados fiscais e ocasionando a responsabilização do gestor (MORGADO, 2011).

Ou seja, a peça orçamentária deve refletir um diagnóstico da realidade, não pode ser utilizada apenas para cumprir uma formalidade prevista em instrumentos legais ou como uma

permissão do Poder Legislativo para a promoção do gasto. Ela deve uma ferramenta de planejamento e gestão (MORGADO, 2011).

Em suma, há o desafio de promover uma maior eficiência no gasto público. Para que isso ocorra, uma das ferramentas disponíveis aos gestores é o controle, iniciando, inclusive, desde a fase de elaboração da proposta orçamentária.

3. ANÁLISE DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NO ES TENDO EM VISTA O CONTROLE INTENO

3.1 CONCEITOS DE ORÇAMENTO

O orçamento é a peça mais importante da Administração Pública, pois nele estão manifestadas as prioridades dos governantes, através dos programas e projetos. Ele se materializa numa lei que considera a previsão de receitas e despesas, possibilitando a programação econômica e financeira do Estado, constituindo-se em um mecanismo de planejamento público (GIACOMONI, 2010).

Na literatura, há inúmeras definições para orçamento público. De acordo com Santos (2001), orçamento é a maneira de gerir as ações do governo, ou seja, aponta e quantifica o que o governo deve fazer para que ele possa funcionar.

Para Machado Júnior e Reis (2002/2003), o orçamento:

(...) é uma técnica cujo maior significado moderno consiste precisamente em ligar os sistemas de planejamento e de finanças pela expressão quantitativa financeira e física dos programas de trabalho do Governo (Jr. MACHADO e REIS, 2002/2003, p. 12).

Ambas as definições primam pelo conceito de gestão e planejamento, tão importante num cenário restritivo de frustração de receitas e crescimento das despesas.

Giacomoni (2010) vai mais além, revelando que:

A reforma orçamentária na sua essência exigia que os orçamentos públicos deveriam constituir-se em instrumentos de administração, de forma que auxiliassem o Executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle. (GIACOMONI, 2010, p. 57).

A definição adotada de orçamento será a de Giacomoni (2010), pois é a que se coaduna com a linha de pesquisa deste trabalho e abrange tanto as etapas de expansão quanto de contração da atividade econômica. Na fase expansionista, a importância do orçamento é na fase de programação. Já na fase contracionista, a ênfase é na função de controle.

3.2 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NO ESPÍRITO SANTO

O processo orçamentário brasileiro, de acordo com Giacomoni (2010), caracteriza-se por quatro fases distintas, são elas: i) elaboração da proposta orçamentária, feita no âmbito do Poder Executivo; ii) discussão, votação e aprovação da Lei Orçamentária; iii) execução orçamentária e iv) o controle de avaliação da execução orçamentária.

Conforme ensina o Supremo Tribunal Federal (STF), as regras básicas dos processos legislativos, o que inclui o processo orçamentário, são modelos obrigatórios às Constituições Estaduais, reservando o legislador constituinte à Lei Complementar dispor sobre exercício financeiro, vigência, prazos, elaboração e a organização das leis orçamentárias. Logo, aplicam-se as normas gerais do processo orçamentário federal ao Espírito Santo, ou seja, o processo orçamentário capixaba segue o rito da Constituição Federal, com algumas especificidades que serão apontadas no decorrer do trabalho.

De acordo com Moraes (2006),

Observe-se que o Supremo Tribunal Federal considera as regras básicas de processo legislativo previstas na Constituição Federal como modelos obrigatórios às Constituições Estaduais⁴, declarando que o modelo estruturador do processo legislativo, tal como delineado em seus aspectos fundamentais pela Carta da República, impõem-se, enquanto padrão normativo, de compulsório atendimento, à observância incondicional dos Estados-membros⁵. (...) O legislador constituinte reservou à lei complementar a disposição sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual (MORAES, 2006, p.579 e 631).

3.2.1 ELABORAÇÃO DA PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA

Tendo em vista a orientação do STF, a elaboração da proposta orçamentária capixaba segue o rito definido pela Constituição Federal. As especificidades ora existentes serão elencadas no decorrer do trabalho.

⁴ Neste sentido: STF – Pleno – Adin nº 822/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; RTJ 150/482.

⁵ STF – Pleno – Adin nº 1.254-1/RJ – Medida Liminar - Rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça, seção I, 18 ago.1995, p.24.894. No mesmo sentido, os seguintes precedentes: Adin nº 822/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; Adin nº 774, Rel. Min. Celso de Mello; Adin nº 582-SP, Rel. Min. Néri da Silveira (RTJ 138/76); Adin nº 152/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão (RTJ 141/355); Adin nº 645-DF, Rel. Min. Ilmar Galvão (RTJ 140/447).

A elaboração da proposta orçamentária (LOA) deve estar alinhada com o Plano Plurianual (PPA) e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), propiciando um estreitamento entre os sistemas de planejamento e orçamento (GIACOMONI, 2010).

O PPA deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (art. 165, §1º, CF/88 e art. 150, §1º, CE).

As Despesas de Capital são classificadas em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital (art. 12, Lei nº 4.320/64). Os investimentos são as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro (art. 12, §4º, Lei nº 4.320/64). Nas inversões são classificadas as dotações destinadas a: i) aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização (art. 12, §5º, I, Lei nº 4.320/64); ii) aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital (art. 12, §5º, II, Lei nº 4.320/64) e constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros (art. 12, §5º, III, Lei nº 4.320/64). Já as transferências de capital são as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, bem como as dotações para amortização da dívida pública (art. 12, §6º, Lei nº 4.320/64).

Os programas de duração continuada são todas as ações governamentais, com exceção dos investimentos, que tem prazo de início e conclusão⁶ (GIACOMONI, 2010).

Além disso, o PPA deve estar associado aos planos e programas nacionais, regionais e setoriais (art. 165, §4º, CF/88 e art. 150, §4º, CE).

⁶ Na esfera da União, há uma interpretação restritiva associando os programas de duração continuada apenas as ações de natureza finalística (GIACOMONI, 2010).

Já a LDO é o elo entre o PPA e a LOA. Ela compreende: i) as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente (art.165, §2º, CF/88 e art.150, §2º, CE); ii) orienta a elaboração da lei orçamentária anual (art.165, §2º, CF/88 e art.150, §2º, CE); iii) dispõem sobre as alterações na legislação tributária (art.165, §2º, CF/88 e art.150, §2º, CE); iv) estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (art.165, §2º, CF/88 e art.150, §2º, CE); v) estabelece os parâmetros para a remuneração dos servidores da Câmara e do Senado (art.51, IV, CF/88 e art. 52, XIII, CF/88); vi) estipula limites para que o Poder Judiciário e o Ministério Público elaborem as propostas orçamentárias (art.99, §1º, CF/88, art.127, §3º, CF/88, art.105, §1º, CE e art. 116 CE); vii) autoriza, ressalvadas as empresas públicas e sociedades de economia mista, a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público (art.169, §1º, CF/88 e art.154, §1º, II, CE).

Também integram a LDO o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais (art. 4º, LRF). O Anexo de Metas Fiscais deve conter: i) metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes (art.4º, §1º, LRF); ii) avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior (art.4º, §2º, I, LRF); iii) demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional (art.4º, §2º, II, LRF); iv) evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos (art.4º, §2º, III, LRF); v) avaliação da situação financeira e atuarial (art.4º, §2º, IV, LRF) e vi) demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado (art.4º, §2º, V, LRF). Já o Anexo de Riscos Fiscais deve conter os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem (art.4º, §3º, LRF).

Diante do exposto, vê-se que a LDO deve ser utilizada para orientar a lei orçamentária anual, devendo ser manual de instruções e regras que devem ser cumpridas na execução do orçamento (GIACOMONI, 2010).

No que tange à LOA, ela é formada por três orçamentos: fiscal, seguridade social e de investimentos das empresas estatais. O orçamento fiscal compreende os Poderes, fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público. O orçamento da seguridade social abrange as entidades e órgãos vinculados à saúde, previdência social e assistência social, da administração direta e indireta, e os fundos e fundações mantidas e instituídas pelo poder público. Por último, o orçamento de investimento das empresas estatais compreende os investimentos realizados pelas empresas em que o poder público, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto (GIACOMONI, 2010).

Na LOA também deverá constar demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art.165, §6º, CF/88 e art.150, §6º, CE). Esse dispositivo buscar valorizar a transparência, buscando contabilizar os custos desses benefícios fiscais (GIACOMONI, 2010).

A iniciativa da LOA cabe ao Chefe do Poder Executivo, tanto no nível federal quanto no Espírito Santo (art.165, III, CF/88 e art.91, XVI, CE).

Para a elaboração da LOA, o Chefe do Poder Executivo deve observar uma série de formalidades previstas em mandamentos constitucionais e infraconstitucionais. Ao mesmo tempo, a LOA deve ser produzida em sintonia com o PPA e a LDO, com o objetivo de compatibilizar os instrumentos de gestão que dispõem os administradores públicos (GIACOMONI, 2010).

No âmbito do Poder Executivo Capixaba, a Secretaria de Estado de Economia e Planejamento (SEP) é a responsável pela elaboração da LOA.

O ciclo orçamentário do Espírito Santo possui especificidades em relação ao Federal, podendo ser segmentado em algumas etapas. São elas:

Etapa	Descrição
1	Realização de audiências públicas regionais;
2	Inventário dos projetos prioritários para definição dos planos orçamentários - POS;
3	Preparação de tabelas;
4	Estimativa da receita própria, convênios e outras vinculadas;
5	Previsão das receitas públicas;
6	Definição de valores para despesas obrigatórias;
7	Definição de valores para despesas discricionárias;
8	Estudos e entrega dos limites orçamentários por órgão (“tetos”);
9	Elaboração das propostas orçamentárias setoriais;
10	Digitação das propostas orçamentárias setoriais no Sistema Integrado de Gestão das Finanças Públicas do Espírito Santo (SIGEFES);
11	Análise e consolidação das propostas orçamentárias setoriais;
12	Elaboração da mensagem e do projeto de lei;
13	Envio do Projeto de Lei Orçamentária (PLOA) à Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo (ALES);
14	Processo legislativo e sanção da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Fonte: MTO/ES, 2015.

O processo orçamentário capixaba inicia-se com a realização de Audiências Públicas Regionais, a qual está prevista no artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00 (LRF) e na Lei Estadual nº 7.935/04 (MTO/ES,2015).

As Audiências Públicas Regionais possibilitam a participação da sociedade na elaboração do orçamento. Além disso, permitem o controle popular da administração pública. Após, é realizado na Subsecretaria de Planejamento e Projetos, vinculada à SEP, um inventário dos projetos prioritários, visando a definição dos planos orçamentários (POs) com os tetos orçamentários, para incluí-los no Sistema Integrado de Gestão das Finanças Públicas do Espírito Santo (SIGEFES) (MTO/ES,2015).

Para estimar a receita própria, os órgãos e entidades da administração indireta enviam à SEP uma previsão para o ano seguinte das receitas próprias, convênios e outras vinculadas. Em relação às receitas públicas, é considerado um conjunto de fatores que podem afetar positiva ou negativamente a sua realização. Pode-se citar como exemplo o efeito renda e legislação (MTO/ES,2015).

Em relação às despesas obrigatórias, são as despesas que o Poder Público não tem faculdade para interromper a sua execução, como exemplo o pagamento de servidor. No que se refere às discricionárias, são as realizadas desde que existam recursos orçamentários (MTO/ES,2015).

No tocante à entrega dos limites orçamentários, o MTO/ES (2015) afirma:

Consiste em estudos sobre a previsão da realização da Despesa Pública, com Recursos de Caixa do Tesouro, por Órgão e Unidade Orçamentária no exercício corrente e a previsão de gasto para o exercício subsequente por Grupo de Despesa, depois de verificadas as despesas obrigatórias, as discricionárias, [...] e os limites das transferências constitucionais e legais a Municípios (MTO/ES, 2015, p. 27).

Na etapa de Análise das propostas, é feita a consolidação das propostas dos órgãos da Administração Direta e Indireta (Autarquias, Fundos e Fundações). A análise será feita com parâmetros no Plano Plurianual (PPA) e poderá sofrer adaptações pela SEP, desde que preciso (MTO/ES,2015).

Em seguida, é elaborada a Mensagem, o Projeto de Lei da LOA e posteriormente o envio à ALES. Conforme o MTO/ES (2015),

Consiste na elaboração da Mensagem e Projeto de Lei da LOA, conforme disposto na LDO para seu posterior envio a ALES. [...] O Exmo. Sr. Governador do Estado, até 30 de setembro, envia a ALES o projeto de Lei Orçamentária para o exercício seguinte, conforme Lei Complementar Estadual nº 07/90, contendo o texto da Lei com seus Anexos e o Quadro de Detalhamento de Despesa – QDD. [...] Após envio do PLOA a ALES para análise e emendas, o mesmo volta em forma de Autógrafo de Lei para sanção do Exmo. Sr. Governador, propondo ou não vetos as emendas apresentadas (MTO/ES, 2015, p.29).

Se o projeto de lei orçamentária não for enviado no prazo legal, cabe à comissão permanente específica (Comissão de Finanças) provocar a Mesa da Assembleia Legislativa para que sejam tomadas providências cabíveis (art.237, RI).

Deve-se mencionar que a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei (art.150, § 8º, CE).

3.2.2 DISCUSSÃO, VOTAÇÃO E APROVAÇÃO DA LEI ORÇAMENTÁRIA

Para melhor compreensão da segunda etapa do processo orçamentário, é preciso esclarecer as competências que os entes da federação possuem para legislar. De acordo com a CF/88, a União, os Estados e ao Distrito Federal competem legislar concorrentemente sobre o orçamento (art.24, II). A competência da União será limitada para estabelecer normas gerais (art.24, §1º), a qual não exclui a competência suplementar dos Estados (art.24, §2º).

Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena (art.24, §3º), podendo editar normas gerais. Em relação aos Municípios, eles não podem legislar concorrentemente sobre orçamento. Todavia, conforme o art. 30, II da Constituição Federal/88, eles podem suplementar a legislação federal e a estadual no que couber.

A CF/88 também determina que ao PPA, LDO e LOA aplicam-se as demais normas relativas ao processo legislativo (art.166, §7º). Dessa maneira, exceto as normas exclusivas para a União, aplicam-se as normas referentes ao processo legislativo para os Estados, Municípios e o Distrito Federal.

Isso posto, nota-se que a competência para legislar sobre normas gerais de orçamento é privativa da União, cabendo aos Estados e Municípios suplementar a legislação federal. Inexistindo norma geral da União, os Estados poderão editar tanto a norma geral quanto a específica. Outrossim, aplicam-se as normas relativas aos projetos de leis ordinárias às leis orçamentárias.

No que se refere à iniciativa da LOA, conforme visto na seção anterior, ela é privativa do Chefe do Poder Executivo (art.165, III, CF/88 e art.91, XVI, CE), sendo o prazo disciplinado por Lei Complementar (art.165, §9º, CF/88). Enquanto não editada a Lei Complementar, a União adota o prazo previsto no art.35, §2º, III do ADCT, na qual o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. Entretanto, o Legislativo pode entrar em recesso sem que o projeto de lei tenha sido aprovado (GIACOMONI, 2010).

O Espírito Santo adota o prazo previsto na Lei Complementar Estadual nº 07/90, segundo a qual o Chefe do Poder Executivo deverá encaminhar o projeto de lei orçamentária ao Poder Legislativo até o dia 30 de setembro. Caso o projeto de lei não seja enviado no prazo, a comissão permanente específica (Comissão de Finanças) provocará a Mesa da Assembleia Legislativa para que sejam tomadas as providências cabíveis (art.237, RI). Na ALES, o projeto de lei orçamentária é encaminhado a uma comissão específica de caráter permanente⁷ (Comissão de Finanças), a qual a examinará e emitirá parecer (art.151, I, CE). Se em cinco

⁷ Será enviada a Comissão de Finanças, Economia, Orçamento, Fiscalização, Controle e Tomada de Contas (art.40, II, Resolução nº 2.700, Regimento Interno da ALES).

dias úteis após o recebimento do projeto pela comissão o seu presidente não designar o relator, caberá ao Presidente da Assembleia Legislativa fazê-lo, em idêntico prazo (art.238, §1º, RI).

Ademais, enquanto não iniciada a votação da LOA, o Chefe do Poder Executivo poderá enviar mensagem ao Poder Legislativo propondo modificações no projeto (art.166, §5º, CF/88 e art.151, §4º, CE).

Em referência às emendas à LOA, elas só podem ser aprovadas caso: i) sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias (art.166, §3º, I, CF/88 e art.151, §2º, I, CE); ii) indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre: dotações para pessoal e seus encargos, serviço da dívida, transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e o Distrito Federal ou sejam relacionadas com a correção de erros ou omissões ou com os dispositivos do texto do projeto de lei (art.166, §3º, II e III, CF/88 e art.151, §2º, II, a, b, c, III, a, b, CE).

No Espírito Santo, se o projeto de lei orçamentária sofrer emendas, elas serão apresentadas na comissão, que sobre elas emitirá parecer, e apreciadas pelo plenário da Assembleia Legislativa (art.151, §1º, CE). Mediante deliberação do Plenário, as emendas destacadas poderão ser votadas em grupos, relacionadas por seus autores ou pela conclusão do parecer (art.241, §3º, RI). Os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante crédito especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa (art.151, §7º, CE).

Caso o Chefe do Executivo tenha alguma objeção ao projeto de lei aprovado e julgando-o no todo ou em parte, contrário ao interesse público, poderá vetá-lo total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto (art.66, §1º, CF/88). No caso do Espírito Santo, a comunicação é ao Presidente da Assembleia Legislativa (art.66, §2º, CE).

O veto total ou parcial será apreciado em sessão conjunta, dentro de trinta dias a contar de seu recebimento, só podendo ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados Federais e Senadores da República (art.66, §4º, CF/88). Se o veto não for mantido, será o projeto enviado, para promulgação, ao Chefe do Executivo (art.66, §5º, CF/88).

No processo orçamentário capixaba, o veto será apreciado pela Assembleia Legislativa dentro de 30 (trinta) dias, a contar do seu recebimento, só podendo ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados Estaduais (art.66, §4º, CE). O veto parcial deverá abranger texto integral de artigo, de parágrafo, de inciso ou de alínea (art.66, §3º, CE). Se o veto for rejeitado, será o projeto enviado ao Governador do Estado para promulgação (art.66, §5º, CE). Esgotado, sem deliberação, o prazo de 30 dias, o veto será colocado na ordem do dia da sessão imediata, sobrestadas as demais proposições até sua votação final (art.66, §6º, CE). Por fim, se a lei não for promulgada dentro de quarenta e oito horas pelo Governador do Estado, o Presidente da Assembleia Legislativa a promulgará. Se este não o fizer em igual prazo, caberá ao Vice-Presidente fazê-lo (art.66, §7º, CE).

Verifica-se que a lei orçamentária precisa cumprir inúmeras formalidades que vão desde a iniciativa privativa da lei, ao quórum necessário a aprovação, o prazo legal que deve ser encaminhada ao Legislativo, as emendas, vetos, enfim, tudo isso com o intuito de regulamentar o trâmite, revelando a importância conferida pelo Constituinte à LOA.

3.2.3 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Conforme orientação do STF, as normas gerais sobre execução orçamentária aplicam-se tanto na esfera federal quanto na esfera estadual. O Espírito Santo, no que se refere à etapa de execução orçamentária, segue as normas gerais da CF/88 e leis infraconstitucionais.

A execução orçamentária inicia-se com o decreto de programação orçamentária e financeira, que deve ser publicado até trinta dias após a publicação do orçamento (art.8º, LRF).

A LRF sistematizou também o contingenciamento das despesas (limitação de empenho e movimentação financeira) que passou a ser obrigatório quando, ao final de um bimestre, a realização da receita não possibilitar o cumprimento das metas de resultado primário ou

nominal, estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Se isso acontecer, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias (art.9º, LRF).

A programação financeira poderá ser alterada durante o exercício devido a mudanças de prioridades dos gestores e principalmente, frustração da arrecadação (GIACOMONI, 2010).

Ainda de acordo com a LRF, no caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados será de forma proporcional às reduções efetivadas (art.9º, §1º). Ademais, não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias (art.9º, §2º). E, até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão mista de orçamento ou nas Casas Legislativas estaduais e municipais (art.9º, §4º).

Outro ponto que merece ser ressaltado na execução orçamentária são as despesas e as receitas. As despesas orçamentárias percorrem três estágios: empenho, liquidação e pagamento. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (art.58, Lei nº 4.320/64). Essa é a definição formal de empenho. Na prática, o empenho serve para acompanhamento e execução orçamentária. Para o credor é a certeza de que os valores empenhados possuem lastro orçamentário. Além disso, é vedada a realização de despesa sem prévio empenho (art.60, Lei nº 4.320/64), ou seja, por essa norma legal as despesas somente podem ser realizadas se houver dotação orçamentária, resguardando tanto o credor quanto a administração pública (GIACOMONI, 2010).

O empenho pode ser dividido em três modalidades: ordinário, global e por estimativa. No empenho ordinário, sabe-se o valor exato da despesa e o pagamento ocorre de uma só vez. No empenho global, as despesas são pagas de forma parceladas. Por último, no empenho por estimativa não se sabe o valor exato das despesas (GIACOMONI, 2010).

O próximo estágio da despesa é a liquidação, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (art.63, Lei nº 4.320/64). Essa verificação tem por fim apurar: i) a origem e o objeto do que se deve pagar (art.63, §1º, I, Lei nº 4.320/64); ii) a importância exata a pagar (art.63, §1º, II, Lei nº 4.320/64) e iii) a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação (art.63, §1º, III, Lei nº 4.320/64).

O último estágio da despesa é o pagamento, que é subdividido em: i) emissão de ordem de pagamento e ii) pagamento propriamente dito. A emissão de ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga (art.64, Lei nº 4.320/64), podendo, assim como no empenho, ser delegada a autoridades de mesma hierarquia (GIACOMONI, 2010). A despesa encerra o ciclo com o pagamento propriamente dito, na qual será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento (art.65, Lei nº 4.320/64).

Durante a execução orçamentária o orçamento, por vezes, precisa ser corrigido. Para isso, existem os créditos adicionais, que são as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento (art.40, Lei nº 4.320/64). O crédito adicional existe para atender as dotações que possuem saldo insuficiente nas despesas ou quando não existem créditos orçamentários para atender as despesas (GIACOMONI, 2010).

Os créditos adicionais podem ser classificados em suplementares, especiais e extraordinários. Os suplementares são utilizados para reforçar a dotação orçamentária (art.41, I, Lei nº 4.320/64). Já os especiais são destinados as despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica (art.41, II, Lei 4.320/64). Por fim, os extraordinários são os destinados as despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública (art.41, III, Lei nº 4.320/64).

De acordo com o art.7º da Lei nº 4.320/64, o Poder Executivo, com autorização da LOA, pode abrir durante o exercício créditos suplementares até determinado valor, que normalmente é um percentual da despesa autorizada. Para a abertura para créditos especiais, contudo, exige-se lei específica. E, devido à excepcionalidade da situação, para abertura de créditos

extraordinários não se exige autorização legislativa, sendo abertos por decreto do Poder Executivo que informará de imediato ao Poder Legislativo. (GIACOMONI, 2010).

Os recursos para abertura de créditos suplementares e especiais serão decorrentes de: i) o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior (art.43, §1º, I, Lei nº 4.320/64); ii) os provenientes de excesso de arrecadação (art.43, §1º, II, Lei nº 4.320/64); iii) os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei (art.43, §1º, III, Lei nº 4.320/64) e iv) o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las. (art.43, §1º, IV, Lei nº 4.320/64).

Em relação às receitas, a execução é norteada pelo Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172/66) e pela Lei nº 4.320/64. Os estágios da receita podem ser definidos em lançamento, arrecadação e recolhimento (GIACOMONI, 2010).

O lançamento é definido como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art.142, Lei nº 5.172).

As modalidades de lançamento são três: por declaração, de ofício e por homologação. O lançamento por declaração é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (art.147, Lei nº 5.172). Exemplo desse lançamento é o imposto de renda. O lançamento de ofício é quando não há participação do contribuinte. Um exemplo pode ser o imposto sobre a propriedade. O lançamento por homologação é quando o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art.150, Lei nº 5.172). O exemplo típico desse lançamento são os impostos sobre a produção e circulação de bens (GIACOMONI, 2010).

O segundo estágio da receita é a arrecadação. Nessa fase, o contribuinte paga as obrigações junto ao Estado (GIACOMONI, 2010).

Para finalizar os estágios da receita, há o recolhimento, onde recolhem-se os valores arrecadados aos cofres públicos (GIACOMONI, 2010).

Em suma, o Espírito Santo adota as normas gerais da CF/88 e as leis infraconstitucionais na consecução da execução orçamentária, que se inicia com o decreto de programação orçamentária e financeira, o qual poderá ser alterado durante o exercício devido a fatos supervenientes (ex.: mudanças de prioridades dos gestores). Além disso, as despesas e as receitas são pontos fundamentais na execução financeira.

3.2.4 CONTROLE DE AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

O controle pode ser definido como um gerenciamento referente às funções de monitoramento. Também pode ser conceituado como controle do recurso gerenciado, compreendendo o planejamento, monitoramento e identificação de todas as melhorias, possibilitando a realização de novos ajustes (PORTER, 1989).

Logo, o exercício do controle possibilita o comprometimento da Administração Pública com a própria evolução dos recursos, sendo eles geridos pelos processos, onde abrange as etapas de seu ciclo de vida, levando à evolução de controle de gestão (WHITTINGTON, 2002).

Os mecanismos de avaliação e fiscalização tornam-se mais importantes à medida que maior é o interesse do poder público em elevar a eficiência e a eficácia na realização dos programas existentes no orçamento (MILESKI, 2007).

Desse modo, a meta do controle orçamentário é oportunizar aos gestores tomadas de decisões que reparem os erros presentes, inserindo a Administração no caminho certo (WHITTINGTON, 2002).

Por outro lado, se a análise revelar que os resultados previstos no orçamento se assemelham aos efeitos concretos, não será preciso nenhum conserto de rota (NARAYANAN, 2009).

A Constituição Federal de 1988⁸ ao afirmar que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional (CN), mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (art.70, CF/88), estabeleceu os sistemas de controle da execução orçamentária em interno e externo (SIQUEIRA, 1999).

Conforme a Constituição Federal, a titularidade do controle externo é do Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas (art.71).

O controle externo terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento (art.81, Lei nº 4.320).

De acordo com a Lei Maior e a 4.320/64, o controle externo terá como foco a arrecadação e aplicação do dinheiro público, observando os limites financeiros que constam no orçamento (SIQUEIRA, 1999).

Com uma preocupação cada vez maior com o controle, o legislador, através da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, Lei Complementar nº 101/2000), conferiu ao Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, a fiscalização do cumprimento das normas da LRF, com ênfase em: i) atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias (art.59, I); ii) limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar (art.59, II); iii) medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite (art.59, III); iv) providências tomadas, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites (art.59, IV); v) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar (art.59, V) e vi) cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver (art.59, VI).

No que concerne ao controle interno, de acordo com o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, ele inclui o programa de organização e os procedimentos e providências assumidas na entidade para preservar seus

⁸ A lei nº 4.320/64 já estabelecia sistemas de controle interno e externo da execução orçamentária.

bens, analisar a precisão e lealdade das informações contábeis, ampliar a eficiência nas operações e incentivar o avanço das políticas executivas prescritas (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO MATO GROSSO, 2007).

Essa definição revela que controle interno é efetivado através da união da estrutura organizacional com as máquinas de controle instituídas pela firma, englobando os regulamentos internos que estabelecem responsabilidades pelas tarefas, hábitos de trabalho e procedimentos para revisão, aceitação e registro das operações, compreendendo aspectos contábeis e administrativos (DINIZ et al, 2004).

Percebido sob o enfoque da Administração Pública, o controle interno tem a função de promover a eficiência operacional, utilizando os recursos de forma eficaz, com a meta de alcançar o princípio da economicidade previsto no caput do artigo 70 da Constituição Federal (SIQUEIRA, 1999).

O processo de controle interno deve ter caráter preventivo, contínuo e estar revertido à reparo de deslizes imprevistos em relação aos parâmetros estabelecidos, ou seja, atuar como um instrumento de auxílio na gestão. Para isso, as políticas administrativas devem estar definidas e serem cumpridas (SIQUEIRA, 1999).

Segundo Siqueira (1999),

A auditoria do setor governamental deve buscar aproximar-se ao máximo de um entendimento amplo na classe contábil em geral. Mais do que isto, deve idealmente tentar apresentar-se como dominável por todos os que exercitam ou procuram exercitar a sua cidadania. O patrimônio público, antes de pertencer ao grupo de autoridades que ocupa a gestão governamental é propriedade coletiva, e como tal deve ser vigiado por todos (SIQUEIRA, 1999, p. 135).

Meirelles (2003) afirma que controle interno,

É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique (MEIRELLES, 2003, p. 638).

O controle interno atua constantemente, principalmente no Poder Executivo onde encontram-se as atividades administrativas básicas, abrangendo à atividade-meio (organização e

expedientes administrativos) e a atividade-fim (serviços públicos, poder de polícia e fomento) (SIQUEIRA, 1999).

Também intervém nas ações atípicas dos Poderes Legislativo e Judiciário e, de modo igual, às atividades do Tribunal de Contas e Ministério Público. Inclui ainda as atividades administrativas delegadas pelo poder público aos particulares (concessões e autorizações de serviços públicos) (DINIZ et al, 2004).

O controle interno, nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, possuem a função de: i) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União (art.74, I, CF/88); ii) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (art.74, II, CF/88); iii) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União (art.74, III, CF/88) e iv) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (art.74, IV, CF/88).

Logo, o controle interno deve ser mantido por todos os poderes, sendo responsável pela avaliação das metas do PPA, dos programas e dos orçamentos. Além disso, possui como uma das finalidades avaliar a eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (SAWITZKI; CALLEGARO; BARRETO, 2011).

Quando se refere às atribuições, a do controle interno é comunicar ao gestor público quanto à possibilidade ou ocorrência de erros e desvios, de maneira que o administrador público seja capaz de adotar regras que evitem causar ilicitudes ou danos ao erário (SAWITZKI; CALLEGARO; BARRETO, 2011).

Os Poderes da República poderão utilizar o controle interno para verificar a legalidade dos atos de execução de forma prévia, concomitante ou subsequente (art.77, Lei nº 4.320/64).

Um dos controles internos prévios é o orçamento, onde somente as despesas autorizadas na LOA podem ser realizadas. Controle concomitante pode-se elencar os balancetes publicados mensalmente e, como exemplo de controle subsequente, tem-se as prestações de contas (SIQUEIRA, 1999).

A partir da Emenda Constitucional nº 19/1998 (EC nº 19/98), a eficiência no serviço público alcançou status de princípio constitucional, revelando a vontade do legislador em ofertar serviços com um padrão mínimo de qualidade à sociedade (SIQUEIRA, 1999).

Assim sendo, MEIRELLES (2003) presume que as práticas de controle interno sejam efetivadas na estrutura da própria administração pública, monitoradas por um órgão central.

Enfim, o controle interno está materializado no artigo 70 da CF/88, abrange os Poderes da República, e terá caráter preventivo, contínuo e estar revertido à reparo de erros imprevistos em relação às metas pré-estabelecidas. O controle interno prévio, inicia-se, inclusive, desde a elaboração do orçamento pois somente as despesas autorizadas na LOA podem ser realizadas.

3.3 CONTROLE INTERNO NO ESPÍRITO SANTO

No Espírito Santo, o controle interno é regulamentado pela Resolução TC nº 227/2011 (alterada pela Resolução TC nº 257/2013), do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), que dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e fiscalização do Sistema de Controle Interno da Administração Pública e aprova o “Guia de orientação para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública”.

A Resolução TC nº 227/2011 determinou que os Poderes e órgãos do Estado implantassem sistema de controle interno, mediante lei específica (art. 2º). Ademais, poderá ensejar à irregularidade das contas e/ou a emissão de parecer prévio contrário à sua aprovação a falta de instituição e manutenção do sistema de controle interno (art. 2º, §2º). Também é vedada a terceirização da implantação e da manutenção das ações de fiscalização inerentes ao sistema de controle interno, sendo de competência exclusiva do Poder ou Órgão que o instituiu (art. 9º).

Ainda conforme a Resolução TC nº 227/2011, o sistema de controle interno no Estado deverá abranger os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, o Ministério Público, a Defensoria Pública e o Tribunal de Contas do Estado, incluindo, em todos os casos, a administração pública direta e indireta (art. 3º).

Dentro do Poder Executivo Estadual, o controle interno está subordinado à Secretaria de Estado de Controle e Transparência (Secont), que teve sua criação em 1987 e foi inicialmente denominada de Auditoria Geral do Estado – AGE, órgão diretamente subordinado ao Governador do Estado, que teve como âmbito de ação o controle interno das atividades de administração financeira e patrimonial, da execução orçamentária e da contabilidade dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, das fundações instituídas pelo Poder Público Estadual, dos fundos, convênios e contratos, bem como das entidades que recebam subvenções ou outras transferências à conta do orçamento do Estado (art.10, LC nº 3.932/1987).

Após 17 anos de criação da AGE, a Lei Complementar nº 295/04 buscou reorganizar o controle interno estadual, reorientando as competências, finalidades e estrutura organizacional, tomando como base o artigo 74 da Constituição Federal/88, a qual prevê que os três Poderes da República manterão, de forma integrada, sistema de controle interno.

De acordo com a Lei Complementar nº 295/04, a AGE passou a ter as competências de: i) normatizar, sistematizar, padronizar e avaliar os procedimentos operacionais e o desempenho dos órgãos e das unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual (art. 4º, I); ii) zelar pela condução do Sistema de Controle Interno (art. 4º, II); iii) propor ao Governador do Estado a tomada de providências visando à redução de despesas (art. 4º, III); iv) realizar auditorias e fiscalizações nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial, pessoal, de informação e demais sistemas administrativos e operacionais (art. 4º, IV); v) verificar a legitimidade dos atos de que resulte a realização de receita e despesa (art. 4º, V); vi) fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo (art. 4º, VI); vii) examinar a regularidade dos contratos, convênios, acordos e outros ajustes celebrados por qualquer ente do Poder Executivo (art. 4º, VII); viii) examinar a regularidade dos demais atos administrativos de que resultem criação e/ou extinção de direitos e obrigações, na esfera do Poder Executivo (art. 4º, VIII); ix) orientar os agentes públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno (art. 4º, IX); x) atuar no sentido de que sejam criadas condições propícias ao desenvolvimento das atividades do controle externo (art. 4º, X); xi) representar ao Governador do Estado e à autoridade administrativa competente, dando ciência ao controle externo, no que couber, sobre atos ou fatos ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados (art. 4º, XI); xii) verificar a exatidão dos balanços, balancetes e outras demonstrações contábeis (art. 4º, XII); xiii) acompanhar e verificar o cumprimento das

determinações contidas na Lei Complementar nº 101/2000 (art. 4º, XIII); xiv) avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no PPA e na LDO (art. 4º, XIV); xv) avaliar a execução do orçamento do Estado (art. 4º, XV); xvi) examinar a conformidade da execução do orçamento do Estado com os limites e destinações estabelecidos (art. 4º, XVI); xvii) verificar as prestações e tomadas de contas dos ordenadores de despesas (art. 4º, XVII); xviii) verificar a exatidão dos controles financeiros, patrimoniais, orçamentários, administrativos e contábeis, examinando se os recursos foram empregados de maneira eficiente e econômica e, na execução dos programas, se foram alcançados os resultados e benefícios desejados (art. 4º, XVIII); xix) atender demandas especiais do Governador do Estado (art. 4º, XIX); xx) baixar normas sobre a execução de suas atividades (art. 4º, XIX); xxi) ampliar os canais de comunicação direta entre a administração pública estadual e a população (art. 4º, XXI) e xxii) exercer outras atividades compatíveis com a natureza e a finalidade dos serviços de auditoria (art. 4º, XXII).

Em 2009, houve nova reformulação, realizada por meio da edição da Lei Complementar nº 478/2009, em que a então AGE passou a denominar-se Secretaria de Estado de Controle e Transparência (Secont). Da mesma forma, foi prevista a ampliação das atribuições e da estrutura organizacional, contemplando a temática da transparência pública, incluída no rol de obrigações dos governantes de forma sistemática pela Lei Complementar Federal nº 131/2009.

A Lei Complementar nº 478/2009 subdividiu a Secont em duas áreas: a Subsecretaria de Estado de Controle (art. 9º, LC nº 478/2009) e a Subsecretaria de Estado da Transparência (art. 11, LC nº 478/2009).

A Subsecretaria de Estado de Controle possui várias atribuições, dentre elas podemos citar: i) propor ao Secretário a normatização, a sistematização e a padronização dos procedimentos operacionais dos órgãos do Poder Executivo (art. 10, LC nº 478/2009); ii) facilitar os processos decisórios através do estabelecimento de fluxos constantes de informações (art. 13, II, LC nº 295/2004); iii) manifestar-se, conclusivamente, nos processos que lhe forem submetidos (art. 13, III, LC nº 295/2004); iv) promover ações visando o aperfeiçoamento do pessoal técnico (art. 13, VII, LC nº 295/2004) e v) promover, juntamente com as coordenações a elaboração da Programação Anual de Auditoria (art. 13, VIII, LC nº 295/2004).

A Subsecretaria de Estado da Transparência também possui inúmeras atribuições e responsabilidades, dentre as quais destacam-se: i) propor ao Secretário da Secont a formulação das diretrizes da política de transparência da gestão de recursos públicos e de combate à corrupção e à impunidade (art. 13, II, LC nº 478/2009); ii) gerenciar as ações necessárias à gestão do Portal da Transparência do Poder Executivo Estadual (art. 13, IV, LC nº 478/2009); iii) promover intercâmbio contínuo, com outros órgãos, de informações estratégicas para a prevenção e o combate à corrupção (art. 13, V, LC nº 478/2009); iv) reunir e integrar dados e informações referentes à prevenção e ao combate à corrupção (art. 13, VIII, LC nº 478/2009) e v) gerenciar, no âmbito da Secretaria, as atividades que exijam ações integradas de inteligência (art. 13, XI, LC nº 478/2009).

Ou seja, a Subsecretaria de Estado de Controle é responsável pela realização de auditorias e análises prévias e a Subsecretaria de Estado da Transparência por instituir em âmbito estadual ferramentas de fomento à transparência pública e combate à corrupção, incluindo o Portal da Transparência.

A Secont ainda teve suas atribuições ampliadas, possibilitando: i) diligenciar em empresas contratadas pela Administração Pública Estadual para realização de obras e prestação de serviços (Lei Complementar nº 508/2009); ii) criar Unidades Setoriais de Controle Interno - USCI, correspondendo à desconcentração da atividade de controle em alguns Órgãos Estaduais com grande montante orçamentário e complexos processos de trabalho (Lei Complementar nº 516/2009); iii) a transferência da Ouvidoria Geral do Estado (OGE) para a Secretaria de Estado de Controle e Transparência, que, posteriormente, passou a funcionar com status de Subsecretaria (Decreto n.º 2969-R/2012); iv) a transferência da Corregedoria do Estado da Secretaria de Estado de Gestão e Recursos Humanos (Seger) para a Secont, permanecendo inalteradas suas atribuições da corregedoria previstas na Lei Complementar nº 328/2005, passando posteriormente a ter status de Subsecretaria (Decreto nº 2229-S/2013) e v) alteração da Estrutura Organizacional Básica da Secont, criando a Subsecretaria de Estado de Integridade Governamental e Empresarial – Subint (no lugar da Ouvidoria Geral do Estado, que passou a funcionar no nível gerencial - Decreto nº 3774-R/2015). A Subint foi a primeira estrutura do gênero no país e veio para implementar as disposições contidas na Lei Federal nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção Empresarial).

Em suma, a Secont possui inúmeras atribuições que visam o fomento à transparência pública, o combate à corrupção, a guarda do patrimônio público e a eficiente aplicação dos recursos públicos. Ademais, a Secont avalia a execução do orçamento do Estado e verifica a exatidão dos controles financeiros, patrimoniais, orçamentários, administrativos e contábeis, examinando se os recursos foram empregados de maneira eficiente e econômica. Uma das formas de analisar a eficiência do controle interno é através de indicadores pois eles quantificam e resumem quadros complexos da nossa realidade, auxiliando os gestores nas tomadas de decisões.

4. UTILIZANDO O MÉTODO NÃO PARAMÉTRICO DE DATA ENVELOPMENT ANALYSIS (DEA) PARA ANALISAR O CONTROLE INTERNO NO ES

Para analisar a eficiência do controle interno, a literatura dispõe de dois métodos: i) paramétricos e ii) não paramétricos. Quando o objetivo é analisar a despesa pública, a maioria dos estudos recorrem aos métodos não paramétricos pois eles quantificam e resumem quadros complexos da nossa realidade.

Considerando o objetivo de avaliar a eficiência do controle interno no ES, será utilizado o método não paramétrico de Data Envelopment Analysis (DEA). Desse modo, o capítulo está estruturado: i) na análise descritiva do banco de dados; ii) na apresentação do método DEA e iii) na análise dos resultados do método DEA para o controle interno do ES, no período de 2010 a 2015.

4.1 CONSTRUÇÃO DO BANCO DE DADOS

Para realização desse trabalho foi necessária a construção de um banco de dados a partir de fontes primárias – Relatórios de Auditoria, Relatórios Conclusivos e Relatórios de Gestão, elaborados pela Secont e obtidos como base na Lei de Acesso a Informações Públicas (Lei nº 12.527/2011).

Assim, iniciou-se a construção do banco de dados. Para cada ano entre 2010 e 2015, foram consideradas: i) as despesas empenhadas da Secont; ii) a quantidade de auditores do estado; iii) a quantidade de unidades gestoras auditadas; iv) a quantidade de auditorias e diligências; v) a quantidade de análises e manifestações em processos; vi) as participações em comissões técnicas, conselhos e grupos de trabalho; vii) o gerenciamento do portal da transparência (acessos) e viii) a despesa empenhada auditada pela Secont.

Para ajustar a série, os valores foram deflacionados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, na posição de dezembro de 2015.

4.2 MÉTODOS PARAMÉTRICOS E NÃO PARAMÉTRICOS

A literatura dispõe de dois métodos para avaliar a eficiência: paramétricos e não paramétricos. Quando o objetivo é analisar a despesa pública, a maioria dos estudos recorrem aos métodos não paramétricos, nos quais são utilizados um conjunto de insumos (físicos ou monetários) e produtos para elaborar a fronteira de possibilidade de produção (AFONSO, 2006).

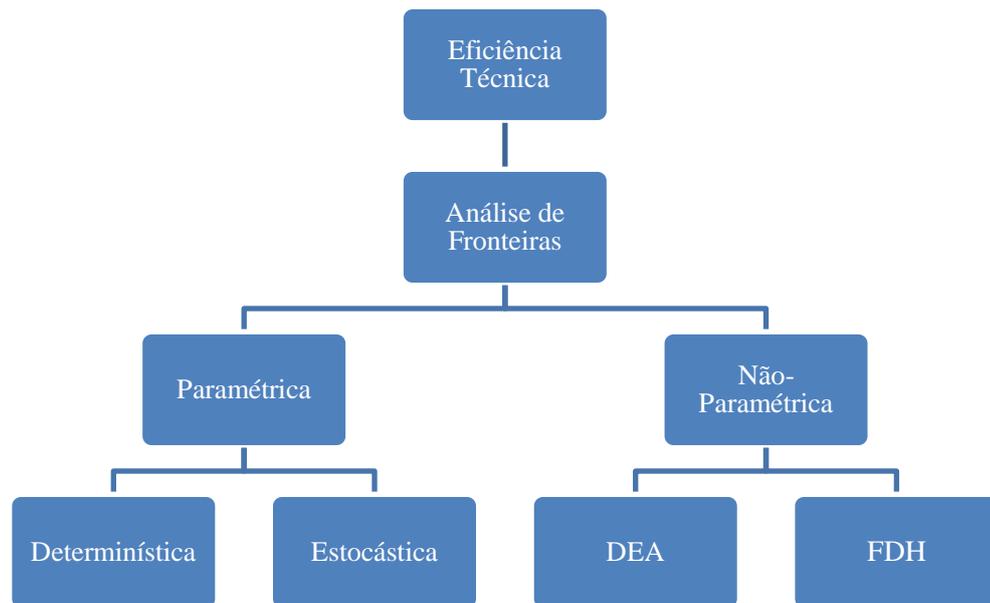
Consoante NIEDERAUER (1998),

Basicamente, há dois enfoques para medir o desempenho. O primeiro é paramétrico e requer que se conheça de antemão a forma da função de produção a ser aplicada ou que ela possa ser estimada estatisticamente. Contudo, em muitos casos, principalmente em ambientes que não operam segundo as leis de mercado, não é possível (ou é difícil) estabelecer uma forma funcional. (...) Neste caso, o enfoque é não paramétrico e a forma funcional é obtida empiricamente, através das variáveis disponíveis. Esta é uma situação típica de setores onde não é possível aplicar os conceitos econômicos de lucratividade, custos ou preços de mercado, tal como ocorre em vários organismos públicos. (NIEDERAUER, 1998, p.13).

A análise não paramétrica permite verificar, por exemplo, o quanto poderia ser reduzido em termos de custo, sem reduzir o nível de desempenho, caso os recursos fossem empregados de forma eficiente (AFONSO, 2006).

Para analisar o setor público, os métodos não paramétricos utilizados com mais frequência são o Free Disposable Hull (FDH) e o Data Envelopment Analysis (DEA). O método DEA é mais exigente que o FDH, pois a unidade tomadora de decisão (DMU) que é eficiente numa análise FDH nem sempre é eficiente numa análise DEA, mas a DMU que é eficiente pelo método DEA também será eficiente na abordagem FDH (AFONSO, 2006).

A Figura 1 apresenta um resumo das metodologias:

Figura 1: Resumo das Metodologias

Elaboração: própria.

Fonte: AFONSO, 2006.

4.3 DATA ENVELOPMENT ANALYSIS (DEA)

A abordagem por Data Envelopment Analysis (DEA) foi proposta por Farrel (1957), mas desenvolvida por Charnes, Copper e Rhodes (1978) para avaliações de problemas concretos (MIRANDA, 2006).

O objetivo de Charnes, Copper e Rhodes (1978) era desenvolver um método para comparar a eficiência das escolas públicas americanas, levando em consideração os insumos ou recursos utilizados e os produtos gerados por cada escola (FARIA, JANNUZZI e SILVA, 2008).

De acordo com Kassai (2002),

O objetivo da pesquisa era avaliar os resultados de um programa de acompanhamento de estudantes carentes, instituído em escolas públicas americanas, com o apoio do governo federal. A ideia central era comparar o desempenho de um conjunto de alunos de escolas que participavam, com o de alunos de escolas que não aderiram ao programa. A performance dos alunos era medida em termos de produtos definidos, como, por exemplo, “aumento da auto-estima em crianças carentes” (medida por testes psicológicos) e insumos como “tempo gasto pela mãe em exercícios de leitura com sua criança” (KASSAI, 2002, p.70).

A DEA é um modelo não paramétrico de avaliação de eficiência que utiliza programação matemática, geralmente linear, tendo como meta otimizar a performance das unidades tomadoras de decisão (DMUs). Ela tem como objetivo comparar DMUs que realizam tarefas semelhantes, atuam sob as mesmas condições, mas se distinguem na quantidade de insumos que utilizam e de produtos gerados (LINS, ALMEIDA e JÚNIOR, 2004).

A eficiência mensurada pela DEA é relativa, ou seja, as DMUs têm os resultados aferidos mediante comparação dos insumos e produtos com outras DMUs da amostra (FARIA, JANNUZZI e SILVA, 2008).

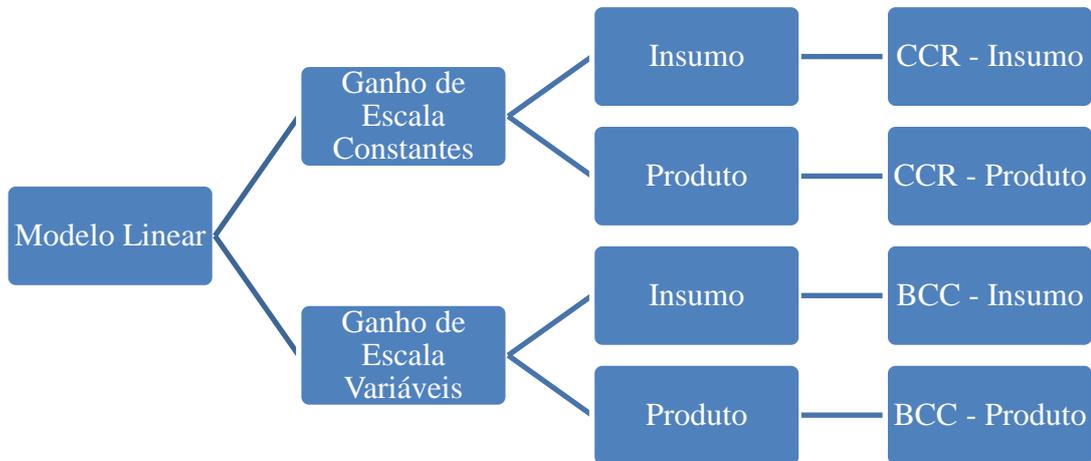
Há dois modelos clássicos de DEA: i) o modelo CCR (abreviatura de Charnes, Cooper e Rhodes, sobrenome de seus autores) que considera rendimentos constantes de escala e ii) o modelo BCC (abreviatura de Banker, Charnes e Cooper, sobrenome de seus autores) que considera rendimentos variáveis de escala (LINS, ALMEIDA e JÚNIOR, 2004).

A diferença básica é que o modelo BCC permite que a produtividade máxima varie em função da escala de produção, permitindo, por conseguinte, a utilização de DMUs de tamanhos distintos (KASSAI, 2002).

O modelo DEA proporciona para as DMUs ineficientes os benchmarks (são as unidades de referência para cada observação), definidos pela projeção das unidades na fronteira de eficiência. Dependendo do modo como é feita a projeção, o modelo pode ter como orientação: i) a insumos, quando o objetivo é minimizar os recursos permanecendo com os valores dos produtos constantes e ii) a produtos, quando se almeja maximizar os produtos sem reduzir os insumos (LINS, ALMEIDA e JÚNIOR, 2004).

A Figura 2 resume o modelo DEA⁹ linear e suas aplicações.

⁹ Os modelos DEA ainda podem ser: i) Aditivo e Multiplicativo (CHARNES, COOPER, LEWIN, SEIFORD, 1997).

Figura 2: Modelo DEA Linear

Elaboração: própria.

Fonte: CHARNES, COOPER, LEWIN, SEIFORD, 1997.

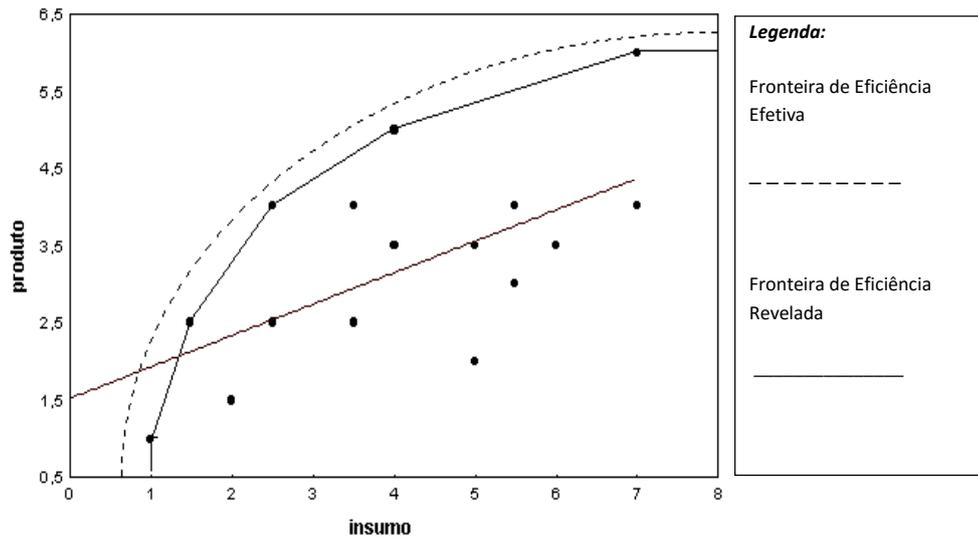
O desenvolvimento do modelo DEA consiste em construir a curva de produção das empresas com base no plano de produção. Utilizando a programação linear, identifica-se a empresa que utiliza os insumos e produtos de forma mais eficiente, tornando-se referência para a amostra (KASSAI, 2002).

Segundo Kassai (2002),

Assim, tendo-se um conjunto de empresas e seu plano de produção realizado pode-se construir uma curva de produção que se constitui, então, no conjunto de produção revelado. Resolvendo-se o problema de programação linear (PL) proposto para cada uma das empresas, podem-se identificar aquelas cujo plano de produção, dados os pesos (preços) determinados para suas quantidades de produtos e insumos, não pode ser superado pelo plano de nenhuma outra empresa. A empresa é dita eficiente e torna-se referência para as demais. Resolvendo-se sucessivamente o problema para todas as empresas que compõem o conjunto considerado, são determinadas quais empresas são relativamente eficientes (KASSAI, 2002, p. 71 e 72).

Caso os pontos de produção de cada DMU (empresa) sejam materializados em pontos num gráfico, surge a figura abaixo (KASSAI, 2002).

Figura 3: DEA para um conjunto de DMUs



Elaboração: KASSAI, 2002.

Fonte: KASSAI, 2002.

Os pontos são os planos de produção das DMUs (empresas) analisadas. Se unirmos os pontos das empresas benchmarks, obtém-se a fronteira de eficiência revelada pelo conjunto de produção das empresas analisadas. Se uma empresa for excluída ou incluída na análise, altera o conjunto de produção e, por consequência, a fronteira (KASSAI, 2002).

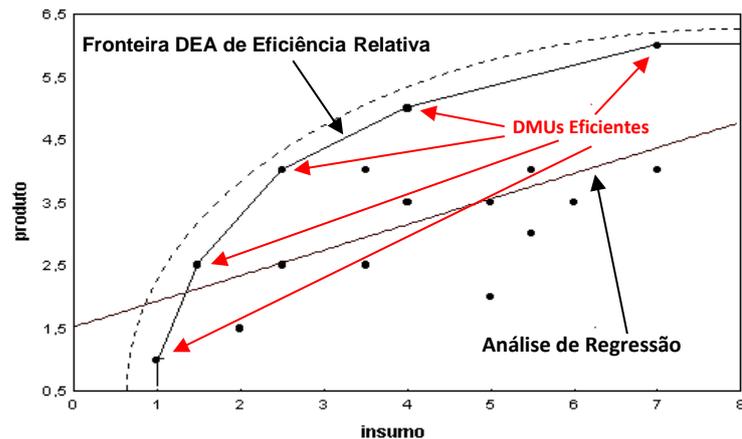
Se as empresas da amostra não tiverem em condições de livre mercado, a fronteira eficiente revelada não será a efetiva. Caso a economia esteja protegida ou haja setores monopolistas, a fronteira eficiente relativa estaria refletindo essas condições, logo, haveria outra fronteira (curva pontilhada) indicando o conjunto de produção ideal (KASSAI, 2002).

Os pontos abaixo da curva indicam as empresas relativamente ineficientes, cujos “planos de produção que foram “dominados” e estão “envolvidos” pela operação das empresas eficientes” (KASSAI, 2002, p. 73).

Na literatura, é comum a comparação dos resultados obtidos pelo método DEA com a Análise de Regressão Linear. Os resultados pelo método da Análise de Regressão Linear indicam uma reta que minimiza a soma dos erros quadrados, ou seja, é uma reta de comportamento médio

que não necessariamente representa o desempenho das DMUs analisadas, conforme figura abaixo (KASSAI, 2002).

Figura 4: DEA x Análise de Regressão Linear



Elaboração: KASSAI, 2002.

Fonte: NIEDERAUER, 1998.

A reta obtida na figura acima é da função resultante da Análise de Regressão Linear. Percebe-se que apenas algumas observações posicionam-se próximas a reta.

No que se refere às inovações e limitações do modelo DEA, conforme Lins, Almeida e Júnior (2004),

Uma das maiores inovações introduzidas pela Análise Envoltória de Dados foi superar a rigidez de um índice de eficiência no qual todas as unidades produtivas sob avaliação deveriam submeter-se a um esquema de pesos atribuídos às variáveis (input ou output) fixo e arbitrado por um decisor. Por outro lado, uma das mais severas limitações ao uso de modelos DEA é a possibilidade de uma DMU buscar a maximização de sua eficiência utilizando pesos para seus inputs ou outputs inaceitáveis pelos decisores, seja porque ignoram algum input ou output, seja porque propõe-se a utilizar um mix de recursos ou produtos incoerentes com a prática dos especialistas do setor (LINS, ALMEIDA e JÚNIOR, 2004, p.47).

BADIN (1997) também destaca outra limitação do modelo,

O fato de uma empresa possuir produtividade relativa igual a um determinado valor é indicativo de sua eficiência somente no conjunto de observação que está sendo avaliado. A entrada ou retirada de uma ou mais unidades no conjunto de observação altera os valores da produtividade relativa para todas as unidades que estão sendo avaliadas (BADIN, 1997, p.38).

Em suma, o método DEA é não paramétrico e calcula a eficiência relativa ao comparar DMUs da mesma amostra, utilizando técnicas de programação linear. Há dois modelos de DEA: i) CCR e ii) BCC e eles podem ter como orientação: i) a insumos e ii) a produtos.

Além disso, o DEA indica as unidades ineficientes, as quais estão posicionadas abaixo da curva, e os benchmarks, ou seja, as unidades de referência para cada observação.

4.4 APLICAÇÃO DO MÉTODO DEA PARA MEDIR OS MECANISMOS DE CONTROLE INTERNO DO ES: DEFINIÇÃO DA AMOSTRA DE DMUs E INDICADORES DE INSUMOS E PRODUTOS

Para aplicar a metodologia DEA num problema qualquer, seguem-se três etapas: i) definição das DMUs para análise; ii) a escolha das variáveis insumos e produtos para estabelecer a eficiência relativa das DMUs e iii) aplicação do modelo DEA (LINS e MEZA, 2000).

Em relação a definição das DMUs, de acordo com Faria, Jannuzzi e Silva (2008),

A seleção de DMUs para a análise é de grande importância para os resultados já que a metodologia DEA é sensível a valores extremos, o que configura, ao mesmo tempo, uma limitação (se os dados forem imprecisos) e uma potencialidade dessa técnica (se os dados denotam uma situação de boas práticas). É preciso garantir que os indicadores relativos às DMUs sejam confiáveis, e que eventuais variações extremas sejam, de fato, situações concretas, não erros de medida. Ou seja, os valores que se apresentam muito afastados da tendência central dos indicadores em questão não devem ser potenciais outlier, mas, sim, um padrão a ser seguido pelas unidades ineficientes para que estas se tornem eficientes. Por isso, antes da aplicação da metodologia é preciso realizar uma análise exploratória de dados, a fim de retirar DMUs potencialmente enviesantes (FARIA, JANNUZZI e SILVA, 2008, p.162).

Para medir os mecanismos de controle interno do ES, foi utilizada como DMU a Seccont pois é o órgão que fomenta a transparência pública, o combate à corrupção, a guarda do patrimônio público e a eficiente aplicação dos recursos públicos. Além disso, avalia a execução do orçamento do Estado, examinando se os recursos foram empregados de maneira eficiente e econômica (LC nº 295/04 e LC nº 478/09).

Conforme o objetivo do trabalho e o exame de que as relações no setor público, em geral, não supõem retorno constantes de escala, optou-se por aplicar o modelo BCC orientado a produto (FARIA, JANNUZZI e SILVA, 2008). Trata-se de maximizar os produtos sem reduzir os

insumos, ou seja, responder à questão: dados os recursos orçamentários limitados, em quais anos a Secont conseguiu utilizá-los de forma mais eficiente?

Segundo Kassai (2002), a fórmula matemática do BCC orientado a produto pode ser representada conforme modelo abaixo:

$$\text{Minimizar } \sum_{i=1}^n V_i \cdot X_{ki} + V_k, \quad (1)$$

Sujeito a

$$\sum_{r=1}^m U_r \cdot Y_{rk} = 1 \quad (2)$$

$$\sum_{r=1}^m U_r \cdot Y_{jr} - \sum_{i=1}^n V_i \cdot X_{ji} - V_k \leq 0 \quad (3)$$

$$U_r, V_i \geq 0 \quad (4)$$

y = produtos; x = insumos; u,v = pesos

r = 1,...,m; i = 1,...,n; j = 1,...,N

Onde, novamente, o termo V_k representa a possibilidade de retornos de escala variáveis, podendo assumir valores negativos ou positivos (KASSAI, 2002, p. 76).

Em relação à escolha da variável insumo para se trabalhar no modelo DEA, ela foi baseada no objetivo já explicitado. Dessa forma, optou-se por trabalhar com as despesas empenhadas da Secont e a quantidade de auditores do estado.

Já as variáveis que serão inseridas como produtos, elas foram escolhidas tendo como referência o Planejamento Estratégico da Secont 2012-2015 (Revisão 2014), onde o controle interno está focado nas estratégias de atuação de: i) aprimorar os mecanismos de transparência pública, participação social e prevenção e combate à corrupção; ii) qualificar e ampliar as

ações de controle interno no poder executivo estadual; iii) modernizar a estrutura normativa do sistema de controle interno da administração pública estadual; iv) aperfeiçoar e padronizar os métodos e processos de trabalho da Secont; v) aprimorar a política de gestão de pessoas e vi) assegurar os recursos necessários ao adequado funcionamento da Secont (PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO 2012-2015/SECONT, 2014).

Dessa forma, as variáveis “candidatas” a produtos, extraídas dos Relatórios de Auditorias, Relatórios Conclusivos e Relatórios de Gestão, foram: i) quantidade de unidades gestoras auditadas; ii) quantidade de auditorias e diligências; iii) quantidade de análises e manifestações em processos; iv) participações em comissões técnicas, conselhos e grupos de trabalho; v) gerenciamento do portal da transparência (acessos) e vi) despesa empenhada auditada pela Secont. A justificativa para a escolha das variáveis “candidatas” a produtos pode ser visualizada conforme tabela abaixo:

Tabela 2: Justificativa das Variáveis Candidatas a Produtos tendo como referência o Planejamento Estratégico da Secont 2012-2015 (Revisão 2014)

Variáveis Candidatas a Produtos	Planejamento Estratégico da Secont 2012-2015 (Revisão 2014)	Justificativa
i) quantidade de unidades gestoras auditadas	i) aprimorar os mecanismos de transparência pública, participação social e prevenção e combate à corrupção e ii) qualificar e ampliar as ações de controle interno no poder executivo estadual	Combate à corrupção e Ações de controle interno
ii) quantidade de auditorias e diligências	i) aprimorar os mecanismos de transparência pública, participação social e prevenção e combate à corrupção e ii) qualificar e ampliar as ações de controle interno no poder executivo estadual	Combate à corrupção e Ações de controle interno
iii) quantidade de análises e manifestações em processos	i) aprimorar os mecanismos de transparência pública, participação social e prevenção e combate à corrupção	Combate à corrupção
iv) participações em comissões técnicas, conselhos e grupos de trabalho	iv) aperfeiçoar e padronizar os métodos e processos de trabalho da Secont	Padronizar os métodos e processos de trabalho

continua

Tabela 2: Justificativa das Variáveis Candidatas a Produtos tendo como referência o Planejamento Estratégico da Secont 2012-2015 (Revisão 2014)

		continuação
Variáveis Candidatas a Produtos	Planejamento Estratégico da Secont 2012-2015 (Revisão 2014)	Justificativa
v) gerenciamento do portal da transparência (acessos)	i) aprimorar os mecanismos de transparência pública, participação social e prevenção e combate à corrupção	Transparência pública e Combate à corrupção
vi) despesa empenhada auditada pela Secont	i) aprimorar os mecanismos de transparência pública, participação social e prevenção e combate à corrupção	Combate à corrupção

Fonte: Relatórios de Auditorias, Conclusivos, de Gestão e Planejamento Estratégico da Secont 2012-2015 (Revisão 2014)

Elaboração: própria

A escolha das variáveis “candidatas” a produtos tem como referência as estratégias de atuação do Planejamento Estratégico da Secont 2012-2015 (Revisão 2014) focadas em: i) combate a corrupção; ii) ações de controle interno; iii) padronizar os métodos e processos de trabalho e iv) transparência pública.

A coleta de dados foi efetuada para o período de 2010 a 2015, com os valores deflacionados pelo IPCA na posição de dezembro de 2015.

Em suma, utilizando a formulação matemática proposta por Kassai (2002), as variáveis x (insumos) seriam: i) as despesas empenhadas da Secont e ii) quantidade de auditores do estado. Já as variáveis y (produtos) seriam: i) quantidade de unidades gestoras auditadas; ii) quantidade de auditorias e diligências; iii) quantidade de análises e manifestações em processos; iv) participações em comissões técnicas, conselhos e grupos de trabalho; v) gerenciamento do portal da transparência (acessos) e vi) despesa empenhada auditada pela Secont. Além disso, as variáveis “candidatas” a produtos foram extraídas dos Relatórios de Auditorias, Relatórios Conclusivos e Relatórios de Gestão tendo como referência o Planejamento Estratégico da Secont 2012-2015 (Revisão 2014)

4.5 PROGRAMA UTILIZADO

Há vários softwares disponíveis para aplicação do modelo DEA. Dentre eles, podemos citar: i) DEA SOLVER desenvolvido pela SAITECH; ii) Frontier Analyst desenvolvido pela empresa Banxia Software; iii) DEAP desenvolvido por Tim Colleti; iv) Efficiency Measure System – SEM desenvolvido por Holger Schell; v) Pionner desenvolvido por Richar Baar e Thomas McCloud, dentre outros (MIRANDA, 2015).

Optou-se por utilizar o Open Source DEA - OSDEA pois é gratuito e de código aberto, tornando possível receber melhorias dos usuários. Além disso, utiliza a interface GUI para a importação, escolha do modelo e classificação das variáveis, fazendo que o Open Source DEA - OSDEA seja um software com as funcionalidades facilmente acessíveis. (MIRANDA, 2015).

4.6 INFORMAÇÕES COMPILADAS COM BASE NO BANCO DE DADOS

A Tabela 3 foi construída com base no banco de dados elaborado a partir de fontes primárias – Relatórios de Auditoria, Relatórios Conclusivos e Relatórios de Gestão, elaborados pela Secont e obtidos como base na Lei de Acesso a Informações Públicas (Lei nº 12.527/2011).

Para ajustar a série, os valores foram deflacionados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA, na posição de dezembro de 2015.

Tabela 3: Informações compiladas com base no banco de dados

DMU Nomes	Desp Empenhada Auditada (R\$ mil)	Qtde Auditores do Estado	Qtde Ugs Auditadas	Qtde Auditorias e Diligências
Secont_2010	481.221	74	13	17
Secont_2011	416.411	75	15	50
Secont_2012	194.793	79	13	50
Secont_2013	165.819	81	10	90
Secont_2014	72.321	82	15	35
Secont_2015	98.561	79	10	30

Fonte: OSDEA, Relatórios de Auditorias, Conclusivos e de Gestão Secont.

Elaboração: própria.

Tabela 3: Informações compiladas com base no banco de dados

DMU Nomes	Qtde Análise e Manifestação em Processos	Participação em Comissões Técnicas, Conselhos e Grupos de Trabalho	Gerenciamento Portal Transparência (Acessos)	Desp Empenhada Secont (R\$ mil)
Secont_2010	2022	14	61000	15.203
Secont_2011	2712	11	80000	17.372
Secont_2012	2903	20	5566000	17.922
Secont_2013	3077	20	5485105	18.228
Secont_2014	2202	13	6372818	22.796
Secont_2015	1304	40	6459116	19.401

Fonte: OSDEA, Relatórios de Auditorias, Conclusivos e de Gestão – Secont.
Elaboração: própria.

4.7 MUDANÇA DE FOCO

Com os dados apresentados na Tabela 3, percebe-se que houve uma mudança de foco por parte da Secont, tendo o gerenciamento do Portal da Transparência (acessos) destaque a partir de 2012.

A legislação sobre transparência no setor público, contudo, começou a partir de 2009¹⁰ com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 131/2009, a qual acrescentou dispositivos à Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), determinando a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Lei Complementar nº 131/2009 assegura a transparência no setor público mediante: i) liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público (art. 1º, II) e ii) adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder

¹⁰ A lei entrou em vigor em 2009, porém os prazos para cumprimento das determinações eram: i) de 1 (um) ano para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com mais de 100.000 (cem mil) habitantes; ii) 2 (dois) anos para os Municípios que tenham entre 50.000 (cinquenta mil) e 100.000 (cem mil) habitantes e iii) 4 (quatro) anos para os Municípios que tenham até 50.000 (cinquenta mil) habitantes (art. 2º, I, II e II da LC nº 131/2009).

Executivo da União e ao disposto no art. 48-A (art. 1º, III). Ou seja, a partir da LC nº 131/2009 surgiram os Portais das Transparências, que seriam obrigatórios, para os estados, a partir de 2010 (art. 2º, I).

No Espírito Santo, a Lei Complementar nº 478/2009, subdividiu a Secont (antiga AGE) em duas áreas: a Subsecretaria de Estado de Controle (art. 9º, LC nº 478/2009) e a Subsecretaria de Estado da Transparência (art. 11, LC nº 478/2009), apresentando, essa última, inúmeras atribuições, dentre elas: i) propor ao Secretário a formulação das diretrizes da política de transparência da gestão de recursos públicos e de combate à corrupção e à impunidade (art. 13, II) e ii) gerenciar as ações necessárias à gestão do Portal da Transparência do Poder Executivo Estadual (art. 13, IV).

Ademais, o Decreto nº 2285-R/2009, que dispõe sobre a divulgação de dados e informações dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet e institui o Conselho Gestor do Portal da Transparência do Governo do Estado do Espírito Santo, estabelece que a Secont, como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, fica incumbida da gestão do Portal da Transparência, assim como de expedir normas que regulamentem os procedimentos e as responsabilidades dos órgãos envolvidos na produção e divulgação dos dados e informações disponibilizadas (art. 8º).

Desse modo, a partir de 2009 a transparência no setor público passou a ter relevância tanto no cenário nacional quanto no estadual, através das legislações que regulamentaram os Portais das Transparências. Em 2012, o Portal da Transparência capixaba foi remodelado numa linguagem simples, facilitando o acesso à informação.

4.8 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na Tabela 4 são mostrados os resultados da modelagem BCC orientado a produto para cada DMU em relação as suas variáveis. O resultado revela que, em todo o período analisado, a Secont conseguiu maximizar os produtos com os insumos disponíveis.

Tabela 4: Objetivos

DMU Nomes	Objetivo Valor	Eficiente
Secont_2010	1	Sim
Secont_2011	1	Sim
Secont_2012	1	Sim
Secont_2013	1	Sim
Secont_2014	1	Sim
Secont_2015	1	Sim

Fonte: OSDEA, Relatórios de Auditorias, Conclusivos e de Gestão – Secont.
Elaboração: própria.

Na Tabela 5 estão representados os valores de cada insumo que falta ou excede, para que cada DMU seja considerada eficiente conforme o modelo matemático, ou seja, são sugestões de mudança em cada variável para que a respectiva DMU seja eficiente.

Tabela 5: Folgas

DMU Nomes	Desp Empenhada Auditada	Qtde Auditores do Estado	Qtde Ugs Auditadas	Qtde Auditorias e Diligências
Secont_2010	0.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2011	0.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2012	0.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2013	0.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2014	0.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2015	0.0	0.0	0.0	0.0

Fonte: OSDEA, Relatórios de Auditorias, Conclusivos e de Gestão – Secont.

Elaboração: própria.

Tabela 5: Folgas

DMU Nomes	Qtde Análise e Manifestação em Processos	Participação em Comissões Técnicas, Conselhos e Grupos de Trabalho	Gerenciamento Portal Transparência (Acessos)	Desp Empenhada Secont
Secont_2010	0.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2011	0.0	0.0	0.0	0.0

continua

Tabela 5: Folgas

continuação

DMU Nomes	Qtde Análise e Manifestação em Processos	Participação em Comissões Técnicas, Conselhos e Grupos de Trabalho	Gerenciamento Portal Transparência (Acessos)	Desp Empenhada Secont
Secont_2012	0.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2013	0.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2014	0.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2015	0.0	0.0	0.0	0.0

Fonte: OSDEA, Relatórios de Auditorias, Conclusivos e de Gestão - Secont

Elaboração: própria.

Era de se esperar que as variáveis apresentadas na Tabela 5 fossem iguais a zero pois, conforme a Tabela 4, a Secont foi eficiente para o período de 2010 a 2015.

A Tabela 6 representa os percentuais de representatividade entre as DMUs. Devido à Secont ser eficiente em todo o período analisado, a expectativa era de que os percentuais fossem iguais a 1, fato esse ratificado pela tabela abaixo.

Tabela 6: Lambdas

DMU Nomes	Secont_ 2010	Secont_ 2011	Secont_ 2012	Secont_ 2013	Secont_ 2014	Secont_ 2015
Secont_2010	1.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2011	0.0	1.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2012	0.0	0.0	1.0	0.0	0.0	0.0
Secont_2013	0.0	0.0	0.0	1.0	0.0	0.0
Secont_2014	0.0	0.0	0.0	0.0	1.0	0.0
Secont_2015	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	1.0

Fonte: OSDEA, Relatórios de Auditorias, Conclusivos e de Gestão – Secont.

Elaboração:própria.

Por fim, apesar de todas as DMUs serem eficientes, a Secont_2011 possui como benchmarks, além dela própria, a Secont_2010 e a Secont_2013, de acordo com a Tabela 7.

Tabela 7: Agrupamentos

DMU Nomes	Agrupamentos
Secont_2010	Secont_2010
Secont_2011	Secont_2010, Secont_2011, Secont_2013
Secont_2012	Secont_2012
Secont_2013	Secont_2013
Secont_2014	Secont_2014
Secont_2015	Secont_2015

Fonte: OSDEA, Relatórios de Auditorias, Conclusivos e de Gestão - Secont

Elaboração: própria.

5. CONCLUSÃO

Num cenário de queda de arrecadação, é preciso haver controle das despesas para que na elaboração da peça orçamentária elas sejam acomodadas nas receitas previstas. Também é necessário promover uma maior eficiência no gasto público. O grande desafio posto aos gestores é: prover os serviços públicos à sociedade num quadro de baixa atividade econômica.

Uma das ferramentas disponíveis aos gestores é o controle, iniciando, inclusive, na fase de elaboração da proposta orçamentária.

Em face desse quadro, buscou-se examinar o controle interno no ES, para o período de 2010 a 2015, bem como compreender o conceito de eficiência e pesquisar o processo orçamentário capixaba.

Para realização desse trabalho foi necessário a construção de um banco de dados a partir de fontes primárias – Relatórios de Auditoria, Relatórios Conclusivos e Relatórios de Gestão, elaborados pela Secont e obtidos como base na Lei de Acesso a Informações Públicas (Lei nº 12.527/2011).

O trabalho utiliza o método não paramétrico de Data Envelopment Analysis (DEA) para avaliar a eficiência, com a modelagem BCC orientado a produto. Ademais, a pesquisa se distingue por utilizar a variável “candidata” a produto de despesa empenhada auditada pela Secont, informação essa produzida a partir da elaboração do banco de dados.

Como resultado da modelagem BCC orientado a produto, ao longo do período de 2010 a 2015, foi possível observar que a Secont conseguiu maximizar os produtos com os insumos disponíveis. Em relação as sugestões de mudança em cada variável insumo para que a respectiva DMU seja eficiente, a modelagem BCC orientado a produto retornou valores iguais a zero, ratificando as informações da Tabela 4.

Ademais, os resultados relevam que a Secont_2011 possui como benchmarks, além dela própria, a Secont_2010 e a Secont_2013. Observando além dos números, percebe-se que a Secont alterou o foco a partir de 2009, em virtude da LC nº 131/2009 (a qual teve sua

vigência para os estados a partir de 2010), que versa sobre maior transparência no setor público.

Todavia, somente em 2012, com a elaboração do novo Portal da Transparência, com uma linguagem simples e navegação amigável, houve um grande aumento nos acessos ao Portal. Esse fato é ratificado pela Tabela 3, onde os acessos ao Portal da Transparência aumentaram mais de 9.000% entre os anos de 2010 e 2012.

Pode-se mencionar que uma das limitações da pesquisa é que a eficiência mensurada pela DEA é relativa, ou seja, as DMUs têm os resultados aferidos mediante comparação dos insumos e produtos com outras DMUs da amostra.

Na medida que a Secont cumpre as funções de fomento à transparência pública, de combate à corrupção, da guarda do patrimônio público e da eficiente aplicação dos recursos públicos, a sociedade se beneficia, pois, haverá a prestação do serviço público de forma adequada e contínua.

Por fim, as conclusões apresentadas sobre a eficiência do controle interno no ES, tendo como cenário o orçamento, evidenciam o término do trabalho e abrem a possibilidade de novos estudos utilizando períodos diversos, outros métodos de pesquisa ou fazendo comparações entre os estados.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Antônio. A eficiência do Estado. In: AFONSO, Antônio. MENDES Marcos. CAETANO Marcelo. PINHEIRO, Maurício. MIRANDA, Rogério. PINHEIRO, Márcio. JÚNIOR, Waldery. **Boletim de Desenvolvimento Fiscal**. Brasília, 2006. p.8-19.

AFONSO, A; SCHUKNECHT, L.; TANZI, V. **Public sector efficiency: Evidence for new EU member states and emerging markets**. Working Paper Series, n. 581. European Central Bank. January 2006.

ANDRETT, Marcia. ROSA, Fabricia. **Eficiência dos gastos públicos em saúde no Brasil: estudo sobre o desempenho de estados brasileiros**. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos, 2015. Paraná. p.8-16.

ARAÚJO, I. da P. S.; ARRUDA, D. G. **Contabilidade Pública: teoria à prática**. 2.Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Reinaldo Gonçalves de; SANTANA, Walber Robbson de. O controle orçamentário no Brasil e a adoção do modelo impositivo para os gastos públicos. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2688, 10 nov. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17797>>. Acesso em: 02 set. 2016.

BADIN, Neiva Teresinha. **Avaliação da produtividade de supermercados e seu Benchmarking**. 1997. 133 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós- Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC.

BALLEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 396.

BENÍCIO, Alex. RODOPOULOS, Fabiana. BARDELLA, Felipe. Capítulo 1 - Um retrato do gasto público no Brasil: por que se buscar a eficiência. In: MIRANDA, Rogério. ROCHA, Fabiana. RODOPOULOS, Fabiana. **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Brasília, Secretaria do Tesouro Nacional, 2015. p.19-50.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 10 nov. 2016.

_____. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 de maio de 2000.

_____. Lei Complementar nº 131 de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 de maio de 2009.

_____. Lei nº 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 de março de 1964.

_____. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

_____. Lei nº 12.846 de 01 de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02 de agosto.

_____. Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 de novembro.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos – SPI. **Indicadores: Orientações Básicas Aplicadas à Gestão Pública**, Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/spi1/ppa1/publicacoes/121003_orient_indic_triangular.pdf/view>. Acesso em 26 out. 2016.

BOSSSEL, H. **Indicators for Sustainable Development: Theory, Method, Applications. A Report to the Balaton Group**. Winnipeg: International Institute for Sustainable Development, 1999.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. **Revista do Serviço Público**, São Paulo, nº1, p.38, jan-mar 1998.

_____. Presidência da República. Câmara da Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE)**. Brasília, 1995, p.68.

CHARNES, Abraham; COOPER, William W.; LEWIN, Arie Y.; SEIFORD, Lawrence M. **Data Envelopment Analysis: theory, methodology, and application**. Massachusetts (EUA): Kluwer, 1997.

COMPARA BRASIL. Disponível em:< www.comparabrasil>. Acesso em: 12 março de 2016.

DANTAS, Fabiano. COSTA Edward. SILVA, Jorge. Eficiência nos gastos públicos em educação fundamental nos municípios do Rio Grande do Norte. **Revista de Economia**, Fortaleza, v.46, nº1, p.27-40, jan-mar 2015.

DALLARI, Adilson Abreu. **Lei orçamentária: processo legislativo**. Brasília a. 33 n. 129 jan./mar. 1996.

DELGADO, Victor M. S.; MACHADO, A. F. Eficiência das Escolas Públicas Estaduais de Minas Gerais. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, vol. 37, n.3, 2007.

DINIZ, Josedilton A. *et al.* **Controle Interno na Administração Pública Municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo.** In: 4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. 2004, São Paulo. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/>. Acesso em: 24 mar. 2016.

FARIA, Flávia; JANNUZZI, Paulo; SILVA, Silvano. Eficiência dos gastos municipais em saúde e educação: uma investigação através da análise envoltória no estado do Rio de Janeiro. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, n° 42, p.155-177, jan-fev, 2008.

FERREIRA, H.; CASSIOLATO, M.; GONZALEZ, R. **Uma experiência de desenvolvimento metodológico para avaliação de programas: o modelo lógico do programa segundo tempo.** Texto para discussão 1369. Brasília: IPEA, 2009.

FORTES, Joao. **Contabilidade Pública: orçamento público e lei de responsabilidade fiscal.** 8. ed. Brasília: Franco e Fortes, 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**, 15 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989.** Promulgada em 05 de outubro de 1989. Disponível em: www.al.es.gov.br. Acesso em: 03 out. 2016.

_____. **Decreto nº 2229-S de 10 de outubro de 2013.** Dispõe sobre a transferência da Corregedoria da Secretaria de Estado de Gestão e Recursos Humanos para a Secretaria de Estado de Controle e Transparência, sem elevação da despesa fixada. Disponível em: <http://dio.es.gov.br>. Acesso em: 03 set. 2016.

_____. **Decreto nº 2285-R de 25 de junho de 2009.** Dispõe sobre a divulgação de dados e informações dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet e institui o Conselho Gestor do Portal da Transparência do Governo do Estado do Espírito Santo. Disponível em: <http://dio.es.gov.br>. Acesso em: 13 mar. 2017.

_____. **Decreto nº 2969-R de 01 de março de 2012.** Dispõe sobre a transferência da Ouvidoria Geral do Estado para a Secretaria de Estado de Controle e Transparência, sem elevação da despesa fixada. Disponível em: <http://dio.es.gov.br>. Acesso em: 04 set. 2016.

_____. **Decreto nº 3774-R de 28 de janeiro de 2015.** Altera a Estrutura Organizacional Básica da Secretaria de Estado de Controle e Transparência - SECONT, sem elevação da despesa fixada e dá outras providências. Disponível em: <http://dio.es.gov.br>. Acesso em: 03 set. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 3.932 de 14 de maio de 1987.** Cria a estrutura organizacional da AGE. Disponível em: <http://dio.es.gov.br>. Acesso em: 03 set. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 295 de 17 de julho de 2004.** Reorganiza a estrutura organizacional básica da Auditoria-Geral do Estado e dá outras providências. Disponível em: <http://dio.es.gov.br>. Acesso em: 03 set. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 328 de 06 de setembro de 2005.** Cria as Corregedorias no âmbito do Poder Executivo Estadual, altera dispositivos da Lei Complementar nº 46, de

31.01.1994, que dispõe sobre o Regime Jurídico Único dos Servidores Públicos Civis do Estado do Espírito Santo, e dá outras providências. Disponível em: <http://dio.es.gov.br>. Acesso em: 03 set. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 478 de 16 de março de 2009.** Dá nova denominação à Auditoria Geral do Estado, criada pela Lei Complementar nº 3.932, de 14.5.1987, e dá outras providências. Disponível em: <http://dio.es.gov.br>. Acesso em: 03 set. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 508 de 02 de dezembro de 2009.** Dispõe sobre diligências em empresas contratadas pela Administração Pública Estadual para realização de obras e prestação de serviços e acrescenta dispositivo ao artigo 4º da Lei Complementar nº 478, de 16.3.2009. Disponível em: <http://dio.es.gov.br>. Acesso em: 04 set. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 516 de 11 de dezembro de 2009.** Cria Unidades Setoriais de Controle Interno - USCI, no âmbito da Secretaria de Estado de Controle e Transparência - SECONT e dá outras providências. Disponível em: <http://dio.es.gov.br>. Acesso em: 04 set. 2016.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Relatório de Auditoria.** Vitória: 2011.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Relatório de Auditoria.** Vitória: 2012.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Relatório de Auditoria.** Vitória: 2013.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Relatório de Auditoria.** Vitória: 2014.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Relatório de Auditoria.** Vitória: 2015.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Relatório de Conclusivo.** Vitória: 2010. p.35.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Relatório de Conclusivo.** Vitória: 2011. p.37.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Relatório de Conclusivo.** Vitória: 2012. p.37.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Relatório de Gestão.** Vitória: 2013. p.16.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Relatório de Gestão.** Vitória: 2014. p.14.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Relatório de Gestão.** Vitória: 2015. p.20.

_____. Secretaria de Estado de Controle e Transparência do Espírito Santo. **Planejamento Estratégico 2012-2015. (Revisão 2014)**. Vitória: 2014. p.09.

_____. Secretaria de Estado de Economia e Planejamento do Espírito Santo. **Lei Orçamentária Anual 2014**. Disponível em http://www.planejamento.es.gov.br/default.asp?arq=orcamento_2014.asp. Acesso em 14 de julho de 2016.

_____. Secretaria de Estado de Economia e Planejamento do Espírito Santo. **Lei Orçamentária Anual 2017**. Disponível em <https://planejamento.es.gov.br/ploa-2017>. Acesso em 06 de fevereiro de 2017.

_____. Secretaria de Estado de Economia e Planejamento do Espírito Santo. **Manual Técnico do Orçamento – MTO/ES**. Vitória: 2015. p.129

_____. Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo. **Balanco Geral**. Disponível em <http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/balancogeral.php>. Acesso em 15 de junho de 2016.

_____. Assembleia Legislativa. **Resolução nº 2.700 de 15 de julho de 2009**. Dispõe sobre o Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo. Disponível em: www.al.es.gov.br. Acesso em: 10 dez. 2016.

_____. Instituto Jones dos Santos Neves. Indicador Trimestral de PIB do Espírito Santo - IV Trimestre de 2016. Disponível em: <http://www.ijsn.es.gov.br>. Acesso em: 13 abr. 2017.

_____. Instituto Jones dos Santos Neves. Indicador Trimestral de PIB do Espírito Santo - IV Trimestre de 2015. Disponível em: <http://www.ijsn.es.gov.br>. Acesso em: 13 abr. 2017.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Resolução TC nº 227 de 25 de agosto de 2011**. Dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e fiscalização do Sistema de Controle Interno da Administração Pública, aprova o “Guia de orientação para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública”, estabelece prazos e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.tce.es.gov.br/legislacao/atos-normativos/>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Resolução TC nº 257 de 07 de março de 2013**. Altera dispositivos da Resolução TC nº 227, de 25 de agosto de 2011, que dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e fiscalização do Sistema de Controle Interno da Administração Pública, aprova o “Guia de orientação para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública”, estabelece prazos e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.tce.es.gov.br/legislacao/atos-normativos/>. Acesso em: 12 mar. 2017

GOVERNO DO ESTADO DO MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso. **Guia de implantação do sistema de controle interno na administração pública**. Cuiabá: TCEMT, 2007.

IBGE. **Síntese dos indicadores sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira. Rio de Janeiro: IBGE, 2008.

JANNUZZI, P. M. Considerações sobre o uso, mau uso e abuso dos indicadores sociais na formulação e avaliação de políticas públicas municipais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v.36, p.51-72, jan-fev 2002.

LINS, Marcos; ALMEIDA, Bernardo; JUNIOR, Roberto. Avaliação de Desempenho na Pós-Graduação utilizando a Análise Envoltória de Dados: o caso da Engenharia de Produção. **Revista Brasileira de Pós-Graduação**, Rio de Janeiro, nº 1, p.41-56, julho, 2004.

LINS, Marcos Pereira Estellita; MEZA, Lidia Angulo. **Análise envoltória de dados e perspectivas de integração no ambiente do apoio à decisão**. Rio de Janeiro: Coppe/ UFRJ, 2000.

KALIRAJAN, K. P; SHAND, R. T. Frontier Production Functions and Technical Efficiency Measures. **Journal of Economic Surveys** 13 (2), 149–172, 1999.

KASSAI, Silvia. **Utilização da análise por envoltória de dados (DEA) na análise de demonstrações contábeis**. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Administração e Contabilidade, Universidade Federal de São Paulo. São Paulo, 2002.

KAVESKI, Itzhak. MARTINS, José. SCARPIN, Jorge. A eficiência dos gastos públicos com o ensino médio regular nas instituições estaduais brasileiras. **Enfoque: Reflexão Contábil**. Paraná, v.34, nº1, p.29-43, jan-abr 2015

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 9 ed. São Paulo. Atlas, 2003.

KOSCIANSKI, Rogério. **O orçamento-programa como instrumento planejamento e gerenciamento públicos**. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2003.

LOVELL, C. **Production Frontiers and Productive Efficiency**. In: Fried HO and SS Schmidt (eds.) *the Measurement of Productive Efficiency: Techniques and Applications*, p. 3-67, Oxford U.K, 1993.

MACHADO Jr., J. T.; REIS, H. da C. **A Lei 4.320 Comentada**. 31 ed. Rio de Janeiro. Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM), 2002/2003.

MATTOS, Enlison e TERRA, Rafael. Capítulo 6 – Conceitos sobre Eficiência. In: MIRANDA, Rogério. ROCHA, Fabiana. RODOPOULOS, Fabiana. **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Brasília, Secretaria do Tesouro Nacional, 2015. p.211-233.

MAZON, Luciana. MASCARENHAS, Luis. DALLABRIDA, Valdir. Eficiência dos gastos públicos em saúde: desafio para municípios de Santa Catarina. **Revista de Saúde Soc.**, São Paulo, v.24, nº1, p.23-33, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MENDES, M. (Org.). **Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. Instituto Fernand Braudel e Topbooks, 2006.

MENDES, Marcos. **Controle do gasto público: reformas incrementais, crescimento e estabilidade econômica**. nº 4. ed. CLP - Centro de Liderança Pública, 2010.

MENDES, Marcos. Ineficiência do Gasto Público no Brasil. In: AFONSO, Antônio. MENDES Marcos. CAETANO Marcelo. PINHEIRO, Maurício. MIRANDA, Rogério. PINHEIRO, Márcio. JÚNIOR, Waldery. **Boletim de Desenvolvimento Fiscal**. Brasília, 2006. p.20-31.

MILESKI, Hélio Saul.. **Tribunal de Contas: evolução, natureza, funções e perspectivas futuras**. Revista Interesse Público. Belo Horizonte: Fórum, n. 45, p. 257-279, set./out. 2007.

MIRANDA, Marcelo. **Análise da eficiência de unidades de negócio do varejo utilizando DEA (data envelopment analysis)**. 2015. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciência da Computação da Universidade Estadual do Ceará. Fortaleza: UECE.

MIRANDA, Rogério. Uma avaliação da Eficiência dos Municípios brasileiros na provisão de serviços públicos usando “data ENVELOPMENT ANALYSIS”. In: AFONSO, Antônio. MENDES Marcos. CAETANO Marcelo. PINHEIRO, Maurício. MIRANDA, Rogério. PINHEIRO, Márcio. JÚNIOR, Waldery. **Boletim de Desenvolvimento Fiscal**. Brasília, 2006. p.32-42.

MOESEN, W. and PERSON, A. "Measuring and explaining the productive efficiency of tax offices: a nonparametric best practice frontier approach". **Tijdschrift Voor Economie en Management**, Vol. 47, Nº 3, pp.399-416, 2002.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Vinicius. POLIZEL, Mayra. CROZATTI, Jaime. **Eficiência Dos Gastos Municipais Com a Educação Fundamental: Uma Análise Dos Municípios Paulistas No Ano De 2013**. XXIII Congresso Brasileiro de Custos – Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016. p. 07

MORGADO, Laerte. **O orçamento público e a automação do processo orçamentário**. Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal. Textos para Discussão nº 85. Brasília, 2011.

NARAYANAN, V. G. **Elaborando orçamentos**. Harvard ManageMentor. Harvard Business School. 2009. Disponível em: <<https://www13.bb.com.br>>. Acesso em 27 ago. 2016.

NIEDERAUER, Carlos Alberto Pittaluga. **Avaliação dos bolsistas de Produtividade em Pesquisa da Engenharia da Produção utilizando Data Envelopment Analysis**. 1998. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: UFSC.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Utilização dos Indicadores Ambientais**. Tradução de Ana Maria S. F. Teles. Salvador. Centro de Recusos Ambientais, 2002. 244p.

PASSEROTTI, Denis Camargo. **O orçamento como instrumento de intervenção no domínio econômico**. 2014. 201 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

PASSONI, Pedro; GOMES, Alexandre. Análise de eficiência dos gastos municipais com saúde para uma amostra de municípios de São Paulo **In: Associação Brasileira de Economia da Saúde - XI Encontro**, 2014. São Paulo.

PEIXE, Severo. **Finanças públicas e controladoria governamental**. Curitiba: Juruá, 2005.

PIRES, José. MOTTA, Walmir. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Enfoque: Reflexão Contábil**. Paraná, v.25, nº2, p.16-25, mai-ago 2006.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

QUEIROZ, Maria. SILVA, Jorge. FIGUEIREDO, Jonilson. VALE, Fábio. Eficiência no gasto público com saúde: uma análise nos municípios do Rio Grande do Norte. **Revista de Economia do Nordeste**, Fortaleza, v.44, nº3, p.761-776, jul-set 2013.

REZENDE, F; OLIVEIRA, F; ARAÚJO, E. **O dilema fiscal: remendar ou reformar?** Fundação Getulio Vargas (FGV) e Confederação Nacional da Indústria (CNI), 2007.

RIBEIRO, Márcio B. **Desempenho e eficiência do gasto público: uma análise comparativa do Brasil em relação a um conjunto de países da América Latina**. Rio de Janeiro: Ipea, 2008. (Texto para discussão, n. 1.368). Disponível em: <www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1368.pdf>. Acesso em: 3 dez. 2016.

RIBEIRO, Márcio. JÚNIOR, Waldery. A eficiência do gasto público na América Latina. In: AFONSO, Antônio. MENDES Marcos. CAETANO Marcelo. PINHEIRO, Maurício. MIRANDA, Rogério. PINHEIRO, Márcio. JÚNIOR, Waldery. **Boletim de Desenvolvimento Fiscal**. Brasília, 2006. p.43-56.

RUA, M. G. **Desmistificando o problema: uma rápida introdução ao estudo dos indicadores**. Brasília: ENAP, 2004. (mimeo).

SANDE, Tadeu André Bezerra. **Mensuração do custo do transporte escolar: uma proposta de implantação na Prefeitura Municipal de Caruaru**. 24 julho 2009. 148 fls. Dissertação. Universidade Federal de Pernambuco.

SANTOS, Aristeu Jorge. **Orçamento público e os municípios: alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal**. Escola de Administração do Rio Grande do Sul. 2001.

SAVIAN, Mayá. BEZERRA, Fernanda. Análise de eficiência dos gastos públicos com educação no ensino fundamental no estado do Paraná. **Economia & Região**. Londrina, v.1, nº1, p.26-47, jan-jul 2013

SAWITZKI, Roberta C.; CALLEGARO, Raquel L.S.; BARRETO, Paulo R.C. **Controle gerencial da frota municipal através de um sistema de informação gerencial: estudo de caso em uma prefeitura do Rio Grande do Sul** In: XIV Semead Seminários em Administração

– USP, 2011, São Paulo. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/14/semead/resultado/trabalhosPDF/952.pdf> Acesso em: 15 mar. 2016.

SILVA, A. G.; FERREIRA, A. C. S.; BOGO, A. M. Determinantes da Qualidade da Educação Pública nos Grandes Municípios Brasileiros: O Dinheiro Importa? In: **XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria**, 2013. Lisboa.

SILVA, José Afonso da. **Orçamento-Programa no Brasil**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1973.

_____. **Direito Constitucional Positivo**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SIQUEIRA, Frederico Rodrigues de. **Evolução do sistema governamental de controle**. Brasília: UnB, 1999.

WHITTINGTON, R. **O que é estratégia**. São Paulo: Pioneira Thompson Lernaing, 2002.

ZOGHBI, Ana Carolina. ROCHA. Fabiana, MATOS. ARVATE, Paulo. Mensurando o Desempenho e a Eficiência dos Gastos Estaduais em Educação Fundamental e Média. **Revista de Estudos Econômicos**, São Paulo, v.39, nº4, p.785-809, out-dez 2009.

ZOGHBI, A. C., MATTOS, E., Rocha, F., ARVATE, P. Uma análise da eficiência nos gastos em educação fundamental para os municípios paulistas. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**, São Paulo, nº 36, jan-jul 2011.

ZOGHBI, A. C. et al. **Uma análise da eficiência nos gastos em educação fundamental para os municípios paulistas**. Planejamento e Políticas Públicas, n. 36, 2011.