

**DETERMINANTES DA EFICÁCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: Uma análise
empírica do contexto Piauiense****Wanderson Prado Portela***Universidade Federal Do Piauí***Liara Régia Almeida Vieira***Universidade Federal Do Piauí***João Carlos Hipólito Bernardes Do Nascimento***Universidade Federal Do Piauí (ufpi)***Maurício Corrêa Da Silva***Universidade Federal Do Rio Grande Do Norte***Agradecimentos**

Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI) pelo acesso aos dados da pesquisa

Resumo

Dado que a gestão tributária é um dos principais motivos de preocupação para os municípios brasileiros, o presente estudo buscou investigar empiricamente os determinantes da eficácia tributária municipal. A pesquisa foi operacionalizada através da análise de dados coletados e disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI), resultantes da aplicação de questionários on-line aos controladores dos 224 municípios do estado do Piauí, utilizando, como técnica de análise dos dados, a Regressão Probit Ordenada e, como variável dependente, o Índice de Gestão Fiscal (I-Fiscal), da dimensão do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), como uma proxy da qualidade da gestão fiscal a nível municipal. Como resultado, foi verificado que os 221 municípios amostrais se classificaram, em média, como efetivos quanto ao Índice de Gestão Fiscal. Acerca dos determinantes da eficácia tributária, foi constatado que "ter sistema informatizado", "Disseminar padrões éticos", "comunicar internamente resultados através de boletim", "disponibilizar informações sobre convênios", "Fiscalizar metas da LDO", "Disponibilizar informações da gestão orçamentária", "viabilizar canal de comunicação de denúncias" e "Disponibilizar informações sobre ações governamentais" mostraram-se estatisticamente significantes para explicar a eficácia tributária municipal. Esses resultados sinalizam a importância de melhorias na informatização e capacitação dos servidores, além da notabilidade do papel do controller na disseminação de padrões éticos.

Palavras-chave: Eficácia Tributária; Controladoria Pública; Efetividade na Gestão Municipal

DETERMINANTES DA EFICÁCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: Uma análise empírica do contexto Piauiense**RESUMO**

Dado que a gestão tributária é um dos principais motivos de preocupação para os municípios brasileiros, o presente estudo buscou investigar empiricamente os determinantes da eficácia tributária municipal. A pesquisa foi operacionalizada através da análise de dados coletados e disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI), resultantes da aplicação de questionários *on-line* aos controladores dos 224 municípios do estado do Piauí, utilizando, como técnica de análise dos dados, a Regressão Probit Ordenada e, como variável dependente, o Índice de Gestão Fiscal (I-Fiscal), da dimensão do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), como uma *proxy* da qualidade da gestão fiscal a nível municipal. Como resultado, foi verificado que os 221 municípios amostrais se classificaram, em média, como efetivos quanto ao Índice de Gestão Fiscal. Acerca dos determinantes da eficácia tributária, foi constatado que “ter sistema informatizado”, “Disseminar padrões éticos”, “comunicar internamente resultados através de boletim”, “disponibilizar informações sobre convênios”, “Fiscalizar metas da LDO”, “Disponibilizar informações da gestão orçamentária”, “viabilizar canal de comunicação de denúncias” e “Disponibilizar informações sobre ações governamentais” mostraram-se estatisticamente significantes para explicar a eficácia tributária municipal. Esses resultados sinalizam a importância de melhorias na informatização e capacitação dos servidores, além da notabilidade do papel do *controller* na disseminação de padrões éticos.

Palavras-chave: Eficácia Tributária; Controladoria Pública; Efetividade na Gestão Municipal.

1 INTRODUÇÃO

Em linha aos processos de descentralização, independência e autonomia financeira, os entes municipais, por estarem mais próximos do cidadão, têm assumido, ao longo dos anos, importante protagonismo em termos de prestação do serviço público, sendo, um dos mais relevantes atores da implantação de políticas públicas relacionadas a importantes áreas, como saúde, educação, saneamento, habitação, entre outras (Gerigk, & Clemente, 2011).

Não obstante, é notada, nas últimas décadas, um relevante processo de deterioração da situação econômico-financeira dos municípios, atrelado a uma baixa capacidade administrativa local e uma gestão fiscal não tão responsável (Grin, Nascimento, Abrucio, & Fernandes, 2018). Esse cenário mostra-se extremamente preocupante no momento em que, dada a autonomia dos municípios, os resultados alcançados podem mostrar-se distantes dos desejáveis (Arretche, 2004). Nessa linha, a efetividade dos mecanismos legais de controle (interno e externo) mostra-se de fundamental relevância para a qualidade da gestão fiscal de entes públicos (Schick, 1998).

No último século, o Brasil efetuou quatro reformas tributárias (1934, 1946, 1967 e 1988), promovendo a criação de tributos e o aumento da base tributária (Lima, & Rezende, 2019). Esses aumentos de tributos, sem, necessariamente, uma contraprestação equitativa observada pela sociedade civil, fomentaram em inúmeros protestos ao longo dos últimos anos (Coelho, 2013). Assim, se observa a importância de se manter um efetivo controle dos recursos públicos, sempre observando os princípios da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade para o alcance dos objetivos estabelecidos pelo poder executivo.

A literatura empírica nacional tem, recentemente, se debruçado a investigar os determinantes da gestão fiscal municipal, sendo observado relações com a transparência (Leite Filho, Cruz, Nascimento, & Silva, 2018), os normativos legais, nomeadamente, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Cruz, Lopes, Pimenta, & Soares, 2018), a participação política (Abreu, Gomes, Ribeiro, Matias-pereira, & Souza, 2019), a eficiência (Silva & Crisóstomo,

2019), o desenvolvimento social (Louzano, Abrantes, Ferreira, & Zuccolotto, 2019; Silva, & Crisóstomo, 2019) e os resultados eleitorais (Bartoluzzio, & Anjos, 2020). No entanto, não foram notados estudos focados em investigar como a adoção de boas práticas de controle interno influenciam na eficácia tributária municipal.

A Constituição Federal, em seu artigo 31, fundamentou a fiscalização dos municípios através do controle externo, devendo este ser exercido pela Câmara municipal, com o auxílio do Tribunal de contas do Estado (nos casos de municípios piauienses), e pelo controle interno de cada órgão. Não obstante, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar nº 101, 2000) estabeleceu, em seu artigo 59, que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar.

Nessa perspectiva, buscou-se, no presente estudo, investigar empiricamente se a eficácia tributária, apurada pelo Índice de Gestão Fiscal (I-Fiscal), da dimensão do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM), poderia ser explicada pela adoção de boas práticas de controle interno (como possuir sistema informatizado, fiscalizar metas da LDO, dar publicidade a informações da gestão orçamentária, entre outras) apuradas no levantamento do questionário de controle interno aplicado pelo TCE-PI aos *controllers* dos 224 municípios do Estado do Piauí.

Para tal, foi realizada uma análise de dados secundários, utilizando, como técnica de análise, uma Regressão Probit Ordenada. Como resultado, levando em consideração os 221 municípios analisados (que apresentaram respostas válidas para todos os itens), foram encontradas evidências de que “ter sistema informatizado”, “Disseminar padrões éticos”, “comunicar internamente resultados através de boletim” e “disponibilizar informações sobre convênios”, associa-se negativamente à eficácia tributária municipal, enquanto que “Fiscalizar metas da LDO”, “Disponibilizar informações da gestão orçamentária”, “viabilizar canal de comunicação de denúncias” e “Disponibilizar informações sobre ações governamentais” possuem influência positiva. As justificativas para os relacionamentos mapeados, bem como as implicações dos resultados alcançados são reportados mais adiante.

Dada a relevância de se fomentar a instalação de uma ‘sociedade de auditoria’, como se observa em outros países (Lourenço, Nascimento, Sauerbronn, Macedo, 2017), o presente estudo mostra-se relevante ao investigar os determinantes da eficácia tributária municipal em um contexto (Estado) de municípios, na sua grande maioria, relativamente pequenos (com até 10.000 habitantes), fato este pouco explorado na literatura empírica nacional. Ademais, ressalta-se que não foram encontrados estudos específicos sobre o assunto, acerca do estado do Piauí, assim percebendo uma oportunidade para a condução do presente estudo.

O estudo encontra-se dividido, além desta introdução, em quatro seções. Na primeira, dividida em subseções, inicialmente é fundamentado o Controle interno, sua forma na gestão pública, implantação e benefícios; em seguida, é apresentado o IEGM com foco no I-Fiscal; e, por fim, é reportado a revisão da literatura empírica correlata. Na segunda seção, são explicados os procedimentos metodológicos aplicados durante o estudo. Na terceira é realizada a análise e discussão de dados e, por fim, apresentadas as considerações finais do presente artigo com limitações e indicações de oportunidades para futuros estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO

Apresentado como um instrumento de gestão, o controle interno tem a função de auxiliar as entidades, para alcançar um bom desempenho, como o alcance de seus objetivos (Atkinson, Banker, Kaplan, & Young, 2000). Migliavacca (2002) define controle interno como um

planejamento organizacional, com métodos e procedimentos adotados pela entidade, com a finalidade de: proteger seus ativos; adequar e suporte de dados contábeis; resguardar a eficiência operacional; e aderir as políticas da direção.

Almeida (2010) afirma que a administração da organização é encarregada de praticar os controles internos, de observar se este está, de fato, sendo seguido por sua equipe e por sua adaptação às transformações ocorridas. Franco e Marra (1991, p. 207) corroboram esse entendimento de que os controles internos são os mecanismos, da organização, designados à vigilância, fiscalização e verificação que proporciona antecipar, observar, dirigir ou governar as situações que são verificadas dentro da entidade e que acarretam reflexos em seu patrimônio.

Segundo Crepaldi (2004), os objetivos do controle interno envolvem o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na organização para resguardar os ativos contra roubos, perdas e uso indiscriminado, garantir a fidedignidade das informações e avaliar a eficiência das operações.

De acordo com Attie (1998), o controle interno compreende alguns fundamentos básicos, como: salvaguarda dos interesses da empresa; precisão e confiança das informações e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; incentivo à eficiência operacional; e, adesão às políticas existentes.

A Constituição Federal, em seu artigo 31, define o controle interno como um órgão responsável pela fiscalização do município. Não obstante, o artigo 70, especifica as áreas de tal quando menciona:

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, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (Brasil, 1988).

A fiscalização dos recursos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios verifica a regularidade da aplicação dos recursos. No âmbito Municipal, os gastos das Prefeituras são fiscalizados pelos Tribunais de Contas Estaduais.

Segundo Castro e Carvalho (2016, p. 6), a importância do controle interno na Administração Pública manifesta-se na verificação da correta, eficiente e moral aplicação dos recursos públicos recebidos pelo gestor público, assegurando que a Administração atue em conformidade com os princípios que lhe são impostos.

O controle interno no setor público baseia-se em um conjunto de atividades de fiscalização desempenhado no âmbito interno de uma organização, sob a direção um órgão que centraliza todas as informações, neste caso a controladoria (Cruz, & Glock, 2003).

Para Breda (1996), o controle das atividades da gestão pública é fixado como função primária do Estado. No controle interno existe uma dependência positiva entre custo e benefício para evitar conluio entre colaboradores, em decorrência de elementos que possam constituir como ameaças as metas do controle (Intosai, 2007). Segundo Crepaldi (2004), o benefício gerado pelo controle interno auxilia na redução das perdas resultantes do não alcance dos objetivos gerais aprovados na definição de controle.

Diante disso, um dos objetivos do controle interno em órgãos públicos é prevenir o ambiente público das práticas ilícitas ou impróprias, que possam ir de encontro aos princípios fixados pela constituição federal (Taveira, Silva, & Calado, 2016).

Concluída essa breve explanação acerca do conceito de controle interno aplicado especificamente no âmbito do setor público, no tópico a seguir, discute-se a controladoria pública municipal.

2.2 CONTROLADORIA PÚBLICA MUNICIPAL: DOS MECANISMOS DE IMPLANTAÇÃO AOS BENEFÍCIOS

A controladoria pública é um órgão direcionado aos esforços dos gestores que buscam melhorar o resultado global de uma entidade pública. No âmbito da administração pública municipal, esse setor pode ser de grande valia para a coordenação da gestão do município e pelo zelo da continuidade de um bom modelo gerencial.

Conforme Rebién e Amorin (2008), a implementação da controladoria na administração pública é normatizada através de leis para que possa estabelecer sua estrutura organizacional. Com isso, a implantação da controladoria deverá ser iniciada pela análise da organização, obedecendo os níveis hierárquicos já estabelecidos na legislação constitucionais e infraconstitucionais.

Flores (2006) afirma que o principal motivo para implantação de um órgão de controladoria nos municípios consiste no fato de que o conhecimento dos custos é condição essencial para o cumprimento dos princípios, como a transparência e eficiência na administração pública.

Nessa perspectiva, Rebién e Amorin (2008) contribuem afirmando que, após estabelecer os ditames para a coordenação do controle interno, devem-se planejar as ações governamentais, otimizando os recursos disponíveis, proporcionando condições de suprir as necessidades da população através do aumento de ações e/ou programas com menor volume de recursos.

Para Borinelli (2006), a utilização da Controladoria, na administração municipal, é um investimento no processo encarregado de coleta e transmissão de dados gerenciais e controle da legalidade, objetivando assegurar um planejamento adequado das ações e evitando a obrigatoriedade de futuras auditorias. Ainda segundo o autor, outro benefício da controladoria municipal ocorre na interação entre o chefe do executivo e suas secretarias, delineando o caminho a ser seguido pela estrutura administrativa, produzindo informações e auxiliando os gestores municipais nas tomadas de decisões. Por fim, a missão da Controladoria Municipal materializa-se no assessoramento do ente público no fornecimento de serviços à população, gerando as informações necessárias para se atingir os objetivos e as metas traçadas pela administração (Borinelli, 2006).

2.3 EFICÁCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

Pode-se conceituar a eficácia como a capacidade de atingir resultados pretendidos, logo, o conceito está relacionado ao alcance de determinado objetivo (Sousa, Magalhães, Nascimento, & Bernardes, 2016). A eficácia, resulta da relação entre metas alcançadas *versus* metas pretendidas, assim, a eficácia possibilita que as instituições avaliadas respondam às pressões por transparência, comprovando que os resultados estão sendo alcançados (Sano, & Montenegro Filho, 2013)

A gestão tributária é um dos principais motivos de preocupação para os municípios brasileiros, já que os tributos são essenciais para que o município possa alcançar seus objetivos e assim melhorar a qualidade de vida a população (Camargo, & Costa, 2019).

No entanto, o aumento na tributação da sociedade não significa, necessariamente, que exista um bom Planejamento Tributário Municipal por parte dos gestores, nem que esses tributos irão ser aplicados de forma eficaz, ou seja, se realmente serão utilizados para alcançar os objetivos da população.

Para Camargo e Costa (2019), a gestão tributária é importante e pode auxiliar na de gestão dos municípios, tornando-a mais independente e capaz de oferecer melhores condições de vida à população, combatendo os problemas produzidos pelos baixos recursos das transferências intergovernamentais.

2.4 ÍNDICE DE EFETIVIDADE DA GESTÃO MUNICIPAL (IEGM)

A função de fiscalização dos governos, na atualidade, requer dos órgãos de controle muito mais que o confronto da compatibilidade com as normas de execução orçamentária e de regularidade das despesas (TCE/SP, 2019).

O Estado brasileiro vem enfrentando algumas transformações na condução das políticas públicas, gerando impactos na vida dos cidadãos e das organizações. Diante disso, na busca por modernizar e tornar mais eficientes e efetivos os serviços públicos, bem como acompanhar o crescimento e a evolução das necessidades sociais, foi implantado o *Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM* em os todos municípios piauienses (TCE/PI, 2019).

Segundo o TCE/PI¹:

O IEGM é composto pela combinação dos dados governamentais, dados de prestação de contas e informações levantadas a partir de questionários preenchidos pelas Prefeituras Municipais e avaliará a qualidade de gastos, as políticas e atividades municipais, estabelecendo visões da gestão para 7 (sete) dimensões da execução do orçamento público, selecionadas a partir de sua posição estratégica no contexto das finanças públicas, a saber: Educação, Saúde, Planejamento, Gestão Fiscal, Meio Ambiente, Cidades Protegidas e Governança em Tecnologia da Informação.

O levantamento dos dados obtidos por meio dos questionários pode estabelecer uma modificação nas futuras fiscalizações do Tribunal, auxiliando a corte de contas piauiense na análise das informações prestadas pelos gestores.

O IEGM possibilitará a formulação de relatórios objetivos em setores frágeis do planejamento público para a administração da Corte de Contas e abastecerá com dados técnicos os membros da fiscalização, complementando às ferramentas hoje disponíveis (TCE/SP, 2019).

Os objetivos do IEGM, de acordo com o TCE/PI, são:

Compor a consolidação do IEGM Brasil relativo ao exercício do ano anterior, oportunizar aos gestores a correção de rumos, reavaliação de prioridades e consolidação do seu planejamento, contribuir para a transparência e aprimoramento da gestão pública, melhorar a sistemática de acompanhamento e avaliação das políticas públicas, alcançar eficácia e efetividade nas ações de controle externo e fortalecer o controle social.

O índice de efetividade pode ajudar a Corte de Contas a entender, com mais precisão, o vínculo entre os meios utilizados e os resultados obtidos, planejando alcançar os objetivos fixados no planejamento público e aprimorar administração pública.

Os elementos examinados formarão demonstrativos de eficiência e eficácia que ajudarão os munícipes, prefeitos e vereadores, como mecanismo de aferição de resultados, correção de direção, reavaliação de prioridades e consolidação do planejamento (TCE/SP, 2019). Assim, o índice servirá para um melhor aperfeiçoamento da atividade fiscalizatória indicando quais setores mereçam maior vigilância e aprofundamento.

Para o TCE/SP (2019), o IEGM é um índice calculado sobre informações da administração pública para algumas dimensões da execução do orçamento público, dentre elas:

- a) Planejamento;
- b) Gestão Fiscal;
- c) Educação;
- d) Saúde;
- e) Meio Ambiente;

¹ As citações diretas sem indicação de página referem-se a formato .html

- f) Cidades Protegidas;
- g) Governança em Tecnologia da Informação.

No presente estudo, dado os objetivos formulados, será utilizado, conforme apresentado anteriormente, a dimensão Fiscal, isto é, o Índice de Gestão Fiscal.

2.4.1 – I-Fiscal

O Índice de Gestão Fiscal tem como finalidade organizar os municípios quanto à política fiscal instituída e executada, permitindo, ao usuário, entender e avaliar as decisões tomadas pelos responsáveis na administração municipal quanto à parte fiscal (TCE/SP, 2019). Segundo o TCE/SP (2019), o I-Fiscal “analisará a execução financeira e orçamentária, a manutenção dos limites legais estabelecidos, as decisões em relação à aplicação de recursos vinculados e a transparência da administração municipal”.

De acordo com o TCE/SP (2019), é possível acompanhar não apenas os aspectos sobre obediência dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal, mas questões de endividamento, planejamento e metas. O i-Fiscal é um índice que contempla o valor agregado de outros valores, evidenciando, de forma objetiva, o resultado de várias análises realizadas (TCE/SP, 2019).

2.5 ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE GESTÃO FISCAL

Nessa etapa da pesquisa, discute-se alguns dos principais estudos correlatos. Nesse aspecto, foram analisados os estudos empíricos, disponíveis na base *Scientific Periodicals Electronic Library* – SPELL, que investigaram a gestão fiscal, tendo, como critério temporal, os últimos 5 anos.

Cruz, Lopes, Pimenta e Soares (2018) investigaram o papel da LRF na dinâmica da gestão fiscal do Rio de Janeiro e na sustentabilidade da dívida pública estadual no período de 2001 a 2017. A título de resultados, foi notado que, muito embora a LRF tenha exercido função disciplinadora na gestão fiscal do Estado até meados de 2012, a legislação não obteve êxito na limitação da má gestão dos recursos, não mostrando-se suficiente para evitar a insustentabilidade fiscal instalada no estado a partir de 2014.

Miranda, Araújo, Leite e Nobre (2018) avaliaram a qualidade da Gestão Fiscal dos Estados brasileiros no período de 2011 a 2015. Os resultados empíricos revelaram que 85,2% da amostra apresentaram Gestão Fiscal em nível de Dificuldade e que 7,4% se encontram em situação Fiscal Crítica, sendo a média nacional o conceito C (Gestão em Dificuldade).

Leite Filho et al. (2018) analisaram, nos anos de 2015 e 2016, a relação entre a qualidade da gestão fiscal e a transparência nos municípios brasileiros. Através da aplicação da técnica de regressão de mínimos quadrados generalizados (MQG), notou-se a existência de uma relação positiva entre qualidade de gestão pública e transparência municipal.

Abreu et al. (2019) verificaram se a gestão fiscal e a participação política explicam o desenvolvimento social nos municípios. Utilizando-se da regressão linear múltipla como técnica de análise dos dados e uma amostra formada por 5.119 municípios, notou-se a existência de relação positiva do desenvolvimento social com a participação política e gestão fiscal, sinalizando que instituições participativas politicamente e responsáveis do ponto de vista fiscal, além de incrementarem a qualidade democrática, fomentam o estabelecimento de um círculo virtuoso de redução da pobreza, rumo ao desenvolvimento social.

Louzano et al. (2019) investigaram a relação entre gestão fiscal e desenvolvimento em 4.317 municípios brasileiros, no período de 2006 a 2013. A aplicação da técnica de regressão com dados em painel e de causalidade de Granger possibilitou concluir pela: inexistência de relação de causalidade entre gestão fiscal e desenvolvimento; e relação de causalidade do

desenvolvimento para a gestão fiscal, demonstrando que nem sempre a gestão fiscal eficiente sinaliza o uso eficiente dos recursos públicos para promover o desenvolvimento.

Nessa mesma linha, Silva e Crisóstomo (2019), trabalhando com uma amostra mais restrita (184 municípios cearenses, no período de 2007 a 2013), e utilizando-se, além da regressão linear múltipla, da análise envoltória de dados (*data envelopment analysis* - DEA) como técnicas de análise dos dados, investigaram os efeitos da gestão fiscal e da eficiência da gestão pública no desenvolvimento socioeconômico municipal. Os achados empíricos suportam as hipóteses de relacionamentos positivos entre gestão fiscal e eficiência da gestão pública frente ao desenvolvimento socioeconômico municipal.

Mais recentemente, Bartoluzzio e Anjos (2020) analisaram como incentivos político-eleitorais influenciam a gestão fiscal dos municípios brasileiros e seus desdobramentos nos resultados eleitorais. Trabalhando com uma amostra de 425 municípios de todo o país e com regressão linear múltipla como técnica de análise dos dados, os resultados sinalizam dois principais aspectos: a despeito da existência de um incremento nos investimentos, especialmente àqueles com maior visibilidade à população e prescritos na literatura como potencialmente favoráveis à reeleição, os partidos reconduzidos demonstram uma estrutura de pessoal mais sustentável e condições de liquidez no curto prazo superiores; e apesar dos partidos reeleitos apresentarem níveis superiores na condição fiscal nos três ciclos políticos analisados, no período pós-eleitoral as médias diminuem para patamares inferiores ao alcançado pela gestão no início do primeiro mandato.

Assim, pode-se notar que os estudos empíricos sobre Gestão Fiscal: são relativamente recentes (não foram notados estudos anteriores ao ano de 2018 dentro do critério temporal estabelecido no presente estudo); apresentam uma tendência de evolução temática que pode ser classificada em quatro eixos (2018 – Eixo 1 – Gestão Fiscal e transparência; 2018 – Eixo 2 – Gestão Fiscal e LRF; 2019 - Eixo 3 - Gestão Fiscal e desenvolvimento social; e 2020 - Eixo 4 - Gestão Fiscal e reeleição); e são conduzidos utilizando, como técnicas de análise de dados, a Estatística descritiva (Cruz et al., 2018; Miranda et al., 2018), e mais recentemente, a Regressão Múltipla (demais estudos analisados).

Concluída essa breve revisão da literatura correlata, a seguir são reportados os procedimentos adotados para coleta e análise dos dados.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Para realização do presente artigo, foi solicitado o acesso aos dados coletados pelo TCE-PI. O Tribunal de Contas, em sua função fiscalizatória de controle externo, aplicou virtualmente questionário aos 224 municípios pertencentes ao estado do Piauí. Inicialmente, o questionário foi enviado, por e-mail, aos respectivos controladores dos municípios, mas devido a problemas no recebimento do questionário ou no envio das respostas, o instrumento de coleta de dados foi também disponibilizado por meio do site do referido tribunal.

As respostas foram consideradas válidas por ambos os meios de comunicação. O acesso às questões e respectivas respostas, foi solicitado por meio de solicitação formal, protocolo presencial, aprovado pela Corte de contas. Quanto à abordagem do problema, a presente pesquisa foi operacionalizada de forma quantitativa, tendo como população os 224 municípios submetidos, dos quais, 221 responderam até a aplicação de procedimento de pesquisa, portanto, classificando-se como a amostra do estudo.

Adicionalmente, foi conduzida uma pesquisa documental, uma vez que os dados contidos na análise feita pelo Tribunal de Contas quanto ao IEGM constam no site oficial do mesmo tribunal (<https://www.tce.pi.gov.br/fiscalizado/iegm/>). Vale ressaltar que seu acesso é aberto ao público.

Segundo o site citado, o IEGM é composto pela combinação dos dados governamentais, dados de prestação de contas e informações levantadas a partir de questionários preenchidos pelas Prefeituras Municipais, avaliando a qualidade de gastos, as políticas e atividades municipais, estabelecendo visões da gestão para 7 (sete) dimensões da execução do orçamento público, selecionadas a partir de sua posição estratégica no contexto das finanças públicas, a saber: Educação, Saúde, Planejamento, Gestão Fiscal, Meio Ambiente, Cidades Protegidas e Governança em Tecnologia da Informação.

Cada uma das 7 dimensões é representada por um sub-índice que, juntos, compõe o IEGM total do município. Partindo disso, após a análise dos 7 índices, dado o escopo do presente estudo, optou-se por usar o I-Fiscal como variável dependente.

A classificação IEGM e, conseqüentemente, dos seus sub-índices é segmentada em 5 categorias, sendo elas: Baixo nível de adequação; Em fase de adequação; Efetiva; muito efetiva; e Altamente efetiva. Para elas foram atribuídas variáveis de 1 a 5, como segue:

Tabela 1:

Variáveis atribuídas aos índices de efetividade

Tabulação	Classificação do IEGM
1	Baixo nível de adequação
2	Em fase de adequação
3	Efetiva
4	Muito Efetiva
5	Altamente efetiva

Fonte: elaborada pelos autores.

O questionário que capturava as práticas de controle interno foi composto de questões objetivas dicotômicas (do tipo “sim ou não”), e de múltipla escolha, sendo que uma das alternativas era “outros”, sendo, nesse ponto, reportado um espaço para dissertar sobre a resposta.

Assim, as questões foram quantificadas de modo que todas pudessem ser respondidas com “sim” ou “não”. A elas foram atribuídos valores de 0 a 1, onde o 0 representava as respostas “não” e 1 “sim”, conforme demonstra a tabela abaixo:

Tabela 2:

Variáveis atribuídas ao questionário de controle interno

Tipo de questão	Mínimo	Máximo
Qualitativa (respondidas com “sim” ou “não”)	0	1
Quantitativa (EX: quantidade de servidores)	0	15

Fonte: elaborada pelos autores.

Dado que a variável dependente é qualitativa, formada por 5 categorias nominais, a técnica multivariada de Regressão Probit Ordenada foi aplicada buscando obter a contribuição das variáveis citadas para que se explique o fenômeno de interesse (eficácia tributária municipal). Para tal foi utilizado o software Stata v. 13.

Apesar de todas as questões do questionário terem sido quantificadas, foram retidas e utilizadas efetivamente na regressão, após a utilização do procedimento *Stepwise* na regressão linear, as seguintes: Sistema Informatizado; Fiscalização de metas da LDO; publicidade de informações sobre gestão orçamentária; licitações; dispensas e inexigibilidades; convênios; tomada de contas especiais e ações governamentais; além de Disseminação de padrões éticos; viabilização de canal de comunicação de denúncias e comunicação interna de resultados por meio de boletim.

4 ANÁLISE DE DADOS

4.1 Estatísticas Descritivas

Uma das perguntas iniciais questionava a existência de uma unidade de controle interno formalmente instituída, a qual teve 85,07% de resposta afirmativa. Não obstante, ainda assim foram consideradas as respostas dos 221 municípios.

Inicialmente são analisadas as estatísticas descritivas apuradas sobre o índice Fiscal, conforme reportado na Tabela 3:

Tabela 3:

Estatísticas descritiva quanto ao I-Fiscal

Variável	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	Assimetria	Curtose
IEGM-Fiscal	1,00	5,00	3,1810	0,81117	-0,498	0,424

Fonte: elaborada pelos autores.

Considerando a média do IEGM-Fiscal (3,1810), pode-se concluir que os municípios piauienses, em geral, classificam-se com nível moderado de efetividade (de acordo com as 5 possibilidades) quanto ao seu índice fiscal, demonstrando, assim, sua significância como variável dependente do estudo. As observações apresentam uma distribuição assimétrica negativa (-0,498), sinalizando que a maior parte dos municípios apresenta desempenho superior à média. Apesar disso, os valores se mantiveram girando próximo ao da média, como é demonstrado pelo valor positivo da curtose (0,424), indicativo de uma distribuição leptocúrtica.

Considerando a distância entre o valor mínimo (1,00) e o máximo (5,00), pode-se notar a existência de uma grande amplitude dos dados, o que é corroborado pelo elevado desvio padrão (0,81117), sinalizando a existência de uma relevante dispersão dos resultados frente à média.

Vale ressaltar que, segundo o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE/SP), em seu manual do IEGM (2014), o i-Fiscal é um índice que reflete o valor agregado de vários indicadores (receita, despesa, execução orçamentária restos a pagar, despesa com pessoal, apuração do resultado financeiro, da dívida fundada, dos pagamentos dos precatórios, repasse de duodécimo às câmaras e transparência), que procura expressar, em um número, o resultado de várias análises realizadas.

Já relativo às informações levantadas pelo questionário de controle interno, os resultados foram plurais como demonstra a tabela 4:

Tabela 4:

Estatísticas descritiva das questões de controle interno

Variável	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	Assimetria	Curtose
Sistema informatizado	0,00	1,00	0,1719	0,37819	1,751	1,075
Fiscalização de Metas da LDO	0,00	1,00	0,7964	0,40360	-1,482	0,198
Publicidade sobre gestão orçamentária	0,00	1,00	0,7376	0,44096	-1,087	-0,825
Disseminação de padrões éticos	0,00	1,00	0,3167	0,46626	0,793	-1,383
Viabiliza canal de comunicação de denúncias	0,00	1,00	0,3258	0,46973	0,749	-1,453
Comunicação interna de resultados por meio de boletim	0,00	1,00	0,0362	0,18721	5,000	23,211
Publicidade sobre licitações	0,00	1,00	0,7104	0,45460	-0,934	-1,138
Publicidade sobre dispensa/inexigibilidade	0,00	1,00	0,6878	0,46445	-0,816	-1,346
Publicidade sobre convênios	0,00	1,00	0,5928	0,49244	-0,380	-1,872
Publicidade sobre tomada de contas especiais	0,00	1,00	0,4027	0,49156	0,399	-1,857
Publicidade sobre ações governamentais	0,00	1,00	0,5385	0,49965	-0,155	-1,994

Fonte: Elaborada pelos autores.

Primeiramente, é observado que apenas 17,19% dos 221 municípios analisados declararam possuir sistema informatizado; 31,67% assinalaram disseminar padrões éticos; 32,58% afirmaram viabilizar canal de comunicação de denúncias e 40,27% sinalizam dar publicidade à tomada de contas especiais. Além disso, apenas 3,62% selecionaram a opção de comunicação de resultados internos por meio de boletim.

Não obstante, segundo as respostas enviadas, as outras ações são praticadas pela maioria dos municípios estudados. Esse resultado pode ser decorrente do fato destas serem ações normalmente fiscalizadas pelos órgãos de controle. Destaca-se, também, a fiscalização de metas da LDO que, além de ser a ação de maior média (0,7964), apresentou comportamento semelhante ao observado na análise do IEGM-fiscal, isto é, uma assimetria negativa (-1,482) e uma curtose (0,198) leptocúrtica.

As distâncias entre os valores mínimos (0,00) e máximos (1,00) permitem concluir pela baixa amplitude dos dados, que é demonstrada pela variação comedida da dispersão (desvio padrão) que vai de 0,18721 a 0,49965.

4.2 Análise da Regressão

Após a análise descritiva das variáveis, buscou-se verificar a significância das mesmas em relação ao I-Fiscal (variável dependente do estudo). A tabela 5 apresenta os resultados alcançados através da regressão:

Tabela 5:
Estatísticas da regressão Probit Ordenada

Variáveis	Coef.	Robust Std. Err.	Z	P>z	[95% Conf. Interval]	
Tem sistema informatizado	-0,44	0,21	-2,12	0,034**	-0,84	-0,03
Fiscaliza metas da LDO	0,60	0,18	3,32	0,001***	0,25	0,96
Disponibiliza informações sobre gestão orçamentária	0,52	0,26	1,98	0,048**	0,01	1,03
Disponibiliza informações sobre licitações e contratos	-0,87	0,61	-1,43	0,152	-2,06	0,32
Disponibiliza informações sobre dispensas/inexigibilidades	0,68	0,61	1,12	0,264	-0,52	1,88
Disponibiliza informações sobre convênios	-0,43	0,24	-1,77	0,076*	-0,91	0,05
Disponibiliza informações sobre tomadas de contas especiais	0,21	0,19	1,12	0,261	-0,16	0,58
Disponibiliza informações sobre ações governamentais	0,35	0,19	1,90	0,057*	-0,01	0,72
Dissemina padrões éticos	-0,53	0,18	-2,92	0,003***	-0,89	-0,17
Viabiliza canal de comunicação de denúncias	0,35	0,17	2,09	0,036**	0,02	0,67
Comunica internamente resultados através de boletim	-0,86	0,40	-2,16	0,031**	-1,63	-0,08

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nota: Wald χ^2 de 33,77 com significância de 0,0004. Pseudo $R^2 = 0,08$.

Onde *, **, *** estatisticamente significantes ao nível de 10%, 5% e 1% respectivamente.

Conforme reportado na Tabela 5, pode-se observar, quanto à interpretação dos parâmetros, que as variáveis “tem sistema informatizado”, “Dissemina padrões éticos”, “comunica internamente resultados através de boletim” e “disponibiliza informações sobre convênios” notou-se que apresentaram coeficientes negativos indicando que, realizar tais práticas, na amostra analisada, associa-se menores média do I-Fiscal, quando mantidas constantes as demais variáveis contidas no modelo.

Uma possível explicação para este resultado seria a dificuldade dos municípios piauienses (na sua imensa maioria, pequenos – segundo estimativas do IBGE (2019), a média populacional municipal, em 2019, é de 14.613 habitantes) em aderir, manter e capacitar funcionários para operacionalização de sistemas informatizados, especialmente no que tange a convênios, uma vez que cada esfera do governo, de onde se origina o recurso, possui uma plataforma digital distinta de prestação de contas. A mesma dificuldade observada pelos servidores, pode se dar, também, no que tange à comunicação de resultados por meio de boletim, uma vez que a média de seu uso é mínima (apenas cerca de 4% dos municípios adotam), dificultando, assim, sua efetiva instrumentalização.

Não obstante, fiscalizar contas de alguém superior na hierarquia organizacional é uma atividade complexa e instável, sobretudo em um contexto de municípios extremamente pequenos (o que pode ensejar importante grau de perseguição política) e, sobretudo, de não estabilidade no cargo (cerca de 34% dos atuais dirigentes da unidade de controle interno não é efetivo), o que potencialmente pode justificar o resultado negativo apontado na disseminação de padrões éticos, no entanto, mais estudos são necessários nessa linha.

Analisando as variáveis “Fiscaliza metas da LDO”, “Disponibiliza informações da gestão orçamentária”, “viabiliza canal de comunicação de denúncias” e “Disponibiliza informações sobre ações governamentais”, é encontrado que, mantendo-se constantes as demais variáveis contidas no modelo, tais práticas apresentaram coeficientes positivos, logo, municípios que mantêm tais práticas, em média, apresentaram desempenho superior, em termos de efetividade tributária, em relação aos demais compreendidos na amostra.

Em relação a disponibilizar informações gestão orçamentária, licitações e contratos, dispensas/inexigibilidades e tomada de contas especiais, não foram encontradas evidências empíricas de diferença significativa em relação a não disponibilizá-las.

No seu agregado, os resultados sinalizam pela importância de prover melhorias no processo de informatização e capacitação dos servidores (as cidades pequenas potencialmente têm dificuldades em captar e reter capital humano com habilidades alinhadas às demandas da controladoria municipal, sobretudo pela indisponibilidade de recursos – financeiros e tecnológicos), além da notabilidade do papel do *controller* na disseminação de padrões éticos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os tributos são essenciais para o setor público atender as políticas públicas demandadas pela população em saúde; educação; saneamento; urbanismo etc. Uma gestão tributária eficaz pode auxiliar os municípios atender melhor os seus munícipes. Neste sentido, este estudo buscou investigar empiricamente os determinantes da eficácia tributária municipal.

Em termos de resultado, foram notadas evidências empíricas de que certas práticas que deveriam auxiliar no aumento da efetividade fiscal dos municípios, indicaram coeficientes negativos, ou seja, mantendo-se constante as demais variáveis contidas no modelo, manter tais práticas acarreta em uma subtração média do I-Fiscal. Dentre elas estão: ter sistema informatizado, disseminar padrões éticos, comunicar internamente resultado por meio de boletim e disponibilizar informações sobre convênios.

Existem alguns fatores que dificultam o uso das tecnologias de informação no contexto da gestão pública, principalmente naquelas em que os seus servidores são mais antigos na função. Este fator é a mudança de cultura que às vezes se mostra um obstáculo muito difícil de ser ultrapassado (Ramos, 2013). Esse pode ser um dos problemas que levam ao resultado alcançado, uma vez que o desenvolvimento informatizado se dá com dificuldade nos municípios piauienses, em especial aqueles conhecidos como “interior”, o que leva a uma mão de obra inapta para tal operacionalização e consequente ineficiência de procedimentos.

O mesmo fator pode ser reforçado pelo coeficiente negativo apresentado pela transparência de informações sobre convênios, já que a origem do recurso recebido (federal, estadual ou municipal), indica o órgão fiscalizador e a plataforma de alimentação de dados, mesmo o TCE-PI sendo o órgão fiscalizador do portal da transparência, afetando, assim, a especialização da mão de obra. Não obstante a comunicação de resultados por meio de boletim pode estar encarando o mesmo problema, uma vez que a quantidade de prefeituras que assinalaram tal opção é mínima demonstrando pouco conhecimento por tal meio de comunicação. Tal resultado, demonstra uma inófia de servidores qualificados.

Quanto à relação entre a disseminação de padrões éticos e a não efetividade encontrada no estudo, uma explicativa seria a dificuldade de percepção da importância de suas funções por parte dos servidores, uma vez que uma das funções do controle interno seria a de fiscalizar o gestor, porém 72 dos 221 municípios não assinalaram o cargo como efetivo, além disso, fiscalizar alguém superior na hierarquia da organização é uma situação tanto quanto singular e complexa.

As práticas de Fiscalização das metas da LDO, disponibilização de informações sobre ações governamentais, e gestão orçamentária além da viabilização de canal de comunicação de denúncias, são fatores que indicaram uma contribuição positiva no índice fiscal, segundo os resultados encontrados. A despeito dos demais índices (disponibilização de informações sobre licitações, dispensa/inexigibilidade e tomada de contas especiais) não foi encontrada relevância significativa estatística para embasar um posicionamento seguro.

Assim, no geral, os resultados sinalizam que, apesar de o estudo apontar fatores com influência negativa significativa, em uma análise geral, os municípios piauienses são

classificados com um nível moderado de índice fiscal. Além disso, deve-se observar a importância de melhorias na informatização e capacitação além da notabilidade do papel do *controller* na disseminação de padrões éticos.

Por fim, como limitação ao presente estudo, cita-se o fato de as questões de controle interno não terem sido fiscalizadas pelo tribunal de contas do estado, pautando-se assim no princípio da Boa-fé prevista na Lei Federal 9.784/99, o que eventualmente pode, de forma sistemática, afetar significativamente afetar os resultados.

Além disso, devido à limitação de tempo para aplicação metodológica, há variáveis previsoras e uma amplitude maior de dados da variável dependente (uma vez que se foi estudada apenas uma das sete dimensões analisadas pelo IEGM) que não foram exploradas pelo presente estudo. Assim, a título de oportunidades para futuras pesquisas, após averiguação do questionário por parte do TCE, sugere-se a realização de levantamento de dados com uma maior amplitude e apuração de resultados mais abrangentes.

REFERÊNCIAS

- Abreu, W. M., Gomes, R. C., Ribeiro, D. C., Matias-pereira, J., & Souza, F. J. B. (2019). Participação Política E Gestão Fiscal Explicam Desenvolvimento Social nos Municípios Brasileiros?. *Revista do Serviço Público*, 70(1), 83-102.
- Almeida, M. C. (2010). *Auditoria: Um curso moderno e completo*. 7. Ed., São Paulo: Atlas.
- Arretche, M. (2004). Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia. *São Paulo em Perspectiva*, 18(2), 17-26.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Attie, W. (1998). *Auditoria. Conceitos e aplicações*. 3. ed. , São Paulo: Atlas.
- Bartoluzzio, A. I. S. D. S., & Anjos, L. C. M. D. (2020). Ciclos Políticos e Gestão Fiscal nos Municípios Brasileiros. *Revista de Administração Contemporânea*, 24(2), 167-180.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis*. 2006. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Brasil (1988). *Constituição Federal*. Brasília, DF, de 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 de out. 2019.
- Brasil (1999). LEI nº 9.784. Brasília, DF, de 29 de Janeiro de 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em: 06 de out. 2019.
- Brasil (2000). Lei Complementar nº 101. Brasília, DF, de 4 de maio de 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 02 de out. 2019.
- Breda, Z. I. (1996). *Controle interno governamental: A Auditoria das Contas Públicas*. Anais... Congresso Brasileiro de Contabilidade, 15 ed., 1996, Fortaleza. Anais.
- Camargo, C. H. O.; & Costa, D. C. P. (2019). *A importância da gestão Tributária para a qualidade da gestão municipal*. Disponível em: <<https://www.notariado.org.br/wp-content/uploads/2019/05/Artigo-pos-graduacao-MBA-corrigido-e-aprovado-nota-10.pdf>>. Acesso em: 08 de out. 2019.
- Castro, R. P. A., & Carvalho, E. F (2016). *Guia de controle interno na administração pública*. Disponível em: <<http://www.ampron.org.br/pdf/guia-pratico-de-controle-interno-na-adm-pub.pdf>>. Acesso em: 25 de out. 2019
- Coelho, M. (2013). Manifestações de junho: um breve balanço. *Jornal de Psicanálise*, 46(84), 133-139.
- Crepaldi, S. A. (2004). *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

- Cruz, A. F., Lopes, B. L., Pimenta, D. P., & Soares, G. F. (2018). A Gestão Fiscal do Estado do Rio de Janeiro: Uma Análise à Luz da LRF e da Sustentabilidade da Dívida no Período de 2001 a 2017. *Revista de Administração Pública*, 52(4), 764-775.
- Cruz, F., & Glock, J. O. (2003). *Controle interno nos municípios*. São Paulo: Atlas.
- Em <https://www.ufrb.edu.br/gestaopublica/images/imagens/Perspectivas_e_desafios/RAMOS_Software_p%C3%BAblico_beneficios_e_dificuldades_para_a_GP.pdf>. Acesso em: 19 de nov. 2019. (ou 2006) – revisar o link
- Field, A. (2009). *Descobrimo a estatística usando o SPSS*. 2 ed. Porto Alegre: Artmed.
- Flores, P. C. (2006) *Controladoria na Gestão Governamental*. 2006. Trabalho de Conclusão de Curso (especialização), Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo.
- Franco, H., & Marrra, E. (1991). *Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Gerigk, W., & Clemente, A. (2011). Influência da LRF sobre a gestão financeira: espaço de manobra dos municípios paranaenses extremamente pequenos. *Revista de Administração Contemporânea*, 15(3), 513-537.
- Grin, E. J., do Nascimento, A. B., Abrucio, F. L., & Fernandes, A. S. (2018). Sobre desconexões e hiatos: uma análise de capacidades estatais e finanças públicas em municípios brasileiros. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 23(76).
- Intosai (2007). *Diretrizes para Normas de controle interno do Setor Público*. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf>. Acesso em: 10 de nov. 2019.
- Leite Filho, G. A., Cruz, C. F., Nascimento, J. P. B., & Silva, T. G. (2018). Relação entre a Qualidade da Gestão Fiscal e a Transparência dos Municípios Brasileiros. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 23(76), 337-355.
- Lima, E. M., & Rezende, A. J. (2019). Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. *Interações (Campo Grande)*, 20(1), 239-255.
- Lourenço, R. L., Nascimento, J. C. H. B., Sauerbronn, F. F., & Macedo, M. A. S. (2017). Determinantes sociais e pedagógicos das notas do IDEB. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 11(4), 27-43.
- Louzano, J. P. D. O., Abrantes, L. A., Ferreira, M. A. M., & Zuccolotto, R. (2019). Causalidad de Granger del índice de desarrollo socioeconómico en la gestión fiscal de los municipios brasileños. *Revista de Administração Pública*, 53(3), 610-627.
- Migliavacca, P. N. (2002). *Controles Internos nas Organizações*. São Paulo: Edicta.
- Miranda, W. L. L. C., Araújo, R. J. R., Leite, F., & Nobre, C. J. F. (2018). Avaliação da Gestão Fiscal nos Estados Brasileiros: Análise no Quinquênio 2011 a 2015. *Revista Mineira de Contabilidade*, 19(1), 55-67.
- Ramos, M. S. S. (2013). *Software Público: Benefícios e dificuldades para a gestão pública*. UFRB. 2013. Disponível
- Rebién, A. R., & Amorim, A. V (2008). Controladoria na administração pública municipal: estudo de modelo para prefeitura de Nova Santa Rita. *Anais...* In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE.
- Sano, H., & Montenegro Filho (2013). *As técnicas de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade na gestão pública e sua relevância para o desenvolvimento social e das ações públicas*. Ed. Unijuí.
- Schick, A. (1998). Why most developing countries should not try New Zealand's reforms. *The World Bank Research Observer*, 13(1), 123-131.

- Silva, C. R. M., & Crisóstomo, V. L. (2019). Fiscal management, public management efficiency and socioeconomic development of Ceará municipalities. *Revista de Administração Pública*, 53(4), 791.
- Sousa, W. D., Magalhães, M. A., Nascimento, J. C. H. B., & Bernardes, J. R. (2016). Análise dos Gastos na Alocação dos Recursos Públicos Destinados ao Ensino Fundamental dos Municípios do Espírito Santo. *Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, 14(2), 381-392
- Taveira, L. D. B., da Silva, M. A., & Callado, A. L. C. (2018). Controle Interno: Percepção de Gestores de uma Instituição de Ensino. *Revista de Estudos Contábeis*, 7(13), 3-22.
- Tribunal de Contas do Estado de São Paulo - TCE/SP (2019). *Índice de efetividade da gestão municipal*. Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/publicacoes/indice-efetividade-gestao-municipal-iegm-exercicio-2018-apuracao-2019>>. Acesso em: 10 de nov. 2019.
- Tribunal de Contas do Estado do Piauí – TCE/PI (2019). *Índice de efetividade da gestão municipal*. Disponível em: <<https://www.tce.pi.gov.br/fiscalizado/iegm/>> Acesso em: 05 de nov. 2019.