

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA
– modalidade à distância**

Antonio Carlos Zanella Cavalheiro

**FINANÇAS DE CORONEL BICACO FRENTE ÀS DESONERAÇÕES
FISCAIS, A MUNICIPALIZAÇÃO DE SERVIÇOS E OUTROS
FATORES**

Porto Alegre

2015

Antonio Carlos Zanella Cavalheiro

**FINANÇAS DE CORONEL BICACO FRENTE ÀS DESONERAÇÕES
FISCAIS, A MUNICIPALIZAÇÃO DE SERVIÇOS E OUTROS
FATORES**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado ao Curso de Especialização
em Gestão Pública - modalidade a
distância da Universidade Federal do
Rio Grande do Sul como requisito para a
obtenção do título de especialista.

Orientador: Prof. Dr. Máris Caroline
Gosmann

**Porto Alegre
2015**

Antonio Carlos Zanella Cavalheiro

**FINANÇAS DE CORONEL BICACO FRENTE ÀS DESONERAÇÕES
FISCAIS, A MUNICIPALIZAÇÃO DE SERVIÇOS E OUTROS
FATORES**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Curso de Especialização em Gestão Pública – modalidade a distância da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito para a obtenção do título de especialista.

Aprovado em 22 de maio de 2015.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. (colocar nome do professor integrante da banca)

Prof. (colocar nome do professor integrante da banca)

“Dedico este trabalho à minha família, por estarem sempre ao meu lado, me incentivando e motivando em todos os momentos difíceis, por não me deixarem desistir desta importante etapa da minha formação acadêmica e profissional.”

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me conceder esta oportunidade impar de ampliar meus conhecimentos e também pela força e coragem que me dá a cada instante para que eu consiga alcançar os meus objetivos.

Aos meus pais, que ao longo da vida me ensinaram o valor do trabalho e a não desistir nunca dos meus sonhos, me ensinando a prosseguir-los de forma digna e honesta.

À minha esposa e ao meu filho, pela compreensão que tiveram nos momentos em que não pude estar presente, nas horas de estudo que dispensei e que muitas vezes me privaram de um convívio mais próximo.

A todos os meus colegas, professores e tutores, que de uma forma ou de outra contribuíram e muito para a construção dos meus conhecimentos, permitindo-me ao concluir este curso me tornar uma pessoa melhor preparada para a intensa vida profissional como servidor público como Especialista em Gestão Pública.

RESUMO

O debate sobre as dificuldades a que os municípios estão sendo submetidos nos últimos anos emerge cada vez mais, principalmente através de constantes mobilizações promovidas por Entidades Municipalistas como a Confederação Nacional de Municípios, as Associações Regionais de Municípios e também as Federações Estaduais de Associações. Tal fato tem ocorrido nos últimos anos, principalmente a partir do ano de 2009, ano em que o Governo Federal começou a promover Desonerações Fiscais no Imposto sobre Produtos Industrializados. Neste contexto situa-se o Município de Coronel Bicaco, Município este que nos últimos anos vem sofrendo inúmeras dificuldades financeiras, estas derivadas por diversos fatores, entre os quais são destacáveis os fatos relacionados às Desonerações Fiscais anteriormente citadas, a Municipalização de Serviços Públicos antes prestados pelo Estado, a Alta Dependência Financeira de Transferências Constitucionais e Legais, o Alto Crescimento Vegetativo dos Gastos com Pessoal além dos Gastos Acima dos Índices Mínimos Constitucionais em Educação e Saúde.

Palavras-Chaves: Desonerações Fiscais, Dependência de Transferências Constitucionais e Legais, Municipalização de Serviços Públicos, Gastos com Pessoal, Educação e Saúde.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Receitas e Despesas Fiscalização e Licenciamento Ambiental	20
Gráfico 2 – Receitas e Despesas Vinculadas à Municipalização do Trânsito.....	23
Gráfico 3 – Receita Corrente Total X Transferências Correntes Totais.....	24
Gráfico 4 – FPM, FUNDEB e ICMS em relação à Receita Corrente Líquida	25
Gráfico 5 – Total FPM, FUNDEB e ICMS em relação à Receita corrente Líquida.....	26
Gráfico 6 – Distribuição da Arrecadação por Esfera.....	28
Gráfico 7 – Concentração do Dinheiro em Brasília	28
Gráfico 8 – Repasses Anuais da CIDE.....	30
Gráfico 9 – Reajustes Anuais Comparados à inflação Calculada pelo IPCA.....	32
Gráfico 10 – Gastos com Pessoal e Receita Corrente Líquida	37
Gráfico 11 – Aplicação em Educação Comparada ao Mínimo Exigido	38
Gráfico 12 – Aplicação em Saúde Comparada ao Mínimo Exigido	40
Gráfico 13 - Dívida Consolidada Líquida X Receita Corrente Líquida.....	42
Gráfico 14 - Restos à Pagar X Restos com Insuficiência Financeira	43

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Receitas com a Fiscalização e o Licenciamento Ambiental	19
Tabela 2: Despesas com a Fiscalização e o Licenciamento Ambiental	20
Tabela 3: Receitas Geradas da Cota-Parte da Multa de Trânsito	22
Tabela 4: Despesas Geradas com a Municipalização do Trânsito	22
Tabela 5: % das Transferências Correntes na Receita Corrente Total	24
Tabela 6: % de Participação do FPM, FUNDEB e ICMS na Rec. Corrente Líquida ..	25
Tabela 7: Distribuição da Receita Total (Excluídas as Transferências Voluntárias) ...	27
Tabela 8: Impacto da Desoneração do IPI na Receita de Coronel Bicaco	30
Tabela 9: Repasses da CIDE no Período 2009 à 2014	30
Tabela 10: Reajustes Salariais em Comparação à inflação.....	32
Tabela 11: Plano de Carreira do Magistério.....	33
Tabela 12: Plano de Carreira dos Demais Servidores Públicos Municipais.....	34
Tabela 13: Alíquotas Patronais de Contribuição ao SIMPS	35
Tabela 14: Gastos com Pessoal Comparados à Receita Corrente Líquida	36
Tabela 15: Impostos e Transferências Constitucionais, Gasto Mínimo e Valores Aplicados em Educação	38
Tabela 16: Gasto Excedente em Educação Comparado a Rec. Corrente Líquida	39
Tabela 17: Arrecadação de Impostos e Transferências Constitucionais, Gasto Mínimo e Valores Aplicados na Educação	40
Tabela 18: Gasto Excedente em Saúde Comparado à Rec. Corrente Líquida.....	41
Tabela 19: Dívida Consolidada Líquida do Município de Coronel Bicaco.....	42
Tabela 20: Restos à Pagar e Restos com Insuficiência Financeira	43

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
2 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	13
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	16
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	17
4.1 MUNICIPALIZAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS	17
4.1.1 Fiscalização e Licenciamento Ambiental	18
4.1.2 Municipalização do Trânsito	21
4.2 DEPENDÊNCIA DAS TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	23
4.3 DISTRIBUIÇÃO DAS RECEITAS PELA UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS	26
4.4 DESONERAÇÕES FISCAIS	29
4.5 GASTOS COM PESSOAL	31
4.5.1 Reajustes Salariais Concedidos	31
4.5.2 Vantagens dos Servidores Públicos Municipais	32
4.5.3 Obrigações Patronais	34
4.5.4 Gastos Anuais com Pessoal	36
4.6 GASTOS COM EDUCAÇÃO E SAÚDE	37
4.6.1 Gastos com Educação	38
4.6.2 Gastos em Saúde	39
4.7 ENDIVIDAMENTO	41
CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERÊNCIAS	47

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos tem-se assistido a um amplo debate, este promovido por gestores municipais e instituições municipalistas, entre as quais podem ser citada a FAMURS – Federação das Associações de Municípios do Estado do Rio Grande do Sul e a CNM – Confederação Nacional de Municípios, a respeito da chamada “Crise dos Municípios”, crise esta enfrentada nos últimos anos pelo Municípios de todo o País e causada por diversos fatores.

Muito têm-se falado a respeito da injustiça financeira ocasionada pelo “Pacto Federativo”, haja visto que cada vez mais se vê uma concentração dos recursos da federação nos cofres da União e, Municípios e Estados sofrendo consequências terríveis em suas finanças. Entre as dificuldades enfrentadas pelos Municípios podem ser citadas as constantes desonerações promovidas pelo Governo Federal a partir do ano de 2008, no IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados e na CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

As desonerações acima descritas, afetam diretamente a arrecadação de impostos compartilhados entre União, Estados e Municípios, uma vez que o IPI é um dos impostos que compõem o FPE – Fundo de Participação dos Estados e o FPM – Fundo de Participação dos Municípios e, do FPE e do FPM é efetuada a retenção de 20% (vinte por cento) do total arrecadado para a composição do FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica, além da CIDE, a qual é compartilhado entre União e Estados e, do total repassado aos Estados é efetuado o rateio do montante aos Municípios componentes de cada Estado isoladamente..

Além disso, há ainda a crescente transferência de responsabilidades da União e dos Estados para os Municípios, entre as quais podem ser citadas a Municipalização da Fiscalização de Trânsito e também a Municipalização da Fiscalização e Licenciamento Ambiental. Outra dificuldade enfrentada, diz respeito ao crescimento desproporcional de receitas e despesas, fato este ocorrido por diversas causas e que, tem feito com que as despesas dos Municípios tenham um crescimento acima do crescimento das receitas.

Optei por realizar este trabalho a respeito deste tema, pelo convívio que diário que tenho com questões relacionadas a este assunto, uma vez que sou contador público a aproximadamente 09 (nove) anos e trabalho diretamente com a elaboração e acompanhamento de orçamentos públicos, bem como com a realização de registros

contábeis relativos a movimentações financeiras ocorridas no universo da administração pública do Município de Coronel Bicaco e, desde 2009 venho observando o achatamento do orçamento público do referido município e os crescentes desafios impostos aos gestores públicos para a manutenção e melhoria dos serviços públicos e do equilíbrio financeiro.

Diante das dificuldades acima expostas, como gestores públicos municipais, como os do Município de Coronel Bicaco, Município de aproximadamente 8.000 (oito mil) habitantes, podem conseguir manter serviços públicos de qualidade, honrando com todas as obrigações existentes e ao mesmo tempo manter as finanças do município sanadas e sem a existência de restos à pagar com insuficiência financeira.

Este trabalho justifica-se na medida em que aos olhos da população os Gestores Públicos que administraram o Município de Coronel Bicaco nos últimos anos, pouco ou quase nada tem feito a fim de melhorar as condições financeiras do Município e permitir que este tenha condições de prestar serviços de melhor qualidade a população, bem como de fazer os investimentos necessários a fim de melhorar a qualidade de vida da população.

O objetivo geral é compreender os diferentes fatores que afetam financeiramente o Município de Coronel Bicaco, buscando identificar as origens dos fatos bem como alternativas para a minimização dos problemas. Este trabalho não tem a pretensão de esgotar o assunto, nem tão pouco trazer a resposta absoluta a todas as dificuldades que o Município de Coronel Bicaco vem enfrentando nos últimos anos e que vem comprometendo, e muito sua situação financeira. Pretendemos com este simplesmente elencar a maior parte das dificuldades enfrentadas, além de sugerir a adoção de procedimentos legais que poderão a longo prazo permitir a melhoria das condições financeiras do Município.

Os objetivos específicos são analisar as receitas arrecadadas pelo Município de Coronel Bicaco, especialmente as geradas através das Transferências Constitucionais e Legais recebidas da União e do Estado do Rio Grande do Sul, bem como as perdas ocasionadas pelas Desonerações Fiscais promovidas pelo Governo Federal; analisar os Gastos com Pessoal, Educação e Saúde, suas contribuições para o crescente aumento das dificuldades financeiras enfrentadas pelo Município de Coronel Bicaco nos últimos anos; analisar os gastos com a Municipalização de Serviços Públicos anteriormente de responsabilidade do Estado e hoje prestados pelo Município de Coronel Bicaco, descrevendo custos gerados e receitas realizadas com os referidos.

Este trabalho seguirá a estrutura de capítulos, seguindo-se a este introdutório, o capítulo 2 que aborda o quadro teórico, o capítulo 3 que traz os procedimentos metodológicos, o capítulo 4 que contém a apresentação dos dados e as análises, e, por fim, finaliza-se com o capítulo 5 que trás as considerações finais, seguidas das referências bibliográficas.

2 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública, assim como a contabilidade pública, sofreu transformações nos últimos anos, fazendo com que os mecanismos de controle do orçamento e das finanças fossem aprimorados na busca de um novo modelo de gestão. Atualmente, a contabilidade pública está passando por uma fase em que o objetivo é aproximá-la da contabilidade do setor privado, voltando seu foco para o patrimônio. Nesse sentido, busca-se ação planejada e transparente no intuito de prevenir riscos e corrigir distorções que afetem o equilíbrio das contas públicas.

Dessa forma, conforme Mauss e Souza (2008), a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentem o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, dando amparo à tomada de decisões, controle gerencial e transparência do serviço público.

Contudo, isso não é realidade na administração pública brasileira, ou seja, não há informações de custos na maior parte dos órgãos que, pela legislação, seriam obrigados a apresentá-las. O artigo 99 da Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 determina que os serviços públicos manterão contabilidade para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira. Indo além, o artigo 85 da referida lei dispõe que:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos **custos** dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros (LEI Nº 4.320/1964, art. 85, grifo meu).

Segundo Mauss e Souza (2008), com base no resultado econômico o gestor poderá definir quais serviços o órgão irá prestar, quais poderá terceirizar, por exemplo, e em quais objetos ou centros de custos poderá reduzir ou eliminar gastos, ou ainda quando deve substituir um equipamento etc. Contudo, para determinar o resultado econômico é necessário apurar os custos dos produtos/serviços ofertados à população.

O Decreto-lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967 também tratou do assunto, determinando no artigo 79 que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.” Outro dispositivo legal que também previu a apuração dos custos foi o Decreto nº 93.872 de 23 de dezembro de 1986 determina, no artigo 137, que “a contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma

a evidenciar os resultados da gestão.” Ainda é enfatizado na norma que a apuração desses custos terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, a utilização dos recursos financeiros e informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao órgão de contabilidade. Dispõe ainda, que a falta de informação da unidade sobre a execução física dos projetos e atividades acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos, imputando responsabilidade à autoridade administrativa faltante pelos prejuízos decorrentes desta.

Percebe-se que, mesmo com esses dispositivos legais impondo a obrigação de apurar os custos e evidenciar os resultados, nada foi feito até então. Muito se justifica na falta de instrumentos eficazes para determinar os gastos envolvidos nos processos, programas e atividades do setor público. Também há poucos estudos a respeito do tema, que possam viabilizar a sua implantação de forma racional e eficiente. Para Mauss e Souza (2008) isso justifica a falta de cultura de gestão de custos no serviço público do Brasil. Segundo os autores, a escassez de literatura sobre o tema é um dos motivos pelos quais não há a utilização da contabilidade de custos no meio governamental, diferentemente do setor privado.

Desta forma, com o objetivo de reforçar o que já fora determinado anteriormente, a Lei Complementar nº 101/2000, previu, no artigo 50, parágrafo 3º, que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Percebe-se claro o objetivo de exigir a implantação de um sistema de controle sobre os custos das ações e decisões dos administradores. Contudo, da mesma forma que outros dispositivos legais, a referida norma não determina de que maneira deverá ser feita a implantação que também não foi cumprida, visto que quase nada se avançou em disponibilização de informações de custos dos entes público. Observa-se, portanto, que várias normas legais determinaram a necessidade de se apurar os custos do setor público. Porém, nenhuma expôs, de forma clara e objetiva, como isso deveria ser realizado.

Por fim, os últimos dispositivos a tratarem do assunto foram as Resoluções/CFC nº 1.129/2008 – Patrimônio e Sistemas Contábeis – e nº 1.366/2011 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. A Resolução nº 1.129/2008 trata dos Sistemas Contábeis, dentre eles o Subsistema de Custos, e deve ser adotado de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010. Nela o sistema contábil está estruturado, dentre outros, no subsistema de informações de custos, que tem o objetivo

de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11 (Resolução 1.366/2011). Já esta última norma deve ser aplicada aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. Ela estabelece conceitos, o objeto, os objetivos e as regras básicas para a mensuração e evidenciação dos custos do setor público e está apresentada como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público – SICSP.

Segundo a referida Resolução “o SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública” (RESOLUÇÃO/CFC Nº 1.366/2011, item 2). Percebe-se, portanto, que essa norma começa a delimitar o formato de um sistema capaz de apurar os custos do serviço público. A referida resolução apresenta os objetivos, o alcance, as definições, as características das informações de custos, dentre outros itens, que aborda-se na sequência.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a elaboração do presente estudo foi escolhido o método da análise qualitativa de dados, estes coletados e analisados relativos as dificuldades financeiras enfrentadas pelo município de Coronel Bicaco, tais como as perdas de arrecadação geradas através das desonerações fiscais promovidas pelo Governo Federal, Gastos com Pessoal, Educação e Saúde, bem como com a municipalização de serviços anteriormente prestados pelo Estado.

Os dados referem-se ao período de 2009 à 2014 e foram coletados através de pesquisas na internet, em sites como o do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, da Confederação Nacional de Municípios, da Federação de Associações de Municípios do Estado do Rio Grande do Sul entre outras, no período compreendido entre 02 (dois) de Janeiro do Corrente Ano, até a presente data.

A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, já que se preocupa em efetuar uma análise dos dados publicados pelo Município de Coronel Bicaco relativos a receita e despesa, além da análise de dados publicados por entidades como a Confederação Nacional de Municípios e a Federação de Associações de Municípios do Estado do Rio Grande do Sul relativos às perdas financeiras geradas pelas desonerações fiscais promovidas pelo Governo Federal.

O problema de pesquisa ora trabalhado encontra vasto número de materiais divulgados, principalmente através de textos e artigos divulgados na internet através de entidades como a Confederação Nacional dos Municípios bem como pela Federação das Associações de Municípios do Estado do Rio Grande do Sul.

Há ainda, a cerca dos dados financeiros do Município de Coronel Bicaco, muitas informações publicadas no site do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, da Secretaria do Tesouro Nacional, no Site do Município, além de outras. Ainda, em relação ao assunto abordado, o mesmo também é tratado pela Lei 4320/1964 e também pela Lei Complementar 101/2000, a chamada “Lei de Responsabilidade Fiscal”. Através da análise dos dados do Município pode-se obter resposta que consigam explicar satisfatoriamente as origens do problema de pesquisa, bem como soluções alcançáveis através da implementação de algumas medidas.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na atualidade, há uma crescente transferência de responsabilidades da União e dos Estados para os municípios, onerando as finanças dos Municípios, uma vez que as receitas acrescidas com a municipalização de determinadas obrigações não conseguem suportar os gastos mínimos gerados com os mesmos.

Além disso, em pequenos municípios como o de Coronel Bicaco, há uma dependência financeira muito grande das receitas provenientes de transferências constitucionais e legais, fato este que faz com que o Município fique totalmente a merce das ações promovidas pelo Governo Federal bem como do Estado do Rio Grande do Sul o que faz com que políticas públicas promovidas por estes governos, como as Desonerações Fiscais promovidas pelo Governo Federal, tenham efeitos extremamente danosos nas finanças do Município.

Ainda há para com os Municípios, uma demanda crescente de Serviços Públicos de qualidade, entre os quais destacam-se os Serviços de Educação e Saúde, em que cada vez mais os custos de manutenção tem comprometido fatias consideráveis dos Orçamentos Anuais. Além disso, há um comprometimento crescente dos recursos do Município com o pagamento dos vencimentos e vantagens dos servidores, o chamado Gasto com Pessoal, Gasto este que consome parcela extremamente considerável dos recursos do Município.

Frente a todos estes fatores o Município de Coronel Bicaco vem enfrentando muitas dificuldades para conseguir manter todos os serviços públicos disponíveis e de obrigação legal, aliados a preservação do equilíbrio financeiro, o que será estudado no decorrer deste trabalho.

4.1 MUNICIPALIZAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS

Exemplos claros da municipalização de Serviços Públicos anteriormente prestados pelo Estado do Rio Grande do Sul pelo Município de Coronel Bicaco, são a Municipalização dos Serviços de Fiscalização e Licenciamento Ambiental e também os Serviços de Fiscalização de Trânsito, ambos municipalizados respectivamente em 2010 e 2011 e que, como será detalhado no decorrer do trabalho, acabaram por gerar um aumento do comprometimento dos recursos públicos, uma vez que as Receitas geradas

não são capazes de suportar as Despesas geradas com a municipalização dos referidos serviços.

4.1.1 Fiscalização e Licenciamento Ambiental

A Municipalização da Fiscalização e do Licenciamento Ambiental do Município de Coronel Bicaco foi determinada pelas Leis Municipais 3108 de 23 de Março de 2010, 3173 de 03 de Agosto de 2010, em consonância com as Resoluções do Conselho Estadual do Meio Ambiente nº 102/2005, 167/2007 e 225/2009.

Os referidos dispositivos legais geraram para o Município a obrigação legal de proceder a Fiscalização das atividades de impacto ambiental, bem como o gerenciamento do licenciamento ambiental.

Para a operacionalização das atividades acima descritas, houve a criação do Departamento Municipal do Meio Ambiente e do Departamento de Fiscalização Ambiental, estes vinculados à Secretaria Municipal de Planejamento e Meio Ambiente, conforme determinado pela Lei Municipal 3108 de 23 de Março de 2010, bem como a criação das funções de Fiscal Ambiental e de Diretor de Fiscalização Ambiental, estas criadas através da Lei Municipal 3173 de 03 de Agosto de 2010, a qual prevê o desenvolvimento das respectivas funções por servidores efetivos do Município, sendo paga para os mesmos Gratificação por Exercício de Funções, no padrão do FG-5 para o Fiscal Ambiental e do Padrão FG-6 para o Diretor de Fiscalização Ambiental.

Ainda, para o cumprimento da fiscalização ambiental, o Município, adquiriu em 22 de Setembro de 2011, uma motocicleta nova, com valor de aquisição de R\$ 9.800,00 (nove mil e oitocentos reais), a qual foi designada para a utilização exclusiva nos serviços de fiscalização.

Quanto ao impacto nos gastos com pessoal gerados através da implementação dos respectivos serviços, a gratificação padrão FG-5 paga ao Fiscal Ambiental, no ano de 2010 correspondia à R\$ 499,60 (quatrocentos e noventa e nove reais e sessenta centavos), enquanto a gratificação padrão FG-6 paga ao Diretor de Fiscalização Ambiental correspondia na época à R\$ 662,73 (seiscentos e sessenta e dois reais e setenta e três centavos). Tais gratificações pagas mensalmente aos mesmos incidem também na gratificação natalina e também nas férias, bem como nas contribuições patronais de encargos sociais e dos benefícios assistenciais, como a Contribuição ao

Fundo de Previdência e ao IPERGS (Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul).

Em contraponto a isso, o município teve a autorização legal de poder cobrar taxas pela Emissão de Licenças Ambientais, as quais geraram algumas receitas para o Município, mas em valores bem inferiores aos gastos com os serviços implementados.

Nas tabelas e no gráfico abaixo pode ser verificados o comportamento anual das receitas e despesas vinculadas aos serviços de Fiscalização e Licenciamento Ambiental.

Tabela 1: Receitas com a Fiscalização e o Licenciamento Ambiental

Receitas	Valor Anual				
	2010	2011	2012	2013	2014
Taxa de Controle e Fisc. Ambiental	3.568,38	21.691,31	10.116,77	14.784,32	7.552,32
Remuneração de Depósitos	0,00	37,26	380,24	523,29	840,02
TOTAL	3.568,38	21.728,57	10.497,01	15.307,61	8.392,34

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Como pode-se verificar na Tabela acima, as receitas oriundas do execução dos Serviços de Fiscalização e Licenciamento Ambiental são baixas e, ao analisarmos a Tabela abaixo, podemos facilmente verificar que são incapazes de suportar as despesas geradas com os referidos serviços

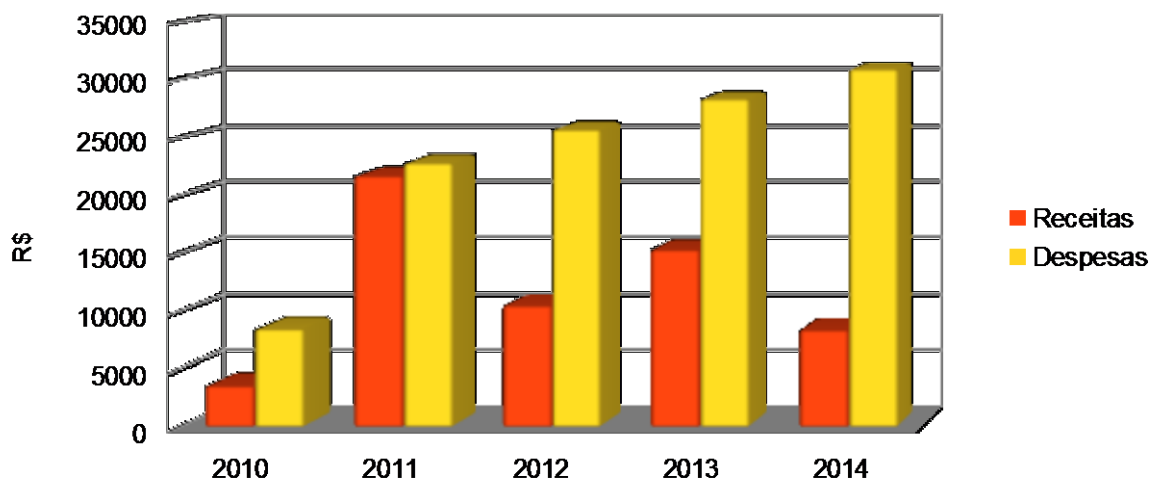
Tabela 2: Despesas com a Fiscalização e o Licenciamento Ambiental

Despesa	Valor Anual				
	2010	2011	2012	2013	2014
Salários	5.695,42	15.160,84	16.660,27	18.071,66	19.431,90
13º Salário	484,30	1.263,40	1.388,36	1.505,97	1.619,32
1/3 Férias	161,43	421,13	462,79	501,99	539,77
Total Vencimentos	6.341,15	16.845,37	18.511,42	20.079,62	21.590,99
IPERGS	527,12	1.402,38	1.541,07	1.671,63	1.797,45
SIMPS Patronal	697,53	1.852,99	2.387,97	2.753,42	3.065,92
SIMPS Amort. Passivo Atuarial	908,05	2.695,26	3.239,50	3.815,13	4.426,15
Total Encargos	2.132,70	5.950,63	7.168,54	8.240,18	9.289,52
TOTAL GERAL	8.473,85	22.796,00	25.679,96	28.319,80	30.880,51

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Pode-se então concluir que a Municipalização destes serviços acabaram onerando as finanças do Município de Coronel Bicaco desde a sua implantação, ocorrida no ano de 2010. O gráfico abaixo representa o comportamento das receitas e despesas durante o comportamento das receitas e despesas durante o período de 2010 à 2014.

Gráfico 1 – Receitas e Despesas Fiscalização e Licenciamento Ambiental



Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

O Gráfico acima consegue nos demonstrar o quão irrisórias são as receitas em comparação às despesas vinculadas a este serviço público ora municipalizado e nos dá a dimensão do tamanho do impacto financeiro que a referida municipalização causa anualmente ao Município de Coronel Bicaco.

4.1.2 Municipalização do Trânsito

A Municipalização do Trânsito foi determinada pela Lei Municipal 3098 de 16 de março de 2010, em consonância com a Resolução 296/08 do CONTRAN – Conselho Nacional de Trânsito.

A referida Lei Municipal, regulamentou no Município as obrigações constantes da Resolução do CONTRAN, a qual já em 2008 determinava aos municípios o exercício das atividades de elaboração de Engenharia de Tráfego, Fiscalização de Trânsito, Educação de Trânsito, Controle e Análise de Estatística.

Através desta Lei, o Município criou, para o exercício das atividades acima mencionadas, o Departamento Municipal Executivo de Trânsito bem como a JARI – Junta Administrativa de Recursos de Infração.

Em 31 de Janeiro de 2011, foi sancionada e Publicada a Lei Municipal 3258, a qual instituiu a função de Diretor Trânsito, função esta a ser desenvolvida por servidor público do quadro efetivo do Município de Coronel Bicaco, percebendo para o desempenho da

referida função Gratificação por Exercício de Função, de padrão equivalente ao FG-6, esta de valor de R\$ 720,36 (setecentos e vinte reais e trinta e seis centavos) na época.

Ainda, para a completa municipalização e para o atendimento das exigências legais, houve ainda a necessidade de colocação de placas sinalizadoras de trânsito, bem como a execução de projeto viário do perímetro urbano do município, ações estas executadas em 2012 e que tiveram um custo aproximado de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Em contrapartida aos serviços assumidos, o município desde então passou a ter o direito do recebimento de parte das multas de trânsito aplicadas no território municipal. A tabela abaixo apresenta as receitas e despesas relativas ao Serviço ora Municipalizado.

Tabela 3: Receitas Geradas da Cota-Parte da Multa de Trânsito

Receitas	Valor Anual			
	2011	2012	2013	2014
Cota-Parte da Multa de Trânsito	43,93	68,20	88,82	357,41
Remuneração de Depósitos	0,00	0,00	5,92	16,83
TOTAL	43,93	68,20	94,74	374,24

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Como pode-se verificar na tabela acima, as receitas derivadas da Municipalização dos Serviços Engenharia de Tráfego, Fiscalização de Trânsito, Educação de Trânsito, Controle e Análise de Estatística, desde a sua implantação por parte do Município, ocorrida no exercício de 2011, sempre teve receitas em volumes praticamente insignificantes, se formos comparar com as despesas necessárias à manutenção do referido serviço, o que pode ser verificado na tabela abaixo:

Tabela 4: Despesas Geradas com a Municipalização do Trânsito

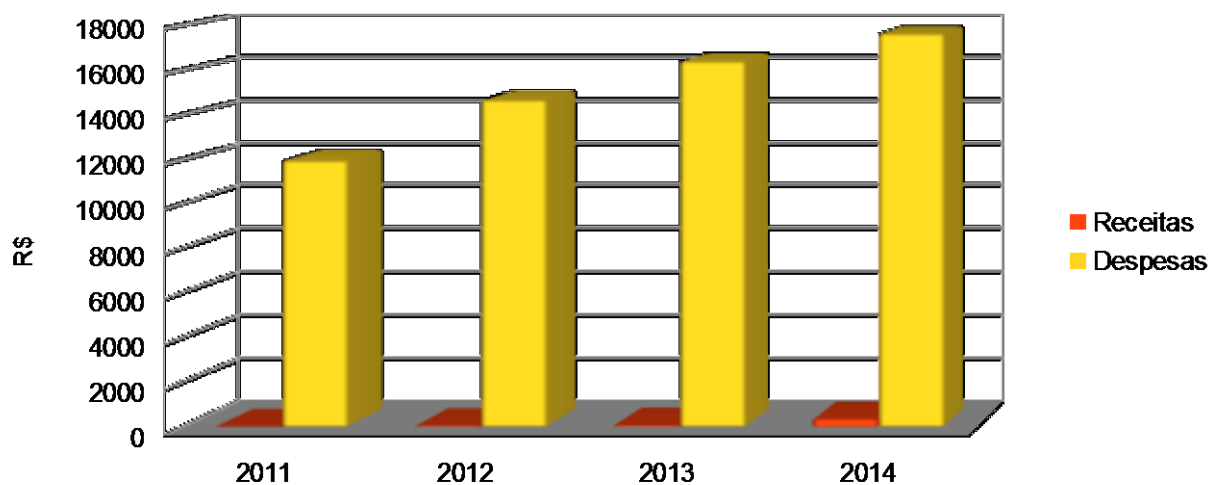
Despesas	Valor anual			
	2011	2012	2013	2014

Salários	7.923,94	9.499,23	10.303,97	11.079,54
13º Salário	660,33	791,60	858,66	923,29
1/3 de Férias	240,12	263,87	286,22	307,76
Total de Vencimentos	8.824,39	10.554,70	11.448,85	12.310,59
IPERGS	734,77	878,68	953,12	1.024,86
SIMPS Patronal	970,68	1.361,56	1.800,17	1.748,11
SIMPS Amort. Passivo Atuarial	1.411,90	1.847,07	2.175,28	2.523,67
Total de Encargos Sociais	3.117,35	4.087,31	4.928,57	5.296,64
TOTAL GERAL	11.941,74	14.642,01	16.377,42	17.607,23

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Ao analisar as tabelas acima das receitas e despesas vinculadas à Municipalização do Trânsito, podemos verificar que desde a suma implantação em 2011, até o exercício de 2014, durante todos estes anos as despesas sempre foram muito maiores que as receitas. O gráfico abaixo representa o comportamento das receitas e despesas durante o período de 2011 a 2014.

Gráfico 2 – Receitas e Despesas Vinculadas à Municipalização do Trânsito



Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Como pode-se verificar nos dados acima expostos, a Municipalização do Serviço de Engenharia de Tráfego, Fiscalização de Trânsito, Educação de Trânsito, Controle e Análise de Estatística, acabou, desde a sua implantação, ocorrida no ano de 2011 onerando as finanças do Município, uma vez que as receitas geradas são insignificantes em comparação às despesas, fato este que pode muito bem ser verificado no Gráfico apresentado acima.

4.2 DEPENDENCIA DAS TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

Outro grande problema enfrentado pelos municípios de pequeno porte como o de Coronel Bicaco, é a dependência financeira de transferências da União e do Estado.

No caso do Município acima, o baixo desenvolvimento industrial e comercial, aliados ao alto índice de desemprego e a dependência econômica do setor agropecuário, fazem com que o município tenha baixa receita própria da arrecadação direta de impostos e tributos e faz com que tenha elevadíssimo percentual de suas receitas derivadas das transferências correntes do Estado e da União.

Entre as principais receitas deste Município estão transferências correntes da União como o FPM – Fundo de Participação dos Municípios e o FUNDEB – Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica, e do Estado como o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, além de outras. Os valores e percentuais das Transferências Correntes em Relação à Receita Corrente Total podem ser verificados na tabela abaixo:

Tabela 5: % das Transferências Correntes na Receita Corrente Total

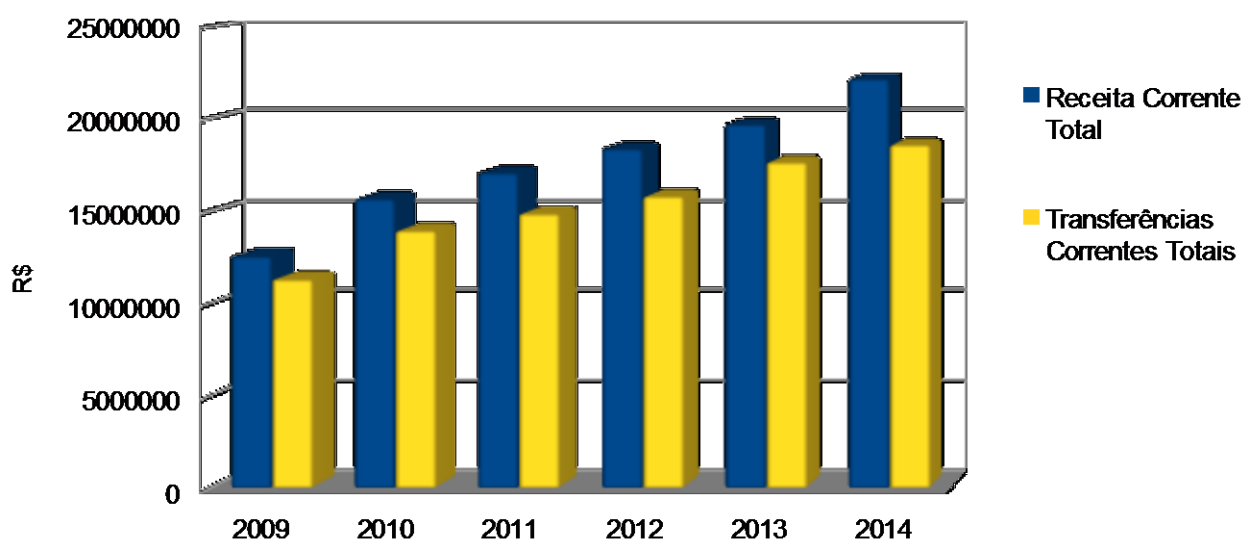
Ano	Receita Corrente Total	Transferências Correntes Totais	% Receita Corrente Total
2009	12.568.232,34	11.304.246,93	89,94%
2010	15.656.750,60	13.940.041,96	89,04%
2011	17.081.548,72	14.860.777,56	87,00%
2012	18.383.880,76	15.798.788,45	85,94%
2013	19.706.960,84	17.652.151,37	89,57%

2014	22.160.179,71	18.590.128,58	83,89%
------	---------------	---------------	--------

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Ao analisarmos a tabela acima, podemos perceber claramente que mais de 80% (oitenta por cento) da receita corrente total do Município depende única e exclusivamente de transferências correntes da União e do Estado. Tal situação pode ser mais bem visualizada através do gráfico abaixo:

Gráfico 3 – Receita Corrente Total X Transferências Correntes Totais



Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Como pode ser visualizado no gráfico acima, a imensa maioria das receitas correntes do município provém das transferências correntes, grupo de receitas em que se destacam às receitas do FPM, FUNDEB e ICMS. Na tabela abaixo podem ser visualizados os montantes das receitas acima citadas em comparação à Receita Corrente Líquida do Município.

Tabela 6: % de Participação do FPM, FUNDEB e ICMS na Rec. Corrente Líquida

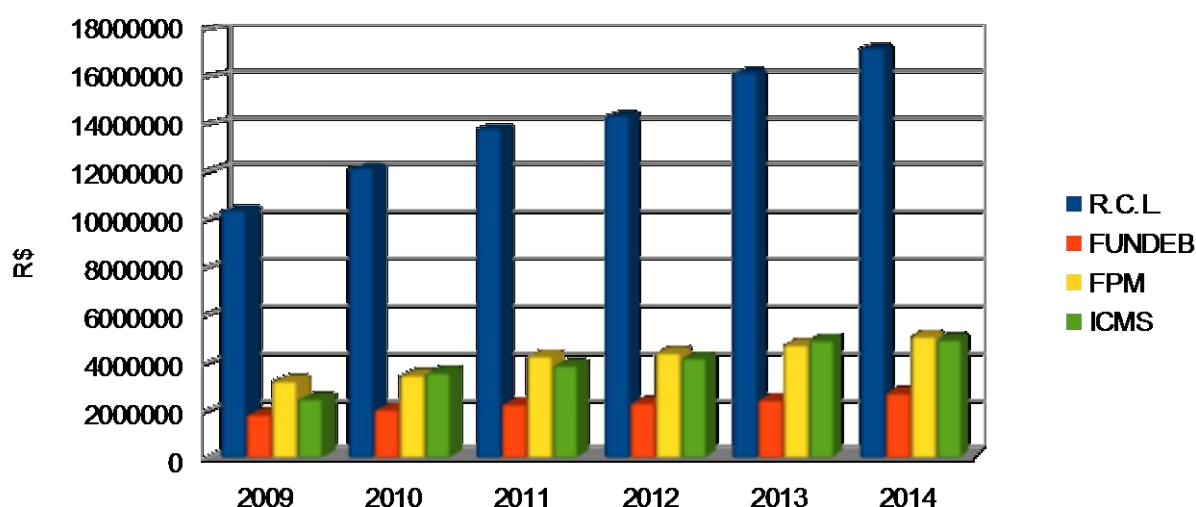
Ano	R.C.L.	FPM	% RCL	FUNDEB	% RCL	ICMS	% RCL
-----	--------	-----	-------	--------	-------	------	-------

2009	10.375.940,91	3.225.383,91	31,09%	1.824.906,03	17,59%	2.481.013,67	23,91%
2010	12.157.114,41	3.463.901,55	28,49%	2.030.878,48	16,71%	3.576.847,76	29,42%
2011	13.801.463,37	4.279.550,66	31,01%	2.262.215,90	16,39%	3.883.356,31	28,14%
2012	14.321.020,91	4.418.141,04	30,85%	2.303.324,19	16,08%	4.190.404,75	29,26%
2013	16.155.864,62	4.745.462,25	29,37%	2.431.578,13	15,05%	4.942.810,10	30,59%
2014	17.171.339,38	5.103.649,71	29,72%	2.708.283,27	15,77%	4.968.017,03	28,93%

Fontes: Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria do Tesouro Nacional e Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

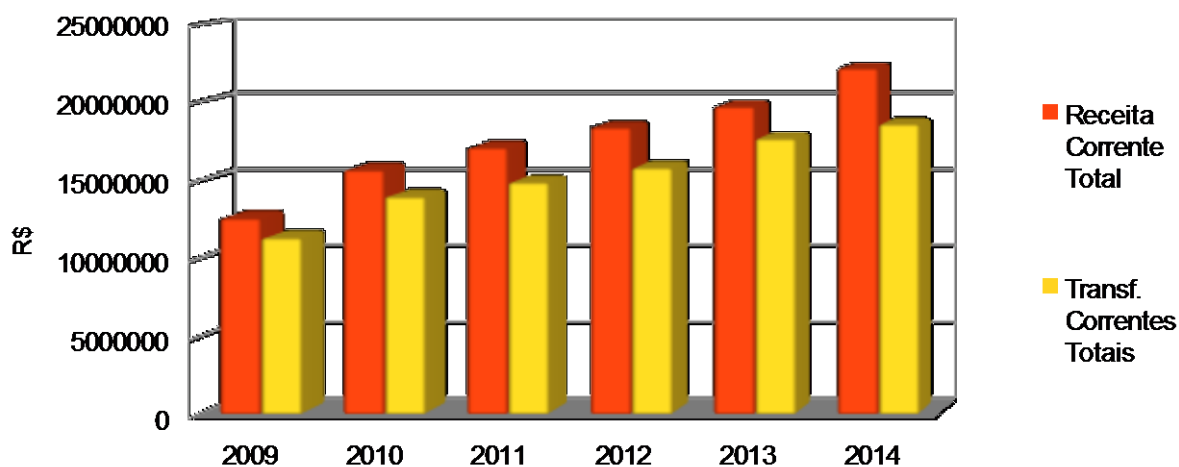
No gráfico abaixo, pode ser verificada a representatividade das Principais Transferências Correntes recebidas pelo Município, o FPM, o FUNDEB e o ICMS em relação à Receita Corrente Líquida.

Gráfico 4 – FPM, FUNDEB e ICMS em relação à Receita Corrente Líquida



Fontes: Elaborado pelo Autor com base nos dados da Secretaria da Fazenda e Tribunal de Contas do RS, e da Secretaria do Tesouro Nacional

Como pode-se perceber através dos dados apresentados, receitas como o FUNDEB, o FPM e o ICMS tem uma representatividade bastante relevante no montante da receita corrente líquida. O Gráfico abaixo demonstra a representatividade destas três receitas no montante da receita corrente líquida.

Gráfico 5 – Total FPM, FUNDEB e ICMS em relação à Receita corrente Líquida

aborado pelo Autor com base nos dados da Secretaria da Fazenda e Tribunal de Contas do RS, e da Secretaria do Tesouro Nacional

Ao analisar o gráfico acima, conseguimos visualizar facilmente o quão dependente das receitas do FPM, ICMS e FUNDEB o Município é, uma vez que a maior parte de sua receita corrente líquida é oriunda destas três receitas, fato este que comprova a alta dependência do Município quanto as receitas derivadas de transferências constitucionais e legais.

4.3 DISTRIBUIÇÃO DAS RECEITAS PELA UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS

Outra dificuldade enfrentada pelos Municípios e Estados - especialmente Municípios de pequeno porte como Coronel Bicaco - diz respeito à forma de repartição das receitas compartilhadas entre a União, Estados e Municípios, está prevista nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal de 1988, comumente chamado de “Pacto Federativo”.

O respectivo pacto regulamentou as limitações do poder de tributar de cada esfera administrativa bem como a forma como os impostos arrecadados conjuntamente são partilhados, gerando uma repartição injusta e incoerente, uma vez que a imensa maioria dos recursos arrecadados acaba ficando com a União.

Receitas como o FPE – Fundo de Participação dos Estados e o FPM – Fundo de Participação dos Municípios, estas compostas por uma série de impostos federais arrecadados e administrados pela Receita Federal do Brasil, como o IRPF – Imposto de

Renda da Pessoa Física, são repartidos pura e simplesmente de acordo com critérios populacionais, não levando em conta nada da participação de Estados e Municípios na arrecadação do referido bolo. Tal critério se revela um tanto quanto injusto, uma vez que Estados e Municípios que praticamente não contribuem, recebem o mesmo tratamento de outros amplamente produtivos e contributivos.

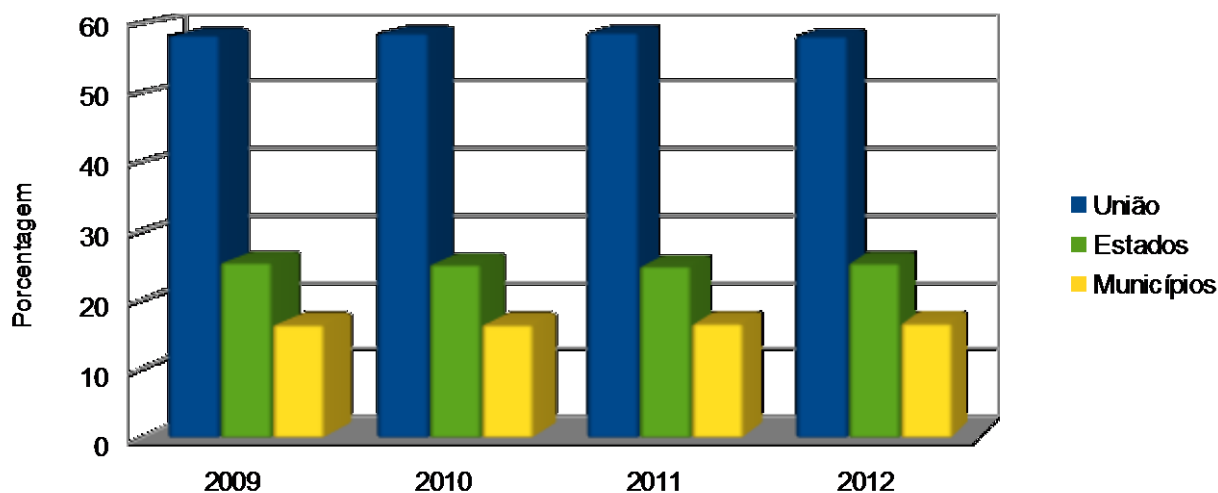
Em estudo elaborado pela CNM - Confederação Nacional dos Municípios, nos anos de 2009 a 2012, a União nunca concentrou menos de 58% (cinquenta e oito por cento) da receita total disponível, restando para Estados e Municípios repartirem entre si aproximadamente 42% (quarenta e dois por cento) do total da receita disponível. Abaixo podem ser verificados os percentuais de receitas recebidas pela União e as repartidas entre Estados e Municípios, no período de 2009 a 2012.

Tabela 7: Distribuição da Receita Total (Excluídas as Transferências Voluntárias)

Esfera / Ano	2009	2010	2011	2012
União	58,20%	58,50%	58,60%	58,10%
Estados	25,40%	25,10%	24,85%	25,30%
Municípios	16,40%	16,40%	16,55%	16,60%

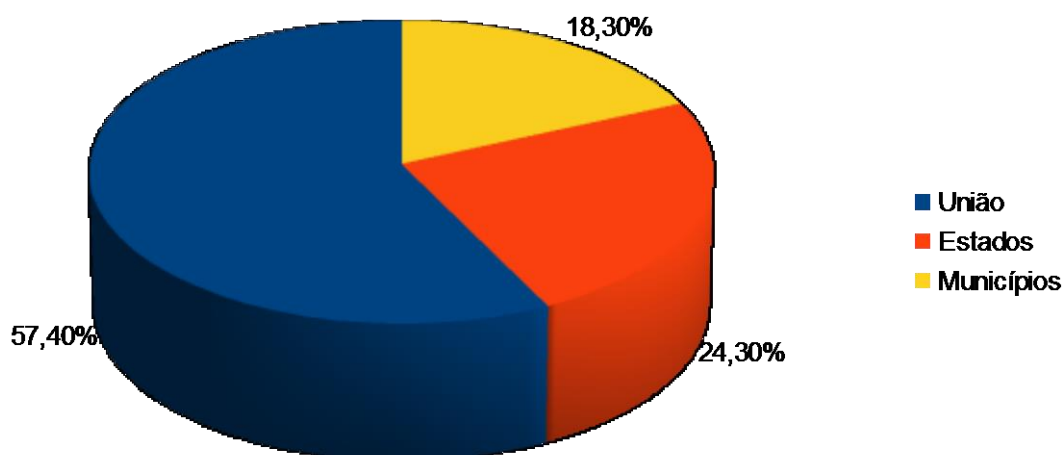
Fonte: CNM – Confederação Nacional de Municípios

Como pode ser verificado na tabela acima, a União, através da forma como atualmente as receitas são compartilhadas, acaba ficando com a imensa maioria dos recursos, cabendo à Estados e Municípios percentuais muito pequenos a serem recebidos, o que acaba comprometendo muito as finanças dos mesmos. Para melhor ilustrar, observemos o gráfico abaixo.

Gráfico 6 – Distribuição da Arrecadação por Esfera

Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados da CNM - Confederação Nacional de Municípios

Ainda, a respeito do referido assunto, no mês de março deste ano, o Governo do Estado do Rio Grande do Sul divulgou através do seu site, um material chamado “Caravana da Transparência”, em que divulga as principais dificuldades enfrentadas pelo seu governo, e em sua página 35 publica um gráfico chamado “Concentração do dinheiro em Brasília”, em que é explicitado o percentual da receita disponível por Esfera do ano de 2013, o qual reproduzimos abaixo.

Gráfico 7 – Concentração do Dinheiro em Brasília

Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados do Governo do Estado do Rio Grande do

Como se pode verificar, a receita da arrecadação de impostos está muito concentrada na União, ficando Estados e Municípios com percentuais muito baixos do total da arrecadação.

4.4 DESONERAÇÕES FISCAIS

Outra dificuldade enfrentada pelo Município de Coronel Bicaco diz respeito às desonerações fiscais promovidas pelo Governo Federal relativa a Impostos Federais como o IPI – Imposto de Produtos Industrializados e também a CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, estas ocorridas a partir do ano de 2009, através de diversos decretos publicados pelo Governo Federal.

As desonerações no IPI acabaram afetando negativamente o FPE – Fundo de Participação dos Estados e o FPM – Fundo de Participação dos Municípios, uma vez que o mesmo é um dos impostos que compõem os respectivos fundos.

As desonerações na CIDE afetaram negativamente o repasse do percentual de 29% (vinte e nove por cento) de seu total aos Estados, segundo critérios de distribuição que levam em consideração a Extensão da Malha Viária existente em cada Estado, consumo no estado dos combustíveis que têm incidência da CIDE e a população do ente federativo.

Dos valores da CIDE repassados aos Estados, 25% (vinte e cinco por cento), são transferidos aos Municípios, segundo critérios de distribuição que levam em consideração o Índice de Participação do Município no FPM e também a População do Município.

Os valores repassados aos Estados e Municípios referentes à CIDE, devem ser utilizados única e exclusivamente no financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Em relação ao FPM, 20 (vinte por cento) dos valores repassados e retido para a composição do Fundo da Educação Básica, 5% (cinco por cento) devem ser vinculados à MDE – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, 15% (quinze por cento) vinculados à ASPS – Ações e Serviços Públicos em Saúde e os 60% (sessenta por cento) restantes, recursos de livre utilização pelo Município.

O impacto das desonerações do IPI no período de 2009 a 2014 no Município de Coronel Bicaco podem ser visualizados na tabela abaixo.

Tabela 8: Impacto da Desoneração do IPI na Receita de Coronel Bicaco

Receita	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Total
FPM	117.848	33.748	79.473	180.634	245.446	151.014	808.163
IPI-Exp.	16.444	5.331	11.411	19.930	26.326	16.198	95.640
Total	134.292	39.079	90.884	200.564	271.772	167.212	903.803

Fonte: CNM – Confederação Nacional de Municípios

Com relação à CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico houveram desonerações da referida transferência desde o ano de 2009, no entanto não há ainda a disposição um levantamento apurado dos valores que foram deixados de arrecadar pela União e dos consequentes repasses que Estados e Municípios deixaram de receber. A Tabela abaixo demonstra o montante das arrecadações anuais da CIDE no Período de 2009 à 2014.

Tabela 9: Repasses da CIDE no Período 2009 à 2014

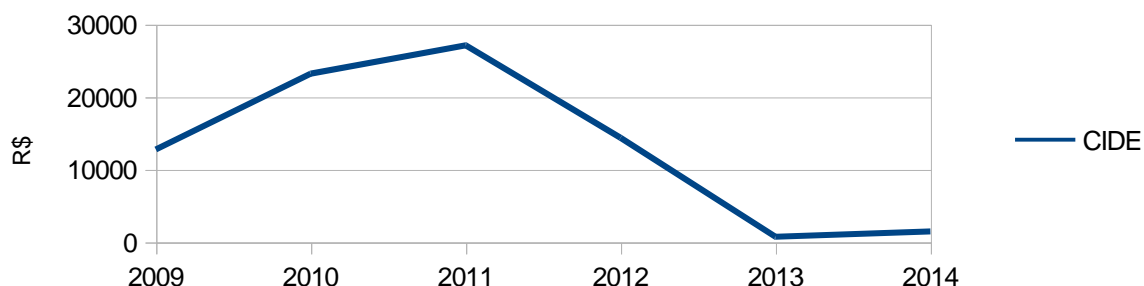
Ano					
2009	2010	2011	2012	2013	2014

R\$ 12.762,89	R\$ 23.208,77	R\$ 27.112,38	R\$ 14.363,42	R\$ 722,25	R\$ 1.461,67
---------------	---------------	---------------	---------------	------------	--------------

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Como observado na tabela abaixo, as desonerações promovidas pelo Governo Federal comprometeram a Arrecadação da CIDE no Município a partir do ano de 2012, tendo uma queda tão grande nos anos de 2013 e 2014 que a fez praticamente deixar de existir, tamanha a representatividade dos valores recebidos. O Gráfico abaixo demonstra

Gráfico 8 – Repasses Anuais da CIDE



Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados da Secretaria do Tesouro Nacional essa variação.

O Gráfico acima demonstra o comportamento da receita e o impacto gerado pelas desonerações do Governo Federal, especialmente nos anos de 2013 e 2014.

Como se pode perceber, o Município de Coronel Bicaco no período de 2009 a 2014 teve várias receitas que tiveram um forte impacto ocasionado pelas desonerações fiscais promovidas pelo Governo Federal, ainda que, não há um estudo elaborado a respeito das perdas reais ocasionadas também no FUNDEB, uma vez que o mesmo é composto por partes de várias receitas, entre elas o FPE – Fundo de Participação dos Estados e o FPM – Fundo de Participação dos Municípios, tal fundo certamente teve uma redução nos seus montantes, o que ocasionou um repasse menor a Estados e Municípios.

4.5 GASTOS COM PESSOAL

Outra Dificuldade enfrentada pelo Município de Coronel Bicaco diz respeito aos gastos com pessoal, o qual, nos últimos anos, através da concessão dos reajustes,

sempre acima da inflação, e da concessão das vantagens e adicionais previstos no Plano de Carreira dos Servidores Públicos, tem mantido os gastos em percentuais bastante consideráveis da Receita Corrente Líquida, comprometendo boa parte dos recursos do Município e contribuindo fortemente para a diminuição da capacidade própria de investimento e também para o aumento do endividamento de curto prazo do município.

4.5.1 Reajustes Salariais Concedidos

Considerando a questão das despesas com pessoal, podemos verificar os impactos gerados através dos reajustes concedidos aos servidores nos últimos anos, estes sempre em percentuais acima dos índices de inflação, como se pode verificar na tabela abaixo:

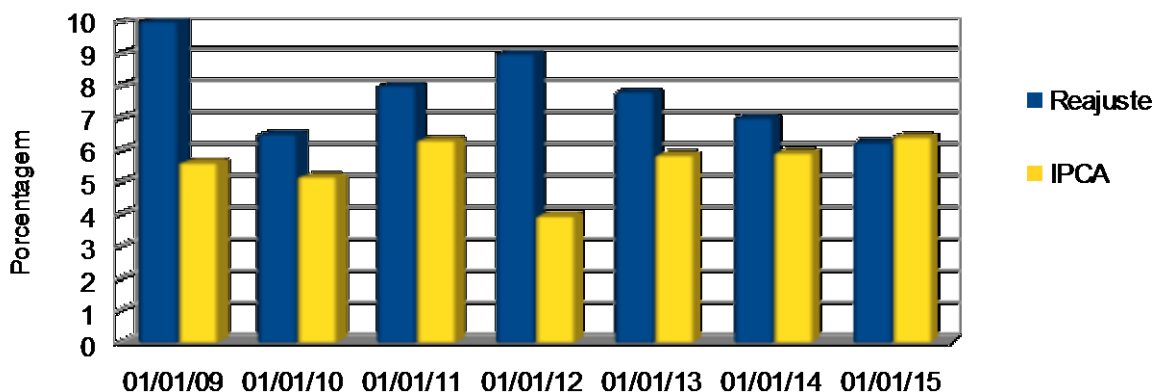
Tabela 10: Reajustes Salariais em Comparação à inflação

Data do Reajuste	Percentual do Reajuste	Inflação acumulada IPCA
01/04/2009	10,0000%	5,6072%
01/04/2010	6,5000%	5,1664%
01/04/2011	8,0000%	6,2990%
01/01/2012	9,0000%	3,9500%
01/01/2013	7,8100%	5,8386%
01/01/2014	7,0000%	5,9108%
01/01/2015	6,2283%	6,4076%
Total do Período	54,5383%	39,1796%

Fonte: Base da Legislação Municipal de Coronel Bicaco e IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

O Gráfico apresentado abaixo demonstra claramente o comportamento dos reajustes anuais concedidos e a inflação acumulada calculada pelo IPCA – Índice de Preços ao Consumidor Amplo, Índice este calculado mensalmente pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

Gráfico 9 – Reajustes Anuais Comparados à inflação Calculada pelo IPCA



Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados Legislação Municipal de Coronel Bicaco e IBGE

4.5.2 Vantagens dos Servidores Públicos Municipais

Outro fator que está contribuindo para a manutenção dos gastos com pessoal em percentuais elevados em relação à Receita Corrente Líquida é o crescimento vegetativo da folha de pagamento provocado pelas vantagens e adicionais que os servidores têm direito, previstos pelo Plano de Carreira dos Servidores Públicos de Coronel Bicaco.

O mesmo prevê a concessão aos servidores efetivos, de diversas vantagens e adicionais, entre os quais podemos citar os seguintes:

- Anuênio de 1% (um por cento), calculado sobre o vencimento básico;
- Prêmio Assiduidade, pago a cada 05 (cinco) anos a todos os servidores que no período de aquisição não tiveram faltas injustificadas, de valor equivalente ao vencimento básico;
- Adicionais de Tempo de Serviço de 15 (quinze) e 25 (vinte e cinco) anos de serviço, pago não cumulativamente, nos percentuais de 15% (quinze por cento) e 25% (vinte e cinco por cento) do vencimento básico.

Além destas vantagens mencionadas acima, há ainda a concessão de mudanças de classe e de níveis aos servidores, conforme pode ser visualizado nas tabelas abaixo:

Tabela 11: Plano de Carreira do Magistério

Classes	Níveis			
	1	2	3	4
A	1,00	1,39	1,52	1,73
B	1,10	1,53	1,67	1,91
C	1,21	1,68	1,83	2,10
D	1,32	1,84	2,01	2,31
E	1,43	2,02	2,21	2,54
F	1,54	2,22	2,43	2,79

Fonte: Lei Municipal 1538/2002.

Os níveis são atribuídos aos professores segundo a sua escolaridade, onde o Nível 1 são os professores com Ensino Médio e Habilitação para o Magistério, Nível 2 para os professores com curso superior em licenciatura plena, Nível 3 para os professores com curso de especialização ou pós-graduação de duração mínima de 360 (trezentos e sessenta) horas/aula e correlação com o curso superior concluído ou pedagogia e, Nível 4 para os professores com mestrado ou doutorado com duração mínima de 360 (trezentos e sessenta) horas/aula e correlação com o curso superior concluído ou pedagogia.

As classes são enquadradas aos professores segundo o tempo de serviço, onde a classe A é a classe inicial, e a progressão nas classes segue a seguinte ordem: progressão para a classe B após 06 (seis) anos, para a classe C após 12 (doze) anos, para a classe D após 18 (dezoito) anos, para a classe E após 25 (vinte e cinco) anos e para a classe F após 30 (trinta) anos de serviço.

Para os demais servidores, não há a previsão legal de troca de níveis, uma vez que os salários já são classificados segundo padrões de vencimentos, os quais obedecem a critérios de qualificação bem como complexidade do trabalho a ser desenvolvido, porém

também para estes servidores há a progressão de classes, as quais seguem a tabela abaixo:

Tabela 12: Plano de Carreira dos Demais Servidores Públicos Municipais

Classe	A	B	C	D	E
Coeficiente	1,00	1,15	1,32	1,52	1,75

Fonte: Lei Municipal 1543/2001.

A Classe A é a classe inicial dos servidores públicos, ou seja, o coeficiente multiplicador para o cálculo do salário inicial, sendo a progressão para as classes seguintes efetuada da seguinte forma: para a classe B 06 (seis) anos de serviço, para a classe C 12 (doze) anos de serviço, para a classe D 17 (dezessete) anos de serviço e para a Classe E 22 (vinte e dois) anos de serviço.

Como se pode verificar, o plano de carreira dos servidores públicos, tanto os profissionais do magistério quanto os demais, é bastante vantajoso aos servidores, possibilitando aos mesmos um crescimento salarial considerável, o que por si só já proporciona um crescimento vegetativo da folha em percentuais bastante consideráveis.

4.5.3 Obrigações Patronais

Além das dificuldades enfrentadas pelo Município de Coronel Bicaco relativos ao crescimento vegetativo da folha de pagamento e o cumprimento de todas as obrigações legais previstas pelo Plano de Carreira dos Servidores, há ainda um grande problema relativo às obrigações patronais do Município para com o SIMPS – Sistema Municipal de Previdência Social, o qual é o Fundo onde são depositadas as contribuições dos servidores bem como as patronais e de onde são feitos os pagamentos de todos os benefícios previdenciários, entre eles as aposentadorias, pensões, auxílios doença e reclusão, salário família e maternidade.

O respectivo SIMPS foi criado em 17 de Agosto de 1999, através da Lei Municipal 1356, a qual criou e estruturou o referido sistema, porém, por falta de regulamentação, no período compreendido entre Outubro/1991 e Julho/1999, não houve por parte do

Município a retenção das contribuições dos servidores, nem tão pouco o recolhimento de contribuições patronais ao respectivo fundo, o que ocasionou em um Passivo Atuarial, ou seja, uma dívida do Município para com o referido fundo, o qual segundo o Cálculo Atuarial Publicado em Maio/2014 era de R\$ 24.607.495,87 (vinte e quatro milhões seiscientos e sete mil quatrocentos e noventa e cinco reais e oitenta e sete centavos), o qual está sendo paga pelo município e continuará até o ano de 2043, através do recolhimento de contribuição para amortização do passivo atuarial, fato que também tem pesado bastante no orçamento municipal.

Na tabela abaixo, estão descritas as alíquotas patronais e de amortização do passivo atuarial pagas pelo município desde o ano de 2009, a qual comprova o crescimento das contribuições patronais pagas pelo município.

Tabela 13: Alíquotas Patronais de Contribuição ao SIMPS

Data Vigência	Alíquota Patronal	Amortização Passivo Atuarial	Alíquota Patronal Total	Variação
01/01/2009	11,00%	8,39%	19,39%	-
01/01/2010	11,00%	14,32%	25,32%	30,58%
01/01/2011	11,00%	16,00%	27,00%	6,64%
01/01/2012	12,90%	17,50%	30,40%	12,59%
01/01/2013	12,90%	19,00%	31,90%	4,93%
01/06/2013	14,20%	19,00%	33,20%	4,08%
01/01/2014	14,20%	20,50%	34,70%	4,52%
01/01/2015	15,70%	22,00%	37,70%	8,65%

Fonte: Base da Legislação do Município de Coronel Bicaco

Como pode-se verificar na tabela acima, os gastos com contribuições patronais pagas ao Regime Próprio de Previdência Social, No período compreendido entre 2009 e 2015 tiveram uma elevação de aproximadamente 94,43% (noventa e quatro vírgula quarenta e três por cento), fato que também tem levado uma quantia significativa dos recursos do município, fazendo atualmente com que o município tenha um gasto de

37,70% de contribuição patronal total, incidente sobre os vencimentos de todos os servidores concursados do Município.

4.5.4 Gastos Anuais com Pessoal

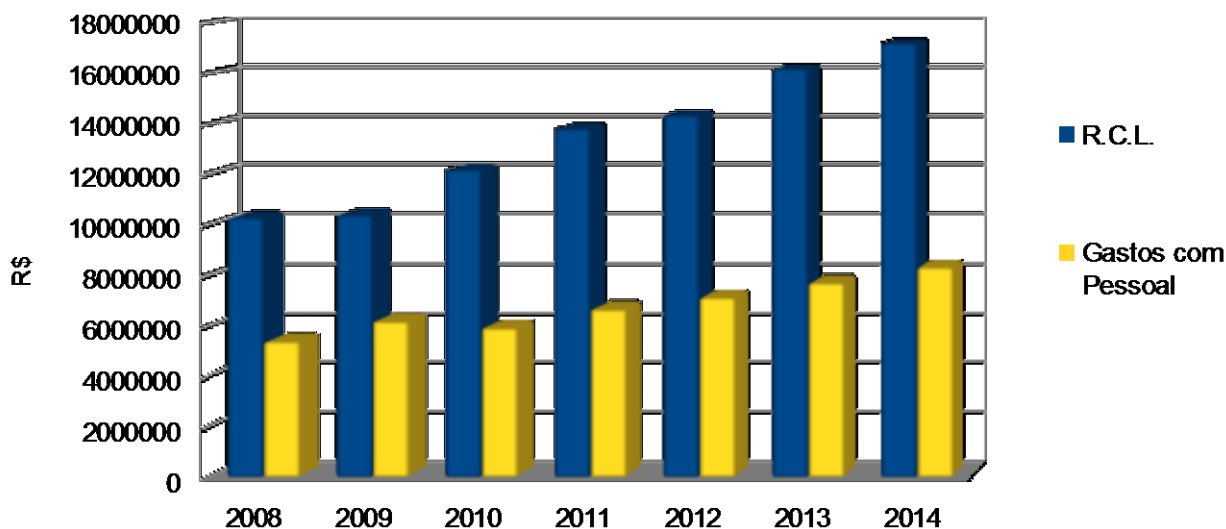
Considerando os exposto no texto e todas as dificuldades enfrentadas pelo Município de Coronel Bicaco, no que diz respeito aos gastos com pessoal, apresentamos na tabela abaixo os valores anuais de Gastos com Pessoal, a Receita Corrente Líquida e o percentual da mesma comprometido com os gastos com pessoal.

Tabela 14: Gastos com Pessoal Comparados à Receita Corrente Líquida

Ano	Receita Corrente Líquida	Gastos com Pessoal	% R.C.L.
2008	10.263.764,16	5.363.453,57	52,26%
2009	10.375.940,91	6.171.156,15	59,48%
2010	12.157.114,41	5.909.582,29	48,61%
2011	13.801.463,37	6.637.839,93	48,10%
2012	14.321.020,91	7.099.965,85	49,58%
2013	16.155.864,62	7.685.557,88	47,57%
2014	17.171.339,38	8.309.048,91	48,39%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Ao analisarmos os dados do gasto com pessoal do Município ao longo dos últimos anos, percebe-se claramente que em todos os anos, praticamente metade da Receita Corrente Líquida do Município é comprometida com gastos com Pessoal, em alguns anos se aproximando e em outros até ultrapassando o Limite Legal de 54% (cinquenta e quatro por cento) da Receita Corrente Líquida. O Gráfico abaixo exemplifica de uma forma mais condensada o comportamento dos gastos com pessoal nos últimos anos.

Gráfico 10 – Gastos com Pessoal e Receita Corrente Líquida

Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Como pode verificar-se no gráfico acima, desde 2008 até o ano de 2014, em praticamente todos os anos, aproximadamente 50% (cinquenta por cento) da receita corrente líquida esteve comprometida com os gastos com pessoal, sendo que no ano de 2009, ano em que as desonerações fiscais do IPI em conjunto com uma série de fatores de origens econômicas provocaram uma forte queda na arrecadação municipal, ano este em que aproximadamente 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida do Município esteve comprometida com gastos com pessoal.

4.6 GASTOS COM EDUCAÇÃO E SAÚDE

Uma das maiores dificuldades enfrentadas pelo Município de Coronel Bicaco nos últimos anos diz respeito aos gastos mínimos com Educação e Saúde, estes determinados pela Constituição da República Federativa do Brasil e que obrigam os Municípios a Aplicarem um Mínimo de respectivamente 25% (vinte e cinco por cento) e 15% (quinze por cento) da receita arrecadada com Impostos e Transferências Constitucionais, fato este que, pela alta demanda de recursos tem feito com que o Município aplique sempre percentuais acima do mínimo exposto acima. No decorrer do texto explicitaremos a aplicação de recursos do Município de Coronel Bicaco em Educação e Saúde no período 2009 à 2014.

4.6.1 Gastos com Educação

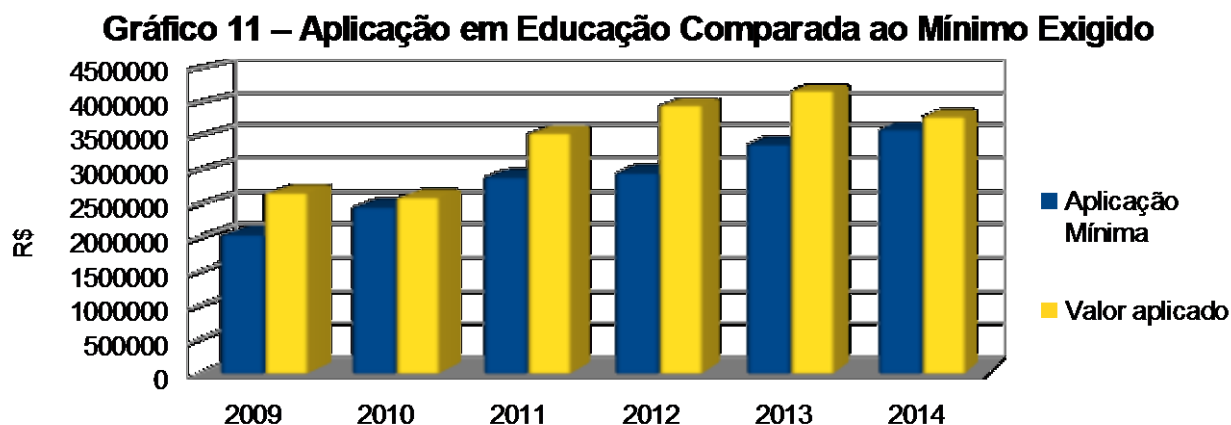
O Município de Coronel Bicaco os últimos anos vem aplicando com Educação valores sempre relativamente maiores que o Índice Mínimo de Aplicação determinado pela Constituição, fato este motivado pela alta demanda de recursos financeiros para atendimento dos serviços de educação e que tem comprometido anualmente um valor considerável de recursos que poderiam ser aplicados em outras áreas da administração municipal, contribuindo com as dificuldades enfrentadas pelo Município. A Tabela abaixo apresenta os dados da aplicação em Educação, no período 2009 à 2014.

Tabela 15: Impostos e Transferências Constitucionais, Gasto Mínimo e Valores Aplicados em Educação

Ano	Impostos e Transf. Constitucionais	Aplic. Mínima	R\$ Aplicado	% Aplicado
2009	8.205.085,97	2.051.271,49	2.662.996,55	32,46%
2010	9.814.952,08	2.453.738,02	2.598.170,43	26,47%
2011	11.567.573,67	2.891.893,42	3.542.277,92	30,62%
2012	11.833.266,05	2.958.316,51	3.952.272,68	33,40%
2013	13.508.124,34	3.377.031,09	4.163.538,02	30,82%
2014	14.377.205,40	3.594.301,35	3.781.114,47	26,30%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Os números da tabela acima demonstram que o Município tem aplicado nos últimos anos sempre valores acima do Mínimo Constitucional a ser aplicado em Educação. O Gráfico abaixo demonstra o comportamento dos Gastos com Educação em comparação ao Mínimo a ser aplicado.



Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

No período acima o Município de aplicou um valor acima do gasto mínimo constitucional em Educação equivalente em média à 4,12% (quatro vírgula doze por cento) da Receita Corrente Líquida. A tabela abaixo demonstra a aplicação excedente em Educação em comparação à Receita Corrente Líquida.

Tabela 16: Gasto Excedente em Educação Comparado a Rec. Corrente Líquida

Ano	Gasto Exced. Educação	Rec. Corr. Líq.	% da Rec. Corr. Líq.
2009	611.725,06	10.375.940,91	5,90%
2010	144.432,41	12.157.114,41	1,19%
2011	650.384,50	13.801.463,37	4,71%
2012	993.956,17	14.321.020,91	6,94%
2013	786.506,94	16.155.864,62	4,87%
2014	186.813,12	17.171.339,38	1,09%
Excedente Médio Aplicado em Educação			4,12%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Os dados acima comprovam que o Município de Coronel Bicaco tem aplicado valores excedentes em Educação consideráveis em relação à Receita Corrente Líquida, valores estes que poderiam ter sido aplicados em outras áreas da Administração Municipal, fato este que contribui com as dificuldades financeiras enfrentadas pelo Município nos últimos anos.

4.6.2 Gastos em Saúde

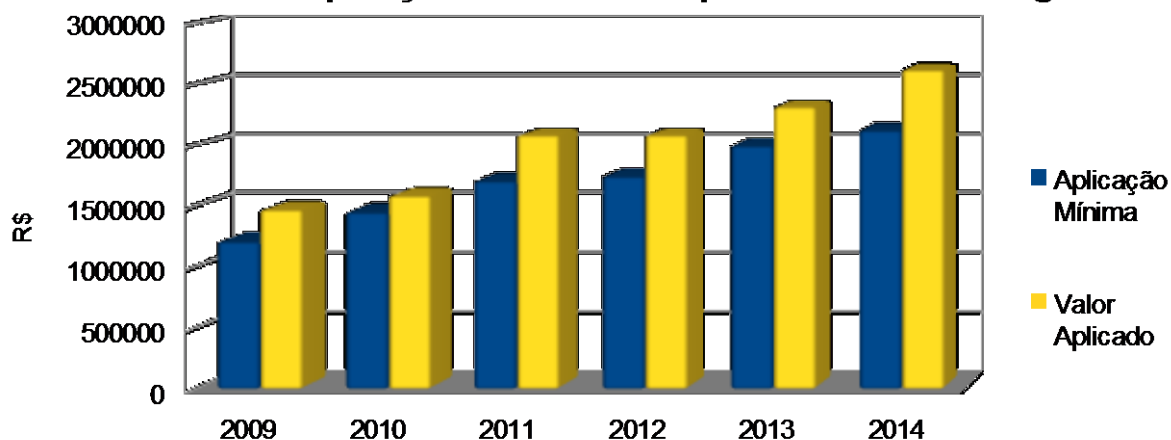
Em relação aos Gastos em Saúde, o Município tem aplicado nos últimos anos valores sempre acima do Limite Mínimo Constitucional de 15% (quinze por cento) da Receita da Arrecadação de Impostos e Transferências Constitucionais, como pode ser verificado na Tabela abaixo.

Tabela 17: Arrecadação de Impostos e Transferências Constitucionais, Gasto Mínimo e Valores Aplicados na Educação

Ano	Impostos e Transferências Constitucionais	Aplicação Mínima	Valor Aplicado	Percentual Aplicado
2009	8.035.721,76	1.205.358,26	1.464.223,65	18,22%
2010	9.635.619,01	1.445.342,85	1.581.815,89	16,42%
2011	11.343.123,72	1.701.468,56	2.075.272,81	18,30%
2012	11.601.085,68	1.740.162,85	2.074.433,85	17,88%
2013	13.258.705,10	1.988.805,77	2.308.116,45	17,41%
2013	14.109.102,41	2.116.365,36	2.612.453,55	18,52%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Os números da tabela acima demonstram que o Município tem aplicado nos últimos anos sempre valores acima do Mínimo Constitucional a ser aplicado em Saúde. O Gráfico abaixo demonstra o comportamento dos Gastos com Saúde em comparação ao Mínimo a ser aplicado.

Gráfico 12 – Aplicação em Saúde Comparada ao Mínimo Exigido

Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

No período acima o Município de aplicou um valor acima do gasto mínimo constitucional em Educação equivalente em média à 4,43% (quatro vírgula quarenta e três por cento) da Receita Corrente Líquida. A tabela abaixo demonstra a aplicação excedente em Educação em comparação à Receita Corrente Líquida.

Tabela 18: Gasto Excedente em Saúde Comparado à Rec. Corrente Líquida

Ano	Gasto Exced. Saúde	Rec. Corr. Líq.	% da Rec. Corr. Líq.
2009	258.865,39	10.375.940,91	2,49%
2010	136.473,04	12.157.114,41	1,12%
2011	373.804,25	13.801.463,37	2,71%
2012	334.271,00	14.321.020,91	2,33%
2013	319.410,69	16.155.864,62	1,98%
2014	496.088,19	17.171.339,38	2,89%
Excedente Médio Aplicado em Saúde			2,25%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Os dados acima comprovam que o Município de Coronel Bicaco tem aplicado valores excedentes em Saúde consideráveis em relação à Receita Corrente Líquida,

valores estes que poderiam ter sido aplicados em outras áreas da Administração Municipal, fato este que também contribui muito com as dificuldades financeiras enfrentadas pelo Município nos últimos anos.

4.7 ENDIVIDAMENTO

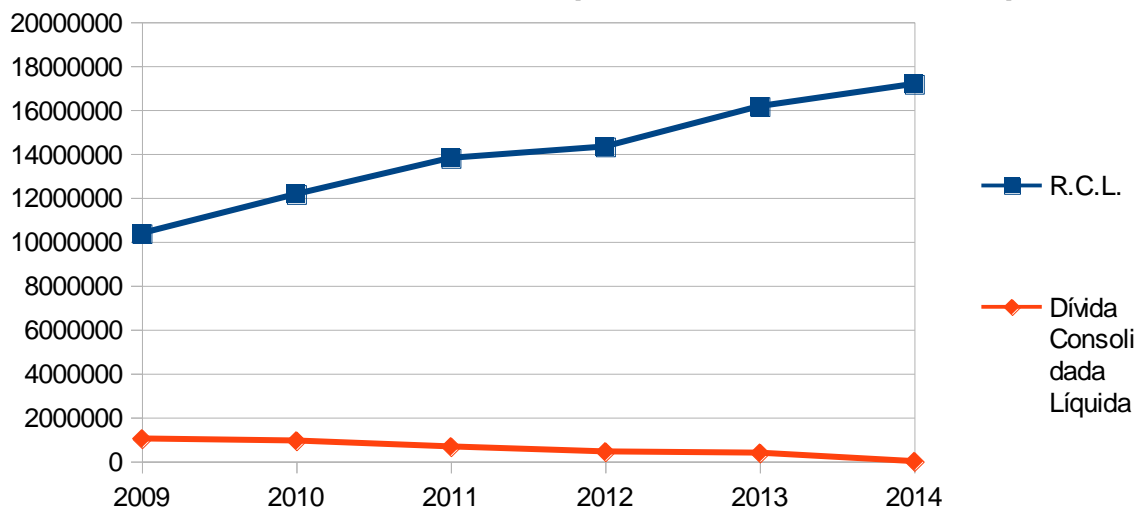
No período de 2009 à 2014, em decorrência das diversas dificuldades enfrentadas pelo Município de Coronel Bicaco, temos verificado duas situações distintas no que se refere a situação financeira do referido Município. Embora o Município venha enfrentando inúmeras dificuldades financeiras, conseguiu no período acima citado diminuir gradativamente a sua Dívida Consolidada Líquida. O comportamento da Dívida Consolidada Líquida e sua representatividade em relação à Receita Corrente Líquida (R.C.L.), pode ser verificado na tabela abaixo:

Tabela 19: Dívida Consolidada Líquida do Município de Coronel Bicaco

Ano	R.C.L.	Dívida Consolidada Líquida		
		R\$	% S/ R.C.L.	Evolução %
2009	10.375.940,91	1.030.599,27	9,93%	-
2010	12.157.194,41	938.881,61	7,72%	-2,21%
2011	13.801.463,37	671.275,56	4,86%	-2,86%
2012	14.321.020,91	442.555,04	3,09%	-1,77%
2013	16.155.864,62	384.807,14	2,38%	-1,02%
2014	17.171.339,38	0,00	0,00%	-2,07%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Como pode-se verificar na tabela acima, houve no referido período o crescimento bastante relevante da Receita Corrente Líquida, acompanhado da diminuição da Dívida Consolidada Líquida, o que pode ser visualizado no gráfico abaixo:

Gráfico 13 - Dívida Consolidada Líquida X Receita Corrente Líquida

Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

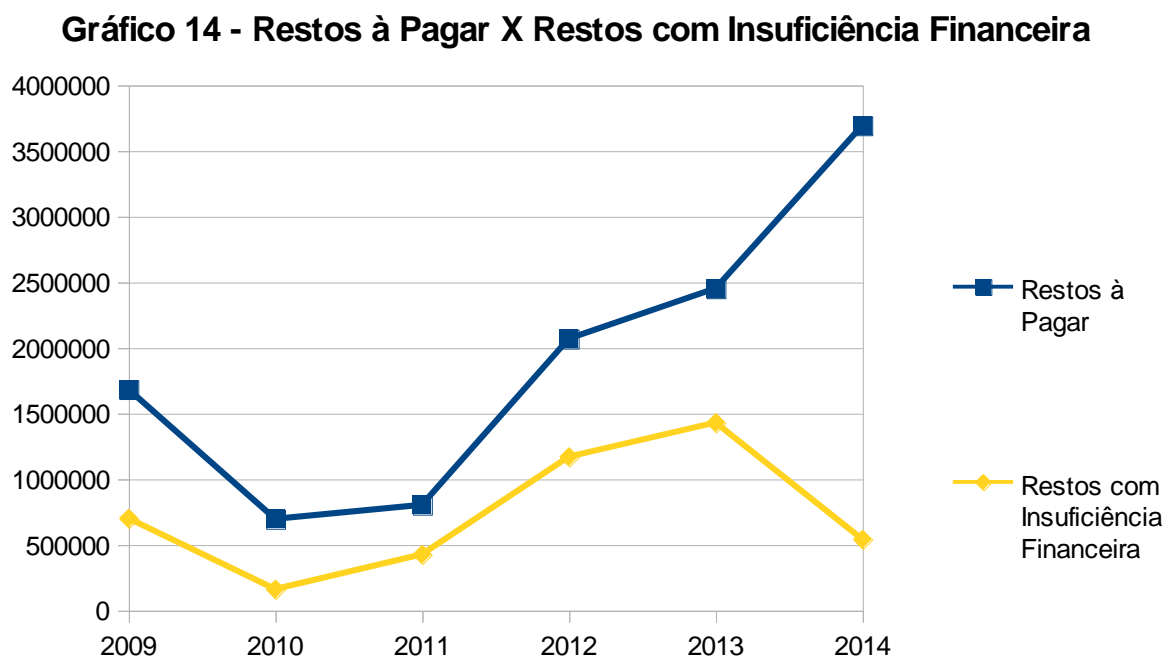
Outra situação que pode ser verificada no período acima descrito, é a existência de Restos à Pagar com Insuficiência Financeira, os Restos à Pagar existentes em cada exercício sem a devida disponibilidade financeira necessária ao pagamento dos devidos restos. O montante de restos à pagar anual do período acima, bem como o montante de restos com insuficiência financeira pode ser verificado na tabela abaixo:

Tabela 20: Restos à Pagar e Restos com Insuficiência Financeira

Exercício	Total Restos a Pagar	Evolução %	Insuficiência Financeira	
			Restos	% S/Total RP
2009	1.684.347,22	202,45%	701.065,80	41,62%
2010	696.569,37	-58,64%	161.800,87	23,23%
2011	803.894,08	15,41%	426.730,64	53,08%
2012	2.068.781,52	157,35%	1.169.923,49	56,55%
2013	2.452.361,86	18,54%	1.430.388,74	58,33%
2014	3.692.828,84	50,58%	541.448,68	14,66%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Como pode-se observar na tabela acima, desde 2009 o Município de Coronel Bicaco vem apresentando um considerável montante de Restos à Pagar, bem como de Restos à Pagar com Insuficiência Financeira, fato que pode ser melhor visualizado no gráfico abaixo:



Fonte: Elaborado pelo Autor com base nos dados do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Como pode-se verificar no gráfico acima, no período descrito, durante todos os anos exceto o de 2014, houve um significativo montante de Restos à Pagar com Insuficiência Financeira, o que nos permite perceber o quão significantes estão sendo todos os fatores de dificuldade anteriormente estudados e o quanto isto tem um impacto negativo nas finanças do Município, colaborando para a existência de Restos à Pagar com Insuficiência Financeira e o não atingimento de todos os requisitos da Lei Complementar 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após efetuar a análise de todos os dados coletados do Município de Coronel Bicaco, referentes a receitas e despesas do período de 2009 a 2014, bem como as geradas através da Municipalização da Prestação de Serviços Públicos anteriormente prestados pelo Estado do Rio Grande do Sul, pode-se verificar que todos os fatos descritos no decorrer do trabalho, têm ligação estrita e direta com o problema.

Afinal, todas as dificuldades enfrentadas pelo município, seja em relação ao aumento de despesas decorrentes da Municipalização de Serviços Públicos, Impacto Negativo ocasionado pelas Desonerações Fiscais, Gastos Crescentes com Pagamento de Pessoal bem como os Gastos Excedentes em Educação e Saúde, se não são as únicas causas, contribuem e muito com a atual situação financeira do Município.

Nos últimos seis anos, o Município de Coronel Bicaco tem enfrentado problemas relativos ao cumprimento da Lei Complementar 101/2000, a “Lei de Responsabilidade Fiscal”, no que se refere ao Equilíbrio Fiscal, uma vez que durante todo o período considerado no estudo, sempre em todos os anos houve um significativo volume de Restos à Pagar com Insuficiência Financeira.

Diante de todas as dificuldades relacionadas no trabalho, além de outras não mencionadas neste trabalho, pode-se concluir que se faz necessário a adoção urgente no município do dispositivo legal previsto nos Artigo 8º e 9º da Lei Complementar 101/2000, o qual prevê o Cronograma Mensal de Desembolso, uma vez que somente assim o município terá condições de equacionar receitas e despesas a fim da preservação do equilíbrio fiscal. Ainda, outra medida seria a adoção da Limitação de Empenho e Movimentação Financeira, a qual tem a função de contingenciar despesas em momentos em que as receitas não são capazes de suportar as despesas geradas, a fim de preservar o Equilíbrio Fiscal. Outra alternativa que poderia amenizar as dificuldades, seria a adoção por parte do Município de uma política fiscal de combate a sonegação de impostos municipais, como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, através da adoção de procedimentos de fiscalização tributária além da adoção de sistemas de informação capazes de auxiliar na realização de tal tarefa, além da adoção de políticas de concessão de descontos de juros e multas de mora sobre a dívida ativa tributária, a fim de reduzir os estoques da dívida e promover um aumento da arrecadação própria do município.

Como trabalhos futuros sugere-se que seja feita uma análise do impacto, positivo ou negativo que pode ser gerado através do estabelecimento por parte do Município de um Cronograma Mensal de Desembolso, bem como da Limitação de Empenhos e Movimentação Financeira, a fim de que, com os referidos seja feita uma programação financeira de receitas e despesas, possibilitando que o município organize as suas despesas de acordo com as receitas efetivamente arrecadadas, possibilitando ao mesmo o atendimento de todos os requisitos legais da Lei Complementar 101/2000, especialmente aqueles relativos ao equilíbrio financeiro.

REFERÊNCIAS

Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de Outubro de 1988. *Diário Oficial da União, Brasília 05 Out. 1988. Disponível em:* <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 27 mar. 2015.

Brasil, Resolução Conselho Nacional de Trânsito n. 296, de 28 de Outubro de 2008. Dispõe sobre a integração dos órgãos e entidades executivos de trânsito e rodoviários municipais ao Sistema Nacional de Trânsito. *Diário Oficial da União, Brasília 31 de Out. 2008. Disponível em:* http://www.denatran.gov.br/download/Resolucoes/RESOLUCAO_CONTRAN_296.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2015.

Brasil, Lei n. 9.503, de 23 de Setembro de 1997. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. *Diário Oficial da União, Brasília 24 set. 1997. Disponível em:* <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1997/lei-9503-23-setembro-1997-372348-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 27 mar. 2015.

Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, Repasses Semanais do ICMS por Município. Disponível em: https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaMenu.aspx?MenuAlias=m_repasses_mun_icms>. Acesso em: 27 mar. 2015.

Secretaria do Tesouro Nacional, Transferências Constitucionais a Estados e Municípios. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/estados_municipios/transferencias_constitucionais_novosite.asp>. Acesso em: 27 mar. 2015.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, Consulta Evolução das contas. Disponível em:

<https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=F20001:7:1066387620310040:::RP,7:P7_ESFERAS,P7_MUNICIPIO,P7_ORGAO,P7_DATA_INI:M>. Acesso em: 27 mar. 2015.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, Relatórios e Recibos de Envio. Disponível em: <https://portal.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/jurisdicionados/sistemas_controle_externo/siapc/relatorios_recibos_envio>. Acesso em: 27 mar. 2015.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, Pesquisa de Legislação: Disponível em: <<https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=50202:1:1710609274657290:::>>. Acesso em: 27 mar. 2015.

Confederação Nacional de Municípios, Viva seu Município. Disponível em: <http://www.vivaseumunicipio.cnm.org.br/panorama.php?uf=RS&id_mun=100143108>. Acesso em: 27 mar. 2015.

Governo do Estado do Rio Grande do Sul, Caravana da Transparência. Disponível em: <http://www.estado.rs.gov.br/upload/20150319140034apresentacao_realidade_e_solucoes_iniciais_para_o_rs____poa.pdf>. Acesso em: 27 mar.2015.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, do Município e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Altera dispositivos da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 04 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. Resolução CFC Nº 1.366/2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público. **Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, DF, 25 nov. 2011. Disponível em:<
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em: 02 fev. 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e pesquisa em administração**. Florianópolis, 2009.

<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>
acesso em 27/03/2015

<http://www.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=259>
ACESSO EM 13/04/2015
GESTÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO – ENAP

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público – Revista do Setor Público: Ano 50, Número 1, Jan-Mar 1999, p. 44

http://www.jmleventos.com.br/arquivos/news/newsletter_adm_publica/arquivos/ANEXO_2_2_02.pdf
Dall’Olio