



Revista Catarinense da Ciência Contábil

ISSN: 1808-3781

revista@crcsc.org.br

Conselho Regional de Contabilidade de
Santa Catarina
Brasil

Boelter Scur, Rosane; Platt Neto, Orion Augusto
Diagnóstico da dependência dos repasses federais e estaduais no município de Canela –
RS
Revista Catarinense da Ciência Contábil, vol. 10, núm. 29, abril-julio, 2011, pp. 53-68
Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina
Florianópolis, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477548338005>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica
Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

Diagnóstico da dependência dos repasses federais e estaduais no município de Canela – RS

Diagnosis of the dependence on the state and federal financial pass In the municipality of Canela - RS

Rosane Boelter Scur

Universidade Federal de santa Catarina – UFSC (SC)

Orion Augusto Platt Neto

Universidade Federal de santa Catarina – UFSC (SC)

Resumo

O Município de Canela, assim como a maioria dos municípios brasileiros, apresenta dependência orçamentária de recursos provenientes dos repasses federais e estaduais. Referida dependência, quando diagnosticada, permite que se obtenha um desempenho adequado na prestação de serviços públicos e na gestão dos órgãos, ao mesmo tempo em que se busca alternativas para minimizar riscos às finanças públicas. Neste contexto, este artigo tem o objetivo de diagnosticar e evidenciar a dependência que o Município de Canela apresenta em relação às receitas de transferências provenientes do Estado do Rio Grande do Sul (RS) e do Governo Federal. Esta pesquisa é descritiva e exploratória, de natureza aplicada e de abordagem qualitativa e quantitativa. A coleta de dados ocorreu a partir da análise documental dos demonstrativos contábeis do Município estudado. Os resultados da pesquisa permitiram conhecer a composição das receitas do Município, demonstrando sua capacidade de arrecadação e identificando as receitas próprias e as de transferências mais expressivas, nos exercícios de 2001 a 2010. A estrutura da receita do Município evidencia, em termos percentuais, o elevado grau de dependência em relação às receitas de transferências, recebidas do Estado e da União, que representaram, em média, 62,56% do total, contra 37,44% da arrecadação própria, nos dez anos analisados.

PALAVRAS-CHAVE: Transferências intergovernamentais. Receita pública. Dependência orçamentária. Finanças públicas municipais.

Artigo recebido em: 21 de agosto de 2011.

Artigo aprovado para publicação em: 11 de outubro de 2011.

Abstract

The town of Canela - RS, such as the majority of Brazilian towns, shows a budgetary dependence on resources from federal as well as state funding. Such dependence, when established, allows obtaining an adequate performance in providing public services and in the gestation of organizations, at the same time seeking alternatives to minimize risks to public money. The risks and aforementioned dependence are greater in towns where the tax effort is a deficit, compromising local funding from being generated. In this context, this article illustrates the reason of diagnosing and verifying the dependence that the town of Canela presents in relation to revenue transfers from the State of Rio Grande do Sul (RS) and the federal government. This study is eloquent and exploratory with an applied qualitative and quantitative nature. The collection of data occurred from documental analysis of financial statements of the town being studied. The results of the study allowed a greater comprehension of the revenues of the town, demonstrating their capacity to collect and identify its own revenues and more prominent transfers from 2000 through 2009. The structure of the revenue of the town shows, in percentages, the elevated degree of dependence in relation to revenue transfers from the State and The Union, which represents an average of 62.56% in the total revenue, compared to 37.44% of local collection in the ten years studied.

KEYWORDS: Intergovernmental transferences. Public revenue. Budgetary dependence. Municipal funding and finances.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o Estado é organizado politicamente em três esferas de governo, que segregam receitas e atribuições para o emprego de despesas públicas. Os municípios brasileiros enfrentam deveres de atender às necessidades de suas comunidades, exercendo atividades ligadas à prestação de serviços públicos, mediante o emprego de sua estrutura administrativa, de recursos humanos e financeiros. Neste contexto, a existência de uma atividade financeira estável implica na obtenção e aplicação de recursos.

Em face de suas obrigações, os entes precisam obter recursos e rendas, que lhes são entregues pela contribuição da coletividade, sejam de natureza coercitiva, tais como os tributos, sejam pela cobrança de preço na venda de bens e serviços, que constituem receitas originárias.

As receitas públicas podem ser de competência (poder de tributar) da União, dos estados-membros ou dos municípios. Tal di-

visão gerou distorções arrecadatórias e uma necessidade de compensações dos meios de transferências da União para os estados e municípios, e dos estados para os municípios. São as transferências intergovernamentais, ou seja, entre esferas de governo, que podem estar previstas na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais, em leis ou mesmo serem realizadas voluntariamente.

A maioria dos municípios brasileiros apresenta destacada dependência orçamentária de recursos provenientes dos repasses de transferências federais e estaduais. Tal dependência merece atenção para que se obtenha um bom desempenho na execução de serviços públicos e na gestão da administração pública. Da mesma forma, deve ser dada atenção no sentido de se buscar alternativas para minimizar riscos às finanças públicas.

Com vistas a entender a referida problemática e permitir a observação de uma situação real específica, este artigo apresenta o objetivo

de diagnosticar e evidenciar a dependência que o Município de Canela apresenta em relação às receitas de transferências provenientes do Estado do Rio Grande do Sul (RS) e do Governo Federal.

A proposta desta pesquisa é analisar a composição das receitas do Município de Canela, quantitativa e qualitativamente, com vistas a demonstrar sua capacidade de arrecadação, e identificar as receitas próprias e de transferências, abrangendo os exercícios financeiros de 2001 a 2010, ou seja, uma série de dez anos.

Os procedimentos metodológicos da pesquisa estão descritos na seção 3 deste artigo. A seguir, consta a fundamentação teórica com revisão de literatura, para formação da base conceitual e legal necessária à abordagem do tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A receita orçamentária assume, na administração pública, fundamental importância, pela sua relevância no processo orçamentário, cuja previsão dimensiona a capacidade governamental de fixar despesas públicas. Assim, a arrecadação de um ente público torna-se um condicionante da execução orçamentária da despesa. Deste modo, o poder de tributar do ente irá assegurar o cumprimento de seu objetivo: satisfazer as necessidades da população que assiste, por meio de serviços públicos.

2.1 CONCEITOS DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Algumas conceituações de receita orçamentária são encontradas em obras de Direito Financeiro, Contabilidade e Finanças Públicas. Assim, são apresentadas a seguir algumas conceituações que procuram explicar a receita orçamentária, como sendo, de maneira simples, a arrecadação financeira autorizada em lei específica, recolhida aos cofres públicos para atendimento das necessidades da coletividade.

A Portaria Conjunta STN/SOF n.º 4, de 30 de novembro de 2010, aprovou a Parte I (Procedimentos Contábeis Orçamentários) da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), válido para o exercício de 2011, de forma obrigatória para a União, em 2012 para os estados e em 2013 para os municípios. Este volume revoga a Portaria Conjunta STN/SOF n.º 6/2009, com relação a procedimentos contábeis orçamentários, abordados no MCASP.

Conforme a Parte I do MCASP (BRASIL, 2010, p. 11), receita orçamentária “são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a Receita Orçamentária é fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade”.

De acordo com Angélico (2006, p. 44), receita orçamentária é aquela que

integra o orçamento público. São os tributos, as rendas, as transferências, as alienações, os retornos de empréstimos e as operações de crédito superior a doze meses. A arrecadação das receitas deste grupo depende de autorização legislativa que é a própria Lei Orçamentária. Realizam-se essas receitas pela execução do orçamento.

Slomski (2008, p. 309) expressa a receita orçamentária como “aquela que pertence de fato à entidade e se classifica economicamente em Receitas Correntes e Receitas de Capital”. Silva (2009, p. 224-225) apresenta duas distinções, de acordo com o enfoque:

A receita sob o enfoque orçamentário corresponde a todos os ingressos disponíveis para cobertura das despesas orçamentárias e operações que, mesmo não havendo

ingresso de recursos, financiam despesas orçamentárias.

Sob o enfoque patrimonial, a receita representa um aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.

Ainda, de acordo com o mesmo autor (SILVA, 2009, p. 222), “para fazer face às suas necessidades, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues através da contribuição da coletividade”, sendo que “o conjunto desses recursos constitui a denominada receita pública”, necessária para a manutenção da administração.

2.2 REGULAMENTAÇÃO E CLASSIFICAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

A Lei n.º 4.320/1964 regulamenta os ingressos de recursos de todos os entes da federação e define a classificação das receitas orçamentárias. Em seu art. 11, distingue-as em Receitas Correntes e Receitas de Capital (BRASIL, 1964):

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas

de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

O § 4º do mesmo artigo (BRASIL, 1964), cuja redação foi alterada pelo Decreto-Lei n.º 1.939, de 20 de maio de 1982 (BRASIL, 1982), apresenta o esquema que deve ser obedecido para a classificação das receitas que compõem a Lei Orçamentária Anual (LOA).

O MCASP, citado anteriormente, foi criado com o objetivo de padronizar e uniformizar as classificações de receitas e despesas orçamentárias, aprimorar os critérios de reconhecimento das receitas e despesas, bem como instituir um instrumento eficiente de orientação nos três níveis de governo. No MCASP (BRASIL, 2010, p. 12) encontram-se as classificações da receita:

As Receitas Orçamentárias são classificadas segundo os seguintes critérios:

1. *Natureza;*
2. *Fontes de Recursos;*
3. *Indicador de Resultado Primário; e*
4. *Receitas do Orçamento da Seguridade Social.*

A Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que dita normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, estabelece, entre outros aspectos, os limites de gastos vinculados à Receita Corrente Líquida (RCL), definida em seu art. 2º (BRASIL, 2000).

A Lei n.º 4.320/1964, em seu art. 3º e art. 57, trata dos tipos de receitas, quais sejam: as que devem fazer parte da Lei Orçamentária Anual (LOA) e as que devem constituir-se em simples entradas compensatórias financeiras (extraorçamentárias), não devendo ser consideradas na LOA (BRASIL, 1964).

Segundo Silva (2009, p. 228), a Receita Orçamentária é classificada em Categorias Econômicas (Correntes e de Capital) que, por sua vez, desdobram-se em origens, espécie, rubricas, alíneas e subalíneas, com a seguinte subdivisão:

Assim, são Receitas Correntes as receitas tributárias, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e diversas, e ainda, as transferências correntes, ou seja, os recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinados a atender a despesas classificáveis em Despesas Correntes.

São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas (Operações de Crédito), da conversão em espécie de bens (alienação de bens) e direitos (amortização de empréstimos concedidos); as transferências de capital, ou seja, as decorrentes de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, as Outras Receitas de Capital.

O MCASP (BRASIL, 2010, p. 34), fundamentado na Lei n.º 4.320/1964 e visando a uma adequada compreensão, divide a gestão orçamentária em três etapas da receita: planejamento, execução e controle e avaliação (p. 34, a 38).

Para melhor compreensão do processo orçamentário, pode-se dividir a gestão da receita orçamentária em três etapas:

- Planejamento;
- Execução; e
- Controle e avaliação.

PLANEJAMENTO

Compreende a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual (LOA), resultante de metodologias de projeção usualmente ado-

tadas, observadas as disposições constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

De modo geral, a metodologia utilizada varia de acordo com a espécie de receita orçamentária que se quer projetar. Assim, para cada receita deve ser avaliado o modelo matemático mais adequado para projeção, de acordo com a série histórica da sua arrecadação. Se necessário, podem ser desenvolvidos novos modelos.

“[...]”

A projeção das receitas é fundamental na determinação das despesas, pois é a base para a fixação destas na Lei Orçamentária Anual, na execução do orçamento e para a determinação das necessidades de financiamento do Governo. Além disso, é primordial sua análise na concessão de créditos suplementares e especiais por excesso de arrecadação.

“[...]”

Uma das formas de projetar valores de arrecadação é a utilização de modelos incrementais na estimativa das receitas orçamentárias. Esta metodologia corrige os valores arrecadados pelos índices de preço, quantidade e legislação, da seguinte forma: Projeção – é o valor a ser projetado para uma determinada receita, de forma mensal para atender à execução orçamentária, cuja programação é feita mensalmente.

Base de cálculo – É obtida por meio da série histórica de arrecadação da receita e dependerá do seu comportamento mensal. A escolha dos modelos de projeção dependerá fortemente do comportamento da arrecadação ao longo dos meses, isto é, dependerá da série histórica de arrecadação. Por exemplo: uma série histórica sazonal perderá os efeitos de sazonalidades se for utilizada como base de cálculo a média de arrecadação, visto que esta última igualará todos os valores mensais projetados

da receita, não refletindo adequadamente o comportamento da sua série histórica. Neste caso, é preferível usar como base de cálculo a arrecadação individualizada mês a mês e estimá-la para os meses respectivos do ano seguinte, obtendo dessa forma uma projeção sazonalizada.

EXECUÇÃO

Os estágios da execução da receita orçamentária são o lançamento, a arrecadação e o recolhimento.

“[...]”

4. Controle e avaliação

Esta fase compreende a fiscalização realizada pela própria administração, pelos órgãos de controle e pela sociedade.

“[...]”

O controle e a avaliação possuem cronologia própria, pois podem ocorrer de modo prévio, concomitante, ou posterior às etapas de planejamento e execução.

Observa-se que os instrumentos legais para as classificações da receita orçamentária alinhavam regras para compreensão do processo, desde a identificação até a contabilização das receitas que compõem a previsão e a execução do orçamento.

2.3 TRANSFERÊNCIAS

INTERGOVERNAMENTAIS PARA OS MUNICÍPIOS

A Parte I da 3ª edição do MCASP (BRASIL, 2010, p. 51) apresenta as transferências intergovernamentais de recursos, que assim conceitua:

As Transferências Intergovernamentais compreendem a entrega de recursos, correntes ou de capital, de um ente (chamado “transferidor”) a outro (chamado “beneficiário”, ou “recebedor”). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de

determinação constitucional ou legal.

Ainda sobre o conceito de transferência intergovernamental, é importante destacar que, como seu próprio nome indica, essas transferências ocorrem entre esferas distintas de governo, não guardando relação, portanto, com as operações intraorçamentárias ocorridas no âmbito do orçamento de cada ente.

Com relação ao registro de tais transferências, o MCASP (BRASIL, 2010, p. 51) orienta o registro das receitas e despesas, para quem transfere e para quem recebe:

As transferências intergovernamentais constitucionais ou legais podem ser contabilizadas pelo ente transferidor como uma despesa ou como dedução de receita, dependendo da forma como foi elaborado o orçamento do ente, conforme disposto no item 3.8.1 deste Manual. No entanto, em se tratando de transferências voluntárias, a contabilização deve ser como despesa, visto que não há uma determinação legal para a transferência, sendo necessário haver, de acordo com o disposto no art. 25 da LRF, existência de dotação específica que permita a transferência.

As receitas de transferências intergovernamentais apresentam origem, na maior parte dos casos, nas esferas Federal, Estadual e multigovernamental. Podem ser classificadas em Transferências da União, Transferências dos Estados, Transferências dos Municípios e Transferências Multigovernamentais. As transferências constitucionais e legais, voluntárias e de consórcios públicos, são apresentadas na Parte I da 3ª edição do MCASP (BRASIL, 2010, p. 51 a 54).

As transferências correntes podem ser classificadas em duas espécies, segundo a ótica orçamentária (BRASIL, 2010, p. 24):

são recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas de manutenção ou funcionamento relacionadas a uma finalidade pública específica, mas que não correspondam a uma contraprestação direta em bens e serviços a quem efetuou a transferência.

Os recursos da transferência são vinculados à finalidade pública, e não a pessoa. Podem ocorrer a nível intragovernamental (dentro do âmbito de um mesmo governo) ou intergovernamental (governos diferentes, da União para Estados, do Estado para os Municípios, por exemplo), assim como recebidos de instituições privadas. Nas Transferências Correntes, podemos citar como exemplos as seguintes espécies:

A. Transferências de Convênios:

Recursos oriundos de convênios, com finalidade específica, firmados entre entidades públicas de qualquer espécie, ou entre elas e organizações particulares, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes e destinados a custear despesas correntes.

B. Transferências de Pessoas:

Compreendem as contribuições e doações que pessoas físicas realizem para a Administração Pública.

O Fundo de Participação dos Municípios (FPM), previsto no art. 159, inciso I, alínea b, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), é uma das mais importantes fontes de receitas para os municípios, principalmente para os pequenos. A transferência se dá a cada dez dias, ou seja, em três repasses mensais, determinados pela Lei Complementar n.º 62/1989 (BRASIL, 1962). Para a distribuição, são fixadas faixas populacionais, cabendo a cada uma delas um coeficiente individual. Conforme o Decreto-Lei n.º 1.881/1981, o coeficiente mínimo é de

0,6 para municípios de até 10.188 habitantes e o máximo é de 4,0 para aqueles acima de 156 mil (BRASIL, 1981).

Em obediência ao art. 158 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), os Estados repassam mensalmente para os municípios 25% de sua arrecadação com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e 50% com o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Ainda no grupo das transferências, destaca-se a transferência de recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB). O Manual de Orientação do FUNDEB (FNDE, 2008, p. 7, 8 e 11) explana o que representa este fundo.

O Fundeb foi criado pela Emenda Constitucional n.º 53/2006 e regulamentado pela Lei n.º 11.494/2007 e pelo Decreto n.º 6.253/20071, em substituição ao Fundef, que vigorou de 1998 a 2006. Trata-se de fundo especial, de natureza contábil e de âmbito estadual (um Fundo por Estado e Distrito Federal, num total de vinte e sete Fundos), formado por parcela financeira de recursos federais e por recursos provenientes dos impostos e das transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios vinculados à educação por força do disposto no art. 212 da Constituição Federal. Independentemente da fonte de origem, todo o recurso gerado é redistribuído para aplicação exclusiva na educação básica. São destinatários dos recursos do Fundo os Estados, Distrito Federal e Municípios que oferecem atendimento na educação básica. Na distribuição desses recursos, são consideradas as matrículas nas escolas públicas e conveniadas apuradas no último Censo Escolar realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (Inep/MEC), [...].

Destaca-se que não houve a pretensão de esgotar os fundamentos legais e conceituais sobre os temas da fundamentação, visto que são extensos e amplamente regulados. A seguir, são detalhados os procedimentos metodológicos adotados para obtenção, coleta e análise dos dados, entre outros aspectos ligados à condução da pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à sua natureza, a pesquisa que deu origem a este artigo é classificada como aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de questões específicas. Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa e quantitativa. Quanto aos objetivos, a pesquisa é considerada descritiva e também exploratória.

Foi realizada uma revisão de literatura para a formação da base conceitual e legal para abordagem do problema, que abrangeu receitas públicas, nos seguintes aspectos: conceitos, classificações, regulamentação e transferências intergovernamentais.

O estudo de caso foi desenvolvido na Prefeitura Municipal de Canela, Estado do Rio Grande do Sul (RS), compreendendo o período de 2001 a 2010. Foi realizada a análise documental dos demonstrativos contábeis pertencentes ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e ao Balanço Geral Anual consolidado, publicados pelo Município. Foram consultados os seguintes demonstrativos: Balanço Orçamentário (Anexo I do RREO), referente aos sextos bimestres de cada ano, e o Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada (Anexo 10 do Balanço Geral Anual). Tais demonstrativos foram disponibilizados pela Secretaria Municipal da Fazenda.

Diante dos demonstrativos contábeis, procedeu-se à coleta e à tabulação dos dados. Os

resultados foram apresentados em tabelas e em um gráfico, de modo a organizar e evidenciar as informações nas classificações de receitas próprias e receitas de transferências, com vistas a permitir a percepção e um diagnóstico objetivado com o estudo.

O âmbito da pesquisa e o alcance de suas conclusões são restritos ao Município estudado. Tendo em vista que a abordagem envolve aspectos qualitativos, não há a pretensão de propor uma forma definitiva de medir ou analisar a dependência do Município em relação às transferências intergovernamentais ou ao desempenho da gestão administrativa. Outras limitações da abordagem desta pesquisa podem ser expostas: não foi aplicado ajuste monetário nas séries históricas de dados, por limitação de espaço do artigo, e não foram realizadas considerações específicas sobre a evolução monetária da arrecadação.

4 RESULTADOS

4.1 APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO E DOS DADOS COLETADOS

O Município de Canela, localizado na região serrana do Estado do Rio Grande do Sul, teve a sua origem em uma árvore chamada caneleira, sob a qual os tropeiros descansavam e faziam suas pousadas (PMC, 2010). Seus limites são: ao Norte, Caxias do Sul; ao Sul, Três Coroas; ao Leste, São Francisco de Paula; e ao Oeste, Gramado (OLIVEIRA, VEECK, REIS, 2009, p.123).

O Coronel João Corrêa Ferreira da Silva foi o desbravador do povoado. Construiu uma estrada de ferro, iniciada por volta de 1913 e concluída em 1925 (PMC, 2010). Em 28 de dezembro de 1944, por meio da Lei Estadual n.º 717, foi criado o Município de Canela (RIO GRANDE DO SUL, 1944).

A base da economia do Município gira em torno do turismo ecológico. Possui uma

infraestrutura hoteleira de aproximadamente 4.000 leitos e a cadeia produtiva contempla a agroindústria, o setor moveleiro, as malharias e o setor madeireiro. Possui um aeródromo e duas usinas hidrelétricas (PMC, 2010). A população do Município é estimada em 41.115 habitantes (IBGE, 2009). Possui uma área de 270km² e está localizado a uma altitude de 890m. Fica a 123km de distância da capital Porto Alegre (OLIVEIRA, VEECK, REIS, 2009, p.123). O Produto Interno Bruto (PIB) é de R\$ 314.887 mil, no qual se destacam as áreas: Agropecuária, com R\$ 7.676 mil, Indústria com R\$ 53.900 mil, e Serviços com R\$ 227.843 mil (FEE, 2009). O PIB per capita do Município é de R\$ 8.216 mil (IBGE, 2007).

Para o exercício de 2011, pela Lei Orçamentária Anual do Município de Canela - Lei n.º 3.054, de 01 de dezembro de 2010 (CANELA, 2010), o Poder Executivo estima um orçamento de R\$ 71,5 milhões. A folha de pagamento contempla 1.203 funcionários, sendo: 482 concursados efetivos; 362 concursados professores; 123 cargos em comissão; 12 agentes políticos; 120 inativos; 103 estagiários e 01 contrato emergencial, com um valor total mensal de R\$ 2,1 milhões (PMC, 2011). O índice de despesa com pessoal foi de 40,22% no 1º Semestre de 2011 (RGF, 2011).

Os órgãos, que compõem a estrutura administrativa e orçamentária, na administração direta, são: Câmara Municipal de Vereadores, Secretaria Municipal de Governo, Secretaria Municipal de Turismo, Secretaria Municipal de Assistência Social, Secretaria Municipal de Educação, Secretaria Municipal da Saúde, Secretaria Municipal da Fazenda, Secretaria Municipal de Administração, Secretaria Municipal de Obras Públicas, Secretaria Municipal de Meio Ambiente, Trânsito e Ordenamento Urbano, e Secretaria Municipal de Desenvolvimento Econômico (PMC, 2010).

A seguir, constam as tabelas 1 a 4, anteci-

padadas para melhor aproveitamento do espaço no formato paisagem. Logo após as referidas tabelas, e nas seções seguintes, as mesmas são apresentadas e abordadas na análise.

Na Tabela 1 consta o histórico evolutivo das receitas orçamentárias correntes do período de 2001 a 2010. Os dados foram extraídos das demonstrações contábeis do Município, fornecidos pelo Departamento de Contabilidade e Finanças, da Secretaria Municipal da Fazenda.

A Tabela 2 demonstra o histórico evolutivo das receitas orçamentárias de capital do período de 2001 a 2010. A Tabela 3 apresenta a evolução das deduções da receita, para composição do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), atualmente Fundo de Desenvolvimento e Manutenção da Educação Básica e de Valorização do Magistério (FUNDEB). A Tabela 4 apresenta a consolidação da arrecadação, demonstrando de forma resumida a evolução histórica da arrecadação do Município no período de 2001 a 2010.

4.2 IDENTIFICAÇÃO DO GRAU DE DEPENDÊNCIA DO MUNICÍPIO

As principais fontes financiadoras das ações governamentais do Município de Canela são as transferências correntes, nas quais são registrados os recebimentos de repasses dos governos estadual e federal. Compreendem as transferências intergovernamentais, decorrentes de determinação constitucional ou legal, para auxílio ou assistência, por exemplo, o Fundo de Participação dos Municípios (FPM); as transferências voluntárias, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não derivem de determinação constitucional, legal ou as destinadas ao Sistema Único de Saúde (BRASIL, 2000).

A Tabela 5 demonstra a evolução da arrecadação nos exercícios estudados.

Tabela 1 - Receitas orçamentárias correntes de 2001 a 2010

Receitas	Valores em R\$ Mil									
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Receitas Correntes	20.030.719	23.559.310	27.886.736	32.793.529	37.334.280	40.503.463	45.748.368	54.801.467	60.179.037	66.941.049
Receita Tributária	4.649.030	5.755.682	7.610.408	9.178.408	8.665.988	9.195.314	10.361.023	12.291.584	14.203.028	15.826.064
IPPU	1.598.680	1.833.564	2.909.984	3.489.953	3.951.382	4.262.429	4.519.978	5.419.079	6.758.926	7.433.638
ISSQN	1.043.926	1.312.560	1.947.754	1.947.754	1.826.862	2.068.872	2.378.447	2.628.594	2.822.261	3.377.343
Outras rec. tributárias	2.006.424	2.609.558	3.084.527	3.740.702	2.887.744	2.864.013	3.462.599	4.243.912	4.621.840	5.015.082
Receitas de Contribuições	0,00	0,00	52.496	396.566	342.635	375.985	1.041.084	1.551.301	1.668.173	1.779.406
Receitas Patrimoniais	86.219	200.459	394.321	417.789	686.040	476.290	3.052.841	487.989	480.252	525.618
Receitas de Serviços	9.514	10.229	62.783	41.195	92.408	26.789	32.540	93.411	49.226	39.174
Transferências Correntes	13.263.838	15.517.093	17.490.084	18.737.315	23.405.816	26.168.455	26.960.169	35.375.698	37.254.263	41.430.270
Transferências da União	7.615.835	8.268.186	8.847.169	9.878.530	12.704.064	15.209.090	15.465.903	19.286.407	19.695.631	21.342.934
FPM	3.748.434	4.639.578	4.839.760	5.369.841	7.548.843	8.830.746	9.451.727	12.495.312	12.408.746	13.370.503
Outras Transferências	3.867.402	3.628.608	4.007.409	4.508.689	5.155.221	6.378.344	6.014.176	6.791.096	7.286.885	7.972.431
Transf. dos Estados	4.513.010	4.790.012	5.739.812	5.529.310	6.279.713	6.589.256	6.194.335	8.712.378	9.337.476	10.185.640
ICMS	3.094.661	3.192.653	4.018.622	3.971.936	4.598.237	4.490.778	4.598.443	6.097.999	5.928.254	6.682.928
IPVA	877.380	843.907	1.073.309	1.056.718	1.223.117	1.735.957	1.192.864	1.906.241	2.615.093	2.883.349
Outras Transferências	540.968	753.452	647.881	500.656	458.359	362.522	403.028	708.139	794.128	619.363
Transferências do FUNDEF/FUNDEB	1.134.993	2.458.896	2.903.103	3.329.475	4.422.039	4.370.109	5.299.931	7.376.913	8.221.156	9.901.695
Out. Receitas Correntes	2.022.118	2.075.847	2.276.645	4.022.254	4.141.394	4.260.629	4.300.710	5.001.484	6.524.095	7.340.517
Receita Corrente Total	20.030.719	23.559.310	27.886.736	32.793.529	37.334.280	40.503.463	45.748.368	54.801.467	60.179.037	66.941.049

Fonte: Adaptado dos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (PMC, 2001 a 2010).

Tabela 2 - Receitas orçamentárias de capital de 2001 a 2010

Receitas	Valores em R\$ Mil.									
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Receitas de Capital	96.330	73.604	97.079	231.820	980.881	147.162	3.665.001	2.969.432	123.341	7.669.523
Alienação de Bens	45.365	51.283	97.079	101.825	162.636	146.962	96.982	120.849	73.846	106.735
Operações de Crédito	41.273	22.321	0,00	129.955	818.245	200	3.565.421	227.849	39.531	0,00
Transf. de Capital	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	2.608.590	0,00	7.270.000
Transf. da União	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.436.590	0,00	7.000.000
Transf. do Estado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	172.000	0,00	270.000
Outras Rec. de Capital	9.692	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.599	12.144	9.964	2.392.788
Receita de Capital Total	96.330	73.604	97.079	231.820	980.881	147.162	3.667.601	2.969.432	123.341	7.669.523

Fonte: Adaptado dos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (PMC, 2001 a 2010).

Tabela 3 - Dedução para formação do FUNDEF / FUNDEB de 2001 a 2010

Receitas	Valores em R\$ Mil.									
	2001*	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Ded. FUNDEF/FUNDEB	0,00	1.206.215	1.355.042	1.414.509	1.864.060	2.029.339	2.448.108	3.614.827	4.035.180	4.291.067
Ded. Transf. Correntes	0,00	1.206.215	1.355.042	1.414.509	1.864.060	2.029.339	2.448.108	3.614.827	4.035.180	4.291.067
Ded. Transf. da União	0,00	722.540	756.396	827.004	1.152.638	1.335.747	1.616.251	2.210.251	2.299.575	2.412.638
Ded. Transf. do Estado	0,00	483.675	598.646	587.505	711.422	693.592	831.858	1.404.576	1.735.606	1.878.429
Dedução Total da Receita	0,00	1.206.215	1.355.042	1.414.509	1.864.060	2.029.339	2.448.108	3.614.827	4.035.180	4.291.067

Nota: * Contabilização das deduções para a formação do FUNDEF/FUNDEB a partir do exercício de 2002.

Fonte: Adaptado dos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (PMC, 2001a 2010).

Tabela 4 - Receita orçamentária total de 2001 a 2010

Receitas	Valores em R\$ Mil.									
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Receitas Correntes	20.030.719	23.559.310	27.886.736	32.793.529	37.334.280	40.503.463	45.748.368	54.801.467	60.179.037	66.941.049
Receitas de Capital	96.330	73.604	97.079	231.820	980.881	147.162	3.667.600	2.969.432	123.341	7.669.523
Deduções	0,00	1.206.215	1.355.042	1.414.509	1.864.060	2.029.339	2.448.108	3.614.827	4.432.001	4.463.140
Receita Total	20.127.049	22.426.699	26.628.773	31.610.840	36.451.101	38.621.286	46.967.860	54.156.072	55.870.377	70.147.433

Fonte: Adaptado dos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (PMC, 2001 a 2010).

Tabela 5 - Receita corrente total de 2001 a 2010

Valores em R\$ Mil.						
Exercício	Transferências correntes (A)	Demais receitas correntes (B)	Total da receita corrente (C)	A/C %	B/C %	Diferença
2001	13.263.838	6.766.881	20.030.719	66,22%	33,78%	32,49%
2002	15.517.094	8.042.217	23.559.311	65,86%	34,14%	31,73%
2003	17.490.084	10.396.652	27.886.736	62,72%	37,28%	25,44%
2004	18.737.315	14.056.213	32.793.529	57,14%	42,86%	14,27%
2005	23.405.815	13.928.464	37.334.279	62,69%	37,31%	25,39%
2006	26.168.455	14.335.007	40.503.462	64,61%	35,39%	29,22%
2007	26.837.550	18.788.199	45.625.749	58,82%	41,18%	17,64%
2008	35.375.698	19.425.769	54.801.467	64,55%	35,45%	29,10%
2009	37.254.264	22.924.774	60.179.038	61,91%	38,09%	23,81%
2010	41.430.270	25.510.779	66.941.049	61,89%	38,11%	23,78%

Fonte: Adaptado dos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (PMC, 2001 a 2010).

Verifica-se, na Tabela 5, que as receitas procedentes de transferências correntes, ou seja, aquelas repassadas pelos governos estadual e federal, são expressivas em todos os exercícios analisados e representam maior participação no total das receitas correntes. Os percentuais de representatividade na composição do total das receitas correntes têm uma variação, que oscila sem uma tendência definida.

Em todos os exercícios analisados, as receitas de transferências correntes representam o valor predominante na arrecadação, mais da metade do total de receitas correntes con-

tabilizadas. A maior diferença apontada é no exercício 2001, no qual o percentual de participação das transferências correntes é de 66,22% sobre o total das receitas correntes. A menor diferença é percebida no exercício de 2004, no qual o índice de participação das transferências correntes contribuiu com apenas 57,14% sobre o total da receita corrente.

A Tabela 6 apresenta uma síntese das receitas do Município, com uma divisão entre as receitas próprias e as de transferências da União e do Estado, na série histórica dos dez anos abrangidos (de 2001 a 2010).

Tabela 6 - Composição da receita corrente de 2001 a 2010

Valores em R\$ Mil.					
Receitas	2001	2002	2003	2004	2005
Transf. da União	8.750.828	10.727.082	11.750.272	13.208.005	17.126.103
Tranf. do Estado	4.513.010	4.790.012	5.739.812	5.529.310	6.279.713
Arrecadação Própria*	6.671.148	7.831.528	9.887.053	13.200.663	12.807.381
Receita Total	19.934.986	23.348.622	27.377.137	31.937.978	36.213.197
Receitas	2006	2007	2008	2009	2010
Transf. da União	19.579.199	20.765.834	26.663.320	27.916.787	31.244.629
Tranf. do Estado	6.589.256	6.194.335	8.712.378	9.337.476	10.185.640
Arrecadação Própria*	13.455.944	14.661.733	17.293.068	20.727.122	23.166.581
Receita Total	39.624.399	41.621.902	52.668.766	57.981.385	64.596.850

Nota: * compreende as receitas tributárias e outras receitas correntes.

Fonte: Adaptado dos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (PMC, 2001 a 2010).

A Tabela 7 apresenta, em percentuais, a composição das receitas correntes. Pode-se observar que, nos exercícios analisados, o percentual

de participação das receitas de transferências no total contabilizado supera o percentual de participação das receitas próprias.

Tabela 7 - Composição da receita corrente de 2001 a 2010, em percentuais

Receitas	2001	2002	2003	2004	2005
De Transferências	66%	66%	63%	57%	63%
Transf. da União	44%	46%	42%	40%	46%
Transf. do Estado	22%	20%	21%	17%	17%
De Arrecadação Própria*	34%	34%	37%	43%	37%
Receita Total	100%	100%	100%	100%	100%
Receitas	2006	2007	2008	2009	2010
De Transferências	65%	59%	65%	62%	62%
Transf. da União	47%	45%	49%	46%	47%
Transf. do Estado	16%	14%	16%	16%	15%
De Arrecadação Própria*	35%	41%	35%	38%	38%
Receita Total	100%	100%	100%	100%	100%

Nota: * compreende as receitas tributárias e outras receitas correntes.

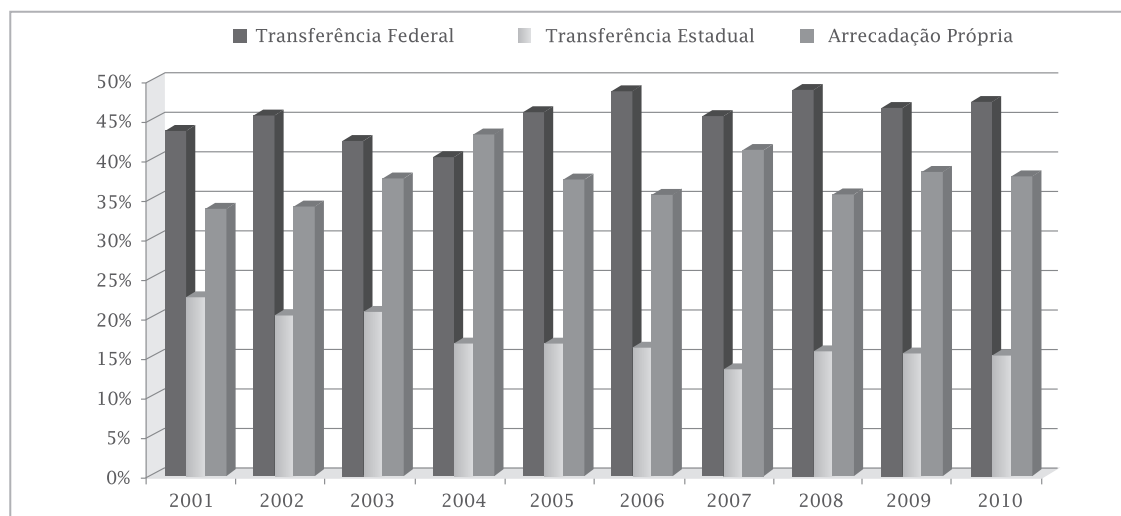
Fonte: Adaptado dos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (PMC, 2001 a 2010).

Demonstra-se a dependência do Município, com relação às transferências dos recursos oriundos das esferas federal e estadual. As ações de governo e a prestação de serviços públicos à população do Município têm como principal fonte de financiamento as transferências intergovernamentais. Assim, a origem essencial de ingressos de recursos aos cofres do Município não advém do esforço tributário da arrecadação própria.

O Gráfico 1 apresenta a evolução financeira, em percentual, dos valores das trans-

ferências recebidas e das receitas próprias. Ressalta-se que os dados não estão ajustados monetariamente por índice de preços e, deste modo, carregam distorções inflacionárias no período.

A arrecadação de fonte federal permanece acima de 40%, em todos os exercícios analisados. Por sua vez, a arrecadação oriunda de transferências do Estado demonstra uma queda significativa, pois passou de 23% em 2001, para 15% em 2010. A arrecadação própria vem se mantendo próxima dos 35%.

Gráfico 1 - Evolução Financeira da Composição das Receitas Correntes, 2001 a 2010

Fonte: Adaptado dos demonstrativos referentes ao Anexo I do RREO (PMC, 2001 a 2010) e Tabela 7.

Em 2004, a arrecadação própria apresentou um maior percentual de participação no total das receitas, devido à revisão na planta de valores com a atualização do cadastro imobiliário. Em 2007, as receitas próprias atingiram 41%, com um incremento significativo de valores nas receitas patrimoniais, pelo advento do leilão da folha de pagamento.

5 CONCLUSÕES

Considera-se que foi atingido o objetivo a que se propôs este artigo, tendo em vista que os resultados apresentados permitiram diagnosticar e evidenciar, qualitativa e quantitativamente, a dependência que o Município de Canela apresenta em relação às receitas de transferências provenientes do Estado do Rio Grande do Sul e do Governo Federal.

Com base nos dados coletados e analisados, foi possível conhecer a composição das receitas do Município, demonstrando sua capacidade de arrecadação e também identificando as receitas próprias, transferências correntes e de capital, nos exercícios de 2001 a 2010.

A dependência orçamentária do Município de Canela, às transferências intergovernamentais, é um fato comprovado por meio dos dados obtidos e apresentados. A estrutura da

receita do Município evidencia, em termos percentuais, o elevado grau de dependência em relação às receitas de transferências, recebidas do Estado e da União, que representaram, em média, 62,56% do total de receitas, contra 37,44% da arrecadação própria.

A análise vertical - em relação ao total da arrecadação, com uma média da série histórica nos dez anos - permite identificar as principais receitas de transferências, por ordem de representatividade: cota-parte do FPM (20%), outras transferências da União (15%), cota-parte do ICMS (13%) e transferências para o FUNDEF/FUNDEB (10%). As principais receitas próprias foram: IPTU (10%) e Outras Receitas Correntes (10%).

Espera-se que esta pesquisa venha contribuir para a compreensão das finanças públicas dos municípios, em particular para o Município de Canela, que proporcionou as facilidades de acesso aos demonstrativos contábeis e às informações complementares, disponibilizadas pela Secretaria Municipal da Fazenda.

Para pesquisas futuras, recomenda-se a aplicação de ajuste monetário nas séries históricas de receitas, com vistas a perceber melhor a evolução dos valores, sem distorções inflacionárias, e a aplicação dos mesmos procedimentos metodológicos em outros municípios.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8.ed.São Paulo:Atlas.2006.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 2 set. 2010.

_____. **Decreto-Lei n.º 1.939**, de 20 de maio de 1982. Altera a Classificação da Receita e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1939.htm>. Acesso em: 5 nov. 2010.

_____. **Emenda Constitucional n.º 29**, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm>. Acesso em: 21 nov. 2010.

_____. **Lei Complementar n.º 62/1989**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp62.htm>. Acesso em: 5 nov. 2010.

_____. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2001. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 2 set. 2010.

_____. **Lei n.º 1.881**, de 27 de agosto de 1981. Altera a Lei n.º 6,172, de 25 de outubro de 1966, cria a Reserva do Fundo de Participação dos Municípios – FPM e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/103395/decreto-lei-1881-81>>. Acesso em: 5 nov. 2010.

_____. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 2 set. 2010.

CRUZ, Flávio da et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FEE – Fundação de Economia e Estatística. **Dados sobre o Município de Canela**. Estado do Rio Grande do Sul. Disponível: <http://www.fee.tche.br/sitefee/pt/content/resumo/pg_municipios_detalhe.php?municipio=Canela>. Acesso em: 21 nov. 2010.

_____. **Estado do Rio Grande do Sul**. Disponível: <http://www.fee.tche.br/sitefee/PT/content/estatisticas/pg_pib_municipal_destakes.php>. Acesso em: 24 ago. 2010.

FNDE – Fundo Nacional para Desenvolvimento da Educação. **Manual de orientação do FUNDEB**. Coordenação-Geral de Operacionalização do Fundeb e de Acompanhamento e Distribuição do Salário-Educação. Disponível em: <ftp://ftp.fnde.gov.br/web/fundeb/manual_orientacao_fundeb.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2010.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE – Cidades @**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>>. Acesso em: 24 ago. 2010.

OLIVEIRA, Pedro; VEECK, Marcelo Wasem.; REIS, Antônio Olmiro dos. **Canela por muitas razões**. 2.ed. Porto Alegre: EST, 2009.

PMC – Prefeitura Municipal de Canela. **Balancetes da receita**: demonstrativos referentes aos exercícios de 2000 a 2009. Disponível em: Balanço Geral, na Secretaria Municipal da Fazenda. 2000 a 2009.

_____. **Balancetes públicos consolidados do Município de Canela**. Anexo 10: referente aos exercícios de 2000 a 2009. Disponível em: Secretaria Municipal da Fazenda. 2000 a 2009.

_____. **História do Município**. Disponível em: <<http://www.canela.rs.gov.br/site2009/site/content/historia/>>. Acesso em: 24 ago. 2010.

_____. **Lei n.º 3.054**, de 01 de dezembro de 2010. Estima a Receita e Fixa a Despesa do Município de Canela para o Exercício Financeiro de 2011. Disponível em: Secretaria Municipal de Administração.

_____. **Relatório de Gestão Fiscal**: referente ao 1º semestre de 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp>. Acesso em: 15 ago. 2011.

_____. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária**: demonstrativos referentes aos sextos bimestres dos exercícios de 2000 a 2009 e ao 3º bimestre 2010. Disponível em: Secretaria Municipal da Fazenda e: <<http://www.tesouro.gov.br/estadosmunicipios/sistn.asp>>. Acesso em: 5 nov. 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei n.º 717**, de 28 de dezembro de 1944. Cria o Município de Canela. Disponível em: <<http://www.canela.rs.gov.br/site2009/site/content/leismunicipais/>>. Acesso em: 21 nov. 2010.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2.ed. São Paulo: Atlas. 2008.

STN/SOF – Secretaria do Tesouro nacional e Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Conjunta n.º 04**, de 30 de novembro de 2010. Aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortConjunta_STNSOF_04_2010.pdf>. Acesso em 10 mar. 2011.

_____. **Portaria Conjunta n.º 3**, de 14 de outubro de 2008. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/legislacao_revogada.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade/governamental/legislacao_revogada.asp)>. Acesso em: 21 nov. 2010.

ENDEREÇO DOS AUTORES

Rosane Boelter Scur

Endereço: Rua João Simplicio, 793 Centro
95680-000 Canela/RS
E-mail: rosanescur@gmail.com

Orion Augusto Platt Neto

Endereço: Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Departamento de Ciências Contábeis (CCN/CSE). Campus Reitor João David Ferreira Lima – Trindade Florianópolis/SC
E-mail: orionplatt@cse.ufsc.br