



O Desempenho do Município de Moreira Sales - PR em Relação ao Cumprimento dos Limites Constitucionais de Aplicações Mínimas em Educação e Saúde no Período de 2004 a 2012

Aniéli Gloor Ferreira
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
anigloor@hotmail.com

Orion Augusto Platt Neto
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
orion.platt@ufsc.br

Resumo

A Constituição Federal de 1988 assegura a educação e saúde como direitos sociais fundamentais de todos, e define limites mínimos de recursos a serem aplicados nessas áreas por todos os entes públicos. Nesse contexto, o objetivo deste artigo é evidenciar o desempenho do Município de Moreira Sales - PR em relação ao cumprimento dos limites constitucionais de aplicações mínimas em educação e saúde no período de 2004 a 2012. O artigo permite a observação de séries históricas de dados contábeis relativos às principais variáveis ligadas aos dois limites no Município estudado, utilizando-se de metodologia descritiva quanto aos seus objetivos, documental quanto aos seus procedimentos, quantitativa quanto à abordagem do problema. Quanto aos resultados, por meio das análises de demonstrativos contábeis, pode-se conhecer o grau de cumprimento de tais exigências constitucionais. Conclui-se que em todos os nove anos da série histórica o Município estudado demonstrou o cumprimento dos dois limites constitucionais, relativos às aplicações mínimas em educação e saúde. Em educação, o Município cumpriu o mínimo de 25% em todos os anos. Todavia, os percentuais ficaram bem próximos ao mínimo e não passaram de 26,87% (em 2005). Na área da saúde, houve crescimento gradativo do índice, cujo mínimo é de 15%, sendo que chegou a alcançar 27,17% (em 2012).

Palavras-chave: Despesas públicas, Aplicações mínimas constitucionais, Educação, Saúde.

1 INTRODUÇÃO

O crescente interesse da sociedade brasileira por assuntos ligados às finanças e despesas públicas faz com que o Estado procure assegurar os direitos de todos os cidadãos ao amplo acesso sobre como são aplicados os recursos públicos arrecadados. Dentre as principais áreas a serem investidas, são abordadas nesta pesquisa as áreas de saúde e educação. Tais áreas representam as bases para o crescimento da sociedade como um todo.

O acesso à saúde e educação estão previstos na Constituição Federal de 1988 como um direito social fundamental e de todos (BRASIL, 1988, art. 6). Dessa maneira, é dever do Estado a garantia de políticas públicas que visem ações nas áreas de educação e saúde para a manutenção dessa premissa básica.





Despesas com saúde e educação representam os serviços públicos essenciais que são disponibilizados à sociedade. Assim, a identificação de como são realizados esses investimentos, e de como é planejado, controlado e verificado a conformidade com o que é estabelecido em lei, é de fundamental importância para a sociedade.

A pergunta da pesquisa, que envolve o problema investigado é: O Município de Moreira Sales - PR cumpriu os limites constitucionais relativos às aplicações mínimas em educação e saúde entre os anos de 2004 a 2012?

O objetivo desta pesquisa é evidenciar o desempenho do Município de Moreira Sales - PR em relação ao cumprimento dos limites constitucionais de aplicações mínimas em educação e saúde no período de 2004 a 2012.

A pesquisa foi desenvolvida na área de Contabilidade Pública e teve como critério de sustentação e escolha a viabilidade em termos de levantamento de dados e informações, tempo e recursos dentro das possibilidades, correspondendo à importância tanto teórica quanto prática para o meio público e acadêmico bem como da população em geral. A pesquisa foi realizada a nível local, comparando-se as informações durante um período de nove anos.

Em termos de aplicação de limites mínimos com saúde, desde o ano de 2004, os municípios devem aplicar em Ações e Serviços Públicos de Saúde no mínimo 15% das Receitas de Impostos e Transferências Constitucionais as quais são provenientes da arrecadação dos impostos segundo o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT, art. 77), criado pela Emenda Constitucional (EC) n. 29/2000. Quanto à educação, a Constituição Federal estabelece que os municípios apliquem no mínimo 25% de suas receitas próprias (BRASIL, 1988, art. 212).

Os procedimentos metodológicos aplicados são apresentados na seção 3, os resultados da pesquisa constam na seção 4 e as conclusões na seção 5. A seguir, tem-se a seção 2, com a fundamentação teórica para formação da base conceitual e legal, visando compreender o problema de maneira adequada para melhor abordá-lo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Receita e despesa pública

No orçamento público dos entes no Brasil encontram-se as receitas estimadas e as despesas fixadas, a serem executadas em determinado período de tempo, conhecido como exercício financeiro, que coincide com o ano civil. Conforme Angélico (2006, p. 107), “a Contabilidade Pública, aplicando normas de escrituração contábil, registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento”. Os demonstrativos contábeis, como um dos produtos da Contabilidade Pública no contexto orçamentário, têm o propósito de estabelecer relações entre resultados obtidos e os esperados, mediante análise (ANGÉLICO, 2006).

De acordo com Reis (2000), a legislação em vigor define que a Contabilidade deve ser organizada a fim de permitir a evidenciação perante a fazenda pública de todos que arrecadam receitas, efetivem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. Ainda conforme Reis (2000, p. 8), a Contabilidade “deve permitir a tomada de contas dos agentes



responsáveis por bens e dinheiro públicos acompanhamento da execução orçamentária; o conhecimento da composição patrimonial; a determinação dos custos dos serviços industriais”.

Entraram em vigor no ano de 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio de uma série de Resoluções. Tais normas trouxeram uma mudança de enfoque em termos de objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com ênfase no patrimônio público e não apenas no orçamento.

A Lei n. 4.320/1964, a Lei Complementar n. 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, além de seções específicas da Constituição Federal de 1988 (incluindo alterações posteriores) são as principais normas que regem as finanças públicas no Brasil. A Lei n. 4.320/1964, principal lei disciplinadora do direito financeiro, institui normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. De acordo com Cochrane, Moreira e Pinho (2003, p. 15) a Lei n. 4.320/1964 estabelece que a Contabilidade Pública

[...] registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecida no Orçamento Público, aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária da receita e da despesa, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio.

Segundo Angélico (2006), a receita pública envolve o recolhimento de bens aos cofres públicos, e são classificadas em orçamentárias e extra orçamentárias. O mesmo autor (2006), ainda afirma que, a receita orçamentária é aquela que compõe o orçamento público e o Estado pode dispor para fazer face às despesas orçamentárias. Conforme STN (2012), a receita pública é o instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, e são fontes de recursos empregadas pelo Estado em ações, cuja função principal é atender às demandas e necessidades que a sociedade possui.

As receitas orçamentárias se dividem em duas categorias econômicas: receitas correntes; e receitas de capital. As receitas correntes são provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes (BRASIL, 1964, art. 11, § 1º). São classificadas em (BRASIL, 1964, art. 11): tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços. Também se enquadram nesse tipo de receita, as transferências correntes, como as provenientes do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

As receitas de capital são destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente e são originárias 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 privados” (BRASIL, 1964, art. 11, § 2º). Essas receitas são utilizadas para que a administração pública faça diversos investimentos, entre eles, melhoria da infraestrutura como na construção e reforma de prédios imóveis (hospitais, escolas, ente outros) ou renovando a frota municipal.

As receitas extra orçamentárias representam ingressos de recursos financeiros de caráter temporário e por isso não integram a lei orçamentária anual, como por exemplo: depósitos em caução, fianças, operações de crédito por antecipação de receita orçamentária.



Conforme Silva (2008, p. 124), as despesas públicas constituem “todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos”. O mesmo autor (2008) ainda afirma que as despesas podem ser classificadas, segundo a natureza, em orçamentárias ou extra orçamentárias, dependendo da sua integração ou não ao orçamento, ou seja, se consta na lei orçamentária ou nos créditos adicionais.

Segundo a STN (2012, p. 135), a despesa orçamentária refere-se ao “fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial”. Além da classificação por natureza, a despesas também podem ser classificadas sob outros aspectos, tais como: quanto à competência político-institucional; quanto à afetação patrimonial; e quanto à regularidade (STN, 2012).

2.2 Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

Visando a garantia do cumprimento do dever do Estado com a educação, a Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 208) determina o oferecimento da educação básica obrigatória gratuita, progressiva universalização do ensino médio gratuito, o atendimento educacional especial aos portadores de deficiência, educação infantil em creche e pré-escola. Ainda conforme BRASIL (1988, art. 208) também é garantido o acesso aos níveis mais elevados de ensino conforme a capacidade de cada um, oferta de ensino regular noturno, bem como o atendimento em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

Segundo a Lei n. 9.394/1996, conhecida como Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB), a educação é dever do Estado, e também da família, e deve ser inspirada nos princípios de “liberdade e nos ideais de solidariedade humana, tendo como finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (BRASIL, 1996, art. 2º).

As despesas com ações típicas da Manutenção e Desenvolvimento de Ensino (MDE) devem ser executadas com a aplicação dos recursos vinculados. A LRF determina que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação (BRASIL, 2000, art. 8º). Adicionalmente, a Constituição Federal estipula que nos municípios 25% da receita resultante de impostos, compreendida e proveniente de transferências, será aplicada em MDE. Assim sendo, o ente fica obrigado a aplicar, especificamente, os recursos mencionados em MDE, sendo impedido de destiná-los para outros fins, ainda que faça a compensação com recursos provenientes de outras fontes (BRASIL, 1988, art. 12).

Segundo a LDB, as receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino serão apuradas e publicadas nos balanços do poder público, assim como nos relatórios a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição Federal (BRASIL, 1996, art. 72).

O Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino visa evidenciar os recursos públicos destinados à educação, provenientes da receita resultante de impostos e das receitas vinculadas ao ensino, as despesas com a Manutenção do Desenvolvimento da Educação (STN, 2012). Ele apresenta as receitas por vinculação, os “acréscimos ou decréscimos nas transferências do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da



Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), e o cumprimento dos limites constitucionais e outras informações para controle financeiro” (STN, 2012, p. 260).

Também constitui fator determinante para a elaboração do demonstrativo, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000, art. 25, § 1º, IV, b) que determina como condição para o recebimento de Transferências Voluntárias por parte do ente da federação, o cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde.

Conforme Constituição Federal, a União aplicará, anualmente, em MDE, nunca menos 18% e os estados, o Distrito Federal e os municípios, 25% no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências (BRASIL, 1988, art. 212). Portanto, a observação quanto ao cumprimento do limite é anual.

No quadro a seguir consta uma lista dos impostos e transferências recebidas pelos municípios, que entram no cômputo daquelas consideradas para fins de apuração da aplicação mínima constitucional em ensino.

Quadro 1 - Receitas consideradas para financiamento do ensino nos municípios

| Impostos | Transferências |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| - Imposto s/ Propriedade Territorial Urbana (IPTU) | - Cota-Parte Imposto Territorial Rural (ITR) (Caso tenha optado por fiscalizar e cobrar, conforme CF, art. 153, § 4º, III) |
| - Imposto s/ Transmissão de Bens “Inter Vivos” (ITBI) | - Cota-Parte Imposto s/ Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) |
| - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) | -Cota Parte IOF Ouro (Imposto sobre Operações Financeiras) |
| - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) | - Fundo de Participação dos Municípios (FPM) |
| - Imposto Territorial Rural (ITR) (Caso tenha optado por fiscaliza e cobrar, conforme CF, art. 153, § 4º, III) | - Desoneração Imposto s/ Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) (LC 87/96) |
| | - Cota-Parte Imposto s/Produtos Industrializados - Exportação (IPI) |
| | - Cota Parte ICMS |

Fonte: Adaptado de STN (2012, p. 271).

Quanto às despesas, algumas mesmo que sendo realizadas em atendimento ao ensino, não deverão ser computadas para fins de limite – que conforme a 5ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (STN, 2012, p. 287) são as seguintes:

- [...] a) com pesquisa, quando não vinculada às instituições de ensino, ou, quando efetivada fora dos sistemas de ensino, que não vise, precipuamente, ao aprimoramento de sua qualidade ou à sua expansão;
- b) com subvenção a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial, desportivo ou cultural;
- c) com a formação de quadros especiais para a administração pública, sejam militares ou civis, inclusive diplomáticos;
- d) com programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social;
- e) com obras de infraestrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar;
- f) com pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino [...]

Conforme Portaria MEC n. 844/2008, deve ser realizado o preenchimento (no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios) das informações relativas à MDE nos formulários do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIOPE). As informações que devem ser alimentadas no Sistema tornaram-se condição indispensável para a realização de transferências voluntárias pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)



(MEC, 2008, art. 1º). Assim sendo, até trinta dias após o encerramento do primeiro bimestre do exercício subsequente, deverão ser utilizados os formulários do SIOPE, obtidos no sítio eletrônico <www.fnnde.gov.br>.

Conforme STN (2012, p. 265) “os Estados, o Distrito Federal e os municípios destinarão parte dos recursos a serem aplicados em MDE à manutenção e desenvolvimento da educação básica e à remuneração condigna dos trabalhadores da educação”. A distribuição dos recursos e de responsabilidades entre o Distrito Federal, os estados e seus municípios é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (STN, 2012).

2.3 Ações e serviços públicos em saúde

A saúde caracteriza-se como um direito social na Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 6º), cujo cuidado é de competência comum de todos os entes públicos (União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios). A saúde constitui uma das funções essenciais do Estado, juntamente com outras, tais como segurança, justiça e educação.

Ainda conforme a Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 6º)

[...] saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação, representando parte do conjunto integrado de ações da seguridade social [...]

Assim, o poder público pode dispor, nos termos da lei, sobre a regulamentação, fiscalização e o controle as ações e serviços de saúde, devendo sua execução ser feita por pessoa física ou jurídica de direito privado e diretamente por meio do Estado ou de terceiros (BRASIL, 1988, art. 197).

As ações e serviços públicos de saúde (BRASIL, 1988, art. 198)

[...] integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: descentralização, com direção única em cada esfera de governo; atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais e participação da comunidade [...]

A Emenda Constitucional n. 29/2000, estabelece que a partir do ano de 2004 os municípios devem aplicar em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) nunca menos do que 15% das Receitas de Impostos e Transferências Constitucionais (RITC) no ano. Mais especificamente, são as receitas provenientes da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os artigos 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º da Constituição Federal (BRASIL, 2000).

Com a Lei Complementar n. 141/2012, os valores mínimos a serem aplicados anualmente pelos entes públicos em ações e serviços públicos de saúde – que devem ser reavaliados a cada cinco anos – mantém os 15% para os municípios. Referida lei também estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde (BRASIL, 2012 art. 1º).

Segundo Oliveira et al. (2011), na apuração dos gastos com saúde, para fins de verificação do cumprimento do limite mínimo constitucionalmente estabelecido, durante o exercício não serão adicionados os valores das despesas empenhadas que ainda não foram liquidadas. “No



encerramento do exercício, as despesas empenhadas e não liquidadas deverão ser consideradas como liquidadas, se inscritas em restos a pagar; caso contrário, deverão ser anuladas” (OLIVEIRA et al. 2011, p. 5).

O Demonstrativo das Receitas e Despesas com Saúde deve ser apresentado, tendo em vista a necessidade de apuração devida conforme Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 198, § 2º) o qual determina que os entes tenham, anualmente, aplicações mínimas de recursos públicos em ações e serviços públicos de saúde. Deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre (STN, 2012, p. 131). Este demonstrativo conforme (STN, 2012, p. 399) deverá apresentar:

- [...] a) as receitas que compõem a base para cálculo do cumprimento do percentual mínimo de aplicação em ações e serviços públicos de saúde e as receitas adicionais para financiamento da saúde (não aplicável à União);
- b) as despesas com ações e serviços públicos de saúde, por grupo de natureza da despesa e por subfunção;
- c) o cálculo do percentual de aplicação para cumprimento do limite mínimo de aplicação em ações e serviços públicos de saúde;
- d) o confronto entre a receita e a despesa previstas e as efetivamente realizadas que resultem no não atendimento dos percentuais mínimos de aplicação em ações e serviços públicos de saúde; e
- e) os controles de aplicação da disponibilidade de caixa vinculada a restos a pagar cancelados ou prescritos e do percentual mínimo não cumprido em exercícios anteriores.

Segundo STN (2012), os municípios aplicarão no mínimo 15% das seguintes receitas: Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU); Imposto sobre Transmissão de Bens "Inter Vivos" (ITBI); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); Imposto Territorial Rural (ITR); Cota-Parte do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); Cota-Parte do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS); Cota-Parte do Imposto Territorial Rural (ITR); Fundo de Participação dos Municípios (FPM); Cota-Parte IPI Exportação e Compensações Financeiras Provenientes de Impostos e Transferências Constitucionais (STN, 2012, p. 406). Quanto à base de cálculo da receita para fins de apuração dos percentuais, não poderá ser deduzida “qualquer parcela de receita vinculada ao Fundo de Combate à Pobreza, ou qualquer outra parcela de receita vinculada a fundo ou despesa” (STN, 2012, p. 407).

Os municípios devem inserir as informações de ordem orçamentária e financeira referentes à saúde no Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS). Conforme STN, (2012, p. 399), o SIOPS trata-se de um “sistema informatizado de acesso público, gerido pelo Ministério da Saúde, para o registro eletrônico centralizado das informações de saúde”. O sistema coleta os dados referentes aos orçamentos públicos em saúde tanto da União, quanto dos estados, Distrito Federal e municípios (STN, 2012). Segundo a Portaria n. 53, de 16 de janeiro de 2013, o “SIOPS deverá coletar, recuperar, processar, armazenar, organizar e disponibilizar dados e informações sobre receitas totais e despesas com ações e serviços públicos de saúde” (BRASIL, 2013, art. 3, parágrafo único). A partir de 2013, o preenchimento do SIOPS deverá ser realizado bimestralmente e o mesmo serve de base para o monitoramento e aplicação dos recursos do SUS, e dos gastos em saúde como um todo (BRASIL, 2013).



3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Visando alcançar o objetivo proposto, bem como apresentar respostas ao problema de pesquisa (que foram apresentados na Introdução), esta pesquisa utiliza uma abordagem metodológica. Inicialmente, é apresentada a tipologia da pesquisa, ou seja, a maneira como ela é classificada. Na sequência, é apresentada a entidade que serviu para estudo e os motivos para a escolha. Finalizando, são apresentados os instrumentos e procedimentos utilizados para coleta e análise dos dados.

3.1 Classificação da pesquisa

Quanto aos objetivos, a pesquisa é considerada descritiva. Segundo Gil (2002, p. 43), a pesquisa descritiva é desenvolvida “com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato” e destina-se a observar, registrar e interpretar os fatos e as variáveis a partir da coleta de dados.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é considerada documental, pois se vale da consulta dos demonstrativos contábeis do Município estudado. Utilizou-se do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) e Demonstrativo da Receita Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde - Municípios, constantes do sítio eletrônico do Tribunal de Contas do Paraná (TCE/PR), correspondentes aos anos de 2004 a 2012.

Para melhor evidenciar a evolução das despesas com ensino e saúde na série histórica em estudo, foram coletados no sítio eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) os dados de apuração da inflação de 2004 a 2012, conforme Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Estes dados serviram para realizar o ajuste monetário baseado nas variáveis abrangidas nas séries históricas, visando à redução de possíveis distorções no enfoque do período estudado.

Em virtude dos demonstrativos terem sido extraídos diretamente da base de informações que foram repassadas ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR) adotou-se o pressuposto da veracidade ideológica dos dados divulgados pelo Município estudado, não sendo levantadas dúvidas sobre a confiabilidade dos mesmos.

No que tange à forma de abordagem do problema, a pesquisa é classificada como quantitativa (predominantemente), visto que se vale de cálculos e índices para mensurar a situação dos gastos nas áreas de estudo. A pesquisa visa à verificação do comportamento das receitas e despesas com educação e saúde de 2004 a 2012, com reduzida interferência qualitativa na interpretação, visto que se alicerça nos limites estabelecidos na Constituição Federal.

3.2 Entidade estudada

Foi selecionado o Município de Moreira Sales - PR, sobre o qual foi realizada a análise dos dados de receitas e despesas com educação e saúde. O critério de sustentação de escolha é pela conveniência para o pesquisador ter acesso aos dados necessários para a mesma, visto a facilidade para a obtenção dos documentos.

O Município de Moreira Sales está apresentado e descrito em seus principais aspectos na seção 4.1. A maneira como foram coletados os dados da entidade e de como estes foram ajustados estão descritos na seção 4.2.



3.3 Instrumentos e procedimentos da pesquisa

Como fonte de dados, a pesquisa foi embasada em documentos escritos, tanto na fundamentação teórica quanto nos resultados. As fontes de dados podem ser classificadas em primárias e secundárias. Quanto às fontes primárias são aquelas que não tiveram tratamento analítico, são todos os documentos apresentados na sua maneira autêntica. Exemplo de fontes primárias utilizadas nesta pesquisa: normas da Constituição Federal, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, aprovado por meio de portaria. Também foram utilizados os Demonstrativos Contábeis da entidade, por meio destes foi possível observar o cumprimento dos limites fiscais visando subsidiar os resultados da pesquisa, bem como verificar a evolução das receitas e despesas e sua expressividade.

Quanto às fontes secundárias, as quais se apresentam na fundamentação teórica, foram utilizados diversos livros, monografias e artigos científicos de assunto similar, visando à verificação do contexto do assunto abordado a diversas situações de outros municípios. Não houve um critério técnico na busca das fontes bibliográficas, pois as mesmas dependeram dos recursos, acesso e conveniência da pesquisadora.

Para a realização dessa pesquisa, os procedimentos adotados foram realizados da seguinte maneira:

1º passo: Revisão literária, buscando identificar os fundamentos legais que regem os limites de aplicação mínima de despesas com educação e saúde.

2º passo: Levantamento dos demonstrativos e dos relatórios contábeis e outras bases de dados que apresentam as despesas com educação e saúde do Município estudado no período de 2004 a 2012 e que permitem realizar a coleta de dados.

3º passo: Coleta e organização dos dados referentes às receitas líquidas de impostos e as despesas com saúde e educação. Foi utilizado um programa de planilha eletrônica para tabulação. Os procedimentos específicos de coleta e tabulação de dados encontram-se detalhados na Seção 4.2 e 4.3 do Capítulo resultados.

4º passo: Aplicação de índice de preços para ajuste monetário, visando minimizar os efeitos da inflação na análise que realizada.

5º passo: Apresentações dos cálculos que foram efetuados para demonstrar o valor, evolução das despesas com saúde e educação, com vistas a evidenciar os limites legalmente estabelecidos foram cumpridos.

6º passo: Explicitação e comparação dos valores obtidos por meio da análise efetuada com gráficos, tabelas e textos.

Na próxima seção são apresentados os resultados da pesquisa, evidenciando os índices atingidos, os quais são demonstrados conforme a metodologia abordada.



4 RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Apresentação do Município estudado

Conforme o Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social (IPARDES), o Município de Moreira Sales – PR foi criado por meio da Lei Estadual n. 4.245, de 25 de Julho de 1960, sendo que pertencia ao Município de Goioerê, e foi desmembrado em 30 de Novembro de 1961 (IPARDES, 2013). Comemora o seu aniversário no dia 25 de julho (IPARDES, 2013).

Está localizado na região noroeste, o qual segundo o censo demográfico 2010 (IBGE, 2014) possui 12.606 habitantes. Com clima subtropical úmido mesotérmico, verões quentes com tendência de concentração das chuvas (temperatura média superior a 22°C), invernos com geadas pouco frequentes (temperatura média inferior a 18°C), sem estação seca definida (IPARDES, 2013).

Moreira Sales apresenta uma produção agropecuária representativa, tendo como principais produtos as culturas da cana-de-açúcar, a soja e criação bovina (IPARDES, 2013). O setor industrial encontra-se em fase de expansão, bem como o comércio varejista, atacadista e de serviços, com dados na Tabela 1.

Tabela 1 - Total de Estabelecimentos das Atividades Econômicas do Município

| Atividades Econômicas | Número de Estabelecimentos |
|-------------------------------------------------------------------------|----------------------------|
| Indústrias | 23 |
| Comércio Varejista | 95 |
| Comércio Atacadista | 5 |
| Serviços | 45 |
| Instituições de crédito, seguro e de capitalização. | 3 |
| Construção Civil | 9 |
| Ensino | 1 |
| Administração pública direta e indireta | 2 |
| Agricultura, silvicultura, criação de animais, extração vegetal e pesca | 47 |
| Total | 230 |

Fonte: Elaborado pelo autor com base no Caderno Estatístico IPARDES (2013).

Pode-se verificar pela Tabela 1 que o comércio varejista possui expressivo número de estabelecimentos em relação aos demais, enquanto o comércio atacadista é composto por apenas 5 (cinco) estabelecimentos. A atividade de construção civil se expandiu, principalmente entre os anos de 2008 a 2012. A administração direta e indireta é composta pela Prefeitura Municipal de Moreira Sales e pelo Fundo de Previdência Municipal, respectivamente.

Ainda conforme dados do Caderno Estatístico IPARDES (2013), quanto ao Produto Interno Bruto (PIB), a participação no Município conta com a Agropecuária em 32,43%, Indústria, com 23,50% e Serviços com 76,77%. Essas atividades mostram o grau de importância na economia de Moreira Sales. Quanto à educação, o Município conta apenas com a rede pública de ensino, na qual se encontram matriculados no ensino fundamental 1.776 alunos; no ensino médio 663 alunos matriculados, na pré-escola 153 alunos, nas creches 296 alunos e no ensino profissional 55 alunos (IPARDES, 2013).

4.2 Aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE)

Na Tabela 2 são apresentados os valores arrecadados da receita líquida de impostos bem como as despesas com MDE, os quais estão demonstrados pelos seus valores originais e



atualizados de acordo com o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) (IBGE, 2013). Além dessa informação, têm-se também os percentuais de aplicação que devem ser no mínimo de 25% das receitas resultantes de impostos em MDE.

Com base na Tabela 2 é possível observar que a receita líquida de impostos teve seu aumento gradativo com o passar da série histórica analisada, aumentando 149% em seus valores originais e 64% em valores monetários atualizados. A aplicação mínima constitucional pode ser visualizada no Gráfico 1, o qual apresenta a série histórica dos anos em análise e os percentuais atingidos em cada ano.

O Gráfico 1 demonstra que o percentual mínimo a ser aplicado é de 25% da receita resultantes de impostos, conforme apresentado na fundamentação teórica (BRASIL, 1988, art. 212). Dessa maneira, pode-se visualizar que o Município cumpriu os valores mínimos de despesas com Educação, com exceção do ano de 2006, o qual aplicou 24,95%. Porém, o Município não sofreu sanções por parte dos órgãos de controle, já que nos primeiros 3 mês do ano subsequente foi aplicado o índice referente ao exercício anterior, conforme Provimento n. 1, de 16 de dezembro de 1999 (TCE, 1999, art. 9º, § 3º). Foram empenhadas como do exercício anterior no ano de 2007, e houve o cumprimento do índice no ano de 2007.

Tabela 2 - Apuração da aplicação mínima em MDE – 2004 a 2012

Valores em milhões de reais, originais e atualizados pelo IPCA até 31/12/2012.

| | Valores | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|---------------------------------------------------------|-------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| (I) Receita Líquida de Impostos [1] | Originais | 6.096,0 | 7.209,0 | 7.939,4 | 8.961,9 | 11.600,2 |
| (II) Receita Líquida de Impostos [1] | Atualizados | 9.495,7 | 10.530,2 | 11.107,3 | 12.078,9 | 14.865,6 |
| (III) Despesas com MDE [2] | Originais | 1.578,0 | 1.937,0 | 1.981,3 | 2.300,4 | 3.103,5 |
| (IV) Despesas com MDE [2] | Atualizados | 2.458,1 | 2.829,4 | 2.771,8 | 3.100,5 | 3.977,2 |
| (V) Percentual de Aplicação (III/I ou IV/II) [3] | - | 25,89% | 26,87% | 24,95% | 25,67% | 26,75% |
| (VI) Fator de Correção para 31/12/2012 [4] | - | 1,5577 | 1,4607 | 1,3990 | 1,3478 | 1,2815 |
| (VII) Inflação Acumulada até 31/12/2012 [4] | - | 55,77% | 46,07% | 39,90% | 34,78% | 28,15% |

| | Valores | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | Variação [5] |
|---------------------------------------------------------|-------------|---------------|---------------|---------------|---------------|--------------|
| (I) Receita Líquida de Impostos [1] | Originais | 11.179,7 | 12.286,2 | 14.414,3 | 15.175,2 | 149% |
| (II) Receita Líquida de Impostos [1] | Atualizados | 13.631,4 | 14.252,0 | 15.744,7 | 15.612,3 | 64% |
| (III) Despesas com MDE [2] | Originais | 2.863,3 | 3.110,3 | 3.648,8 | 3.824,7 | 142% |
| (IV) Despesas com MDE [2] | Atualizados | 3.491,3 | 3.607,9 | 3.985,5 | 3.934,9 | 60% |
| (V) Percentual de Aplicação (III/I ou IV/II) [3] | - | 25,61% | 25,32% | 25,31% | 25,20% | -3% |
| (VI) Fator de Correção para 31/12/2012 [4] | - | 1,2193 | 1,1600 | 1,0923 | 1,0288 | - |
| (VII) Inflação Acumulada até 31/12/2012 [4] | - | 21,93% | 16,00% | 9,23% | 2,88% | - |

Notas:

[1] Total da receita de impostos considerados para efeitos de apuração do limite, após ajustes metodológicos.

[2] Total das despesas com ações típicas de manutenção e desenvolvimento do ensino, após ajustes metodológicos e deduções.

[3] Os valores percentuais conferem entre o cálculo e o original até a 2ª casa decimal após a vírgula em todos os anos.

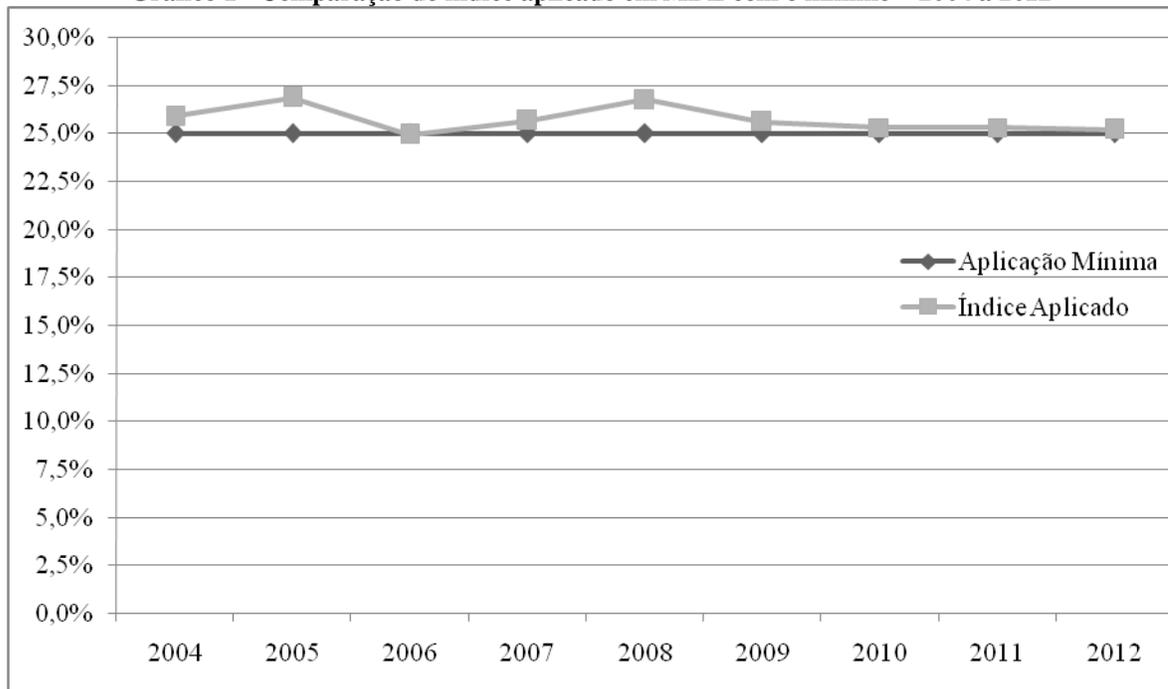
[4] Específico para ajustes de valores de receitas e de despesas, com o pressuposto de que as mesmas se realizam de forma distribuída durante o ano (ao invés de concentrada numa data). Fator utilizado para multiplicar os valores monetários originais referentes a cada um dos exercícios financeiros (anos). Permite conhecer o valor atualizado em moeda de poder aquisitivo ao final de 2012. Considerada a inflação acumulada até 31/12/2012 (inclusive a do exercício de 2012), a partir de cada ano indicado.

[5] Variação percentual acumulada entre todos os anos, considerada como a diferença entre o ano final e o inicial, em comparação com o patamar inicial.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) referente ao Anexo VIII do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Período de 2004 a 2012 e apurações da inflação conforme o IPCA (IBGE, 2013).



Gráfico 1 - Comparação do índice aplicado em MDE com o mínimo – 2004 a 2012



Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) referente ao Anexo VIII do RREO (PMMS, 2004 a 2012). Tabela 2.

Ao verificar o crescimento das variáveis ao longo dos anos, percebe-se que as despesas com MDE cresceram 142%, em valores originais; e as receitas líquidas de impostos e transferências, tiveram um crescimento maior, de 149%, de 2004 a 2012, também em valores originais.

A partir dos dados, pode-se verificar que o Município apresentou certa dificuldade em atingir o índice mínimo com a educação, sendo que o ano de 2005 foi aquele no qual Moreira Sales atingiu o percentual com mais folga, com 26,87%.

4.3 Aplicação em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS)

Na Tabela 3 são apresentados os valores arrecadados da receita líquida de impostos e transferências constitucionais (RITC) bem como as despesas com ASPS atualizados de acordo com o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) (IBGE, 2013). Os percentuais de aplicação que devem ser de no mínimo 15% das RITC.



Tabela 3 - Apuração da aplicação mínima em saúde – 2004 a 2012

Valores em milhões de reais, originais e atualizados pelo IPCA até 31/12/2012.

| | Valores | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|---------------------------------------------------------|-------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| (I) Receita Líquida de Impostos [1] | Originais | 6.096,0 | 7.209,0 | 7.939,4 | 8.911,9 | 11.325,4 |
| (II) Receita Líquida de Impostos [1] | Atualizados | 9.495,7 | 10.530,2 | 11.107,3 | 12.011,5 | 14.513,5 |
| (III) Despesas com Saúde [2] | Originais | 1.020,0 | 1.434,0 | 1.556,8 | 1.867,3 | 2.083,3 |
| (IV) Despesas com Saúde [2] | Atualizados | 1.588,9 | 2.094,6 | 2.178,0 | 2.516,8 | 2.669,8 |
| (V) Percentual de Aplicação (III/I ou IV/II) [3] | - | 16,73% | 19,89% | 19,61% | 20,95% | 18,40% |
| (VI) Fator de Correção para 31/12/2012 [4] | - | 1,5577 | 1,4607 | 1,3990 | 1,3478 | 1,2815 |
| (VII) Inflação Acumulada até 31/12/2012 [4] | - | 55,77% | 46,07% | 39,90% | 34,78% | 28,15% |

| | Valores | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | Variação [5] |
|---------------------------------------------------------|-------------|---------------|---------------|---------------|---------------|--------------|
| (I) Receita Líquida de Impostos [1] | Originais | 10.916,1 | 12.006,9 | 14.074,3 | 14.816,8 | 143% |
| (II) Receita Líquida de Impostos [1] | Atualizados | 13.310,0 | 13.928,0 | 15.373,4 | 15.243,5 | 61% |
| (III) Despesas com Saúde [2] | Originais | 2.217,5 | 2.555,3 | 3.117,4 | 4.025,4 | 295% |
| (IV) Despesas com Saúde [2] | Atualizados | 2.703,8 | 2.964,2 | 3.405,1 | 4.141,4 | 161% |
| (V) Percentual de Aplicação (III/I ou IV/II) [3] | - | 20,31% | 21,28% | 22,15% | 27,17% | 62% |
| (VI) Fator de Correção para 31/12/2012 [4] | - | 1,2193 | 1,1600 | 1,0923 | 1,0288 | - |
| (VII) Inflação Acumulada até 31/12/2012 [4] | - | 21,93% | 16,00% | 9,23% | 2,88% | - |

Notas:

[1] Total da receita de impostos e transferências constitucionais e legais, consideradas para efeitos de apuração do limite, após ajustes metodológicos.

[2] Total das despesas com saúde após ajustes metodológicos e deduções.

[3] Os valores percentuais conferem entre o cálculo e o original até a 2ª casa decimal após a virgula em todos os anos.

[4] Específico para ajustes de valores de receitas e de despesas, com o pressuposto de que as mesmas se realizam de forma distribuída durante o ano (ao invés de concentrada numa data). Fator utilizado para multiplicar os valores monetários originais referentes a cada um dos exercícios financeiros (anos). Permite conhecer o valor atualizado em moeda de poder aquisitivo ao final de 2012. Considerada a inflação acumulada até 31/12/2012 (inclusive a do exercício de 2012), a partir de cada ano indicado.

[5] Variação percentual acumulada entre todos os anos, considerada como a diferença entre o ano final e o inicial, em comparação com o patamar inicial.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados do Demonstrativo das Receitas Líquidas de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde – Municípios, referente ao Anexo XII do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Período de 2004 a 2012 e apurações da inflação conforme o IPCA (IBGE, 2013).

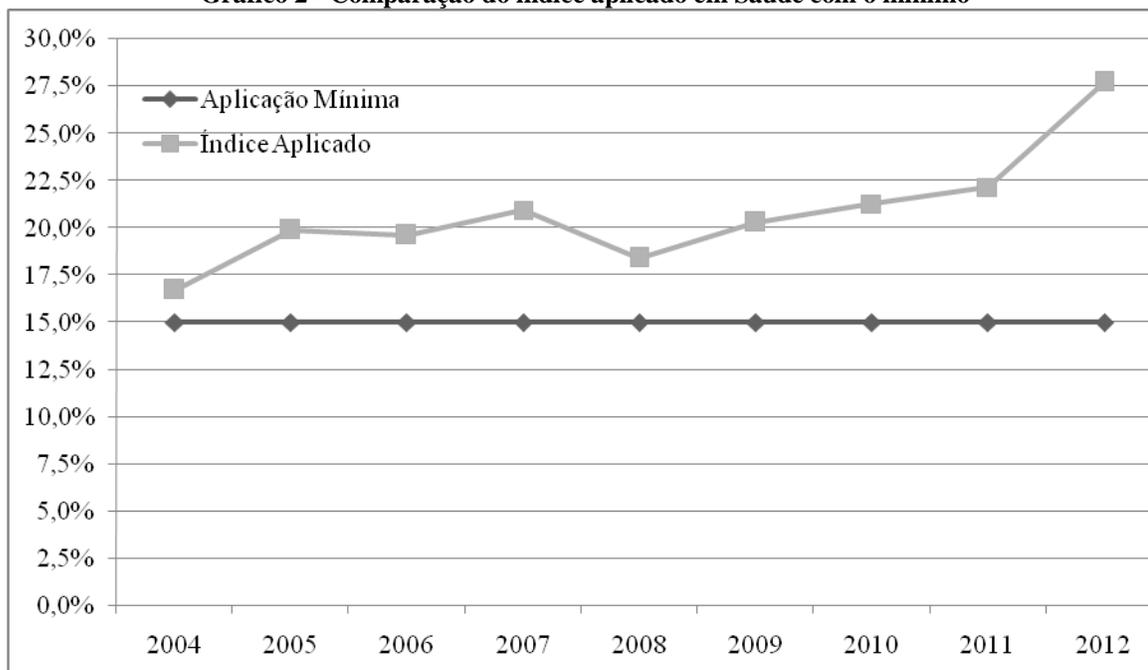
Conforme a Tabela 3 é possível observar que a RITC teve seu aumento gradativo com o passar dos anos, crescendo 143% em valores monetários originais e 61% em valores atualizados. Pode-se verificar o crescimento das variáveis ao longo dos anos: as despesas com ASPS cresceram 295%, em valores originais e 161 em valores ajustados. Sendo assim, as RITC tiveram um crescimento proporcionalmente menor em relação às receitas, tanto em valores originais quanto atualizados, de 2004 a 2012.

A aplicação mínima constitucional pode ser visualizada no Gráfico 2, que apresenta a série histórica dos anos em análise e os percentuais atingidos em cada ano. Observa-se no gráfico que o ano de 2004 foi, entre todos, o que menos teve aplicações em despesas com saúde. Porém, mesmo assim ficou acima do percentual mínimo exigido por lei.

Observa-se um crescimento gradativo nos demais anos, com oscilações de diminuição apenas em 2006 e 2008. A partir de 2009, o crescimento das despesas com saúde tornou-se cada vez mais expressivo, atingindo 20,31%, 21,28% e 22,15% da RITC, respectivamente em 2009, 2010 e 2011. No exercício de 2012, o percentual foi ainda maior, atingindo 27,17%, ou seja, quase o dobro do percentual mínimo estabelecido constitucionalmente.



Gráfico 2 - Comparação do índice aplicado em Saúde com o mínimo



Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados do Demonstrativo das Receitas Líquidas de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde – Municípios referente ao Anexo XII do RREO (PMMS, 2004 a 2012). Tabela 3.

Assim, em todos os exercícios considerados, as Aplicações em Ações e Serviços Públicos de Saúde no Município de Moreira Sales foram superiores ao mínimo estabelecido constitucionalmente.

5 CONCLUSÕES

Diante dos resultados expostos, considera-se que o objetivo deste artigo foi atingido, tendo em vista que as informações e considerações apresentadas permitiram conhecer desempenho do Município de Moreira Sales em relação ao cumprimento dos limites constitucionais de aplicações mínimas em educação e saúde no período de 2004 a 2012.

Foi possível verificar, por meio das séries históricas de dados extraídos dos demonstrativos contábeis, as principais variáveis ligadas aos limites de saúde e educação no Município. Foram apresentados os resultados dos índices de cada ano, visando conhecer o grau de cumprimento de tais exigências constitucionais. Por meio dos resultados da pesquisa, pode-se concluir que o Município de Moreira Sales demonstrou o cumprimento dos dois limites constitucionais relativos às aplicações mínimas em educação e saúde em todos os nove anos da série histórica.

Houve cumprimento integral da exigência constitucional de aplicação mínima em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE). Foram aplicados mais de 25% das receitas adotadas como parâmetro, mesmo referente ao ano de 2006, quando gastou 24,95%, pois nos primeiros três meses do ano subsequente conseguiu aplicar o índice referente ao exercício anterior.



Pode-se verificar que o Município apresentou certa dificuldade em atingir o índice mínimo com a educação, pois o máximo que conseguiu alcançar foi em 2005 (26,87%), e em 2007 (26,75%), ou seja, em valores bem próximos ao mínimo estabelecido constitucionalmente. Nos últimos anos da série histórica (2009 a 2012), atingiu 25,61%, 25,32%, 25,31% e 25,20%, o que denota uma margem muito próxima ao mínimo que precisa ser aplicado.

Quanto ao cumprimento da exigência constitucional de aplicação mínima em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS), apresentou-se bem diferente da margem da educação. No ano de 2004, o Município atingiu seu menor índice, mas mesmo assim 1,73 pontos percentuais acima do estabelecido constitucionalmente.

O crescimento foi gradativo (com exceção ao ano de 2008) e atingiu em 2012 o maior índice da série histórica, com 27,17% das receitas aplicadas em saúde, ou seja, quase o dobro do mínimo estabelecido. Dessa maneira, pode-se verificar que em todos os exercícios analisados as Aplicações em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) no Município de Moreira Sales foram superiores ao mínimo estabelecido constitucionalmente, e que a partir de 2009 este crescimento foi ainda mais expressivo.

Foi realizado o ajuste monetário dos valores originais de acordo com o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), permitindo uma melhor visualização da evolução das receitas e despesas. O aumento das receitas líquidas de impostos aplicáveis em educação foi de 149% de 2004 a 2012, em valores monetários originais. Entretanto, depois de realizado o ajuste dos valores conforme o IPCA, o crescimento passa a ser de 64% no período. As despesas com educação tiveram variação de 142% em valores originais e de 60% após os ajustes.

O percentual aplicado em educação apresentou uma redução de 3%, o que pode ser verificada por meio da visualização dos índices, os quais no início da série histórica atingiram um pouco mais de 26%, e nos anos finais da série não conseguiram ultrapassar 25,61%.

Quanto aos valores referentes à saúde, os quais também foram ajustados conforme IPCA foi encontrado um índice de 143% de aumento das receitas que se aplicam em saúde, em valores originais e de 61% em valores ajustados. Porém, nas despesas houve uma variação de 295% em seus valores originais, que em valores atualizados representou 161%. O percentual aplicado em saúde obteve um aumento de 62% no período.

O âmbito da pesquisa e o alcance de suas conclusões ficam restritos ao Município estudado. Tendo em vista que a abordagem envolve aspectos secundários qualitativos, não há a pretensão de propor uma forma definitiva de medir ou analisar o desempenho da gestão fiscal municipal relativa às aplicações mínimas em saúde e educação.

Destaca-se, por fim, que não houve a pretensão com o trabalho de analisar a qualidade dos gastos públicos realizados em educação e saúde, nem de avaliar a medida e a metodologia constitucional concernente. Assim, os dados da pesquisa se restringiram a simples observação da constitucionalidade limitante dos gastos a partir de variáveis contábeis, cujas consequências de descumprimento são também relevantes aos gestores responsáveis e à população atendida.

Para eventuais pesquisas futuras, recomenda-se: expandir a observação para uma amostra de Municípios, com vistas a poder comparar com outros entes da mesma região; analisar a metodologia dos limites, em termos de quais despesas possa ou não ser consideradas na base de cálculo; buscar a existência de medidas de qualidade e eficiência para os gastos em saúde e educação; e observar se houve mudanças metodológicas na limitação ao longo dos anos.



REFERÊNCIAS

ANGELICO, 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. Atualizada até a Emenda Constitucional n. 66, de 13 de julho de 2010. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 14 set. 2013.

_____. **Emenda Constitucional n. 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. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm>. Acesso em: 22 set. 2013.

_____. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 21 set. 2013.

_____. **Lei Complementar n. 141**, de 13 de janeiro de 2012. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp141.htm>. Acesso em: 21 set. 2013.

_____. **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, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso em: 02 set. 2013.

_____. **Lei n. 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/ldb.pdf>>. Acesso em: 22 set. 2013.

_____. **Portaria n. 53**, de 16 de janeiro de 2013. Ministério da Saúde. Estabelece diretrizes para o funcionamento do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS) e fixa prazos para registro e homologação de informações, em observância ao art. 39 da Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, e ao Capítulo I do Decreto nº 7.827, de 16 de outubro de 2012. Disponível em <http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2013/prt0053_16_01_2013.html>. Acesso em: 31 jan. 2013.



COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti; MOREIRA, Stenio da Silva; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da contabilidade como principais instrumentos de controle na busca da eficiência da gestão pública.** In: IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. 2003, Gramado. Disponível em <<http://www.ccontabeis.com.br/conv/t22.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Cidades.** Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/painel/painel.php?codmun=411610>>. Acesso em: 13 fev. 2014.

_____. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA e Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC.** Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultinpc.shtm>. Acesso em: 22 set. 2013.

IPARDES – Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social. **Caderno Estatístico Município Moreira Sales.** Setembro, 2013. Disponível em: <<http://www.ipardes.gov.br/cadernos/Montapdf.php?Municipio=87370>>. Acesso em: 07 out. 2013.

MEC – Ministério da Educação e Cultura. **Portaria n. 844,** de 08 de julho de 2008. Dispõe sobre os objetivos do SIOPE, sua operacionalização pelo FNDE e condiciona a celebração convênios e termos de cooperação com MEC ou órgãos da administração indireta a ele vinculados ao preenchimento do SIOPE, dentre outras providências. Disponível em: <<http://www.fnde.gov.br/fnde/legislacao/portarias/item/3564-portaria-mec-n%C2%BA-844-de-08-de-julho-de-2008>>. Acesso em: 22 set. 2013.

OLIVEIRA, Ângela Fernandes de et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal:** guia prático para o cidadão. Prefeitura Municipal de Fortaleza. Fortaleza (s.d.) Disponível em: <http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/apresentacoes/gerados/cartilha_lrf_final_revisada01.pdf>. Acesso em: 22 set. 2013.

REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade Municipal:** teoria e prática. Rio de Janeiro: Livro Técnicos e Científicos Editora S.A., 2000.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais:** aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Aprovado pela Portaria STN n. 637, de 18 de outubro de 2012. Ministério da Fazenda. 5. ed. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF5/MDF_5edicao.pdf>. Acesso em: 22 set. 2013.

TCE/PR – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Provimento n. 1/99.** Regulamentação do controle da aplicação de recursos referentes ao FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério e demais Recursos Destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Público Estadual e Municipal. 1999. Disponível em: <<http://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/1999/12/pdf/00001000.pdf>>. Acesso em: 22 de out. 2013.