



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA ADMINISTRAÇÃO ATUÁRIA E
CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOSÉ MACIEL CAVALCANTE NETO

**ANÁLISE DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS E DE TRANSFERÊNCIAS
CORRENTES DOS MUNICÍPIOS COM MAIS DE 100 ML HABITANTES DO
ESTADO DO CEARÁ DURANTE O PERÍODO DE 2008 A 2012**

FORTALEZA

2013

JOSÉ MACIEL CAVALCANTE NETO

**ANÁLISE DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS E DE TRANSFERÊNCIAS
CORRENTES DOS MUNICÍPIOS COM MAIS DE 100 ML HABITANTES DO
ESTADO DO CEARÁ DURANTE O PERÍODO DE 2008 A 2012**

Artigo submetido à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Nireide Saraiva Coelho e Cavalcante.

FORTALEZA

2013

**ANÁLISE DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS E DE TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
DOS MUNICÍPIOS COM MAIS DE 100 MIL HABITANTES DO ESTADO DO
CEARÁ DURANTE O PERÍODO DE 2008 A 2012**

José Márcio Cavalcante Neto

Nirlei de Saraiva Coelho e Cavalcante

Joyce Arrais de Araujo Andrade

RESUMO

O Município, como ente federativo, atende às necessidades da população através de métodos de captação de receitas, ingressos de caráter não devolutivo auferidos pelo poder público. As receitas orçamentárias podem ser classificadas quanto à categoria econômica e em correntes ou de capital. Nesse contexto, o objetivo desta pesquisa é analisar o comportamento das receitas tributárias e de transferências correntes arrecadadas em relação ao total da receita orçamentária e às variações das rubricas no período de 2008 a 2012 nos municípios cearenses com mais de 100 mil habitantes. Foram analisadas as informações sobre receitas previstas e realizadas dos municípios de Fortaleza, Caucaia, Juazeiro do Norte, Maracanaú, Sobral, Crato, Itapipoca e Maranguape. A metodologia utilizada na pesquisa quanto aos objetivos caracteriza-se como descritiva, quanto aos procedimentos utilizou-se de pesquisa bibliográfica e documental e a análise dos dados obtidos foi realizada através de indicadores que determinam o comportamento das rubricas em relação ao total. Os resultados demonstraram que os municípios cearenses ainda continuam bastante dependentes das receitas oriundas de outros entes da federação para financiar suas despesas, apesar do aumento na arrecadação própria.

Palavras-chave: Receitas Tributárias; Transferências Correntes; Indicadores.

1. INTRODUÇÃO

Com a constituição de 1988, as competências dos entes Federativos União, Estados e Municípios foram delimitadas como propósito de descentralização fiscal, permitindo maior autonomia dos entes subnacionais e estabelecer políticas públicas de arrecadação de recursos.

Neste contexto, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe mudanças essenciais para a manutenção de uma administração pública competente e transparente ao estabelecer normas e limites para a arrecadação e o dispêndio dos recursos públicos, além de permitir que a sociedade tenha acesso em tempo real às informações sobre onde o dinheiro público está sendo aplicado e de que forma ele foi captado.

Presente na LRF, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) estabelece o equilíbrio entre receitas e despesas, dessa forma, um dos procedimentos utilizados para elaboração do orçamento público é a previsão de receitas, calculada com base na real capacidade de arrecadação do ente Público. É de fundamental importância na fixação de despesas. Este método obriga que a elaboração das demonstrações seja executada de forma a se aproximar ao máximo da realidade do ente em relação a sua capacidade de arrecadação.

As receitas representam todos os valores captados pelo ente da federação e que serão utilizados para manutenção da máquina pública e investimentos. Segundo a Lei nº 4320/64, elas podem ser classificadas, de acordo com a categoria econômica, em correntes ou de capital, constituindo instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentárias e são

arrecadadas durante o exercício financeiro, aumentando as disponibilidades, em geral com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido, ao contrário das receitas de capital.

Com base nas receitas arrecadadas, o ente efetua despesas para atender às metas estabelecidas no orçamento. Assim como as receitas, as despesas também possuem classificação, com base na categoria econômica, em despesas correntes e de capital. As despesas correntes são aquelas que não se destinam à formação ou à aquisição de um bem de capital, ao contrário das despesas de capital, as quais influenciam a composição do patrimônio do ente público.

Para os municípios, a arrecadação própria de recursos tem sua composição dos tributos de competência municipal, os quais são divididos em impostos, taxas e contribuições. Em nível decrescente de importância, os impostos representam o maior volume dentro da arrecadação própria, e suas variações são decorrentes principalmente dos esforços realizados pelo ente no tocante a fiscalização e cobrança.

As transferências constitucionais legais também desempenham função relevante na manutenção da administração pública. Para os municípios de menor porte, estes recursos têm maior importância uma vez que muitos municípios pequenos não têm uma arrecadação própria representativa, pois são municípios essencialmente rurais, e a cobrança de impostos é dificultada por questões político-estruturais.

Com base no exposto acima, este trabalho visa responder o seguinte problema de pesquisa: Quais as receitas correntes com maior representatividade na arrecadação dos municípios com mais de 100 mil habitantes do estado do Ceará durante o período de 2008 a 2012?

A presente pesquisa tem por objetivo geral analisar o comportamento das receitas tributárias e de transferências correntes arrecadadas e relação ao total da receita orçamentária e às variações destas rubricas no período de 2008 a 2012 nos municípios cearenses com mais de 100 mil habitantes, identificando na identificação da relação de dependência entre os municípios e os recursos repassados pela União e Estado.

Para a consecução do objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a. Analisar as variações ocorridas entre previsão e realização de receitas orçamentárias;
- b. Verificar os percentuais das receitas tributárias e de transferências correntes em relação às receitas orçamentárias realizadas;
- c. Identificar as variações ocorridas nas rubricas de receitas tributárias e de transferências correntes durante o período selecionado.

Para a consecução do objetivo geral, buscou-se utilizar indicadores financeiros para avaliar a situação dos municípios em relação às arrecadações tributárias e às transferências de recursos de outros entes da federação, possibilitando conhecer a realidade da capacidade de captação de recursos em relação às previsões de receitas dos municípios definidas nas peças orçamentárias durante o período.

Os resultados possibilitaram avaliar a composição dos recursos que financiam as despesas correntes dos municípios, comparando a arrecadação própria com os repasses de outros entes da federação para os municípios e o equilíbrio entre previsão e arrecadação.

Para a sociedade, principal contribuinte na captação de recursos dos entes de federação e maior consumidor dos investimentos realizados pela administração pública, os resultados podem servir de parâmetro para avaliar o desempenho das Prefeituras e dos gestores municipais no aumento da arrecadação tributária própria ao comparar os valores no decorrer dos anos.

Este artigo está organizado em cinco seções. A primeira seção refere-se a esta introdução, seguida pelo referencial teórico apresentado na seção dois. A metodologia utilizada para a realização da pesquisa encontra-se na seção três. A quarta seção é composta pela análise dos resultados. Por fim a seção cinco apresenta as considerações finais sobre a pesquisa realizada.

2. RECEITAS PÚBLICAS

Segundo Tesch (2008, p. 29), as receitas públicas representam todos os ingressos orçamentários de recursos financeiros que venham a fazer parte das contas públicas. Elas são formadas pelos fluxos monetários arrecadados e compõem os recursos financeiros utilizados para o financiamento das despesas públicas. Borges (2010, p. 4) define que “[...] toda entrada de recursos gera uma Receita Pública [...]”.

Conforme Kohama (2008), as receitas públicas referem-se a todo e qualquer recurso recebido para os cofres públicos, quer seja ele realizado através de numerário ou outros bens representativos de valores, os quais cada ente da federação tem o direito de arrecadar em decorrência de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que resultem em direitos a favor do ente, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário de valores que não lhe pertencem.

2.1 Classificações das receitas públicas

Conforme Silva (2004, p. 103), as receitas públicas classificam-se, quanto à natureza, em orçamentárias e extraorçamentárias. O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) define como extraorçamentários todos os valores provenientes de toda e qualquer arrecadação que não figure na Lei Orçamentária Anual (LOA) e, conseqüentemente, toda arrecadação que não constitua renda do ente da federação, pois este é somente depositário desses valores. São recursos de caráter temporário e pertencentes a terceiros, arrecadados pelo ente para posterior devolução.

De acordo com Borges (2010, p. 7):

A receita extraorçamentária [...] é classificada em contas financeiras adequadas, presentes no plano de contas da entidade. São contas de caracterização das mais variadas, como cauções, fianças, depósitos para garantia de instância, consignações e multa de pagamentos a favor de terceiros, retenções na fonte, salários não redimidos, operações de crédito a curto prazo e outras semelhantes.

Portanto as receitas extraorçamentárias não representam recursos disponíveis ao ente público, conforme corrobora Tesch (2008, p. 32):

É um simples ingresso financeiro de caráter temporário, pois pertence a terceiros e compreende uma entrada de dinheiro que corresponde a créditos de terceiros, da qual o Estado é um simples depositário. Não é uma receita no sentido econômico e é mais denominada de Ingressos Extraorçamentários, cujo registro sempre provoca o surgimento de passivos financeiros. Como exemplo têm-se os depósitos de terceiros; cauções e dinheiro; salários não redimidos; consignações; operações

de crédito por antecipação de receita; outro valor arrecadado que se revista de características de simples transitoriedade de classificação no passivo

De acordo com Angélico (2006, p. 44), “as receitas orçamentárias constituem o orçamento público e sua arrecadação depende de autorização legislativa na forma da LOA, realizando-se pela execução do orçamento”. Corresponde à arrecadação de recursos financeiros aplicados na realização dos gastos públicos, autorizados pela Lei Orçamentária. (TESCH 2008, p. 31).

As receitas orçamentárias são, conforme estabelece o Manual Técnico de Orçamento (2013b, p. 17):

Disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício 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 precisa é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. Essas receitas pertencem ao Estado, integram o patrimônio do Poder Público, aumentam o volume do financeiro e, via de regra, por força do princípio da universalidade, estão previstas na LOA. Nesse contexto, embora haja obrigatoriedade de a LOA registrar a previsão de arrecadação das receitas, a mera ausência formal desse registro não lhes retira o caráter orçamentário, haja vista o art. 57 da Lei nº 4.320, de 1964, classificar como receita orçamentária toda receita arrecadada que represente ingresso financeiro orçamentário, inclusive a proveniente de operações de crédito

Para Borges (2010, p. 5), “as receitas orçamentárias envolverem uma complexa hierarquia e relação a suas classificações, envolvendo vários desdobramentos”. Para o ente federal, essas classificações são normatizadas através de portarias, emitidas pela Secretaria de Orçamento Federal, órgão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, enquanto que para os entes estaduais e municipais, a normatização ocorre por meio de portarias interministeriais. (BRASIL, 2013b, p. 18).

De acordo com a Portaria Interministerial nº 163/01, a classificação das receitas orçamentárias a serem utilizadas por todos os entes da Federação é definida quanto à sua natureza. Esta classificação permite identificar a origem do recurso segundo o fato que ocasionou o ingresso da receita nos cofres públicos. (BRASIL, 2013b, p. 18).

Conforme artigo 8º da Lei nº 4.320/64, em seu § 1º, determina-se que as receitas sejam identificadas por números de código decimal denominados de natureza de receita. Esse código é constituído de 8 dígitos que representam seis níveis de detalhamento das receitas e um de crescente de detalhamento.

De acordo com Manual Técnico do Orçamento (2013b, p. 18), as receitas orçamentárias são identificadas da seguinte forma:

A fim de possibilitar a identificação detalhada dos recursos que ingressam nos cofres públicos, esta classificação é formada por um código numérico de 8 dígitos [tabelas nos itens 8.1.1 e 8.1.2] que se subdivide em seis níveis: categoria econômica (1º dígito), origem (2º dígito), espécie (3º dígito), rubrica (4º dígito), alínea (5º e 6º dígitos) e subalínea (7º e 8º dígitos). Como se depreende do nível de detalhamento apresentado, a classificação por natureza é a de nível mais analítico da receita; por isso, auxilia na elaboração de análises econômico-financeiras sobre a atuação estatal.

A classificação das receitas orçamentárias irradia-se pela categoria econômica, menor nível de detalhamento. Conforme Silva (2004, p. 110), a receita orçamentária classifica-se em categorias

econômicas, estas, por sua vez, desdobram-se em *Fontes de receitas*, quanto à origem e espécie do recurso, e estas e subfontes analisadas em rubricas, alíneas e subalíneas, maior possibilidade de especificação de uma receita (QUADRO 1). **Quadro 1 – Codificação das receitas orçamentárias**

Dígitos	1º	2º	3º	4º	5º e 6º	7º e 8º
Detalhamento	Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea

Fonte: Manual Técnico de Orçamento (2013).

A codificação apresentada é de adoção obrigatória para União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.2 Classificações das receitas orçamentárias conforme categoria econômica e origem dos recursos

As receitas correntes são os recursos arrecadados dentro do exercício, aumentando as disponibilidades financeiras do ente, geralmente com efeitos positivos sobre o Patrimônio Líquido, ao contrário das receitas de capital, as quais não refletem no Patrimônio Líquido. Ambas constituem instrumento para financiar programas e ações referentes às políticas públicas. (BRASIL, 2013b, p. 19).

Segundo a Lei nº 4.320/64:

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Capital. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982) § 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. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982) § 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. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 20.5.1982).

Quadro 2 – Classificação e codificação das receitas orçamentárias em relação à categoria econômica e à origem

Categoria Econômica	Origem	Codificação
Receita Corrente (1)	Receita Tributária (1)	1100.00.00
	Receita De Contribuições (2)	1200.00.00
	Receita Patrimonial (3)	1300.00.00
	Receita Agropecuária (4)	1400.00.00
	Receita Industrial (5)	1500.00.00
	Receita De Serviços (6)	1600.00.00
	Transferências Correntes (7)	1700.00.00
	Outras Receitas Correntes (9)	1900.00.00
Receita de Capital (2)	Operações de Crédito (1)	2100.00.00
	Alienação de Bens (2)	2200.00.00
	Amortização de Empréstimos (3)	2300.00.00
	Transferências de Capital (4)	2400.00.00
	Outras Receitas de Capital (5)	2500.00.00

Fonte: Adaptado pelo autor (2013).

Conforme a Lei nº 4.320/64, as receitas são classificadas como correntes e de capital quanto à categoria econômica a que pertencem (QUADRO 2). Este é a menor especificação possível para classificar as receitas orçamentárias. Uma definição mais detalhada dos recursos que ingressam nos cofres públicos é quanto à origem da receita, segundo nível de detalhamento (BRASIL, 2013b, p. 20). De acordo com o Manual Técnico de Orçamento (2013b, p. 20), as receitas correntes e de capital são detalhadas quanto à origem possibilitando identificar a procedência das receitas no momento em que ingressam nos cofres públicos.

2.3 Receitas correntes

Como objetivo de atender às demandas da sociedade, os municípios se utilizam dos recursos arrecadados através das cobranças de tributos de sua competência, estabelecidos pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), das receitas oriundas de seu patrimônio e das transferências de recursos por entes estaduais e federais. (FUMAGALLI, 2012, p. 15).

De acordo com Almeida, Martins e Santos (2010, p. 146), as Receitas Tributárias para os municípios é essencial, pois é por meio delas que o ente municipal tem condições de oferecer à população um serviço público de melhor qualidade em áreas como saúde, educação e segurança. Logo, observa-se a importância do incremento da arrecadação própria de tributos.

Para Tesch (2008, p. 36), a receita tributária:

É oriunda da cobrança de tributos pagos pela população; tem por base suas propriedades, suas rendas, suas atividades e os benefícios diretos e indiretos que são propiciados pelo Estado. No Brasil, o Código Tributário trata desse assunto, e o art. 9º estabelece a forma de programação financeira dos impostos, taxas e contribuições de melhora. Exemplos: Imposto de Renda, Taxas de Lixo e Contribuição de Melhoria por Pavimentação de Ruas.

É relevante estabelecer os conceitos referentes a tributos e impostos, pois por serem comumente utilizados de forma sinônima, podem ocasionar interpretações erradas quanto à sua aplicação. A receita tributária é a consequência do pagamento de tributos pela sociedade em razão de atividades desempenhadas, de rendas auferidas, de propriedades e de benefícios diretos e indiretos recebidos dos entes da federação. (BORGES, 2010, p. 6).

Os tributos podem ser entendidos como um conjunto constituído pelos impostos, taxas e contribuições de melhora. Os impostos representam uma modalidade de tributo cuja obrigação temporária geradora uma situação independente de qualquer atividade estatal específica. As taxas são decorrentes do exercício regular do poder de polícia ou da utilização de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à disposição. As contribuições de melhora são decorrentes do incremento do valor de imóveis que se localizam em áreas beneficiadas por obras públicas. (SILVA, 2004, p. 111).

A Constituição de 1988 estabelece os impostos de competência municipal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;
II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL, 2013)

O quadro a seguir apresenta um resumo da classificação das receitas tributárias com relação à origem e à espécie (QUADRO 3):

Quadro 3 – Classificação da Receita Tributária quanto à origem e à espécie.

Categoria Econômica	Origem	Espécie
Receita Tributária	Impostos	IPU ITB ISS
	Taxas	-
	Contribuições de Melhores	-

Fonte: Adaptado pelo autor (2013).

Conforme Gapiński e Zahajkevitch (2012), o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) são os impostos de maior representatividade na constituição da receita tributária dos entes municipais. As receitas tributárias também são denominadas de receita própria, pois suas variações decorrem de esforços executados pelas entidades quanto à sua realização.

Em seu artigo 149, a Constituição Federal estabelece como receitas de contribuições os ingressos de recursos provenientes das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, sendo de competência da União instituí-los, porém aos outros entes da federação, é facultada a instituição de contribuições sobre seus serviços para custeio de regime previdenciário e benefício destes.

As Receitas Patrimoniais são oriundas da exploração econômica do patrimônio da entidade. São representadas por receitas de aluguel, arrendamentos, aplicações financeiras e outros rendimentos sobre ativos permanentes. (GAPINSKI; ZAHAJKEVITCH, 2012, p. 4). Segundo Tesch (2008, p. 37), elas representam o resultado financeiro do usufruto de bens móveis, imóveis ou de participação societária. São representadas por recursos decorrentes de uso de bens móveis por terceiros, do resultado financeiro de recursos e aplicações financeiras ou da permissão ou concessão a terceiros do direito de explorar serviços públicos.

As Receitas Agropecuárias são os ingressos oriundos das atividades ou explorações agropecuárias de origem animal ou vegetal. São consideradas as receitas decorrentes da pecuária, silvicultura e extração de produtos vegetais, além das atividades de benefício amento ou transformação de produtos agropecuários e instalações. (SILVA, 2004, p. 111). São resultado da atividade do ente nesse segmento econômico.

As Receitas Industriais são constituídas pelo exercício de atividades industriais por parte dos entes públicos. Estão assim classificadas as receitas decorrentes da indústria extrativa mineral, da indústria de transformação, de construção e outras receitas industriais de utilidade pública (BRASIL, 2013b, p. 21). Representam o resultado do ente da federação ao exercer atividades da ligadas à indústria.

Também classificadas como receitas correntes quanto à origem estão as Receitas de Serviços. São geradas por atividades econômicas de prestação de serviços pelo ente público como base no

preço público, tarifa. São decorrentes de serviços prestados e áreas de comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços recreativos, culturais, entre outros. Diferente das taxas, o preço público ocorre pela utilização de serviços públicos facultativos cedidos à disposição da sociedade. (BRASIL, 2012a, p. 23). Essas receitas referem-se aos ingressos obtidos pelo uso de serviços públicos e têm como função apenas a manutenção do serviço prestado, não visando o lucro.

Outra classificação das receitas correntes quanto à origem denomina-se de Transferências Correntes. Segundo Angélico (2006, p. 45), “*Transferências correntes* são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado e destinados ao atendimento de despesas correntes”. Representa os ingressos oriundos de outros entes realizados, conforme condições preestabelecidas ou não, aplicados em despesas correntes. (SILVA, 2004, p. 112). Essas transferências representam recursos financeiros de aplicação única em despesas correntes. O Manual Técnico de Orçamento (2013b, p. 21) estabelece o conceito de transferências correntes:

Transferências Correntes: são provenientes do recebimento de recursos financeiros de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas de manutenção ou funcionamento que não impliquem contraprestação direta em bens e serviços a quem efetuou essa transferência. Por outro lado, a utilização dos recursos recebidos vincula-se à determinação constitucional ou legal, ou ao objeto pactuado. Tais transferências ocorrem entre entidades públicas de diferentes esferas ou entre entidades públicas e instituições privadas.

De acordo com o MCASP, em seu Volume de Anexos, classifica-se como transferências correntes, as transferências intergovernamentais, de instituições privadas, do exterior, de pessoas, de convênios e de combate à fome. Dentre elas, destacam-se as intergovernamentais, que ocorrem entre os diferentes entes da federação, e as de convênios, que são decorrentes de convênios firmados para a execução de objetivos de interesse comum dos partidos. (BRASIL, 2012c). Elas podem ser constitucionais ou legais, quando previstas em legislações como na Constituição Federal de 1988, e de convênios, quando efetuadas mediante ato administrativo entre os entes da federação para a realização de um objetivo.

De acordo com a Constituição Federal, para os municípios, constituem-se as transferências correntes intergovernamentais de valores arrecadados e repassados pelos estados e união. São eles os fundos de Partidação dos Municípios (FPM), de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), cotas-partes de Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e, por fim, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

O FPM é uma transferência constitucional legal conforme prevista na constituição, regulamentada pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, instituída conforme o número de habitantes do município divididos pelo IBGE. (FUMAGALLI, 2012, p. 16). Seu cálculo envide alíquotas aplicadas sobre a arrecadação líquida de IR e IP. (BRASIL, 2013a, p. 1).

Conforme estudo realizado por Gajnski e Zahajkevitch (2012) sobre o comportamento das receitas públicas em municípios paranaenses com a Lei de

Responsabilidade Fiscal (LRF), as transferências correntes se tornaram mais significativas em relação ao total das receitas, ao contrário das receitas tributárias, que não se elevaram como a LRF, a qual incentivou o aumento da arrecadação de tributos como fonte de recursos próprios.

Silva *et al* (2010), em estudo realizado sobre a dependência dos municípios cearenses de transferências correntes para financiamento de suas atividades durante o ano de 2008, constataram que os municípios apresentaram elevado nível de dependência destas transferências em decorrência do baixo potencial de arrecadação própria, onde o FPM apresentou o maior percentual em relação à arrecadação total.

Em estudo realizado por Arantes e Sousa (2012) sobre o FPM e sua importância para o município de Boa Vista, evidenciou-se a dependência histórica que o município tem em relação às transferências correntes, onde estas representaram mais de cinquenta por cento do total das receitas correntes durante o período de 2006 a 2008, enquanto que a arrecadação tributária apresentou um percentual cinco vezes menor de participação nas receitas correntes.

Conforme a constituição federal, é destinada aos municípios uma cota-parte sobre a arrecadação de ICMS dos entes estaduais, os quais detêm a competência deste tributo. Para Gomes, Soares e Toldo Filho (2011, p. 471), o ICMS representa importante fonte de financiamento das atividades dos municípios.

Outra importante receita de transferências correntes são as transferências de convênios, também denominadas de transferências voluntárias. Conforme Tesch (2008, p. 38), as transferências de voluntárias representam recursos obtidos pela celebração de convênios entre órgãos das diferentes esferas de poder ou com instituições privadas. Conforme ratifica Silva (2012, p. 12), estas transferências tem como finalidade a realização de serviços de interesse comum para seus partícipes através de convênios e contratos.

Última classificação das receitas correntes quanto à origem são as outras receitas correntes. Conforme Manual Técnico de Orçamento (2013b, p. 22), estas receitas possuem características que não permitem classificação nas receitas correntes definidas anteriormente. Enquadram-se nesta classificação as receitas provenientes de multas, juros de mora, indenizações, restituições, receitas da dívida ativa, entre outras receitas que não possuam classificação específica. **2.5 Receitas de capital**

De acordo com Gapiński e Zahajkevitch (2012, p. 5), as receitas de capital são utilizadas para aumento do patrimônio da entidade através da constituição de dívidas, de alienações, de transferência de recursos, entre outras, aplicadas em despesas de capital.

As Operações de Crédito são a primeira classificação das receitas de capital quanto à sua origem. Representam recursos decorrentes da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos de terceiros ou da emissão de títulos da dívida interna ou externa. (BRASIL, 2013b, p. 22). Realizadas através de contratos, essas receitas podem ser utilizadas para investimentos em obras de infraestrutura, como construções ou melhorias de estradas e rodovias.

As receitas de capital classificadas como Alienações de Bens resultam da captação de valores através da venda de bens e direitos dos entes públicos, como bens móveis, imóveis ou ações. (TESCH, 2008, p. 39). Conforme artigo 44 da LRF, a receita de capital decorrente da alienação de bens e direitos públicos não pode ser aplicada no financiamento de despesas correntes. Representam

recursos provenientes da venda do patrimônio móvel e imóvel do ente e que continuar com esse bem não resultará em benefícios ao interesse público.

As Amortizações de Empréstimos são receitas de capital referentes a ingressos financeiros pela amortização de financiamentos ou empréstimos concedidos a terceiros pelo ente público através de títulos e contratos. São consideradas como o retorno de recursos emprestados previamente pelo ente público (BRASIL, 2012a, p. 26). O Manual Técnico de Orçamento (2013b, p. 22) salienta que os juros recebidos decorrentes destes empréstimos são classificados como receitas correntes.

Também classificadas quanto à origem como receitas de capital, as Transferências de Capital representam recursos obtidos de pessoas jurídicas ou físicas, que serão aplicados em despesas de capital, ao contrário das transferências correntes. (GAPINSKI; ZAHAIKEMTCH, 2012, p. 5). Geralmente, essas receitas estão associadas a obras e reformas e o resultado de sua aplicação impactará diretamente nos balanços patrimoniais dos entes.

Conforme MCASP em seu volume de anexos (2012c, p. 123), as transferências de capital podem ser estabelecidas com esferas de governos, instituições privadas, entidades governamentais ou privadas do exterior e com pessoas físicas, assim como nas transferências correntes, porém seu objetivo é a formação ou aquisição de um bem de capital, e não aplicação em despesas correntes.

Como último nível de detalhamento quanto à origem das receitas de capital, as outras receitas de capital abrangem todas as demais receitas de capital sem classificação prevista nos itens anteriores. (TESCH, 2008, p. 41). Representa uma classificação genérica para receitas de capital que não estão especificadas e inclui, assim como as outras receitas correntes. (ANGÉLICO, 2006, p. 46).

A classificação das receitas orçamentárias em relação à categoria econômicas a que pertencem e quanto à origem do recurso a ser registrado é relevante na análise dos demonstrativos analíticos das receitas públicas. Ao entender a que se referem os valores presentes nos demonstrativos, identifica-se de onde estes recursos são decorrentes e onde eles serão aplicados, seja em despesas correntes, seja em despesas de capital.

Conforme Silva (2004, p. 109), a padronização e unificação da classificação orçamentária das receitas, decorrentes da Portaria Interministerial nº 163/01, e a considação das contas públicas, contribuição da Lei Complementar nº 101/00 (LRF), permitiu o levantamento e a análise de informações em nível nacional, facilitando a compreensão e a realização de estudos sobre as situações patrimonial e financeira dos entes públicos.

2.6 Fases da receita orçamentária

Kohama (2006, p. 75) define as fases da receita orçamentária como etapas as quais os entes da federação percorrem para a efetiva realização da receita. Essas etapas são chamadas de previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento, porém, de acordo com Castro e Lima (2006, p. 57), somente verifica-se três estágios para as receitas orçamentárias: a previsão, a arrecadação e o recolhimento.

Conforme Kohama (2006, p. 75), a previsão refere-se aos valores de receita estimados na lei do orçamento obtidos através de técnicas cuja importância reside em viabilizar a execução dos

programas de governos. Olançamento representa um ato administrativo, o qual tem como objetivo identificar o contribuinte ou devedor e os respectivos valores, espécies e vencimentos. (KOHAMA, 2006, p. 77).

A previsão da receita deve representar da forma mais fiel possível a real capacidade do ente e conseguir arrecadar recursos, sejam eles próprios ou decorrentes de repasses financeiros de outros entes da federação, pois com base nessa previsão efetua-se a fixação da despesa, logo se o ente não arrecadar o montante previsto, não poderá realizar todas as despesas fixadas.

Como próxima fase, a arrecadação ou recolhimento da receita representa o momento em que o ente recebe os recursos e pode utilizá-los na execução das despesas. De acordo com Kohama (2006, p. 78), a arrecadação e o recolhimento são estágios complementares, pois, com a tecnologia, torna-se difícil dissociar essas etapas. Para Castro e Lima (2006, p. 57), a arrecadação refere-se aos pagamentos efetuados pelos contribuintes de seus débitos. O recolhimento é o último estágio da receita orçamentária, representando o recebimento pelo Banco Central do Brasil dos valores arrecadados, na Conta Única do Governo Federal, sendo creditados em seguida em contas dos tesouros estaduais e municipais. **2.7 De monstrações contábeis e relatórios sobre receita orçamentária**

Como objetivo de fornecer aos usuários informações sobre os aspectos orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais dos entes da federação, são utilizados as demonstrações contábeis e os relatórios para acompanhar os resultados obtidos e apoiar a tomada de decisão dos gestores. (BRASIL, 2012b, p. 5). O quadro 4 seguir apresenta as demonstrações e relatórios obrigatórios conforme a Lei nº 4.320/64.

Quadro 4 – Demonstrações Contábeis conforme Lei nº 4.320/64

Legislação	De monstrações Contábeis e Relatórios
Lei nº 4.320/64	Balço Patrimonial (BP)
	Balço Orçamentário (BO)
	Balço Financeiro (BF)
	De monstração das Variações Patrimoniais (DVP)

Fonte: Adaptado pelo autor (2013).

Conforme Resolução nº 1.133/08, o Balço Patrimonial deve evidenciar a situação patrimonial da entidade de forma qualitativa e quantitativa e estrutura-se em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. Este demonstrativo apresenta a situação ou saldo das contas de Ativo, referentes aos bens e direitos, e de Passivo, relacionadas às obrigações para com terceiros. (ANDRADE, 2006, p. 281). Representa uma fotografia da situação patrimonial do ente e relação aos bens, direitos e obrigações.

O Balço Financeiro demonstra receitas e despesas orçamentárias realizadas, recebimentos e pagamentos extraorçamentários e os saldos em espécie e resultantes do exercício anterior e os que serão transferidos ao exercício seguinte, evidenciando a situação de disponibilidade. (QUINTANA *et al.*, 2011, p. 163).

A Demonstração das Variações Patrimoniais informa sobre as alterações no patrimônio, resultantes ou não da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício. (CASTRO e LIMA, 2006, p. 206). As variações apresentadas nesse demonstrativo podem ser decorrentes de transações

que altere o Patrimônio Líquido ou que apenas altere as composições das contas de Ativo e Passivo sem afetá-lo.

O Balanço Orçamentário permite visualizar as receitas realizadas, detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, em confronto com a previsão orçamentária, aprovada pelo Poder Legislativo, e a previsão atualizada para o exercício assim como também apresenta as despesas e empenhas, liquidadas e pagas, por categoria econômica e grupo de natureza das despesas, em relação às dotações orçamentárias e atualizadas. (BRASIL, 2012b, p. 7).

Este demonstrativo representa o confronto entre as informações oriundas do planejamento e da execução orçamentária do ente. De acordo com a Resolução nº 1.133/08, em seus itens 20 e 22, afirma que:

20. O Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento orçamentário e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário.
22. O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

De acordo com o MCASP (2012b, p. 8), ao iniciar a execução orçamentária, há um equilíbrio entre receitas previstas e despesas fixadas, o que demonstra que para cada despesa a ser efetuada há uma receita a ser arrecadada durante o exercício.

Após o início da execução orçamentária, este equilíbrio pode ser afetado já que a receita pode ser realizada a maior ou a menor, porém a despesa, por ser fixada, somente realizar-se-á até o valor previamente autorizado. Com base na comparação entre previsões e arrecadações, para as receitas, ou fixações e execuções, para as despesas, é possível extrair informações relevantes sobre a situação orçamentária do ente em relação ao exercício (QUINTANA *et al.*, 2011, p. 162).

3. METODOLOGIA

Conforme Gil (2002, p. 27), a metodologia a ser utilizada no processo de investigação científica dos fatos depende de diversos fatores, tais como o objeto a ser pesquisado e os recursos materiais disponíveis para a realização da pesquisa. De acordo com a lógica de investigação, esta pesquisa utilizou o método dedutivo. Para Gil (2002, p. 27), o método dedutivo alcança o particular através do geral, em que as condições são oriundas da lógica.

Quanto aos objetivos, optou-se pelo método de abordagem descritivo, que segundo Gil (2002, p. 44), tem como finalidade descrever características de uma população ou fenômeno, ou estabelecer relações entre as variáveis.

Quanto ao delineamento, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, a qual é feita com base em livros e artigos científicos. Constatou-se a existência de estudos similares sobre receitas orçamentárias correntes e sua participação no total das receitas realizadas. Em seguida, optou-se pela pesquisa documental, a qual se diferencia da bibliográfica por utilizar documentos sem qualquer análise, ao fazer uso de balanços orçamentários. (GIL, 2002, p. 44).

Foram analisados os balanços orçamentários dos municípios com mais de 100 mil habitantes do estado do Ceará, conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), dos exercícios de 2008 a 2012, totalizando 8 municípios: Maranguape, Itapipoca, Gratão, Sobral,

Maracanaú, Juazeiro do Norte, Caucaia e Fortaleza (TABELA 1). As informações referentes aos balanços orçamentários foram obtidas no site eletrônico do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCMCE). A técnica de coleta de dados foi a análise documental dos demonstrativos disponibilizados pelo TCMCE.

Tabela 1 – Municípios cearenses com mais de 100 mil habitantes de acordo com Censo 2010.

Município	População (em milhares de habitantes)
Fortaleza	2.447.409
Caucaia	324.738
Juazeiro do Norte	249.936
Maracanaú	209.748
Sobral	188.271
Crato	121.462
Itapipoca	116.065
Maranguape	112.926
População total dos municípios com mais de 100 mil habitantes	3.770.555
População total do estado do Ceará	8.448.055

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2010).

Os municípios com mais de 100 mil habitantes apresentaram arrecadações próprias mais expressivas, o que permitiu compará-las com as transferências recebidas, além de constituírem aproximadamente cinquenta por cento da população cearense. De acordo com Gil (1999, p. 105), na amostragem por acessibilidade ou por conveniência, o pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, assumindo-os como representativos do universo.

A análise dos dados obtidos foi realizada através de indicadores que determinam o comportamento das receitas orçamentárias nos demonstrativos dos municípios, demonstrando a situação de dependência dos municípios em relação às arrecadações de tributos e de transferências correntes. Matias e Campello (2000, p. 242) definem os seguintes índices:

$$\text{Percentual de Realização das Receitas Orçamentárias (PRRO)} = \frac{\text{Receitas Realizadas}}{\text{Receitas Previstas}} \quad (1)$$

$$\text{Participação da Receita Tributária (PRT)} = \frac{\text{Receitas Tributárias}}{\text{Receitas Orçamentárias}} \quad (2)$$

$$\text{Participação da Receita de Transferências Correntes (PRTC)} = \frac{\text{Receitas de Transferências Correntes}}{\text{Receitas Orçamentárias}} \quad (3)$$

Os indicadores utilizados permitiram avaliar a participação das receitas tributárias e de transferências correntes no montante das receitas orçamentárias, identificando a importância dessas receitas em relação à totalidade de captação de recursos dos municípios, além de possibilitar analisar a qualidade das previsões de receitas no que tange a real capacidade de arrecadação dos municípios.

Para detalhar o indicador PRT, foram utilizadas as rubricas das Receitas Tributárias de

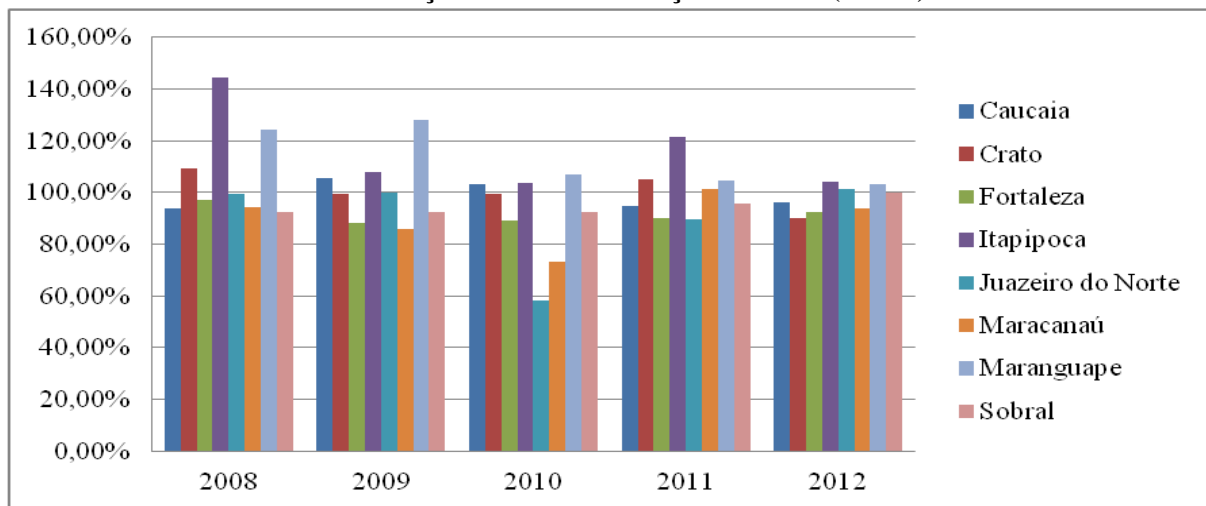
ISS, IPTU e ITB. Quanto ao indicador PRTC, foram analisadas as rubricas de Transferências Correntes das cotas-partes de FPM e ICMS, principais transferências aos municípios dos entes União e Estado respectivamente.

Além dos indicadores financeiros propostos acima, foram utilizadas as análises vertical e horizontal dos balanços orçamentários, possibilitando uma avaliação dos percentuais de cada receita corrente e em relação ao total de receitas arrecadadas por período e a variação desses percentuais durante o período de 2008 a 2012.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo geral da pesquisa é demonstrar quais receitas correntes tiveram maior representatividade e em relação ao montante das receitas orçamentárias realizadas nos municípios cearenses com mais de 100 mil habitantes durante o período de 2008 a 2012. Para isso, analisou-se primeiramente a qualidade de previsão das Receitas Orçamentárias e em relação à arrecadação. O gráfico 1 apresenta o percentual de realização das receitas orçamentárias em relação às suas previsões.

Gráfico 1 – Percentual de Realização das Receitas Orçamentárias (PRRO).



Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

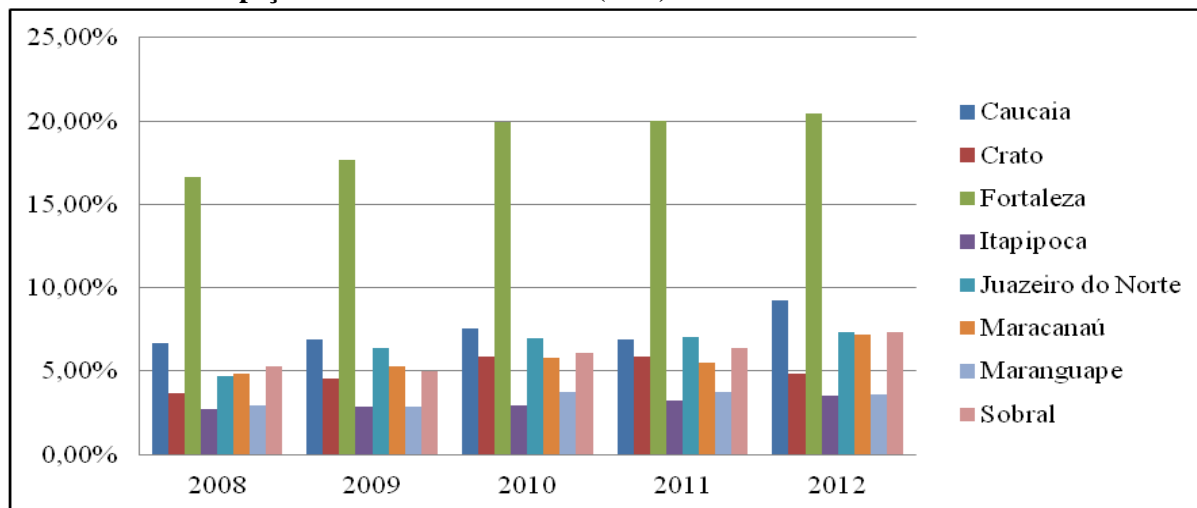
Observou-se que os municípios de Itapipoca e Maranguape apresentaram arrecadações de receitas sempre superior às previsões, o que demonstra pouco conhecimento do potencial de arrecadação dos municípios ao elaborar a peça orçamentária ao subestimar a previsão de receitas. Em relação ao município de Juazeiro do Norte, a realização de receitas no exercício de 2010 representou aproximadamente 60% de sua previsão, a qual foi realizada superestimando receitas o que não representava a real capacidade de arrecadação.

Os municípios de Caucaia e Crato demonstraram que suas peças orçamentárias estavam mais fiéis às suas reais capacidades de realização de receitas, apresentando os melhores indicadores com resultados de 99 e 100% respectivamente, para todo o período analisado. Em média, os municípios apresentaram percentuais entre 90 e 116% em relação ao período de 2008 a 2012.

Em relação às receitas realizadas, o indicador PRT permitiu analisar o percentual das receitas tributárias em relação ao montante das receitas orçamentárias arrecadadas (GRÁFICO 2). O município de Fortaleza apresentou os melhores percentuais, obtendo uma média de 19% de

participação da receita tributária, o que demonstra grande potencial de arrecadação de recursos próprios. Os outros municípios apresentaram resultados entre 3 e 8% com destaque aos municípios de Caucaia e Itapipoca com, respectivamente, o maior e menor resultados.

Gráfico 2 – Participação da Receita Tributária (PRT).

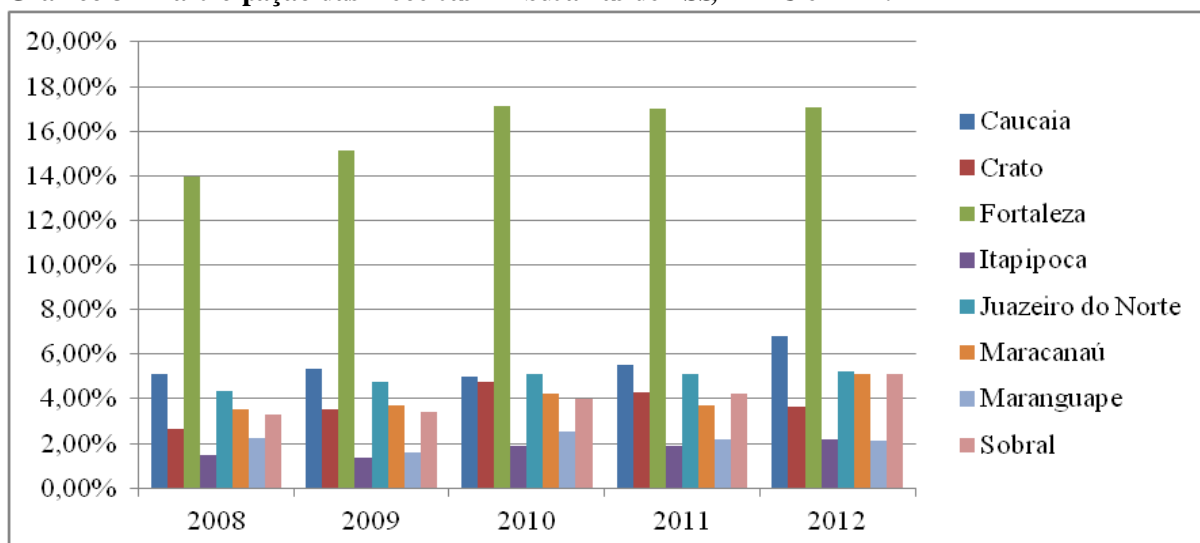


Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Em média, os municípios apresentaram crescimento no percentual de receitas tributárias em relação às receitas orçamentárias. Juazeiro do Norte e Itapipoca obtiveram os maiores aumentos, respectivamente 55,04 e 48,59% entre os anos de 2008 a 2012, enquanto que Maranguape e Fortaleza apresentaram um crescimento de somente 22,75 e 23,93% respectivamente.

Em consonância ao estudo de Fumagalli (2012), observou-se que houve um aumento na arrecadação municipal das Receitas Tributárias, o que demonstra esforço dos entes em incrementar seus recursos próprios, por é esse aumento ainda é pouco significativo em relação às receitas orçamentárias, em contraste aos resultados obtidos por Gapiński e Zahajkevitch (2012), que não identificaram aumento nestas rubricas. O gráfico 3 demonstra o percentual de ISS, IPTU e ITBI no montante da receita realizada.

Gráfico 3 – Participação das Receitas Tributárias de ISS, IPTU e ITBI.

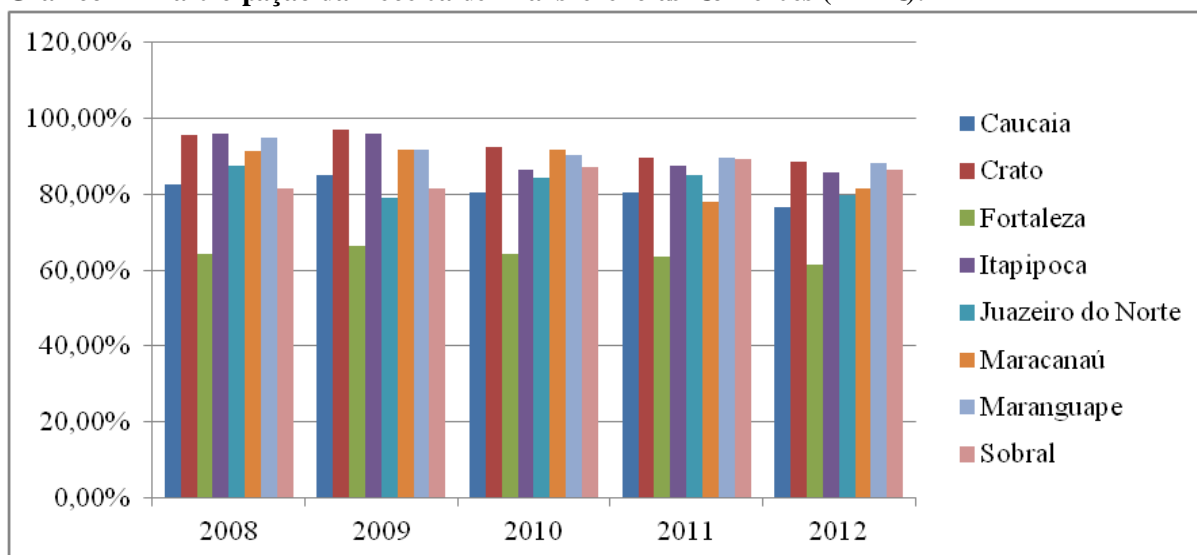


Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Em relação aos valores arrecadados de ISS, IPTU e ITBI (GRÁFICO 3), os municípios apresentaram aumentos durante o período com médias de 20 a 51%, com exceção do município de Maranguape, onde observou-se um decréscimo de 5,71% na arrecadação desses impostos. Sobral apresentou o maior aumento com um percentual de 55,61% superior ao obtido em 2008, seguido por Itapipoca, com 50,73% e Maracanaú, com 44,35%. O ISS representa a maior parcela dentre os impostos arrecadados, seguido pelo IPTU e ITBI, os quais pouco influenciaram no percentual.

No que se refere às Receitas de Transferências Correntes, o indicador PRTC avaliou o percentual destas no montante das receitas orçamentárias dos municípios (GRÁFICO 4). Fortaleza apresentou os menores percentuais no decorrer dos exercícios com valores que variaram entre 60 a 65% o que indica menor dependência desses recursos. Embora ainda represente o maior percentual em relação as outras rubricas de receita do município, Fortaleza possui maior potencial para arrecadar recursos próprios.

Gráfico 4 – Participação da Receita de Transferências Correntes (PRTC).



Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Os outros municípios apresentaram médias entre 80 a 93%, demonstrando alta dependência desses recursos transferidos de outros entes da federação, tendo os municípios de Crato e Maranguape apresentado os maiores índices, com médias de 92,63 e 91,03% respectivamente. Os resultados obtidos corroboram com os estudos realizados por Silva *et al* (2010) que destacaram o elevado nível de dependência dos municípios cearenses de Transferências Constitucionais.

Quanto às variações durante o período de 2008 a 2012, todos os municípios apresentaram decréscimos no PRTC, evidenciando que a participação desses recursos no total das receitas vem diminuindo no decorrer dos anos. Itapipoca e Maracanaú apresentaram os maiores decréscimos, com percentuais de 10,80 e 10,76% respectivamente. Os resultados foram de encontro ao estudo realizado por Zuccotto (2009), que apurou uma crescente dependência dos municípios desses recursos e uma diminuição na arrecadação de recursos próprios.

Em relação às Transferências Correntes de cotas-partes de FPM e ICMS, apurou-se que estas rubricas representam em média 36,72% de toda a receita orçamentária realizada dos municípios. Maracanaú é o mais dependente desses recursos, os quais representam em média 48,74% de seus recursos,

enquanto que Itapipoca mostrou-se como menor dependente dessas receitas, as quais representaram apenas 31,36% (GRÁFICO 5).

Gráfico 5 – Participação da Receita de Transferências Correntes de cotas-partes de FPM e ICMS.



Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Os municípios apresentaram diminuições no percentual dessas rubricas em relação ao total, com médias entre 6 e 27%. O município de Itapipoca apresentou o melhor resultado, com uma diminuição média de 26,86%, seguido por Caucaia, com 20,01% e Sobral, com 19,48%. Juazeiro do Norte demonstrou o menor decréscimo entre os municípios, obtendo apenas 6,14%.

5. CONCLUSÃO

O objetivo deste artigo foi analisar o comportamento das receitas tributárias e de transferências correntes arrecadadas em relação ao total da receita orçamentária e às variações das rubricas no período de 2008 a 2012 nos municípios cearenses com mais de 100 mil habitantes, através de dados disponibilizados pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE).

As informações obtidas com base na análise dos dados orçamentários dos municípios possibilitaram um maior entendimento sobre o comportamento das receitas correntes em relação aos recursos oriundos da competência tributária municipal e dos repasses financeiros de outros entes da federação.

Em relação às previsões de receitas, constatou-se que os municípios ainda elaboram peças orçamentárias divergentes de seu real potencial de realização, com destaque para Itapipoca, com previsões superestimadas, e Juazeiro, com previsões abaixo de seu potencial. Essas discrepâncias influenciam na fixação de despesas para determinar as aplicações de recursos. Caucaia e Crato demonstraram maior estabilidade entre previsão e realização.

As Receitas Tributárias ainda possuem pouca representatividade em relação às receitas orçamentárias, apesar do constante crescimento em todos os municípios da amostra. Fortaleza

possui os melhores índices devido a sua estrutura e potencial de arrecadação própria, porém apresentou o menor crescimento de 2008 a 2012, ao contrário de Juazeiro do Norte como o maior incremento na arrecadação própria. O ISS ainda representa a maior parcela, enquanto que o ITBI e o IPTU pouco contribuíram nessa rubrica.

Quanto às Transferências Correntes, elas ainda permanecem como as mais significativas em relação ao montante da receita orçamentária, representando aproximadamente 85% das receitas dos municípios entre 2008 a 2012. Fortaleza apresentou os menores índices, com média de 65% enquanto que Grato mostrou o maior dependente desses recursos, os quais totalizaram quase 93% de suas receitas. Embora os municípios ainda dependam bastante desses recursos, observou-se um decréscimo perceptível de 5 a 11% durante o período, com exceção do município de Sobral, que apresentou um acréscimo de aproximadamente 6% de 2008 a 2012. Em relação às transferências de cotas-partes de FPM e ICMS, todos os municípios apresentaram diminuição da dependência desses recursos.

Na análise da composição das receitas orçamentárias, constatou-se a relevância da rubrica de Transferências Correntes como fonte de financiamento das despesas municipais. As transferências intergovernamentais, como as cotas-partes do FPM e ICMS, embora tenham sofrido reduções em seus percentuais, ainda são as mais expressivas no montante arrecadado pelos municípios. Ao observar os percentuais de ISS, IPTU e ITBI, verificou-se que houve um aumento, principalmente do ISS, contudo este aumento não representa mudanças significativas nas fontes de recursos dos municípios, comprovando a pouca estrutura de arrecadação própria.

Conclui-se, dessa forma, que apesar de uma melhora na realização de receita por meios próprios dos municípios, essa mudança na composição das receitas orçamentárias só será visualizada a longo prazo caso os municípios consigam exercer suas competências de forma plena, resultando numa alteração do perfil das contas de receitas dos municípios.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, Luz Antônia; RIBEIRO, Cláudia Pereira de Paiva; ZUCCOLOTTO, Robson.

O comportamento das finanças públicas municipais nas capitais dos estados brasileiros. 2009.

Disponível em

<<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/artide/view/8081/4615>>. Acesso em 7 abr. 2013.

ALMEIDA, Danielle Cristina; MARTINS, Estela Carboni; SANTOS, Graciela A. Lourenço Santos. **A arrecadação municipal do ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) e a função da Lei Federal nº 116/2003.** Disponível em

<<http://www.sareanhanguera.com/index.php/anunc/artide/view/2883/1023>>. Acesso em 7 abr. 2013.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ANGÉLI, João. **Contabilidade pública.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ARANTES, Emerson Clayton; SOUZA, Ana Lúcia Ribeiro de. **FPM importância, dependência e o impacto das reduções para o município de Boa Vista-RR – Uma análise do período de 2001 a 2011.** Disponível em

<<http://revista.ufr.br/index.php/adminrr/artide/vi/ew/1138/899>>. Acesso em 7 abr. 2013.

BORGES, Fernando Roxo. **Receita pública federal e sua adequação as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e aos International Public Sector Accounting Standards**. 2010. Disponível em

<<http://www.ume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25722/000751328.pdf?sequence=1>>. Acesso em 9 jun. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 9 jun. 2013.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.133 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. **Dário Oficial da União**, Brasília, 25 nov. 2008. Seção 1, p. 83. Disponível em

<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=25/11/2008&ornal=1&pagina=83&totalArquivos=88>>. Acesso em 18 out. 2013.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. **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 9 jun. 2013.

BRASIL. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 9 jun. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários. 5. ed. Brasília, 2012a. Disponível em

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_I_-_PCQ.pdf>. Acesso em 9 jun. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. 5. ed. Brasília, 2012b. Disponível em

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_I_-_PCQ.pdf>. Acesso em 9 jun. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Vd. de Anexos. 5. ed. Brasília, 2012c. Disponível em

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/MCASP_-_Vd.ume_Anexo.pdf>. Acesso em 9 jun. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **O que você precisa saber sobre as transferências constitucionais e legais**: Fundos de Partidação dos Municípios. 2013a. Disponível em

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Prefeituras_e_Governos_Estaduais/arquivos/CartilhaFPM3_06_11.pdf>. Acesso em 9 jun. 2013.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO** 1. ed. Brasília, 2013b. Disponível em

<https://gestao.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manualtecnico/MO_2014.pdf>. Acesso em 9 jun. 2013.

BRASIL. Portaria Interministerial nº 163 de 4 de maio de 2001. **Dispõe sobre normas gerais da consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências.** Disponível em

<http://www3.tesourofazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2011_23DEZ2011.pdf>. Acesso em 9 jun. 2013.

CAMPELLO, Carlos A. G. B.; MATIAS, Alberto Borges. **Administração Financeira Municipal.** São Paulo: Atlas, 2000.

CASTRO, Róbison Gonçalves de; UMA, Diana Vaz de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM).** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FUMAGALLI, Paulo Cesar Elgart. **Análise das receitas do município de São Lourenço do Sul/RS no período de 2005 a 2012.** 2012. Disponível em

<<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/71773/000874419.pdf?sequence=1>>. Acesso em 2 jun. 2013.

GAPIŃSKI, Ednoel y Francine Przybycz; ZAHAREWICZ, Everaldo Veres.

Comportamento das receitas públicas nos municípios paranaenses com menos de 20 mil habitantes perante a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2012. Disponível em

<<http://www.aprepro.org.br/conbrepro/2012/anais/artigos/engenhariapro/6.pdf>>. Acesso em 7 abr. 2013.

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

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KOHAMA, Heilão. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

QUINTANA, Alexandre Costa *et al.* **Contabilidade Pública: de acordo com as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Adriano Olivier de Freitas *et al.* **Receitas correntes em municípios cearenses: autônoma ou dependência?** 2010. Disponível em <http://www.ipece.ce.gov.br/economia- Ceara- em-debate/vi-encontro/trabalhos/Receitas_correntes_em_municipios.pdf>. Acesso em 7 abr. 2013.

SILVA, Líno Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Carlos Eduardo Fidelis da. **Transferências voluntárias nos municípios do Rio Grande do Norte: valores e critérios adotados.** 2012. Disponível em

<http://repositorio.ufrn.br:8080/monografias/bitstream/1/269/1/CarlosEFS_Monografia.pdf>. Acesso em 7 abr. 2013.

TESCH, José Marcos. **Estudo comparativo da arrecadação dos tributos municipais dos municípios catarinenses com maior índice populacional.** 2008. Disponível em

<<http://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/91681/259484.pdf?sequence=1>>. Acesso em 7 abr. 2013.

TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de; GOMES, Ely do Carmo Oliveira; SOARES, Maurício. **A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba.**

Disponível em

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/artigo/view/7000/5560>>. Acesso em 7 abr. 2013.