

ARTIGO

ANÁLISE DA DEPENDÊNCIA DE TRANSFERÊNCIAS CORRENTES DE MUNICÍPIOS PARANAENSES PARA O PAGAMENTO DE DESPESAS COM PESSOAL NO EXERCÍCIO DE 2019

Camila Ribeiro Felix¹

Especialista em Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Responsabilidade Fiscal – FAEL
MBA em Gestão Pública com ênfase em Controle Externo – FAE
Analista de Controle – TCEPR

Cristiane Stumpf Garske²

Graduada em Ciências Contábeis – UFSM
Especialista em Direito Constitucional – ANHANGUERA
MBA em Gestão Pública com ênfase em Controle Externo – FAE
Analista de Controle – TCEPR

Everton Paulo Folletto³

Graduado em Administração – UFFS
Graduado em Ciências Contábeis – Unochapecó
MBA em Gestão Pública com ênfase em Controle Externo – FAE
MBA em Gestão Pública – UNOPAR
Analista de Controle – TCEPR

Patrícia Mendes Bottamedi⁴

Graduada em Ciências Contábeis – UFPR
MBA em Auditoria Integral – UFPR
MBA em Gestão Pública com ênfase em Controle Externo – FAE
Analista de Controle – TCEPR

RESUMO

Grande parte dos municípios paranaenses possui um pequeno número de habitantes e como consequência raramente conseguem gerar receita própria suficiente para cobrir as principais despesas de manutenção de sua estrutura administrativa básica, das quais se destacam as com pessoal. Neste contexto, este artigo objetiva analisar a relação entre o tamanho populacional e a dependência dos municípios paranaenses, no tocante às transferências correntes, para pagamento de despesas com pessoal e encargos sociais. Para isso, foram obtidas as informações necessárias junto ao TCEPR e ao IBGE, referentes ao exercício de 2019, e realizada a análise dos dados por meio de planilhas eletrônicas. Para esta análise, os municípios do Paraná foram divididos em quatro grupos, por critério populacional, e estudados de forma mais

1 Contato: camila.felix@tce.pr.gov.br

2 Contato: cristiane.garske@tce.pr.gov.br

3 Contato: everton.folletto@tce.pr.gov.br

4 Contato: patricia.bottamedi@tce.pr.gov.br

aprofundada após a seleção de amostra estratificada proporcional, com o auxílio de índices criados pelos autores. Os resultados da pesquisa, além de demonstrarem que a grande maioria dos municípios necessitam das transferências correntes para arcar com suas despesas com pessoal, confirmaram a tese levantada, restado comprovado que, regra geral, o grau de dependência dos municípios paranaenses quanto às transferências correntes para pagamento com despesas de pessoal e encargos sociais é inversamente proporcional ao seu tamanho populacional, ou seja, quanto menor o número de habitantes de um município, maior será sua dependência das transferências recebidas dos demais entes.

PALAVRAS-CHAVE

Municípios paranaenses. Transferências Correntes. Despesas com Pessoal. Grau de Dependência.

1 INTRODUÇÃO

Com o advento da Constituição Federal de 1988 (CF/88), os municípios foram alçados a entes federativos autônomos, tendo o texto constitucional estabelecido competências privativas e participação direta na repartição das receitas tributárias. Além disso, a redação original da CF/88, em seu art. 18, § 4º, definiu que as regras para a criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de municípios seriam estabelecidas por Lei Complementar Estadual. Por meio da Lei Complementar nº 56, de 18 de fevereiro de 1991, o estado do Paraná regulamentou a matéria, dispondo como único requisito o número de habitantes e de eleitores na respectiva área territorial do município a ser criado.

A partir desse cenário, até meados da década de 90, houve grande incremento no número de municípios, sem a preocupação com a viabilidade destes em se manterem com recursos próprios, contando principalmente com as transferências recebidas de outros entes para arcar com suas despesas próprias. Conforme Zorzanello (2013), no período de 1988 a 1996, foram criados 81 municípios no Estado do Paraná. Destes, apenas dois possuíam população superior a 20 mil habitantes. Atualmente, o Estado é constituído por 399 municípios, sendo que 306 possuem menos de 20 mil habitantes.

Dada a pouca capacidade de gerar receitas próprias, tendo em vista o pequeno número de habitantes da maioria dos municípios do Estado do Paraná e a reduzida competência tributária de arrecadar, definida no texto constitucional, grande parte dos municípios não possuem receita suficiente para cobrir ao menos suas despesas com pessoal, dependendo das transferências recebidas dos outros entes para manter sua estrutura administrativa básica.

Nesse contexto, o objetivo geral deste artigo é analisar a relação entre o tamanho populacional e a dependência dos municípios paranaenses no tocante às transferências correntes para pagamento de despesas de pessoal.

Quanto aos objetivos específicos, são esses verificar a representatividade das transferências correntes no total das receitas correntes dos municípios paranaenses, averiguar o grau de dependência das transferências correntes para pagamento das despesas de pessoal e comparar a representatividade e o grau de dependência das transferências correntes com o tamanho do município, considerando o tamanho de sua população.

O presente estudo justifica-se pela necessidade de analisar a viabilidade econômica dos municípios em se manter com recursos próprios, visto que uma parcela relevante das emancipações ocorreu sem essa preocupação, e verificar seu grau de dependência dos demais entes.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 RECEITA PÚBLICA: CONCEITOS BÁSICOS E TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

No âmbito da contabilidade pública, a NBC TSP Estrutura Conceitual (2016) define receita como aumentos na situação patrimonial líquida da entidade, desde que não tenham se originado de contribuições dos proprietários.

O Manual Técnico de Orçamento - MTO (2020) optou em segregar as receitas públicas em sentido amplo e estrito. Receitas públicas amplas são ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado, que se desdobram em receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, e em extraorçamentárias, quando representam apenas entradas compensatórias. Em sentido estrito, são públicas apenas as receitas orçamentárias.

No mesmo sentido do MTO (2020), o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP (2018) divide as receitas públicas em receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos, e ingressos extraorçamentários, quando são entradas somente compensatórias.

A Lei 4.320/1964, em seu artigo 11⁵, classifica a receita pública em duas categorias econômicas: correntes e de capital (BRASIL, 1964). O MCASP explica que a diferença entre as duas categorias está no fato das receitas de capital, no geral, não gerarem efeitos sobre o patrimônio líquido do ente, o que acontece quando se trata de receitas correntes. O manual também apresenta classificações com relação à origem, espécie, desdobramentos para identificação de peculiaridades da receita e tipo.

5 Lei nº 4.320/64. "Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

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

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente."

Neste artigo o estudo será restrito à classificação das receitas correntes por origem, que se subdivide em: impostos, taxas e contribuições de melhoria; contribuições; patrimonial; agropecuária; industrial; de serviços; transferências correntes e outras receitas correntes.

A forma de arrecadação mais conhecida popularmente, devido também a sua maior contribuição para os cofres públicos, é a receita de impostos, a qual é classificada dentro de impostos, taxas e contribuições de melhoria. O Código Tributário Nacional, no art.16⁶, define impostos como uma espécie de tributo cuja obrigação independe de contraprestação direta por parte do Estado. São impostos de competência municipal, segundo o art. 156⁷ da Constituição, o IPTU, ITBI e ISSQN, tributos incidentes sobre propriedade, sobre transmissão de bens imóveis e sobre serviços, respectivamente.

As transferências correntes, que serão utilizadas como critério de avaliação neste estudo, são os recursos recebidos de outras entidades, públicas ou privadas, utilizados para atender despesas com manutenção ou funcionamento de atividades, sem correspondência direta em bens ou serviços ao ente que fez o repasse (MCASP, 2018). As transferências podem ser voluntárias, constitucionais ou legais.

Dentre exemplos de transferências correntes municipais está o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), previsto na CF, art. 159⁸, inciso I, alínea b. Esse fundo é composto de 22,5% (vinte e dois vírgula cinco por cento) do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ambos tributos de competência da União (BRASIL, 1988). O coeficiente utilizado para a distribuição do fundo entre os municípios utiliza o critério populacional e está previsto no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) e no Decreto-Lei nº 1.881/81.

Outras duas fontes de transferências correntes relevantes para os municípios são a cota-parte do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, ambos de competência estadual. Trata-se de parcelas das receitas estaduais, que por exigência constitucional (CF/88, art. 158⁹, incisos III e IV), são repassadas aos municípios no percentual de 25%, no caso da arrecadação do ICMS, e de 50%, com relação ao IPVA (BRASIL, 1988).

6 Código Tributário Nacional. "Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

7 Constituição Federal de 1988. "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."

8 Constituição Federal de 1988. "Art. 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: (...) b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios."

9 Constituição Federal de 1988. "Art. 158. Pertencem aos Municípios: (...) II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; III - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação."

Conforme previsto na Lei Complementar nº 63/1990, art. 2º¹⁰, o valor referente à cota-parte do IPVA é distribuído aos municípios de forma proporcional ao número de veículos licenciados. Já a cota-parte do ICMS é dividida entre os municípios com base em diversos critérios estipulados no artigo 3º¹¹ da mesma Lei, que leva em consideração, entre outros, o valor adicionado nas operações relativas ao ICMS em cada município (BRASIL, 1990).

As doações recebidas pela Administração Pública efetuadas por pessoas físicas são outra forma de transferência corrente citada no MCASP (2018).

Percebe-se, portanto, que transferências correntes são receitas provenientes de outras entidades, não sendo arrecadadas diretamente pelo ente receptor.

2.2 DESPESA PÚBLICA: CONCEITOS BÁSICOS E DESPESAS DE PESSOAL

A despesa pública, definida pela NBC TSP Estrutura Conceitual (2016)

como a diminuição na situação patrimonial líquida da entidade, desde que não oriunda de distribuições aos proprietários, é dividida em despesas orçamentárias, que são aquelas que dependem de autorização legislativa para sua efetivação, segundo Paludo (2013), ou extraorçamentárias, conceituadas no MCASP (2018) como aquelas que não constam na lei orçamentária anual, tais como saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, entre outros.

No âmbito das despesas orçamentárias, o artigo 11¹² da Lei nº 4.320/1964 as classificou em duas categorias econômicas: correntes e de capital (BRASIL, 1964). Conforme definição do MCASP (2018), as despesas correntes caracterizam-se por não contribuírem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Já as despesas de capital são aquelas diretamente ligadas à formação ou aquisição de um bem de capital.

Ainda, na Lei nº 4.320/1964, conforme determinado em seu artigo 15¹³, as despesas constantes da Lei Orçamentária deverão ser discriminadas, no mínimo, por elementos, sendo estes despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução de seus fins (BRASIL, 1964).

10 Lei Complementar nº 63/1990. "Art. 2º 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores licenciados no território de cada Município serão imediatamente creditados a este, através do próprio documento de arrecadação, no montante em que esta estiver sendo realizada."

11 Lei Complementar nº 63/1990. "Art. 3º 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios:
I- 3/4 (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
II- até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal."

12 Cf. nota 1, item 2.1.

13 Lei nº 4.320/1964. "Art. 15 - Na Lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á no mínimo por elementos."

As despesas com pessoal, objeto de estudo neste artigo, classificam-se na categoria econômica de "despesa corrente", constante do elemento de despesa com pessoal. Para os fins da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), são consideradas despesas com pessoal, conforme seu artigo 18¹⁴, o somatório dos gastos do ente com os servidores ativos, inativos e pensionistas, mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, considerando quaisquer vantagens remuneratórias, assim como os encargos sociais e contribuições previdenciárias recolhidos pelo ente (BRASIL, 2000).

Em caso de terceirização de serviços, o § 1º do artigo supracitado determina que os valores de contratos de terceirização de mão-de-obra referentes à substituição de servidores e empregados públicos deverão ser contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal". Segundo o MCASP (2018), despesas que se enquadram nesse parágrafo deverão ser computadas para fins dos limites com despesa total com pessoal previstos no artigo 19¹⁵ da LRF.

No âmbito do Estado do Paraná, tal entendimento é corroborado pelo Acórdão nº 3110/18 - Tribunal Pleno¹⁶ TCEPR, no qual foi determinado que o Município de Dois Vizinhos adequasse seus procedimentos para que as contratações terceirizadas de mão-de-obra para a prestação de serviços de saúde em substituição à prestação direta fossem contabilizadas conforme classificação outras despesas de pessoal .

Quando a terceirização ocorre em atividades meio, o entendimento do TCEPR, estabelecido no Acórdão nº 1476/19 -Tribunal Pleno¹⁷, sobre a possibilidade e a forma de computar esses gastos, é de que não compõe o cálculo da despesa total com pessoal casos em que cargos ou empregos públicos sejam extintos e as atividades até então desempenhadas por profissionais efetivos forem passíveis de terceirização (contratação por processo licitatório), pois os contratos administrativos correspondentes dessa contratação não integraram o conceito de substituição de servidores/empregados.

A discussão sobre a correta contabilização dos gastos com terceirização se mostra muito relevante tendo em vista que os entes federativos têm suas despesas

14 Lei nº 101/2000. "Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

15 Lei nº 101/2000. "Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento)."

16 Acórdão nº 3110/18 <<https://www1.tce.pr.gov.br/multimedia/2018/11/pdf/00332519.pdf>>

17 Acórdão nº 1476/19 -Tribunal Pleno.

com pessoal limitadas pelo já citado artigo 19¹⁸ da LRF, não podendo exceder a 50% da receita corrente líquida para a União, 60% para os Estados e 60% para os municípios.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS COLETA DOS DADOS E ESTRATIFICAÇÃO DA AMOSTRA DOS MUNICÍPIOS ANALISADOS

A metodologia de um trabalho é a forma ordenada com que os diferentes processos devem ser conduzidos para alcançar determinado fim ou objetivo (LONGARAY; BEUREN, 2012). Já a especificação do método utilizado na pesquisa, segundo Marconi e Lakatos (2010), responde a questões como, com quê, onde, quanto de uma pesquisa.

Inicialmente, por meio do processo nº 46.494-0/20¹⁹, foi solicitada informação junto ao TCEPR para a coleta dos dados - Receita Corrente, Transferências Correntes e Despesas com Pessoal - de todos os municípios paranaenses no exercício de 2019. Além disso, junto ao site do IBGE (2019), foi apurada a população projetada de cada município para o mesmo ano.

Coletados os dados, primeiro foi realizada uma análise geral e, para isso, optou-se por separar os 399 municípios paranaenses em quatro grupos, segundo critério populacional que consta do quadro a seguir. A finalidade desta análise foi demonstrar qual o grau de distanciamento em cada grupo por meio do desvio padrão de médias calculadas.

Quadro 1 – Quadro-resumo das divisões dos municípios por grupo

Grupo	População
Grupo 1	Municípios com até 10 mil habitantes
Grupo 2	Municípios acima de 10 mil, mas abaixo de 20 mil habitantes
Grupo 3	Municípios acima de 20 mil, mas abaixo de 50 mil habitantes
Grupo 4	Municípios acima de 50 mil habitantes

Fonte: autores (2020)

Depois, para analisar alguns municípios de maneira pormenorizada, optou-se por utilizar a amostra estratificada proporcional, a qual, segundo Martins e Fonseca (2011), divide uma população heterogênea em subpopulações mais ou menos homogêneas, proporcionando aos indivíduos a mesma probabilidade de ser selecionado.

Ainda, com a intenção de deixar a subpopulação mais homogênea, calculou-se o grau de dependência de transferências correntes em relação à receita total, a fim de

18 Cf. nota 16, item 2.2.

19 Pedido de acesso à informação solicitado pelos autores para o TCEPR, em 23/07/2020.

eliminar os indivíduos que possuíssem um desvio padrão maior ou menor que 0,05 do seu subgrupo, os chamados *outliers*. Segundo o Dicionário de Cambridge (2020), *outlier* pode ser entendido como "a person, thing, or fact that is very different from other people, things, or facts, so that it cannot be used to draw general conclusions."²⁰

O quadro a seguir demonstra qual a população de cada grupo, qual a média de dependência, seu desvio padrão e o número de indivíduos eliminados e restantes de cada grupo (*outliers*).

Tabela 1 – Dados da Amostragem

Denominação	População (em município)	Média - Grau de dependência do Grupo (em decimais)	Amostra dentro do desvio padrão em relação à média (em decimais)	Indivíduos eliminados (em municípios)	Municípios restantes no Grupo (em municípios)
Grupo 1	202	0,86	Entre 0,81 e 0,91	99	103
Grupo 2	104	0,80	Entre 0,75 e 0,85	54	50
Grupo 3	57	0,70	Entre 0,65 e 0,75	33	24
Grupo 4	36	0,59	Entre 0,54 e 0,64	18	18

Fonte: autores (2020)

Após a eliminação dos municípios não enquadrados dentro do desvio padrão e com o auxílio de planilhas eletrônicas, foram selecionados para compor a amostra, na proporção de dez por cento, aleatoriamente, os municípios demonstrados no Apêndice A deste artigo.

Por fim, com os dados coletados, obteve-se, além da já citada dependência das transferências correntes em relação à receita corrente total, a relação entre a receita própria e a despesa com pessoal. O quadro a seguir demonstra como se chegou nos índices utilizados para as análises.

Quadro 2 – Quadro-resumo dos índices

Índice	Fórmula
Receita Corrente Própria	Receita Corrente Total (-) Transferências Correntes
Grau de próprios financiamento com recursos	Receita Corrente Própria / Receita Corrente Total
Grau de Dependência	Transferências Correntes / Receita Corrente Total
Grau de Dependência de recursos externos para o pagamento com despesa de pessoal	(Despesa total com pessoal e encargos sociais (-) Receita Corrente Própria) / Despesa total com pessoal e encargos sociais

Fonte: autores (2020)

20 "uma pessoa, coisa ou fato que é muito diferente de outras pessoas, coisas ou fatos, de modo que não podem ser utilizadas para se chegar a conclusões gerais" (tradução nossa).

4 DESENVOLVIMENTO: DISCUSSÃO DOS RESULTADOS – BREVE ANÁLISE GERAL DOS MUNICÍPIOS DO PARANÁ E ANÁLISE ESTRATIFICADA DA AMOSTRA

A análise dos dados foi segregada em análise geral, que considera os 399 municípios paranaenses, e análise da amostra, com os 40 municípios apresentados no Apêndice A deste trabalho. Ainda, na verificação amostral, o estudo comparou os resultados dentro do mesmo grupo e depois entre os quatro grupos.

4.1 ANÁLISE GERAL DOS DADOS DOS MUNICÍPIOS PARANAENSES

Inicialmente, ao calcular as fórmulas exposta no Quadro 2 (Quadro- resumo dos índices) apurou-se que apenas 11 dos 399 municípios paranaenses (menos de 3% do total) conseguiriam, no exercício de 2019, arcar com suas despesas de pessoal sem necessitar da ajuda de transferências correntes. Esses municípios estão divididos em: dois do Grupo 1 - Entre Rios do Oeste e Pato Bragado - representando 0,99% do total do grupo; Itaipulândia como o único integrante do Grupo 2, perfazendo uma representatividade de 0,96% do grupo; Santa Terezinha de Itaipu, Santa Helena, Matinhos e Guaratuba no Grupo 3 (7,02% do total de seu grupo); e, por fim, totalizando 11,11% do Grupo 4 os municípios de Pinhais, Paranaguá, Maringá e Curitiba.

Das informações apresentadas faz-se necessário comentar que os municípios citados foram considerados *outliers*, pois o grau de dependência dos mesmos é baixo quando comparados a municípios do mesmo grupo. Além disso, da análise fria desses dados é possível dizer que quanto maior o município maior a probabilidade de o mesmo conseguir pagar suas despesas com pessoal sem depender de recursos externos à municipalidade, pois 11,11% dos municípios com mais de 50 mil habitantes conseguiram esse feito contra apenas 0,99% de municípios com população inferior a 10 mil habitantes.

Prosseguindo com o estudo dos dados em geral, conforme informações coletadas, a população média das cidades paranaenses era de 28.656 habitantes no ano de 2019. A receita corrente média, no mesmo ano, de aproximadamente R\$ 101 milhões, sendo que, também em média, cerca de R\$ 60 milhões derivaram de transferências correntes, seja do Estado do Paraná ou da União. A *contrário sensu*, observa-se que apenas cerca de R\$ 41 milhões foram receitas arrecadadas pelos próprios municípios. Por fim, as despesas médias com pessoal e encargos sociais representaram aproximadamente R\$ 53 milhões.

As médias citadas são influenciadas pelo Grupo 4 que, apesar de ser composto por apenas 36 municípios (cerca de 9% do total), arrecadou 62,44% das receitas correntes totais (R\$ 25 bilhões de R\$ 40 bilhões). A média arrecadada por cada um dos municípios do grupo foi de aproximadamente R\$ 700 milhões, valor que corresponde cem vezes à média do total. Além disso, em média, esses municípios arrecadaram diretamente R\$ 355 milhões cada, o que representa dez vezes a

quantidade arrecadada, em média, por cada município do Grupo 3 e quase noventa e nove vezes por cada um do Grupo 1.

Ainda, se por um lado, os municípios maiores gastam mais com despesas de pessoal e encargos sociais, por outro, eles conseguem suportar a maior parte dessas despesas com recursos próprios. O quadro abaixo demonstra as situações relatadas.

Tabela 2 – Média das receitas correntes totais e transferências correntes arrecadadas, despesas com pessoal e encargos sociais empenhado e grau de dependência, segregado por grupo, dos municípios paranaenses

Grupo	Nº de municípios	População IBGE 2019 (estimada)	Receitas Correntes Arrecadadas	Receitas - Transferências Correntes Arrecadadas	Receitas Arrecadadas diretamente	Despesas de Pessoal e Encargos Sociais Empenhado	Grau de dependência
1	202	5173	23.060.543,59	59.752.334,35	3.634.768,28	12.028.443,27	0,86
2	104	13.903	46.640.410,41	36.543.727,67	10.096.682,74	24.119.983,93	0,80
3	57	30.443	98.479.458,13	65.905.656,46	32.573.801,67	51.814.237,33	0,70
4	36	200.219	698.473.104,32	343.333.463,79	355.139.640,52	371.717.694,76	0,59
Todos	399	62.434,37	100.920.284,10	59.752.334,35	100.361.223,30	53.316.973,45	0,79

Fonte: autores (2020)

A tabela apresentada abaixo demonstra o desvio padrão das receitas correntes totais e das transferências correntes arrecadadas, despesas com pessoal e encargos sociais empenhado e grau de dependência das entidades, referente aos 399 municípios paranaenses, divididos em Grupos de 1 a 4, com finalidade de analisar qual a variabilidade de dados dentro de cada grupo.

Tabela 3 – Desvio Padrão dos dados de cada grupo em relação à média

Grupo	População IBGE 2019	Receitas Correntes Arrecadadas	Receitas de Transferências Correntes Arrecadadas	Despesas de Pessoal e Encargos Sociais Empenhado Líq.	Grau de dependência
1	39,46%	28,87%	22,25%	26,67%	9,39%
2	19,09%	30,14%	23,39%	23,97%	11,18%
3	25,48%	32,64%	22,68%	28,51%	16,54%
4	159,48%	196,88%	148,36%	183,12%	16,52%

Fonte: autores (2020)

Considerando o apresentado, é possível observar que ocorre uma maior variabilidade de receitas e transferências arrecadadas, assim como com despesas de pessoal, nos maiores municípios do Estado, justamente devido à variabilidade de aglomeração de pessoas e de receitas nessas localidades. Enquanto no Grupo 4, o menor Município do grupo, Palmas, possuía 50.986 habitantes e arrecadou cerca de R\$ 115 milhões de receitas correntes em 2019, Curitiba, o maior, abrigava aproximadamente 2 milhões de pessoas e arrecadou mais de R\$ 8 bilhões de receita corrente no total (cerca de setenta e três vezes o que Palmas arrecadou).

Por outro lado, nos municípios menores (Grupo 1 a 3) observa-se que há menor variabilidade nos dados. Essa situação indica que esses municípios tendem a possuir receitas correntes, de transferência, despesas com pessoal e grau de dependência mais homogêneos entre si.

No que se refere ao grau de dependência dos municípios às transferências, não se observou grandes diferenças de variabilidade dentro do Grupo 4 quando comparados aos demais grupos de municípios, provavelmente devido ao grau de dependência ser um índice que usa dois dados do mesmo município, tornando mais proporcional a comparação. Por isso, optou-se por utilizar o grau de dependência como parâmetro para exclusão de *outliers*.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS POR GRUPOS

Como já mencionado, com o objetivo de obter dados mais uniformes, excluindo outliers estratificou-se os municípios desprezando aqueles que possuíam dependência atípica em relação à média dos grupos, observando a proporção da quantidade de municípios por grupo. Com isso, calcularam-se as medidas de dispersão para observar o comportamento dos dados de maneira a analisar a relação entre o tamanho populacional e a dependência de transferências correntes para o pagamento de despesas com pessoal.

O menor Município do Grupo 1 em números de habitantes é o de Jardim Olinda que segundo dados do IBGE possuía uma população de 1.331 habitantes em 2019. As receitas arrecadadas diretamente pelo Ente somam cerca de R\$ 1,7 milhões, representam 11,57% do total e as transferências correntes totalizam R\$ 13,38 milhões, perfazendo um total de 88,43%. Suas despesas com pessoal atingiram quase R\$ 8 milhões no exercício em análise, ou seja, para conseguir arcar com suas despesas com pessoal, Jardim Olinda precisou de cerca de R\$ 6,3 milhões advindos de transferências correntes, o que demonstra que 78,02% das despesas de pessoal do Ente foram pagas com receitas não arrecadadas pelo próprio.

Por sua vez, Verê, o maior Município do Grupo 1 com 7.257 habitantes arrecadou diretamente R\$ 4,37 milhões e recebeu R\$ 25,5 milhões por meio de transferências (85,38% do total arrecadado). O Município gastou em despesas com pessoal R\$ 14,7 milhões, portanto R\$ 10,33 milhões de transferências correntes foram utilizadas para pagar pessoal, o que representa 70,28% desse tipo de despesa.

No Grupo 2 em média 61,62% das despesas com pessoal foram pagas com recursos de transferências correntes. O maior Município do grupo, Capanema (19.124 habitantes), teve 58,30% de suas despesas com pessoal arcadas por recursos arrecadados indiretamente. Por outro lado, Barracão (10.275 habitantes - menor Município do Grupo 2), teve 55,69% das despesas com despesas de pessoal suportadas por transferências. Isso pode ser explicado devido ao fato de o menor Município do Grupo 2 ter uma das melhores arrecadações de receita corrente própria do seu

grupo, cerca de 22,33%, perdendo apenas para Turvo (13.215 habitantes) com 23,85% e Matelândia (17.943 habitantes) com 23,62%.

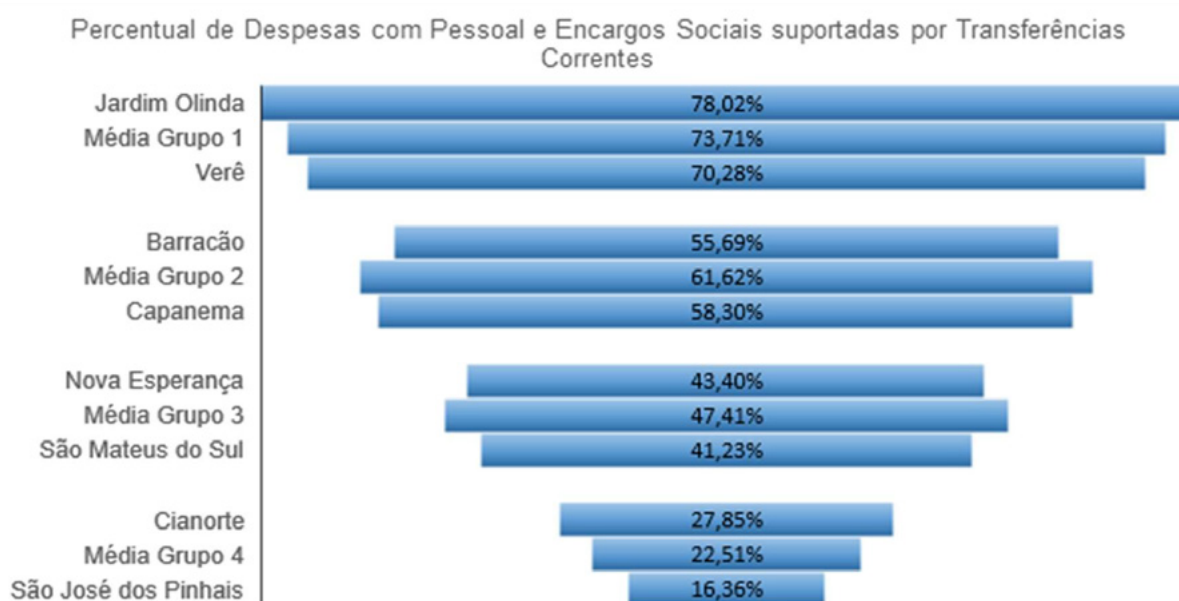
No Grupo 3, Nova Esperança (27.904 habitantes), menor Município, semelhante ao que ocorre no Grupo 2, é o que tem a melhor proporção entre arrecadação própria e receita total (34,65%), o que faz com que seu grau de dependência (65,35%) seja o menor de seu grupo (média de 70%). Ainda assim, Nova Esperança precisou de cerca de R\$ 20 milhões, advindos de transferências, para pagamento de despesas com pessoal, o que representa 43,40% do total de cerca de R\$ 46,4 milhões gastos com essa despesa.

Já São Mateus do Sul (46.261 habitantes), maior Ente do Grupo 3, precisou de R\$ 28 milhões de receitas não arrecadadas diretamente para arcar suas despesas com pessoal, ou seja, do total, 41,23% foram pagos com recursos de transferências. O grau de dependência de São Mateus do Sul foi de 68,59% em 2019.

Quanto ao Grupo 4, Cianorte (82.620 habitantes), menor Município do grupo, precisou de 27,85% advindos de transferências para arcar com despesas de pessoal e São José dos Pinhais (323.340 habitantes), o maior, necessitou de 16,36% das transferências recebidas para fazer frente a esse mesmo tipo de despesa. Além disso, para Cianorte as transferências correntes representam 59,36% do total arrecadado, enquanto o percentual de São José dos Pinhais foi de 53,96%.

O gráfico abaixo foi confeccionado para demonstrar qual percentual de despesas com pessoal foi suportado por transferências correntes, mostrando dados do maior e menor município de cada grupo da amostra, em número de habitantes, bem como a média do grupo.

Gráfico 1 – Quantidade de Transferências Correntes necessária para arcar com Despesas com Pessoal e Encargo Sociais, com dados do menor município do grupo, média do grupo e maior município do grupo (em percentual)



Fonte: autores (2020)

O gráfico deixa claro outra predisposição: quanto maior o município, menor a dependência de transferências correntes para arcar as despesas com pessoal, apesar de a dependência ainda existir. Essa verificação de diferenças entre os grupos será efetuada no próximo tópico.

4.3 ANÁLISE DOS DADOS ENTRE OS GRUPOS

Outra análise importante é feita por meio da comparação entre as médias dos grupos da amostra, para verificar uma possível correlação entre o tamanho do município e seu grau de dependência de transferências correntes para pagamento de despesas. A tabela a seguir apresenta as médias calculadas da amostra selecionada.

Tabela 4 – Média das receitas correntes totais e transferências correntes arrecadadas, despesas com pessoal e grau de dependência, segregado por grupo, da amostra selecionada de municípios paranaenses

Grupo	Média de População IBGE 2019 (estimada)	Média de Receitas Correntes Arrecadadas	Média de Receitas de Transferências Correntes Arrecadadas	Média do grau de dependência	Média de Receitas arrecadadas diretamente pelo ente	Média de Despesas de Pessoal e Encargos Sociais Empenhado	Média de relação entre receita própria e despesa com pessoal
1	4.524	22.314.815,39	19.265.833,91	0,86	3.048.981,49	11.665.016,98	0,73
2	14.529	49.245.441,08	39.194.328,71	0,80	10.051.112,37	25.593.736,73	0,62
3	36.415	95.600.644,22	67.984.132,88	0,71	27.616.511,34	52.209.429,69	0,47
4	150.257	513.473.650,08	288.799.623,73	0,58	224.674.026,35	281.213.717,99	0,22
Média dos grupos	51.431	170.158.638,69	103.810.980,80	0,74	66.347.657,89	92.670.475,35	0,49

Fonte: autores (2020)

Conforme os dados coletados, a população média da amostra selecionada, entre os quatro grupos, foi de 51.431 habitantes no ano analisado. As receitas correntes média, de aproximadamente R\$ 170 milhões, sendo que dessas, também em média, cerca de R\$ 104 milhões se referiam a receitas de transferências correntes, seja do Estado do Paraná ou da União. A participação média das transferências correntes em relação às receitas correntes foi de 0,74, indicando que, em média, 74% das receitas correntes derivaram de transferências de outros entes federativos nos municípios da amostra.

Verificou-se, também, que os municípios menores tendem a depender mais de repasses interfederativos. Nos municípios com população inferior a dez mil habitantes (Grupo 1), em média 86% das receitas provieram de transferências, enquanto naqueles de população superior a cinquenta mil habitantes em média 58% das receitas correntes derivaram de repasses. Participação notadamente inferior.

Essa situação tende a ocorrer devido ao fato de que centros maiores possuem estruturas maiores de arrecadação, com equipes de fiscalização, além de rede de serviços maiores, o que impulsiona a arrecadação de impostos próprios dos municípios, como o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que incide sobre a prestação de serviços, e o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), incidente sobre a propriedade, que pertence integralmente aos municípios.

É possível perceber que todos os grupos de municípios dependem de transferências para custear sua estrutura de pessoal. Essa situação se acentua nos municípios menores, em que se observa a necessidade de utilização de transferências corrente para o financiamento de, em média, 73,70% das despesas com pessoal. Nos municípios com população entre dez e vinte mil habitantes, por sua vez, foram empregues 61,62% desse tipo de receita para arcar com despesas com pessoal. Nos municípios com mais de cinquenta mil habitantes, as transferências possuem menor importância, já que nesses municípios custearam 47,41% das despesas com pessoal. Por fim, nos municípios do Grupo 4 a carência de recursos externos para pagar despesas com pessoal foi de 22,51%, percentual notadamente inferior ao dos demais grupos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os municípios, principalmente os menores, possuem baixa capacidade de arrecadação de recursos para cobrir suas despesas devido à reduzida competência tributária para arrecadar, dependendo financeiramente dos estados e da União, por intermédio de transferências correntes, para arcar com suas despesas.

Considerando esse cenário, este trabalho teve como objetivo geral a análise da relação entre o tamanho populacional e a dependência dos municípios paranaenses para o pagamento de despesas com pessoal e encargos sociais, no exercício de 2019. De forma mais específica, buscou-se verificar a representatividade das transferências correntes no total das receitas correntes de cada município, assim como averiguar o grau de dependência dessas transferências para pagamento das despesas de pessoal, considerando o tamanho de sua população.

Para tanto, primeiro efetuou-se uma breve explanação sobre receitas e despesas em geral, por meio de legislações, normas contábeis, MTO (2020) e MCASP (2018), aprofundando os conceitos essenciais à análise: transferências correntes e despesas com pessoal e encargos sociais. Em seguida, as informações necessárias para o estudo foram levantadas junto ao TCEPR (processo de informação) e ao site do IBGE, referentes ao exercício de 2019. Por fim, analisou-se os dados coletados com o auxílio de planilhas eletrônicas, e para isso criou-se índices fundamentais para a pesquisa. Para o estudo, os 399 municípios foram segregados em 4 grupos, por critério populacional, e, a fim de aprofundar a análise, 40 municípios foram selecionados por meio de uma amostra estratificada proporcional.

Ao analisar as médias entre os 399 municípios constatou-se que a receita corrente própria foi de, em média, R\$ 41 milhões, enquanto as despesas médias com pessoal foram cerca de R\$ 53 milhões, ou seja, se somarmos as receitas correntes próprias de todos os municípios paranaenses concluiremos que não haveria recursos suficiente para suprir as despesas com pessoal. Verificando os resultados individuais, apenas 11 municípios arrecadaram diretamente valores suficientes para cobrir suas despesas com pessoal, ou seja, 2,76% dos 399 municípios.

Quando os municípios foram divididos por critérios populacionais, percebeu-se a tendência de os grupos com maior população dependerem menos de transferências correntes, pois, enquanto no Grupo 1 (até 10 mil habitantes) a média do grau de dependência foi de 0,86, no Grupo 4 (acima de 50 mil habitantes) esse índice foi de 0,59. Também constatou-se que houve maior variabilidade de resultados entre os entes do Grupo 4, onde municípios tiveram até quase 197% de desvio padrão da média dos índices utilizados, enquanto nos grupos 1, 2 e 3 o maior percentual não chegou a 33%, indicando que municípios menores são mais homogêneos que os maiores no que se refere à arrecadação e gastos, justamente devido à maior complexidade dos municípios do Grupo 4 no tocante a formas de arrecadação de receitas próprias.

Do estudo da amostra, concluiu-se que existe uma predisposição de municípios menores verificada em dois dos quatro grupos necessitarem mais de recursos externos, mesmo dentro de um mesmo grupo analisado e em todos os grupos os maiores municípios obtiveram grau de dependência inferior ao da média dos demais.

Ainda, a tendência observada inicialmente pode ser confirmada por meio de médias dos grupos do percentual de despesas com pessoal suportadas por transferências correntes em confronto com a média populacional, que são, respectivamente: 73,71% no Grupo 1, com 4.524 habitantes; 61,62% no Grupo 2, com 14.529 habitantes; 47,41% no Grupo 3, com 36.415 habitantes; e 22,51% no Grupo 4, com 150.257 habitantes. Essa situação consegue ser explicada devido ao fato de centros maiores possuírem maior estrutura, com maiores redes de serviços, o que alavanca a arrecadação do ISSQN, e possuem maior número de residências, o que favorece o recolhimento de IPTU.

A partir da análise dos dados, seja dos dados gerais ou da amostra selecionada, apurou-se que o grau de dependência das transferências correntes notadamente varia no sentido oposto ao da população municipal, de modo que é possível se observar que municípios menores tendem a depender mais de repasses para custear suas despesas com pessoal. Nesse sentido, também se verifica que os municípios menos populosos possuem menor capacidade arrecadatória, tendo em vista que as transferências correntes representam a maior proporção dentro das receitas correntes (86%, Grupo 1; 80%, Grupo 2; 71%, Grupo 3; 58%, Grupo 4).

Ressalta-se que para o estudo não foram computadas como despesas com pessoal aquelas referentes aos terceirizados e à contratação de sociedades civis para prestação de serviços públicos. Isto é, a dependência tende a ser ainda maior do aqui apresentado, tendo em vista que nos últimos anos vêm aumentando sobremaneira a utilização do instituto da terceirização de funcionários e a contratação de organizações do terceiro setor para prestação de serviços públicos. Isso ocorre especialmente em atividades meio da administração, no caso das terceirizações, e em atividades fim, como na saúde e na educação, no caso das organizações sociais. Essa contratação pode

acontecer por diversos motivos, sendo que um deles, inclusive, é a desconsideração como despesas com pessoal para fins da apuração do cumprimento de limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal por alguns órgãos de fiscalização.

Do exposto, percebe-se que existe uma relação inversamente proporcional entre o tamanho populacional e a dependência dos municípios às transferências correntes da União e do Estado para o pagamento de despesas com pessoal. A conclusão do estudo confirma o exposto na introdução de que, devido à reduzida competência para arrecadar, muitos municípios não possuem receita suficiente para cobrir suas despesas com pessoal, e que essa situação se agrava em municípios menores.

Os resultados alcançados demonstram a preocupante realidade paranaense, onde a maioria dos municípios (mais de 97%) não conseguem gerar renda suficiente para cobrir suas despesas. Importante lembrar que, independentemente do tamanho, a existência de uma cidade gera custos para a manutenção de sua estrutura administrativa, tais como servidores, agente políticos da prefeitura e câmara municipal, entre outros, custos esses que talvez seriam melhores aproveitados e suportados por uma população maior.

Ainda assim, deve-se levar em consideração outros fatores, como a possibilidade de a população de lugares afastados serem muitas vezes marginalizadas pelos administradores públicos de municípios maiores, fazendo com que busquem a emancipação para obterem autonomia administrativa por meio de eleições de prefeitos e vereadores locais.

Observa-se que este artigo se limitou a analisar a dependência financeira de municípios para arcar com suas despesas de pessoal e encargos sociais de modo geral. Por isso, sugere-se que o tema seja analisado com outros enfoques, como, por exemplo, um estudo de despesas com pessoal em estruturas administrativas obrigatórias mínimas, tais como a Prefeitura Municipal e a Câmara de Vereadores, que só existem devido ao fato da região ter sido emancipada, já que centros educacionais, de saúde e de segurança pública seriam custos já existentes, mesmo que os municípios se fundissem.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, A. **Uma introdução às ciências das finanças**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS. **Cambridge Dictionary**. Disponível em: <<https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/outlier>>. Acesso em: 10 out. 2020

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LONGARAY, A. A.; BEUREN, I. M. Caracterização da pesquisa em contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 21-45.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; FONSECA, Jairo Simon. **Curso de Estatística**. 6.ed. São Paula: Atlas, 2011.

PALUDO, A. V. **Orçamento público e administração financeira e orçamentária e LRF**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ZORZANELO, L. B. **Emancipação de municípios pós Constituição de 1988 - O caso de Goioxim/PR**. Revista Geonorte, 4(12), 1534-1550, 2013. Recuperado de <https://www.periodicos.ufam.edu.br/index.php/revista-geonorte/article/view/1251>.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucao/constitucaocompilado.htm>. Acesso em: 05 out. 2020.

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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 05 out. 2020.

BRASIL. Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 16 out. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990. Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 jan. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp63.htm>. Acesso em: 10 out. 2020.

PARANÁ. Lei Complementar nº 56, de 18 de fevereiro de 1991. Dispõe sobre a criação, incorporação, fusão e desmembramento dos municípios e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Paraná**, Curitiba, PR, 20 fev. 1991. Disponível em <<https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=>>>

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras

providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> . Acesso em: 06 out. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jan. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.htm>. Acesso em: 07 out. 2020.

CVM. Comissão de Valores Mobiliários. **Deliberação nº 539/2008**. Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Publicada no DOU de 17.03.08. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli539.html>>. Acesso em: 14 out. 2020.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE Cidades@ 2019**. Disponível em: <<http://cod.ibge.gov.br/1S5>>. Acesso em: 16 set. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 8ª Edição. Brasília, 2018. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:3148_4>. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento (MTO)**. 14ª versão, ed. 2020. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2020:mto2020-versao14.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2020.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TSP Estrutura Conceitual**. Publicada no DOU de 04.10.16. Brasília, 2016. Disponível em: <<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2020.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. **Acórdão nº 1476/19**. Tribunal Pleno. Consulta. Terceirização de atividades "meio". Prévio procedimento licitatório. Possibilidade. Súmula 331 TST. Artigo 18, § 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal. Relator: Conselheiro Fábio de Souza Camargo. Curitiba, 29 mai. 2019. Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2019/6/pdf/00337271.pdf>>. Acesso em 07 out. 2020.