

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARCELLA MARQUES DE FARIAS

**CONTABILIDADE E GESTÃO PÚBLICA: UM ESTUDO
SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES TRAZIDAS PELA LEI DE
RESPONSABILIDADE FISCAL NO GOVERNO FEDERAL**

MACEIÓ

2022

MARCELLA MARQUES DE FARIAS

**CONTABILIDADE E GESTÃO PÚBLICA: UM ESTUDO
SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES TRAZIDAS PELA LEI DE
RESPONSABILIDADE FISCAL NO GOVERNO FEDERAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas como um dos requisitos para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.
Orientadora: Professora MSc. Érica Xavier de Souza

**MACEIÓ
2022**

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecária: Taciana Sousa dos Santos – CRB-4 – 2062

F224c Farias, Marcella Marques de.
Contabilidade e gestão pública: um estudo sobre as contribuições trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal no governo federal / Marcella Marques de Farias. - 2022.
47 f. : il.

Orientadora: Érica Xavier de Souza.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. 2022.

Bibliografia: f. 45-47.

1. Gestão pública. 2. Lei de Responsabilidade Fiscal. 3. Contabilidade pública. 4. Planejamento orçamentário. I. Título.

CDU: 657: 336.1

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer, primeiramente a Deus por ter me guiado e me ajudado a chegar até aqui. Agradecer à minha filha que me deu forças para concluir o curso e aos meus pais que me incentivaram e estiveram ao meu lado me ajudando para que eu chegasse onde estou mesmo quando pensei em desistir. Meus agradecimentos também ao meu esposo pela paciência, carinho e cuidado para que eu concluísse minha graduação. Aos amigos, muito obrigado pelos conselhos e dicas. Sou eternamente grata a cada um que contribuiu para que eu realizasse meu sonho.

Por fim, gostaria de agradecer a minha querida professora, Érica Xavier que aceitou me ajudar nesse trabalho, me orientando e me incentivando a dar o melhor de mim.

RESUMO

A gestão pública é bastante visada por toda a população devido a sua exposição e grande abrangência, é bem verdade que se faz necessário para demonstrar credibilidade e confiabilidade à apresentação do planejamento e resultado de forma clara, objetiva e segura. A Lei Complementar nº 101/2000 tem a função de nortear e controlar toda a parte financeira da administração pública, enfatizando suas três principais características: planejamento, transparência e controle. O presente trabalho tem como objetivo apresentar a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal e descrever as inovações trazidas tanto para a contabilidade aplicada ao setor público como para a gestão pública. Realizou-se uma pesquisa bibliográfica para identificar e apresentar conceitos e conhecimentos acerca da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) incluindo em seu contexto a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como abordou-se sobre os demonstrativos que a referida legislação trouxe. Diante do que foi apresentado ao longo do trabalho, a LRF trouxe um maior controle e transparência para a aplicação dos recursos públicos, de forma continuada e auxiliando os órgãos de controle em sua função de acompanhar e controlar os gastos do poder executivo, sendo, portanto, comprovado através dos seus relatórios, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório da Gestão Fiscal.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Gestão Pública. Planejamento Orçamentário.

ABSTRACT

Public management is very targeted by the entire population due to its exposure and wide scope, it is quite true that it is necessary to demonstrate credibility and reliability to the presentation of planning and results in a clear, objective and safe way. Complementary Law No. 101/2000 has the function of guiding and controlling the entire financial part of public administration, emphasizing its three main characteristics: planning, transparency and control. This paper aims to present the importance of the Fiscal Responsibility Law and describe the innovations brought to both accounting applied to the public sector and to public management. A bibliographical research was carried out to identify and present concepts and knowledge about the Fiscal Responsibility Law (LRF) including in its context the Budget Guidelines Law (LDO) and Annual Budget Law (LDO), as well as addressed on the statements that this legislation brought. In view of what was presented throughout the work, the LRF brought greater control and transparency to the application of public resources, continuously and assisting the control bodies in their function of monitoring and controlling the expenses of the executive branch, being, therefore, proven through its reports, the Summary Report of Budget Execution and the Fiscal Management Report.

Keywords: *Fiscal Responsibility Act.. Public Management. Budget planning.*

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Relatório Resumido da Execução Orçamentária da UNIÃO - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida - abril/2020 a março/2021.....	34
Figura 2 - Relatório de Gestão Fiscal da UNIÃO - Demonstrativo de Despesas com Pessoal – setembro/2020 a agosto/2021	36
Figura 3 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – janeiro a dezembro de 2021	42
Figura 4 - Demonstrativo Simplificado do RREO - Movimentação dos Restos a Pagar – dezembro 2021.....	44

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Levantamento bibliométrico sobre Lei de Responsabilidade Fiscal e contabilidade pública nos anais do n EnANPAD no período de 2016 a 2020	15
Quadro 2 - Definição e particularidades dos tipos de Administração Indireta	19
Quadro 3 - Aspectos da Contabilidade aplicada ao Setor Público	21
Quadro 4 - Resumo das Contribuições trazidas pela LRF aos instrumentos constitucionais de planejamento orçamentário.	39
Quadro 5 - Contribuição da LRF para a Administração pública.	40

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
RF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LOA	Lei Orçamentária Anual
PLDO	Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias
PPA	Plano Plurianual
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
BSPN	Balanço do Setor Público Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	13
1.2	OBJETIVOS	14
1.2.1	Objetivo Geral	14
1.2.2	Objetivos Específicos	14
1.3	JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA	15
	Elaboração própria (2022)	16
1.4	ESTRUTURA DA PESQUISA	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1.	OS FUNDAMENTOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL	17
2.1.1	Estado: definição e estrutura de poder	17
2.1.2	Estrutura administrativa do Estado: Administração Direta e Indireta	18
2.1.3	Gestão Pública: definição e contextualização	20
2.2	CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	20
2.3	ASPECTOS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	23
2.3.1	Planejamento	23
2.3.2	Equilíbrio das Contas Públicas	27
2.3.3	Transparência no Setor Público	28
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	30
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA	30
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	32
4.1	RELATÓRIOS DA LRF	32
4.1.1	Relatório Resumido da Execução Orçamentária	32
4.1.2	Relatório de Gestão Fiscal	35
4.2	LIMITES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	37

4.3 CONTRIBUIÇÕES DA LRF NA GESTÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS	38
4.4 CONTRIBUIÇÕES DA LRF NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	39
4.5 CONTRIBUIÇÃO DOS RELATÓRIOS DA RLF	40
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERÊNCIAS	47

1 INTRODUÇÃO

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 04 de maio de 2000, o governo brasileiro implantou um novo modelo de finanças públicas. Este modelo de finanças públicas abrange todo o âmbito governamental, considerando desde à União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, esta legislação vem atender ao artigo 163 da Constituição federal de 1988, o qual dispõe sobre a necessidade criação de lei complementar para tratar de finanças pública e outros procedimentos.

O art. 1º, § 2º da LRF, normatiza que todos os órgãos públicos do Poder Executivo, do Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, do Poder Judiciário e o Ministério Público devem atentar ao que foi estabelecido na seção das finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. (BRASIL, 2000)

A Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como LRF, por auxiliar na gestão das contas públicas é pautada em quatro pilares, a saber: o Planejamento, a Transparência, a Responsabilidade e o Controle, os quais serão abordados no presente trabalho.

Diante deste contexto, uma das inovações trazidas pela LRF é que os entes governamentais devem apresentar seus relatórios fiscais financeiros segundo critérios desta legislação, buscando atender aos pilares supracitados.

Representando um dos instrumentos de cidadania para o povo brasileiro, esta lei exerce um papel específico no tocante ao combate ao descontrole dos gastos no setor público, fazendo com que gestores administrem as finanças de maneira transparente e equilibrada.

Pode-se afirmar que a lei, mencionada acima, trouxe consigo uma visão mais voltada para as finanças públicas, sem deixar de considerar as legislações já vigentes. Antes da LRF já havia a Lei nº4.320/1964, a LC Nº 82/995, a Lei Camatta e a LC Nº 96/1999, a Lei Camatta II. Essas leis traziam diretrizes sobre limites com despesa com pessoal, controle das finanças públicas, planejando a construção de uma administração financeira e contábil sólidas e juntamente com a LC 101/2000 outras

mudanças foram adotadas, tais como: controle de endividamento, transparência nas informações e a participação da sociedade, por exemplo.

O presente trabalho busca apresentar os aspectos e exigências abordadas na LRF no campo da gestão pública, bem como, suas vantagens para a sociedade. Vale ressaltar, que é através da lei 101/00 que os órgãos públicos apresentam os relatórios da execução orçamentária e da gestão fiscal garantindo uma maior transparência e publicidade da gestão pública, auxiliando assim, o trabalho do controle social e do controle externo no momento da análise das prestações de contas no acompanhamento continuado.

Diante do exposto, surge a seguinte questão problema: **Quais as contribuições que a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe para a Contabilidade Governamental e para a Gestão Pública?**

1.2 OBJETIVOS

Esta seção do trabalho apresenta o objetivo geral e específico, como segue:

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é apresentar as contribuições que a Lei de Responsabilidade Fiscal e seus relatórios trouxeram para a contabilidade e para a Gestão Pública.

1.2.2 Objetivos Específicos

Com o intuito de atingir o objetivo geral foram elaborados os seguintes objetivos específicos

- a) Mostrar as contribuições que a LRF trouxe para a Gestão dos recursos públicos;
- b) Identificar as contribuições que a LRF trouxe para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público;
- c) Demonstrar quais as colaborações trazidas pelos Relatórios Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal para a gestão e controle das contas públicas.

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

A Lei de Responsabilidade Fiscal, desde sua criação em 4 de maio de 2000, vem sendo importante para a boa gestão dos recursos públicos, uma vez que por meio de novos parâmetros busca incentivar os governos a gastarem com responsabilidade e eficiência os recursos e assim fornecer informações transparentes para a sociedade.

Assim, este trabalho busca apresentar as contribuições que a Lei 101/00 e os seus relatórios trouxeram para a gestão pública e para a contabilidade no âmbito da gestão fiscal, bem como, verificando a forma de apresentação desses dados buscando garantir a transparência e a publicidade, princípios constitucionais.

Portanto, este trabalho poderá servir como embasamento ou referencial para futuras pesquisas científicas. Do ponto de vista prático, espera-se que, este estudo auxilie na compreensão da aplicação de Lei de Responsabilidade Fiscal, abordando sobre a sua contribuição, como também sobre as contribuições seus relatórios trouxeram para a Contabilidade governamental e para a gestão pública.

O quadro 01, a seguir, apresenta um levantamento bibliométrico realizado nos anais do EnANPAD no período de 2016 a 2020, onde foram encontrados três artigos acerca da importância e influência da LRF no controle dos gastos da gestão pública.

Quadro 1 – Levantamento bibliométrico sobre Lei de Responsabilidade Fiscal e contabilidade pública nos anais do n EnANPAD no período de 2016 a 2020

Autor (Ano)	Objetivos	Principais achados
Oliveira (2016)	Analisar a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como uma ferramenta gerencial estratégica para impulsionar o desenvolvimento econômico social do Estado de Alagoas.	Demonstrou que a LRF não é a solução definitiva para a organização das finanças públicas do Estado de Alagoas, ou para qualquer ente federado, entretanto conforme demonstrado foi e está sendo um grande avanço para o desenvolvimento e para <i>accountability</i> .
Lima <i>et al</i> (2016)	Verificar os efeitos no desenvolvimento municipal decorrentes do cumprimento das determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal nos municípios que compõem o Maciço de Baturité-CE. Como proxy para avaliar o grau de responsabilidade fiscal dos municípios, foi utilizado o Índice de Responsabilidade Fiscal (IRF), e como medida para avaliar o grau de desenvolvimento municipal utilizou-se	Os resultados obtidos confirmam a hipótese H1 e que a variável IRF é significativa e possui uma relação positiva com o desenvolvimento municipal. A confirmação da hipótese H1 indica correlação positiva entre o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e o índice de desenvolvimento dos municípios, o que significa uma possível melhora na condição de vida da população. Os resultados deste trabalho corroboram o que foi observado em outras pesquisas

	o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM)	semelhantes desenvolvidas para o Estado do Ceará e para o Brasil.
Soares <i>et al</i> (2017)	Analisar o comportamento dos gastos com pessoal no contexto das Unidades da Federação, no período de 2006 a 2015. Para tanto, considerou-se os 26 estados brasileiros e o Distrito Federal como unidades da federação (UF), sendo o índice da despesa total com pessoal (IDTP) do poder executivo, a variável resposta, enquanto as variáveis explicativas foram: índice de endividamento; variação da Receita Corrente Líquida; coeficiente de execução de receita; coeficiente de dependência financeira; ano eleitoral; IDTP no ano anterior; PIB; região e sua população.	Os resultados apresentam indícios de que há influência na variabilidade do IDTP ao longo do tempo com relação ao comportamento do índice de endividamento das UF. No entanto, as hipóteses que afirmavam haver relação entre o IDTP e o coeficiente da execução da receita corrente frente a prevista, a dependência de receitas de transferências e as características das UF não apresentaram indícios que permitam aceitá-las.

Elaboração própria (2022)

1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos como segue:

O primeiro capítulo de caráter introdutório já apresentado, é composto da caracterização do Problema de Pesquisa, Objetivos do Estudo, Justificativa e Relevância para o Estudo.

O Segundo capítulo: Composto pela Fundamentação Teórica do trabalho, focando nos temas: Lei de Responsabilidade Fiscal; gestão fiscal; relatórios da LRF e estrutura da administração pública.

O Terceiro apresenta a metodologia adotada, identificando a tipologia da pesquisa, o método de pesquisa e as Técnicas utilizadas na busca dos objetivos propostos. Já o Quarto capítulo encontra-se a apresentação e análise dos dados e por fim, no último capítulo, tem-se as considerações finais e as recomendações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico corresponde a uma revisão de conceitos importantes que delimitam e auxiliam na explanação do objetivo do estudo.

Neste capítulo, primeiramente, serão abordados os fundamentos da administração pública no Brasil e da contabilidade aplicada ao Setor Público. Em seguida, serão abordados os aspectos teóricos e legais da Lei de Responsabilidade Fiscal, por fim, foi abordado sobre os relatórios da referida legislação

2.1. OS FUNDAMENTOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

2.1.1 Estado: definição e estrutura de poder

O termo Estado foi utilizado pela primeira vez no livro “O Príncipe” escrito por Nicolau Maquiavel no ano de 1.513. Ao citar a palavra Estado direciona-se à entidade com poder soberano que governa uma nação. Paludo (2013, p. 22) descreve que o “Estado refere-se à convivência humana, à sociedade política, e detém o significado de poder, força, direito”.

Ao Estado pertence o poder de governar a sociedade direcionando-a da melhor forma possível com sabedoria e responsabilidade, pois conforme Paludo (2013, p. 23) “O Estado é a organização burocrática que possui o poder de legislar e tributar sobre a população de um determinado território”.

Sabe-se que o Estado é dividido em três poderes que desenvolvem a função de governar e controlar os interesses da população. O poder executivo conhecido como governo que possui a função de gerir e administrar os serviços públicos em todas as áreas e executar as leis existentes.

O poder legislativo tem a função de elaborar as leis no país, criando, analisando e aprovando as leis propostas. E por fim, tem-se o poder judiciário que tem a função de garantir os direitos de todos atuando de forma consistente e decisiva, supervisionando, julgando e aplicando as leis existentes.

2.1.2 Estrutura administrativa do Estado: Administração Direta e Indireta

O Estado, enquanto instituição, para realizar as suas funções constitucionais se utiliza de uma estrutura administrativa composta por pessoas e infraestrutura física. Esta estrutura administrativa é dividida em dois tipos, a administração direta e administração indireta.

A administração direta é composta por entes federativos de direito público, autônomos em sua organização interna. A administração direta, segundo Meireles (1989, p. 627) é formada por “órgãos a serviço do Estado, na gestão de bens e interesses qualificados da comunidade (...)”.

As entidades que compõem a administração direta exercem suas atribuições por intermédio de órgãos públicos, a chamada centralização administrativa. Os órgãos são denominados repartições internas de competência, onde não possuem personalidade jurídica, patrimônio próprio e nem capacidade processual, esta estrutura existe em todos os Entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Vale ressaltar uma característica que esta administração possui é que tanto a criação como a extinção de órgãos públicos se dá por meio de lei de iniciativa privada do Chefe do Executivo e sua organização é estabelecida por meio de decreto.

Destaca-se, também, que esta estrutura administrativa é a que realiza a prestação de serviços e bens públicos diretamente a sociedade, como por exemplo tem-se: os órgãos dos poderes federal, estadual e municipal, fazendo parte desse tipo de estrutura administrativa a presidência da República, os ministérios do Governo Federal e as secretarias dos Estados e Municípios.

Já a administração indireta é descentralizada e compreende a criação de entidades administrativas que possuem personalidade jurídica própria, autonomia administrativa e financeira. A descentralização pode ser feita por meio de outorga ou por meio de delegação.

A primeira modalidade corresponde a transferência tanto da titularidade quanto do exercício de determinada competência e deverá ser feita por meio de lei. Todavia, o serviço público prestado por uma entidade da administração indireta por meio de outorga é prestado por prazo indeterminado até que uma nova lei seja editada

retomando o serviço para o ente federado, o que resulta muitas vezes na extinção do órgão criado.

De acordo com Paludo (2013, p. 42), “em regra, quando prestam serviços públicos ou de interesse público são denominadas autarquias ou fundações; quando exploram a atividade econômica referem-se às empresas públicas e sociedades de economia mista”.

A descentralização por meio de delegação é o ato pelo qual o Estado transfere somente a execução de um serviço público a uma pessoa jurídica de direito privado previamente existente. Essa forma de descentralização pode ocorrer por meio de concessão, permissão ou autorização.

A descentralização por colaboração é feita por contrato ou ato unilateral, pelo qual se atribui a uma pessoa de direito privado a execução de serviço público, conservando o Poder Público a sua titularidade. Isto lhe permite dispor do serviço de acordo com o interesse público, envolvendo a possibilidade de alterar unilateralmente as condições de sua execução e de retomá-la antes do prazo estabelecido (DI PIETRO, 2017)

Buscando apresentar e definir os tipos de entidades que compõem a administração indireta elaborou-se o quadro 02, onde são apresentados os quatro tipos de administração indireta (Autarquia, Fundações Públicas, Empresas Públicas e Empresa de Economia Mista), sua conceituação e algumas particularidades e características.

Quadro 2 - Definição e particularidades dos tipos de Administração Indireta

Tipos	Conceituação e particularidades
Autarquias	São pessoas jurídicas de direito público, criadas e extintas por lei específica e exercem atividades típicas da administração pública. Detém privilégios processuais e imunidade tributária como também obrigações, dentre elas: são obrigadas a fazer concurso público para contratação de pessoal, devem fazer licitação e prestar contas ao Tribunal de Contas da União.
Fundações públicas	Exercem atividades não exclusivas do estado, detém imunidade tributária, devem realizar licitações e concurso público.
Empresas Públicas	Pessoa Jurídica de direito privado com patrimônio próprio e administrada exclusivamente pelo poder público. Criada por meio de lei para prestação de serviços ou atuar em uma atividade econômica de responsabilidade pública.
Sociedade de Economia Mista	São de direito privado e exploram atividades econômicas e prestação de serviços públicos. Estão sujeitas ao controle do Tribunal de Contas, realização de licitação e concurso, exceto em cargos de direção.

Fonte: Elaborado pela Autora de acordo com Di Pietro, 2017.

2.1.3 Gestão Pública: definição e contextualização

Gerir é o ato de administrar recursos em benefício próprio ou de uma entidade. Na administração pública, a gestão está ligada ao ato de administrar os bens públicos prestando serviços observando os princípios administrativos básicos, com o objetivo de melhorar os recursos públicos em benefício da sociedade.

A gestão pública está alicerçada nos quatro pilares da administração pública: o planejamento, a organização, a direção e o controle. O primeiro marco histórico na administração pública para melhoria da gestão pública foi a Lei nº4.320/1964 trazendo como principal instrumento de gestão o orçamento, dando enfoque aos conceitos orçamentários em relação aos aspectos patrimoniais.

Outro marco histórico foi com a publicação da Lei de responsabilidade Fiscal, que também trouxe importantes mudanças para a gestão pública, como por exemplo: a exigência da consolidação das contas públicas. Competência atribuída a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional, com agrega todas as contas da União, estados, DF e Municípios.

2.2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) sofreu diversas mudanças ao longo dos anos. Um dos principais marcos na CASP foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que trouxe importante mudanças relacionadas ao controle das finanças públicas, trazendo a necessidade de um orçamento público resultando numa administração financeira e contábil mais confiáveis e mais verdadeiras.

O objetivo da contabilidade governamental é apresentar informações referentes a situação patrimonial do Estado e assegurar o interesse público em consonância com as metas e objetivos definidos nas políticas públicas.

Pois segundo a NBC TSP EC *apud* Bezerra Filho (2021, p. 2):

os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil estão relacionados com o fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são uteis aos usuários dos relatórios contábeis de propósitos gerais (RCPG) para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

A contabilidade pública objetiva registrar os fenômenos que afetam a situação financeira, orçamentária e patrimonial do Estado, segundo as normas do Sistema Contábil Público. Esse sistema estrutura informações contábeis a fim de orientar na tomada de decisão, na prestação de contas e na instrumentalização do controle social.

Desta forma, conforme a evolução da contabilidade no Brasil ao longo dos anos, buscando estar em convergência com os padrões internacionais, a gestão pública passou por significativas mudanças, pois se fez necessário um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público foi uma das mudanças significativas na contabilidade governamental. Esta ferramenta trouxe diversos benefícios adotando como base as Normas Internacionais de contabilidade, trazendo inovações como, por exemplo, a segregação das informações contábeis segundo a natureza de suas informações, divididas em contas orçamentárias, patrimoniais e de controle. (STN, 2021)

Outrossim, o PCASP permitiu também, o registro de fatos que afetam o patrimônio público segundo e regime de competência e o registro de procedimentos contábeis baseados nas normas internacionais de contabilidade. (STN, 2021)

Ademais é importante compreender os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) – orçamentário, patrimonial e fiscal, de modo a interpretar corretamente as informações contábeis. (STN, 2021)

As entidades que compõem o Setor Público se destacam por possuírem algumas características que as diferem das demais entidades, dentre as quais se destacam: a exigência constitucional da elaboração do orçamento público; a natureza dos programas e longevidade do setor público; a natureza e propósito dos ativos e passivos que estão voltados para o potencial de serviços desses ativos e não a mera geração de fluxo de caixa; e por fim o papel regulador das entidades do setor público que operam em determinados setores da economia, de forma direta ou por meio de agências reguladoras. (STN, 2021)

Nesse contexto, faz-se mister abordar os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) – orçamentário, patrimonial e fiscal, de modo a interpretar corretamente as informações contábeis. (Vide quadro 03)

Quadro 3 - Aspectos da Contabilidade aplicada ao Setor Público

Aspecto	Definição
Orçamentário	Compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, tanto quanto à sua aprovação quanto à sua execução. Os registros de natureza orçamentária são base para a elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e dos Balanços Orçamentário e Financeiro, que representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto.
Patrimonial	Compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público. Nesse aspecto, devem ser atendidos os princípios e as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais. O Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) representam os principais instrumentos para refletir esse aspecto. O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (CASP) visa a contribuir, primordialmente, para o desenvolvimento deste aspecto.
Fiscal	Compreende a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela LRF, dentre os quais se destacam os da despesa com pessoal, das operações de crédito e da dívida consolidada, além da apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado nominal, a fim de verificar-se o equilíbrio das contas públicas. O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) representam os principais instrumentos para evidenciar esse aspecto

Fonte: STN, 2021, p. 27

Vale ressaltar que as demonstrações contábeis e os relatórios fiscais têm muito em comum. Ambas as estruturas de relatórios estão voltadas para ativos, passivos, receitas e despesas governamentais e informações abrangentes sobre os fluxos de caixa. Contudo, as demonstrações contábeis e as instruções para relatórios fiscais têm objetivos diferentes.

Diante disso, tem-se que objetivo das demonstrações contábeis das entidades do setor público é o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para a tomada de decisão.

Já os relatórios fiscais têm como objetivo analisar, definir e avaliar as opções de política fiscal e os seus impactos; bem como determinar o impacto sobre a economia; e comparar os resultados fiscais nacional e internacionalmente. (STN, 2021)

Dessa maneira, cabe aos responsáveis pelos serviços de contabilidade em cada ente da Federação compreender os eventos e seus efeitos na evidenciação contábil e buscar, sempre que possível, o alinhamento entre essas informações, a partir do entendimento das normas e conceitos inerentes a cada aspecto, apresentados no Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (MCASP).

2.3 ASPECTOS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal, também conhecida como Lei Complementar nº 101/2000, corresponde a norma direcionada para a implementação da responsabilidade gestão fiscal. (ABRAHAM, 2017)

A Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 1º, § 1º descreve e conceitua a responsabilidade na gestão fiscal como sendo:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL, 2000).

Para compreender melhor o que foi abordado no artigo 1º, § 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, buscou-se desmembrar em seus aspectos mais relevantes. Sendo eles: agir de forma planejada e transparente, para prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, atingir as metas de resultados entre receitas e despesas, obedecer aos limites estabelecidos na legislação (gastos com pessoal, operações de crédito, concessão de garantia etc.) e pôr fim a transparência fiscal obtida pela provisão de informações completas, confiáveis e tempestivas sobre as atividades passadas, presentes e futuras do governo.

Desta forma podem-se visualizar melhor os objetivos desta norma, conforme afirma Abraham (2017) “as três principais características que devem ser observadas com muita atenção devido a sua crucial importância sendo elas o planejamento, a transparência e o equilíbrio nas contas públicas.”

2.3.1 Planejamento

O planejamento facilita a eficiência e a transparência da gestão pública, através dele é possível prever e organizar as despesas e receitas do exercício financeiro. Uma ação planejada reduz os riscos de desvios capazes de prejudicar o equilíbrio das contas públicas.

Quanto a primeira característica, ou seja, o planejamento Abraham (2017, p.251) argumenta que o mesmo: “decorre do papel conferido às leis orçamentárias como instrumentos de gestão global, ao aproximar as atividades de programação e execução dos gastos públicos, através do estabelecimento de metas fiscais e do seu acompanhamento periódico

Sabe-se que o planejamento público, conforme a Constituição Federal de 1988 perpassa pela instituição de três instrumentos de planejamento orçamentários criadas para funcionarem de forma harmônica e integrada de acordo com o artigo 165.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, artigo 165, o orçamento público é dividido em três leis orçamentárias de iniciativa do Poder Executivo: O Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e Orçamentos Anuais, são instituídas pelo: Plano Plurianual (PPA), que é destinado a estabelecer as ações de médio prazo, com prazo de vigência de quatro anos; o Orçamento Anual (LOA), para fixar os gastos do exercício financeiro; e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que funciona como instrumento de ligação entre aquelas duas leis, sistematizando e conferindo consistência à programação e execução orçamentária (ABRAHAM, 2017).

Através destas três leis é possível realizar todo o planejamento do setor público, as quais serão percorridas a seguir separadamente para melhor compreensão e objetividade.

2.3.1.1 Plano Plurianual

O Plano Plurianual (PPA) refere-se ao instrumento que possui duração de quatro anos onde são previstas todas as metas e objetivos que serão realizadas em todo o mandato do governante, descrevendo as diretrizes para que a gestão pública alcance suas metas e objetivos.

Todo o planejamento das ações governamentais que integrarão o plano plurianual será chamado de proposta orçamentária, a qual será desenvolvida pelo Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo. Acrescenta-se, ainda, que o plano plurianual deverá ser encaminhado pelo Executivo até o dia 31 de agosto do primeiro exercício financeiro do mandato. (ÁVILA, BARHTOLD, VIEIRA, 2011, p. 47).

É importante destacar que esse plano leva em consideração apenas as diretrizes e metas sem analisar os valores que serão arrecadados bem como as

despesas que serão gastas.

O plano Plurianual está dividido em programas, ações e atividades onde cada ente deverá estabelecer seu planejamento de acordo com o art. 3º da Portaria MPOG Nº 42/1999: “ A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações desta Portaria.”

Quanto ao programa no PPA, pode-se dizer que tem a função de organizar a atuação governamental estabelecendo ações para realização de objetivos para solucionar problemas ou atender necessidades sociais. Já as ações contribuem para atender o objetivo de um determinado programa, sendo classificadas como atividades, projetos ou operações especiais.

2.3.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) corresponde ao instrumento que compreende as metas e prioridades que foram elencadas no PPA para os quatro anos de forma anualizada, servindo de ligação entre o PPA e a LOA. A Constituição Federal de 1988 no artigo 165, § 2º, normatiza que:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (Brasil, 1988).

Com base no artigo acima, somado ao que Abraham (2017) afirma tem-se que a LDO deverá conter metas e prioridades para o exercício seguinte, funcionando como uma ponte entre o plano plurianual e a lei orçamentária anual, interligando estes relatórios.

Após a publicação da LRF a LDO deverá também prever, além dos itens apresentados na constituição federal, o equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma para limitação de empenho, ou seja, contingenciamento de dotações quando a evolução da receita comprometer os resultados orçamentários pretendidos, regras para avaliar a eficiência das ações desenvolvidas, condições para subvencionar financeiramente instituições privadas e entes da Administração Indireta, critérios para

início de novos projetos e o percentual da receita corrente líquida que será retido como Reserva de Contingência.

Além dos itens citados nos parágrafos anteriores a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu que a LDO deverá conter ainda dois anexos, porém eles não integram a LDO somente acompanha a mensagem que encaminha o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO), a saber: o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais.

O Anexo de Metas Fiscais, que de acordo com o artigo 4º da Lei Complementar nº 101/2000, § 1º prevê que: “serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes” (BRASIL, 2000)

Logo, complementando e de acordo com o parágrafo 2º da LRF, no anexo supracitado deve conter a avaliação do cumprimento das metas do ano anterior, o demonstrativo das metas anuais instruído com memória de cálculo e metodologia utilizados, a evolução do patrimônio líquido nos últimos três exercícios, atualização financeira atual dos regimes de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador e o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e margem das despesas.

O outro anexo é o Anexo de Riscos Fiscais, de acordo com a Lei Complementar 101/2000, § 3º apresenta que “serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem”.

E desta forma encerra-se a configuração da Lei de Diretrizes Orçamentária a qual estipula todas as metas anuais e norteia a elaboração de orçamentos anuais.

2.3.1.3 Lei Orçamentária Anual

Diferentemente do PPA e da LDO a Lei Orçamentária Anual (LOA) refere-se mais especificamente a efetivação e execução das diretrizes planejadas apresentadas no Plano Plurianual contendo o planejamento do quadriênio e também da Lei de Diretrizes Orçamentárias que se refere ao planejamento do ano distinto.

O artigo 165 da Constituição Federal de 1988 no parágrafo 5º normatiza que a lei orçamentária anual compreender três partes distintas, a saber:

- orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. (BRASIL, 1998)

Diante do exposto, tem-se que no orçamento fiscal são estimadas e previstas as receitas e despesas de toda a administração pública, o orçamento de investimento das estatais através de financiamentos do Tesouro Central, recursos próprios ou bancos e o orçamento da seguridade social onde são incluídos a saúde, assistência e previdência social. (ABRAHAM, 2017)

Na Lei Orçamentária Anual são encontradas todas as estimativas de receitas e despesas que serão executadas durante o exercício financeiro, incluindo previsões de investimentos e aposentadorias.

Os instrumentos de planejamento do sistema orçamentário existente no Brasil atualmente composto pelo PPA, LDO e LOA, juntos funcionam como engrenagens de uma máquina. Eles não podem ser elaborados de forma independente, estas três leis utilizadas de forma integrada e harmônica permite à gestão pública uma administração fiscal responsável e eficaz.

Pode-se concluir que a Lei de Responsabilidade Fiscal foi criada para aprimorar o planejamento orçamentário já existente inicializado pela Lei nº 4.320 de 1964. Abraham (2017, p. 258) descreve que a LRF instituiu “novas funções para a LDO e para a LOA, como estabelecimento de metas, limites e condições para a gestão das receitas e das despesas”. Logo, um planejamento bem elaborado permite uma execução orçamentária eficiente, segura e transparente.

2.3.2 Equilíbrio das Contas Públicas

O equilíbrio entre as contas públicas é um dos objetivos da LRF, onde, busca-se manter a estabilidade tanto nas despesas públicas quando nas receitas para que a gestão consiga administrar todas as áreas necessárias.

Quanto ao equilíbrio nas contas públicas Abraham (2017, p. 251) comenta que: “É considerado a “regra de ouro” da lei, por ele, busca-se balancear as receitas e despesas públicas, de maneira a permitir ao Estado dispor de recursos necessários e suficientes à realização de toda a sua atividade, garantindo, assim, seu crescimento sustentado”.

Pode-se perceber que os três pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal são necessários para o bom desenvolvimento e execução desta lei. Com estes três conceitos em prática torna-se possível a clareza que se objetiva nesta lei complementar.

Pode-se notar que o equilíbrio nas contas públicas é necessário para o bom funcionamento e andamento da gestão pública, uma vez que favorece a organização e controle da instituição.

2.3.3 Transparência no Setor Público

A transparência é um dos princípios orçamentários, que tem base em normas constitucionais e visam dar racionalidade, eficiência e eficácia na elaboração e execução do orçamento governamental.

Atuar com transparência na gestão dos recursos públicos é fundamental para obtenção do sucesso e seguridade por parte dos administrados. Quando se está lidando com a gestão pública, é primordial apresentar e demonstrar transparência constantemente. Pois, conforme, Abraham (2017, p. 251) é a transparência que:

Promove o acesso e a participação da sociedade em todos os fatores relacionados com a arrecadação financeira e a realização das despesas públicas. Incentiva a participação popular nas questões orçamentárias, além de facilitar o acesso e dar ampla divulgação aos relatórios, pareceres, contas públicas e demais documentos da gestão fiscal.

Ainda de acordo com Abraham (2017) a transparência enfatizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal destina-se a promover o acesso e a participação da sociedade em todos os fatores relacionados com a arrecadação financeira e a realização das despesas públicas, havendo, portanto, uma seção própria na lei com este objetivo.

2.3.3.1 Transparência e a LRF

Contida nos art. 48 a 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal e atribuindo ao governo obrigações como as de divulgar o orçamento público para a sociedade, relatórios da execução orçamentária e gestão fiscal e disponibilizar informações sobre a receita e a despesa governamental. Fazem parte de instrumentos de transparência da gestão fiscal documentos como o Relatório de Gestão Fiscal, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, as Leis de Diretrizes Orçamentárias e as prestações de contas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal no que se refere a transparência, normatiza no artigo 49 que:

As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

O § 6º do art. 48 da LRF estabelece que “todos os Poderes e órgãos, da administração direta e indireta, deverão utilizar sistemas unificados de execução orçamentária e financeira que serão gerenciados pelo Poder Executivo”.

Ainda no campo da transparência, a LRF estabeleceu a exigência da consolidação das contas públicas por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN).

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público. (LC Nº 101/2000)

Para que seja elaborado o BSPN, os entes federativos terão que encaminhar suas contas ao poder Executivo. Aos estados o prazo para o envio está estabelecido a data de 31 de maio, já os municípios terão até o dia 30 de abril para enviar suas contas ao Poder Executivo da União, enviando uma cópia também ao Poder Executivo do estado o qual faz parte

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesta seção está contida a tipologia do estudo, seu universo, o instrumento e os processos usados para a coleta de dados, assim como a forma que esses dados foram analisados e interpretados.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia utilizada neste estudo foi qualitativa, exploratória, descritiva, bibliográfica, documental e de levantamento.

O método de estudo utilizado neste trabalho quanto a natureza foi a pesquisa qualitativa onde se prevê a análise dos dados abordados através da hermenêutica, ou seja, a interpretação dos dados pesquisados, possibilitando a compreensão do assunto abordado

Conforme Menezes *et al.* (2019, p. 29) “numa pesquisa de cunho qualitativo, interpretação do pesquisador apresenta uma importância fundamental” onde sua interpretação é discorrida juntamente com os autores pesquisados.

O estudo também pode ser enquadrado como descritivo pois tenta explicar a relação entre as variáveis propostas (GIL, 2017). É bibliográfica e documental, pois, ainda consoante com Gil (2017), utiliza fontes revisadas por outros, bem como diretamente de sua fonte, de forma primária.

Quanto aos procedimentos a pesquisa será bibliográfica, pois segundo o Lakatos e Marconi (2009), é quando se trata de um apanhado geral capaz de fornecer dados atuais e relevantes, sendo a elaboração realizada a partir de livros, revistas, monografias, artigos, teses e dissertações, bem como o uso de informações na internet em sites e legislações. Desta forma, tal verificação permite conhecer todas as pesquisas realizadas sobre a temática estudada.

Quanto aos procedimentos de coleta utilizou-se a metodologia de pesquisa bibliográfica onde é pesquisado os autores já existentes atualmente analisando o ponto de vista de cada um sobre o assunto abordado. Acrescenta ainda que a pesquisa bibliográfica “utiliza fontes bibliográficas ou material elaborado, como livros, publicações periódicas, artigos científicos, impressos diversos ou, ainda, textos extraídos da internet”. (MENEZES *et al.*, 2019, p. 29)

Sendo assim procurou-se utilizar da bibliografia existente através da pesquisa em artigos e livros, bem como da legislação específica, a lei complementar 101/2000.

Tal pesquisa também pode ser classificada como pesquisa descritiva, pois Zamberlan *et al* (2014) afirma que a mesma visa identificar, expor e descrever os fatos que determinam a realidade da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo trata dos resultados obtidos através da pesquisa realizada, bem como, as discussões sobre as peculiaridades dos dados coletados visando apresentar as contribuições que a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe para a Contabilidade Governamental e seus usuários.

4.1 RELATÓRIOS DA LRF

4.1.1 Relatório Resumido da Execução Orçamentária

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) é um documento que é exigido no art. 165, § 3, da Constituição Federal abrangendo todos os Poderes como também o Ministério Público, onde a LRF estabelece normas para sua elaboração e publicação.

Este relatório tem a função de auxiliar na compreensão da situação fiscal do ente federativo contendo informações sobre a execução orçamentária tanto das receitas quanto das despesas. Ele deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre de acordo com a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Deverá ser composto pelo balanço orçamentário, as receitas realizadas e a realizar, assim como, a atualização da previsão, despesa liquida e saldo restante e a previsão atualizada.

Os relatórios acessórios que deverão acompanhar o RREO estão elencados no art. 53, dentre eles pode-se destacar o limite para empenho, restos a pagar, apuração da receita corrente líquida e os resultados nominal e primário.

A limitação de empenho refere-se à compatibilização da disponibilidade financeira com os gastos autorizados na LOA. Caso haja uma discrepância entre as informações, nos casos em que a realização da receita não está sendo compatível com o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal, será adotada a limitação de empenho anulando parcela de dotação orçamentária enquanto perdurar o excesso.

A figura 01, a seguir, apresenta a título de exemplo, o Demonstrativo da Receita Corrente Líquida que compõem o RREO do Governo Federal no período de Abril de

2020 a Março de 2021. Este relatório evidência um aumento de mais de R\$ 22 milhões de reais entre os meses de abril de 2020 e março de 2021.

No quadro demonstrativo é possível notar uma queda na Receita Patrimonial de mais de R\$ 3 milhões de reais. Ela é oriunda do patrimônio do ente público, como por exemplo, bens mobiliários, imobiliários, intangíveis e participações societárias.

Em contrapartida, podemos notar um aumento de R\$ 1.266.242,00 na Receita de Serviços. Ela está relacionada as atividades econômicas de prestação de serviços por parte do ente público como por exemplo: comércio, transporte, comunicação, serviços recreativos entre outros. Tais serviços são remunerados mediante tarifas que decorrem da utilização de serviços públicos.

De acordo com o Art. 2º, § 3º da LRF: “A receita corrente líquida será apurada somando- se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades”.

A Receita Corrente Líquida é o somatório das receitas tributárias, patrimoniais, de contribuições, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzindo valores transferidos por determinação constitucional ou legal, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira prevista no § 9º do art. 201 da Constituição.

Figura 1 - Relatório Resumido da Execução Orçamentária da UNIÃO - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida - abril/2020 a março/2021.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA

RETORNAR AO SUMÁRIO



TESOURO NACIONAL

GOVERNO FEDERAL
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
ABRIL/2020 ATÉ MARÇO/2021

RREO - Anexo 3 (LRF, art. 53, inciso I)

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES												TOTAL ÚLTIMOS 12 MESES
	ABR/20	MAI/20	JUN/20	JUL/20	AGO/20	SET/20	OUT/20	NOV/20	DEZ/20	JAN/21	FEV/21	MAR/21	
RECEITA CORRENTE (I)	101917.097	77.955.802	92.556.765	118.609.310	122.773.120	123.530.543	156.455.098	141.191.715	163.270.607	109.493.879	132.548.387	146.110.982	1.576.413.305
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	43.030.686	31.144.730	35.983.877	35.113.182	29.240.927	37.910.104	50.323.390	47.460.013	53.167.250	78.023.954	46.719.819	54.747.920	542.865.852
Receita de Contribuições	45.079.100	36.690.391	38.765.929	65.774.778	83.448.636	70.645.271	90.647.691	82.936.614	97.190.534	89.228.544	74.123.759	76.424.094	850.955.341
Receita Patrimonial	10.431.854	4.795.180	4.279.093	8.693.910	5.323.545	12.074.594	10.667.497	6.560.040	7.343.461	15.104.082	6.353.925	6.992.371	98.619.553
Receita Agropecuária	1157	1.414	1.863	2.877	1.122	2.694	1.386	4.081	1.256	1.490	1.653	2.007	23.001
Receita Industrial	65.029	12.144	174.072	195.766	223.760	133.451	26.582	56.928	266.130	139.220	54.009	182.582	1.638.971
Receita de Serviços	1.758.807	1.765.993	2.814.598	6.552.091	1.432.115	1.409.430	2.924.638	1.534.238	2.383.677	8.745.327	2.573.924	3.025.049	36.919.887
Transferências Correntes	34.981	49.555	40.526	50.722	43.341	63.284	18.755	35.538	78.097	40.701	27.234	312.13	513.947
Receitas Correntes a Classificar ²	3	-3	0	0	6	61	-19	-20	68	0	-0	3	98
Outras Receitas Correntes	15.15.480	3.387.100	10.496.807	2.225.985	3.059.667	1.291.653	1.845.179	2.604.285	2.840.133	8.210.559	2.694.064	4.705.742	44.876.654
DEDUÇÕES (II)	45.356.925	47.593.655	60.783.635	76.636.880	82.986.977	75.607.311	74.885.254	75.912.808	135.559.374	40.456.712	74.404.179	66.837.663	857.021.372
Transf. Constitucionais e Legais ³	19.987.457	23.291.892	35.442.270	39.343.431	34.611.967	34.971.767	24.362.645	26.957.625	71.825.677	-2.160.620	31.434.654	24.245.327	364.314.092
Contrib. Emp. e Trab. p/ Seg. Social	20.682.578	20.346.132	21.216.119	30.037.487	38.808.490	32.618.077	40.848.724	38.963.816	54.938.659	33.867.886	34.709.603	34.380.920	401.418.492
Contrib. Plano Seg. Social do Servidor	135.1650	1349.277	1348.584	1440.051	1426.403	1416.601	1398.157	2.427.937	1.725.087	1.353.744	1.368.274	1.366.040	17.971.804
Compensação Financeira RGPS/RPPS	531	992	1.634	7.774	10.570	3.394	549	1.509	232.532	1.388	3.817	1.585	266.276
Contrib. p/ Custeio Pensões Militares	598.715	628.419	629.395	662.459	660.162	661.641	661.588	663.003	797.176	573.925	722.618	727.658	7.986.757
Contribuição p/ PIS/PASEP	2.735.994	1.976.943	2.145.633	5.145.679	7.469.386	5.935.830	7.613.590	6.898.917	6.040.243	6.820.390	6.165.213	6.116.133	65.063.951
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (III) = (I - II)	56.560.172	30.362.147	31.773.130	41.972.430	39.786.143	47.923.232	81.569.845	65.278.907	27.711.234	159.037.167	58.144.209	79.273.319	719.391.933

FONTE: SIAFI-STN/CCONT/GENF

Notas:

¹ Os valores deste anexo levam em consideração apenas os constantes da Categoria Econômica da Receita Líquida, excluindo, consequentemente, os movimentos intra-orçamentários e de capital, conforme o disposto no §3º da LRF.

² A ocorrência de valores negativos no mês refere-se à classificação de receitas de meses anteriores, superiores às receitas a classificar do mês.

³ A previsão da receita não consta do demonstrativo em função da lei orçamentária anual de 2021 ainda não ter sido aprovada.

⁴ A União interpôs recurso de reexame ao Acórdão nº 4074/2020-TCU-Plenário, segundo o qual os repasses aos entes subnacionais a título de auxílio ou apoio financeiro, para os fins previstos na Lei 14.041/2020, no art. 5º da Lei Complementar 173/2020 e em outras hipóteses congêneres, não devem ser considerados no rol de deduções para fins de cálculo da receita corrente líquida federal. Dessa maneira, permanecem sendo adotados os entendimentos vigentes acerca do tema, estando a Secretaria do Tesouro Nacional diligente quanto ao acompanhamento do processo e adoção de eventuais providências adicionais.

Fonte: STN, 2022

4.1.2 Relatório de Gestão Fiscal

O Relatório da Gestão Fiscal (RGF) é um dos instrumentos que facilitam a transparência da gestão e tem como objetivo controlar o cumprimento das definições exibidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

O RGF é constituído de informações que objetivam a obtenção das metas fiscais e os limites que a LRF abrange, devendo ser apresentado de forma padronizada, a cada quadrimestre pelo Poder Executivo e deverá conter dentre outras informações os Limites com pessoal, concessão de garantias, operações de crédito; informações de medidas corretivas caso seja ultrapassado os limites estabelecidos pela lei; e o demonstrativo do último quadrimestre.

A figura 02 apresenta o Demonstrativo de Despesas com Pessoal constante no Relatório de Gestão Fiscal do Governo Federal no segundo quadrimestre de 2021. Neste demonstrativo podemos notar uma queda de mais de R\$ 1 milhão e trezentos mil reais na despesa líquida com pessoal, com um percentual de 25,19% da despesa total com pessoal sobre a Receita Corrente Líquida.

Conforme a LRF, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração não poderá exceder os percentuais da Receita Corrente Líquida que são de 50% para União, 60% para os Estados e Municípios.

Figura 2 - Relatório de Gestão Fiscal da UNIÃO - Demonstrativo de Despesas com Pessoal – setembro/2020 a agosto/2021.

Anexo 1 – Demonstrativo de Despesa com Pessoal

UNIÃO - PODER EXECUTIVO
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
SETEMBRO/2020 ATÉ AGOSTO/2021

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)													R\$ milhares	
	LIQUIDADAS												TOTAL (ÚLTIMOS 12 MESES) (a)	INSCRITAS EM RPNP (b)	
	SET/20	OUT/20	NOV/20	DEZ/20	JAN/21	FEV/21	MAR/21	ABR/21	MAI/21	JUN/21	JUL/21	AGO/21			
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	20.911.141	21.044.137	31.392.647	23.204.611	20.968.183	20.683.162	20.886.624	20.863.343	20.712.119	34.878.875	21.015.613	21.353.741	277.914.196	937.683	
Pessoal Ativo	11.007.095	11.175.914	16.815.515	13.257.212	11.160.028	10.880.188	10.875.272	10.928.807	10.882.656	17.189.949	10.998.053	11.330.769	146.504.445	738.657	
Vencimentos, Vantagens e Outras Despesas Variáveis	9.388.647	9.585.728	13.847.942	11.477.163	9.577.349	9.250.722	9.284.011	9.337.862	9.283.219	15.561.950	9.387.616	9.728.481	125.710.691	609.984	
Obrigações Patronais	1.618.437	1.593.186	2.967.572	1.780.049	1.582.679	1.629.466	1.591.260	1.590.945	1.599.437	1.627.998	1.610.437	1.602.288	20.793.754	128.673	
Pessoal Inativo e Pensionistas	9.862.610	9.836.075	14.556.735	9.884.027	9.795.888	9.787.534	9.981.578	9.900.228	9.901.589	17.647.079	9.986.782	9.987.408	131.021.533	91.832	
Aposentadorias, Reserva e Reformas	6.378.213	6.367.021	9.380.040	6.388.700	6.319.348	6.325.250	6.502.962	6.389.816	6.291.024	11.996.131	6.409.017	6.409.670	85.157.192	64.520	
Pensões	3.484.397	3.469.054	5.176.695	3.495.327	3.476.540	3.462.284	3.478.616	3.510.412	3.510.565	5.650.948	3.577.764	3.577.739	45.864.341	27.312	
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 15 da LRF)	41.447	35.147	20.397	63.372	12.267	15.441	29.775	34.308	27.875	41.847	30.778	35.563	388.217	107.164	
Despesa com Pessoal não Executada Orçamentariamente	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)	1.737.871	1.876.362	1.614.642	1.811.981	3.090.537	3.017.366	3.039.067	3.175.209	3.555.261	11.954.337	3.726.829	3.554.592	42.154.055	155.409	
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	72.265	83.996	46.705	33.025	26.297	74.066	258.420	150.505	58.102	89.647	95.202	114.457	1.102.685	4.614	
Decorrentes de Decisão Judicial	365.791	615.929	310.325	327.734	111.470	233.590	223.476	232.319	227.157	7.023.013	322.377	654.737	10.647.859	138.668	
Despesas de Exercícios Anteriores	62.045	19.980	21.212	18.473	55.043	27.755	28.185	36.380	32.527	30.859	44.050	27.292	403.800	6.621	
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	1.237.771	1.156.457	1.236.400	1.432.748	2.897.727	2.682.014	2.528.987	2.756.006	3.237.476	4.810.818	3.265.201	2.758.106	29.999.711	5.506	
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	19.173.270	19.167.775	29.778.005	21.392.630	17.877.646	17.665.796	17.847.557	17.688.134	17.156.858	22.924.538	17.288.783	17.799.149	235.760.140	782.244	
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL												VALOR	% SOBRE A RCL		
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)												938.730.994	-		
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (VII) = (III a + III b)												236.542.384	-		
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (VII / IV) * 100													25,198%		
LIMITE MÁXIMO (VIII) (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - 37,9% ^a												355.779.047	37,900%		
LIMITE PRUDENCIAL (IX) = (0,95 x VIII) (parágrafo único do art. 22 da LRF) - 36,005%												337.990.094	36,005%		
LIMITE DE ALERTA (X) = (0,90 x VIII) (inciso II do §1º do art. 59 da LRF) - 34,11%												320.201.142	34,110%		
FONTE: SIAFI - STN/CONT/GEINF															

^a O limite máximo do Poder Executivo é de 40,9%, destacando-se 3% para as despesas com pessoal do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, do Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios, do ex-Território de Roraima, do ex-Território do Amapá e do Distrito Federal. A reparação do limite destacado está prevista no Decreto nº 3.917/2001. O Demonstrativo da despesa com pessoal do Ministério Público e da Justiça do Distrito Federal e dos Territórios é divulgado pelos respectivos órgãos.

Notas:

- Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não processados são também consideradas.
- A partir de 2008 o elemento de despesa 94 - Indenizações Trabalhistas foi incluído na metodologia de cálculo de Pessoal Inativo e Pensionistas e de Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados.
- A partir do 2º Quadrimestre de 2008, a fonte de recursos 23 - "Contribuição para o Custeio de Pensões Militares" foi incluída na metodologia de cálculo de Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados, de modo que as despesas custeadas por esta fonte de recursos também passaram a ser excluídas do cálculo do limite das despesas de pessoal, conforme Nota Técnica nº 1611/GS/CON/SFC/CGU/PR, de 29 de agosto de 2008.
- Os valores totais apresentados neste demonstrativo podem eventualmente divergir do somatório das partes em função de arredondamentos.
- Os valores apresentados incluem as despesas da Defensoria Pública da União, órgão autônomo para o qual não foi ainda estabelecido Limite de Despesa com Pessoal.

JEFERSON LUIS BITTENCOURT
Secretário do Tesouro Nacional

ANTÔNIO CARLOS BEZERRA LEONEL
Secretário Federal de Controle Interno

Fonte: STN, 2022

4.2 LIMITES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Tendo como objetivo disciplinar a gestão dos recursos públicos, atribuindo aos gestores maiores responsabilidades, a LRF trouxe novidades significativas sobre as limitações do uso do orçamento público prezando pela transparência e planejamento, prevenindo e corrigindo, desta forma, desvios que pudessem afetar o equilíbrio das contas públicas.

Dentre esses limites estabelecidos pela LRF estão os limites com gastos com pessoal que determina que a despesa total com pessoal em cada período de apuração de cada ente federativo, não poderá exceder os percentuais da receita líquida. Para União, o limite de gastos é 50% de sua receita líquida, enquanto para os estados e municípios o limite chega à 60%.

Art. 19, § 2º: A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos 11 (onze) imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência, independentemente de empenho. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

A receita líquida, que serve de parâmetro para o controle dos gastos com pessoal, é calculada no base na Receita Corrente Líquida, já definida em parágrafos anteriores.

As transferências constitucionais são recursos provenientes da arrecadação de tributos federais ou estaduais, aos estados, Distrito Federal e municípios. Todas com base em artigos constitucionais.

Os limites com a dívida pública e com as operações de crédito são considerados pontos importantes e estão dispostos no art. 30 da Lei de Responsabilidade Fiscal e determina que o Presidente da República submeta ao Senado Federal propostas de limite globais para o montante da dívida dos entes federativos e ao Congresso Nacional através de projeto de lei que estabeleça limites para o montante da dívida mobiliária federal.

Os limites com a dívida pública serão fixados em percentual da receita corrente líquida para cada ente federado, estabelecendo para cada um deles um limite máximo. Esses limites serão verificados ao final de cada quadrimestre, apurando o montante da dívida consolidada.

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida

até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro. (LC Nº 101/2000)

Enquanto o ente federado não controlar os excessos de endividamento ficará impedido de contratar novas operações de crédito, como também ficará limitado a realizar empenhos.

O Ministério Público e os poderes (legislativo e judiciário) tem o poder de limitar a realização de empenho como também a movimentação financeira quando a realização da receita não comporta o cumprimento das metas de resultado estabelecido no Anexo de Metas Fiscais. Tal limitação é fixada de acordo com a Lei de Diretrizes Orçamentárias nos trinta dias subsequentes a verificação que se dá ao final de cada bimestre.

O art. 9º, § 2º dispõe que não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, as relativas à inovação e ao desenvolvimento científico e tecnológico custeadas por fundo criado para tal finalidade e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias

Caso os Poderes e o Ministério Público não promovam a limitação no prazo de 30 dias, o Poder Executivo poderá limitar os valores financeiros de acordo com a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

4.3 CONTRIBUIÇÕES DA LRF NA GESTÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS

A LRF foi elaborada com a intenção de complementar e regulamentar os art.163 e art.165 da Constituição Federal de 1988 no que diz respeito às finanças públicas. Ela obriga o cumprimento de planos no âmbito orçamentário, observando os gastos e determinando limites para o uso de recursos financeiros públicos utilizando-se de ferramentas como a LDO, LOA e o PPA.

Diante da pesquisa bibliográfica, realizada a respeito da Lei de Responsabilidade Fiscal, observa-se que com a publicação desta legislação a gestão pública pode ser realizada com maior segurança, clareza e transparência.

Com o aperfeiçoamento da Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual sendo utilizadas de forma integrada traz para a gestão o planejamento necessário para a execução orçamentária correta e eficiente.

O quadro 04 apresenta uma síntese das contribuições que a LRF trouxe para os instrumentos constitucionais de planejamento orçamentário.

Quadro 4 - Resumo das Contribuições trazidas pela LRF aos instrumentos constitucionais de planejamento orçamentário.

Instrumentos Constitucionais de Planejamento orçamentário	Contribuição trazida pela LRF
Plano plurianual	Elaboração do Anexo de Política Fiscal que são um conjunto de medidas onde o Governo arrecada suas receitas e realiza suas despesas visando cumprir: a estabilização macroeconômica, redistribuição de renda e alocação de recursos.
Lei de Diretrizes orçamentárias	Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais. Este relatório traz possíveis riscos de eventos que afetem as contas públicas da União de modo imprevisto e informam as providências a serem tomadas caso esses eventos se concretizem.
Lei Orçamentária Anual	Demonstrativo de receita e despesa segundo categorias econômicas; Demonstrativo de despesa por função, subfunções e programas de trabalho; Reserva de Contingência baseada na Receita Corrente Líquida destinada ao atendimento de passivos e outros riscos fiscais imprevistos.

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

4.4 CONTRIBUIÇÕES DA LRF NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Verificou-se que, ao incorporar na rotina da administração pública, os procedimentos implementados pela LRF os órgãos de controle, tanto os de controles internos, como os externos e em especial o social obtiveram uma visualização mais ampla e transparente na aplicação dos recursos públicos.

Diante do exposto, a legislação supracitada, trouxe consigo algumas contribuições que serão apresentadas no quadro a seguir:

Quadro 5 - Contribuição da LRF para a Administração pública.

Contribuição	Embasamento legal
Transparência da gestão fiscal através da publicação, inclusive por meios eletrônicos, de instrumentos que informem o destino dos recursos públicos. Transparência assegurada por meio de audiências públicas, prestação de contas anuais apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo.	Art. 48 e 49
Criação do Fundo do Regime Geral de Previdência Social que visa promover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social.	Art. 68.
Assistência técnica e de cooperação financeira da União para com os estados e municípios com o objetivo de modernizar suas administrações tributárias, financeiras, patrimoniais e previdenciárias.	Art. 64.
Limitação de empenho e proibição para realização de operações de crédito em casos da dívida consolidada ultrapassar o limite estabelecido com base na receita corrente líquida.	Art. 31
Gestor não poderá nos seus últimos oito meses de mandato contrair obrigações financeiras que não possam ser cumpridas em sua totalidade no seu período de mandato. (Herança Fiscal), evitando que próxima gestão absorva dívidas antigas no seu período de mandato.	Art. 42.

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

4.5 CONTRIBUIÇÃO DOS RELATÓRIOS DA LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal apresentou o Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária. Eles trouxeram consigo a contribuição quanto ao controle e cumprimento das definições que são apresentadas e exigidas por ela, e que, segundo MCASP, representam os principais instrumentos para evidenciar os aspectos fiscais. (STN, 2021)

Os relatórios apresentados na LRF têm a finalidade de se alinhar junto as demonstrações contábeis e trazer informações acerca dos ativos, passivos, receitas e despesas do governo, como também informações sobre o fluxo de caixa, para que seus usuários tenham a qualquer tempo a situação financeira do ente governamental.

A figura 3, a seguir, apresenta como modelo o demonstrativo simplificado do Relatório Resumido de Execução Orçamentária do mês de Dezembro de 2021 da União. O RREO é um documento mensal que é disponibilizado pelo Tesouro Nacional, permitindo a análise e acompanhamento das ações estabelecidas na LDO e na LOA. Ele é um documento que tem previsão na Constituição no art. 163, §3º: "o Poder

Executivo publicará, no prazo de trinta dias após o encerramento de cada bimestre, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO)".

Na primeira parte do demonstrativo simplificado pode-se notar que a previsão atualizada da receita foi de R\$ 4.181.004.169, porém as receitas realizadas ultrapassaram esse valor em mais de R\$ 99 milhões.

Entre as despesas verifica-se que foram dotadas mais de R\$ 4.406 milhões de reais, mas que desse valor apenas R\$ 4.047.014.379 foram realmente executadas. O resultado disso é um superávit orçamentário de mais de R\$ 230 milhões o que significa que as receitas realizadas foram superiores às despesas executadas.

Figura 3 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – janeiro a dezembro de 2021



MINISTÉRIO DA ECONOMIA



RETORNAR AO SUMÁRIO

Anexo 14 – Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

GOVERNO FEDERAL
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
JANEIRO A DEZEMBRO DE 2021

RREO - Anexo 14 (LRF, art. 48)	R\$ milhares
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - RECEITAS	Até o Mês
RECEITAS	
Previsão Inicial	4.181.004.169
Previsão Atualizada	4.181.004.169
Receitas Realizadas	4.280.212.526
Déficit Orçamentário	-
Saldos de Exercícios Anteriores (Utilizados para Créditos Adicionais)	245.273.614
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - DESPESAS	Até o Mês
DESPESAS	
Dotação Inicial	4.161.236.549
Dotação Atualizada	4.406.510.163
Despesas Empenhadas	4.280.212.526
Despesas Executadas	4.047.014.379
Despesas Pagas	3.861.162.269
Superávit Orçamentário	233.198.148
DESPESAS POR FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO¹	Até o Mês
Despesas Empenhadas	2.642.003.431
Despesas Liquidadas	2.527.129.194
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	Últimos 12 Meses
Receita Corrente Líquida	1.062.519.048
RECEITAS/DESPESAS DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL	Até o Mês
Receitas Previdenciárias (I)	461.901.057
Despesas Previdenciárias (II)	712.027.487
Resultado Previdenciário (III) = (I - II)	-250.126.431
RECEITAS/DESPESAS DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES	Até o Mês
Receitas Previdenciárias (IV)	40.654.573
Despesas Previdenciárias (V)	88.862.422
Resultado Previdenciário (VI) = (IV - V)	-48.207.849
RECEITAS E DESPESAS ASSOCIADAS ÀS PENSÕES MILITARES E AOS INATIVOS DAS FORÇAS ARMADAS²	Até o Mês
Receitas de Pensionistas (VII)	8.423.991
Despesas com Pensionistas e Militares Inativos (VIII)	54.089.248
Resultado dos Militares (IX) = (VII - VIII)	-45.665.257
RECEITAS/DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS DO FUNDO CONSTITUCIONAL DO DISTRITO FEDERAL²	Até o Mês
Receitas Previdenciárias (X)	642.086
Despesas Previdenciárias (XI)	6.695.579
Resultado Previdenciário (XII) = (X - XI)	-6.053.493

(1/3)

Fonte: STN, 2022

No Demonstrativo Simplificado do RREO é possível analisar o resultado nominal e primário como também os valores de Restos a Pagar. O resultado nominal demonstra a diferença entre as receitas e despesas totais no exercício. Já o resultado primário é o resultado da diferença entre as receitas e despesas primárias e nos indica se os gastos orçamentários estão compatíveis com a arrecadação do ente.

Estão enquadradas em Restos a Pagar todas aquelas despesas regularmente empenhadas no exercício atual ou anterior, mas que não foram pagas até o dia 31 de dezembro do exercício financeiro vigente e respeitando as disponibilidades financeiras. Eles são subdivididos em Restos a pagar processados e Restos a pagar não processados.

As despesas de que trata o art.42 da LRF são aquelas obrigações presentes que por força da lei ou outro instrumento, deverão ser extintas até o final do exercício financeiro. Caso as despesas não sejam concluídas dentro do exercício deverá haver disponibilidade de caixa suficiente para o pagamento no exercício seguinte.

Nas despesas orçamentárias classificadas com restos a pagar processados, verifica-se o cumprimento dos estágios de empenho e liquidação, restando apenas o pagamento. Já as despesas classificadas com Restos a Pagar Não Processados, são aquelas que foram empenhadas, porém não cumpriram os termos do art.63 da Lei Nº 4.320/1964, como segue:

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

- I - a origem e o objeto do que se deve pagar;
- II - a importância exata a pagar; (Vide Medida Provisória nº 581, de 2012)
- III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

- I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
- II - a nota de empenho.
- III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço. (Lei Nº 4.320/1964)

Na figura 4, verifica-se um valor total de R\$ 227.887.693 milhões de reais inscritos nos restos a pagar, onde foram pagos R\$ 139.806.013 milhões e cancelados mais de R\$ 40 milhões. Com esse resultado tem-se um saldo de R\$ 47.847.627 milhões de restos a pagar, onde R\$ 7.687.718 milhões estão inscritos em Restos a Pagar Processados, ou seja, foram empenhados e liquidados, e R\$ 40.159.908

milhões inscritos em Restos a Pagar não Processados, chegando apenas a fase de empenho.

Os pagamentos dessas despesas ocorrerão nos exercícios seguintes desde que liquidadas. Segundo o STN(2021), para cancelamento das despesas liquidadas e inscritas nos restos a pagar deverão ser observadas as rotinas específicas quanto à informação da natureza patrimonial, orçamentária e de controle.

Figura 4 - Demonstrativo Simplificado do RREO - Movimentação dos Restos a Pagar – dezembro 2021.



MINISTÉRIO DA ECONOMIA



TESOURO NACIONAL

GOVERNO FEDERAL
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
JANEIRO A DEZEMBRO DE 2021

RESULTADOS PRIMÁRIO E NOMINAL		Resultado Apurado Até o Mês		
Resultado Nominal				-503.575.455
Resultado Primário				-45.400.955
MOVIMENTAÇÃO DOS RESTOS A PAGAR				
	Inscrição	Cancelamento Até o Mês	Pagamento Até o Mês	Saldo a Pagar
RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	74.002.019	1.849.714	64.464.588	7.687.718
Poder Executivo	73.799.552	1.848.892	64.389.314	7.561.345
Poder Legislativo	12.421	55	4.637	7.729
Poder Judiciário	168.134	742	48.953	118.439
Ministério Público	1.811	24	1.585	201
Defensoria Pública	20.102	0	20.099	4
RESTOS A PAGAR NÃO-PROCESSADOS	153.885.674	38.384.340	75.341.425	40.159.908
Poder Executivo	150.595.937	37.823.894	73.505.827	39.266.215
Poder Legislativo	300.159	55.206	182.495	62.458
Poder Judiciário	2.800.926	471.713	1.539.067	790.147
Ministério Público	117.384	13.312	82.020	22.052
Defensoria Pública	71.267	20.214	32.017	19.036
TOTAL	227.887.693	40.234.054	139.806.013	47.847.627
DESPESAS COM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO (MDE)		Valor Apurado	Mínimo a ser aplicado em MDE em 2021	% Aplicado Até o Mês
Despesa com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino		76.320.817	57.038.374	133,81
Complementação da União ao FUNDEB		23.575.009		
DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE (ASPS)		Valor Apurado	Mínimo a ser aplicado em ASPS em 2021	Percentual aplicado até o mês
Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde executadas com recursos de impostos		179.077.635	127.033.240	140,97

FONTE: STN/CONT.GEINF

¹ Exceções aos valores do refinanciamento da Dívida Pública da União.

² Excluídas as receitas desvinculadas (DRU).

Fonte: STN, 2022

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse trabalho de conclusão de curso buscou através do exame dos dados coletados, analisar e apontar as contribuições que a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe para a gestão de recursos públicos e para a contabilidade aplicada ao setor público no âmbito da união. Identificando onde apresentou melhorias para a administração pública, evidenciando, por exemplo, a importância do planejamento, da transparência e do controle na administração dos recursos e programas de governo.

Além disso, o presente trabalho também abordou sobre o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal que representam, em seu contexto, demonstrativos que buscam evidenciar as informações e os limites normatizados pela LRF tanto para o próprio ente da federação, como também para os órgãos de controle interno, externo e social.

Portanto, este estudo buscou apresentar as contribuições que a Lei de Responsabilidade Fiscal e seus relatórios trouxeram para a contabilidade e para a Gestão Pública, para tanto foi realizada uma pesquisa bibliográfica, e de levantamento sobre o assunto; também foi estudado os modelos dos relatórios da referida legislação no sítio da Secretária do Tesouro Nacional (STN) a título de exemplificação.

Contatou-se que dentre as contribuições que a LRF trouxe para a Gestão dos recursos públicos a transparência da gestão fiscal através da publicação, inclusive por meios eletrônicos, de instrumentos que informem o destino dos recursos públicos. Transparência essa, assegurada, por meio de audiências públicas, prestação de contas anuais apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo Federal;

Outras contribuições, identificadas foram: a criação do Fundo do Regime Geral de Previdência Social que visa promover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social; a assistência técnica e de cooperação financeira da União para com os estados e municípios com o objetivo de modernizar suas administrações tributárias, financeiras, patrimoniais e previdenciárias; a limitação de empenho e proibição para realização de operações de crédito em casos da dívida consolidada ultrapassar o limite estabelecido com base na receita corrente líquida; por fim, o gestor não poderá nos seus últimos oito meses de mandato contrair obrigações financeiras que não possam ser cumpridas em sua totalidade no seu período de mandato

Quanto aos demonstrativos Relatórios Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal para a gestão e controle das contas públicas constatou-se que trouxeram consigo a contribuição quanto ao controle e cumprimento das definições que são apresentadas e exigidas por ela, e que, segundo MCASP, representam os principais instrumentos para evidenciar os aspectos fiscais. (STN, 2021).

Portanto, constatou-se que os relatórios mencionados acima que são apresentados pela LRF têm a finalidade de se alinhar junto as demonstrações contábeis e trazer informações acerca dos ativos, passivos, receitas e despesas do governo, como também informações sobre o fluxo de caixa, para que seus usuários tenham a qualquer tempo a situação financeira do ente governamental.

O propósito desse estudo foi servir de auxílio para a compreensão das contribuições que a Lei de Responsabilidade Fiscal e seus relatórios trouxeram para a contabilidade e a gestão pública, além de contribuir para o surgimento de mais pesquisas sobre o tema em estudo. Futuras pesquisas podem vir a contribuir para a aplicação da LRF nas entidades públicas para identificar possíveis falhas e eficiência do sistema de gestão fiscal.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ALVIM, Arruda; ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. Contabilidade pública: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Carlos Alberto de; BACHTOLD, Ciro; VIERIA, Sergio de Jesus. Noções de Contabilidade Pública. Curitiba, 2011.

BEZERRA FILHO, João Eudes. Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem objetiva e didática. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Dispõem sobre: 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: 4 ago.2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 ago.2021.

BRASIL. Portaria MPOG Nº 42 de Abril de 1999. Disponível em: <https://www.fnnde.gov.br/index.php/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/item/3474-portaria-mpog-n%C2%BA-42-de-14-de-abril-de-1999> Acesso em: 11 out. 2021.

BRASIL. Relatório Resumido de Execução da Orçamentária. Disponível em: https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas-internos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/38768_1203439/RR_EO_mar2021.pdf?v=3357. Acesso em: 12 out 2021.

BRASIL. Relatório de Gestão Fiscal. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-gestao-fiscal-rgf/2021/28> Acesso em: 16 agos. 2022.

BRASIL. Anexo de Política Fiscal. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/estatisticas-fiscais-e-planejamento/sobre-politica-fiscal>. Acesso em: 16 agos. 2022.

BRASIL. Anexo de Riscos Fiscais. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/anexo-de-riscos-fiscais-da-ldo/2023/20> Acesso em: 16 agos. 2022.

BRASIL, *Lei nº4.320/1964, de 17 de março de 1964*. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 16 agos. 2022

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanela, Direito Administrativo, 30ª ed., São Paulo: Atlas, 2017.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2016.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade Fundamentos de Metodologia Científica – 6ª ed. São Paulo: Atlas 2009.

LIMA, Alexandre Oliveira *et al.* Desenvolvimento Municipal e Cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma Análise dos Municípios do Maciço do Baturité Utilizando Dados em Painel Dinâmico. In: Encontro da ANPAD, 40, 2016, Costa do Sauípe. Disponível em: http://arquivo.anpad.org.br/abrir_pdf.php?e=MjA5MDk=, acessado em: 05 agos. 2022

MENEZES, Afonso Henrique Novaes. *et al.* Metodologia científica: teoria e aplicação na educação a distância. Petrolina: Universidade Federal do Vale do São Francisco, 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 1989.

OLIVEIRA, Diego Farias de. Lei de Responsabilidade Fiscal: Uma ferramenta estratégica para o desenvolvimento do Estado de Alagoas, In: Encontro da ANPAD, 40, 2016, Costa do Sauípe. Disponível em: http://arquivo.anpad.org.br/abrir_pdf.php?e=MjA5MTA=, acessado em: 05 agos. 2022

PALUDO, Augustinho Vicente. Administração Pública. 5ª ed. rev. Atual. E ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). 9ª Edição. Tesouro Nacional, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 15 jan. 2022.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal e outros Demonstrativos. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38768. Acesso em 20 abr. 2022

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal e outros Demonstrativos. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:42574. Acesso em 22 abr. 2022

SOARES, Cristiano Sausen *et al.* Análise da Despesa Total com Pessoal nos Estados Brasileiros: Um estudo com modelo Multinível a partir das determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: Encontro da ANPAD, 41, 2016, Costa do Sauípe. Disponível em: http://arquivo.anpad.org.br/abrir_pdf.php?e=MjMxNDM=, acesso em: 05 agos. 2022

ZAMBERLAN, Luciano *et al.* Pesquisa em ciências sociais aplicadas. Ijuí, Ed. Unijuí, 2014.