



**UNIVERSIDADE FEDERAL
DO RIO DE JANEIRO**

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

IAGO FRANCISCO COSTA

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E CONTABILIDADE APLICADA AO
SETOR PÚBLICO: ANÁLISE DA GESTÃO FISCAL NO MUNICÍPIO DO RIO DE
JANEIRO NO ANO DE 2019**

**RIO DE JANEIRO
2021**

IAGO FRANCISCO COSTA

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E CONTABILIDADE APLICADA AO
SETOR PÚBLICO: ANÁLISE DA GESTÃO FISCAL NO MUNICÍPIO DO RIO DE
JANEIRO NO ANO DE 2019**

Projeto de Monografia para Conclusão de Curso
apresentados ao Curso de Graduação em Ciências
Contábeis da Universidade federal do Rio de Janeiro,
como requisito da disciplina de Monografia para
obtenção de aprovação de crédito.

Aprovado em: ____/____/____

Banca Examinadora:

ORIENTADORA: Prof^ª ALESSANDRA DE LIMA MARQUES

BANCA: Professor(a) CLAUDIA FERREIRA DA CRUZ

BANCA: Professor FÁBIO MATHIAS DA SILVA JUNIOR

*“Não considere nenhuma prática como imutável.
Mude e esteja pronto a mudar novamente. Não aceite
verdade eterna. Experimente.”*

B. F. Skinner

*Dedico este trabalho à minha mãe, Marcia Cristina
Francisco Costa, principal responsável pelo meu
começo.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela minha saúde e por ter me colocado nessa vida cercada de pessoas que me amam. Tendo isso, todo o resto se torna possível.

A minha irmã, Débora Costa, que sempre foi capaz de me estimular e me acalmar com suas palavras nos momentos de tristeza ou de alegria.

Aos meus pais por oferecerem um ambiente familiar de estímulo constante ao crescimento.

A minha esposa Luciana Costa, por estar sempre ao meu lado e ser a melhor companheira de vida.

Ao meu filho Bento Costa

Ao meus Professores, Lins e Alessandra, por todos os ensinamentos.

A todos que contribuíram de forma direta ou indireta para a conclusão do trabalho e de todo o curso de Ciências Contábeis.

RESUMO

A nova Contabilidade Pública, agora chamada Contabilidade Aplicada ao Setor Público, sofreu modificações em função da convergência aos padrões internacionais da contabilidade. As preocupações ligadas a Contabilidade Pública, sempre estiveram mais ligadas aos aspectos orçamentários do que ao patrimônio, verdadeiro objeto da Contabilidade. Com a convergência e a publicação de novos dispositivos, como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, publicado pelo Conselho Federal de Contabilidade, e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional, esse quadro vem se modificando. Também alterando este cenário, tem-se a publicação, em maio de 2000, da Lei Complementar nº 101, que ficou conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, cujo objetivo principal era o de equilibrar as contas públicas e prever sanções àqueles que não seguirem suas determinações.

O objetivo da pesquisa foi mostrar um pouco do orçamento publico do estado com base em divisão de gastos e distribuição de renda para diversos setor.

Usamos uma metodologia aplicada nas planilhas apresentadas pelo setor publico e observando as demonstrações de patrimônio e balanços em cada fechamento de período.

Palavras-chave: Contabilidade aplicada ao setor publico. Lei de responsabilidade fiscal.

Orçamento publico.

ABSTRACT

The new Public Accounts, now called the Public Sector Applied Accounting, underwent changes due to the convergence with international accounting standards. Concerns related to Public Accounts, have always been more linked to budgetary aspects of what the heritage, true object of Accounting. With the convergence and the publication of new devices such as the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector, published by the Federal Accounting Council and the Accounting Manual Applied to the Public Sector, published by the National Treasury, this situation is changing. Also changing this scenario, it has been the publication in May 2000, the Complementary Law 101, known as the Fiscal Responsibility Law, whose main objective was to balance public accounts and introduce penalties for those who do not follow.

Keywords: ACCOUNTING APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR. TAX LAW RESPONSABILITY. PUBLIC BUDGET.

LISTA DE SIGLAS

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CGM – Controladoria Geral do Município
CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil
DFC - Demonstração de Fluxo de Caixa
DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DVP - Demonstração das Variações Patrimoniais
FMI - Fundo Monetário Internacional
ICMS Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPTU – Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI – Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITR – Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural
LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA - Lei do Orçamento Anual
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade
PPA - Plano Plurianual
RGF - Relatório de Gestão Fiscal
RREO - Relatório Resumido de Execução Orçamentária
STN - Secretaria do Tesouro Nacional

LISTA DE QUADROS

Quadro 1:	Estrutura antiga do Balanço Patrimonial.....	24
Quadro 2:	Categorias Econômicas das Receitas e Despesas.....	31
Quadro 3:	Limites da Dívida Consolidada Líquida.....	40

LISTA DE TABELAS

Tabela 1:	Limites globais de gastos com pessoal.....	38
Tabela 2:	Limites segregados de gastos com pessoal.....	39
Tabela 3:	Resultado Orçamentário de 2019.....	49
Tabela 4:	Avaliação de Metas de 2019.....	49
Tabela 5:	Demonstrativo de Restos a Pagar.....	51
Tabela 6:	Demonstrativo de Regime de Próprio de Previdência dos Servidores.....	53
Tabela 7:	Demonstrativo de Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.....	54
Tabela 8:	Demonstrativo de Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde.....	55
Tabela 9:	Demonstrativo de Resultado Primário.....	57
Tabela 10:	Demonstrativo de Resultado Nominal.....	58
Tabela 11:	Demonstrativo de Despesas de Parceria Público-Privada.....	59
Tabela 12:	Demonstrativo de Receitas de Operações de Créditos e Despesas de Capital.....	60
Tabela 14:	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida.....	59
Tabela 15:	Demonstrativo de Despesas com Pessoal.....	60
Tabela 16:	Limites de Despesas com Pessoal.....	61
Tabela 17:	Demonstrativo de Dívida Consolidada Líquida.....	62
Tabela 18:	Limites de Dívida Consolidada Líquida.....	62
Tabela 19:	Demonstrativo das Operações de Créditos.....	62
Tabela 20:	Limites para contratação de Operações de Créditos.....	63
Tabela 21:	Limites para Concessão de Garantias.....	64
Tabela 22:	Demonstrativo de Restos a Pagar do Poder Executivo do Município de Rio de Janeiro.....	65

SUMÁRIO

1	PROBLEMÁTICA.....	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	13
1.2	FORMULAÇÃO DO PROBLEMA.....	13
1.2.1	Tema.....	13
1.2.2	Problema.....	14
1.3	OBJETIVOS.....	14
1.3.1	Objetivo final.....	14
1.3.2	Objetivos intermediários.....	14
1.4	SUPOSIÇÃO INICIAL.....	14
1.5	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	14
1.6	RELEVÂNCIA DO ESTUDO.....	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	17
2.1	CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....	17
2.1.1	Conceito, objeto, objetivo e campo de aplicação.....	17
2.1.2	Princípios Contábeis aplicados ao Setor Público.....	19
2.1.3	Demonstrações Contábeis Obrigatórias.....	20
2.1.3.1	Balanço Orçamentário.....	20
2.1.3.2	Balanço Financeiro.....	22
2.1.3.3	Balanço Patrimonial.....	23
2.1.3.4	Demonstração das Variações Patrimoniais.....	26
2.1.3.5	Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	27
2.1.3.6	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.....	27
2.1.3.7	Notas Explicativas.....	28
2.2	NOÇÕES DE DIREITO FINANCEIRO.....	28
2.3	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	32
2.3.1	Anexos da Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	34
2.3.2	Relatório Resumido de Execução Orçamentária.....	35
2.3.3	Relatório de Gestão Fiscal.....	37
2.3.4	Limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.....	38
3	DESCRIÇÃO DO ESTUDO.....	42
4	METODOLOGIA.....	43
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	44

6	CONCLUSÃO.....	66
	REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	68
	ANEXOS.....	71
ANEXO 1	BALANÇO ORÇAMENTÁRIO.....	71
ANEXO 2	BALANÇO FINANCEIRO.....	72
ANEXO 3	BALANÇO PATRIMONIAL.....	73
ANEXO 4	DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS.....	74
ANEXO 5	DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA.....	75
ANEXO 6	DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMONIO LÍQUIDO.....	76

1 PROBLEMÁTICA

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público compreende o ramo da Contabilidade cujo objeto será o Patrimônio Público. Sendo assim, diferente da Contabilidade Societária, por exemplo, ela não estará voltada para a busca do lucro, mas sim focada na relação entre as receitas e despesas para atendimento das necessidades e dos interesses da sociedade de maneira geral. Para garantir o cumprimento deste objetivo são necessários diversos mecanismos de controle e fiscalização. Um exemplo é a Lei de Responsabilidade Fiscal, cujo foco principal é o de equilibrar as contas, evitando que a administração pública gaste mais do que arrecada e comprometa o fornecimento de bens e serviços fundamentais para o bem estar da população. Além de fomentar a transparência e a responsabilidade por parte dos gestores públicos.

1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

A Contabilidade Pública sofreu diversas modificações nos últimos anos em função das alterações ocorridas na Contabilidade, tendo em vista, principalmente, o movimento que busca atender as normas internacionais referentes à mesma. Somado a isto, em 4 de maio de 2000, foi publicada a Lei Complementar nº 101 que buscou controlar fiscalmente os entes públicos.

1.2.1 Tema

Sabendo que tanto a Contabilidade Pública quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal ofereceram novos instrumentos de controle e fiscalização, o presente trabalho buscou analisá-los em conjunto com as normas e técnicas aplicadas a este ramo da Contabilidade e algumas concepções relevantes do Direito Financeiro, necessários para melhor compreensão dos conceitos trazidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

A partir daí, foram analisados de que forma isto vem acontecendo na prática no Município do Rio de Janeiro. Ou seja, pretendeu-se expor alguns dos mecanismos propostos por ambos e sua aplicação pelo Poder Executivo em questão.

1.2.2 Problema

O problema da pesquisa refere-se a análise do atendimento daquilo que está proposto nas normas que foram tratadas no presente trabalho. Tendo sido, portanto, necessário analisar quais são os conceitos impostos e detectar de que forma eles estão sendo obedecidos pelo Município do Rio de Janeiro.

1.3 Objetivo geral

Os objetivos compreendem uma análise descritiva dos conceitos trazidos pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, alguns poucos pelo Direito Financeiro e outros pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Em seguida, foram analisados os relatórios e instrumentos impostos por esta lei complementar na prática, utilizando como base a prefeitura do Rio de Janeiro no exercício financeiro de 2019.

1.3.1 Objetivos específicos

Analisar os instrumentos de controle e fiscalização que objetivam manter os equilíbrios das contas públicas e fomentar a transparência na gestão fiscal. Desenvolver o conhecimento de conceitos referentes a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.4 SUPOSIÇÃO INICIAL

Partiu-se da suposição de que todos os Relatórios e instrumentos impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal foram executados de forma satisfatória pelo Município do Rio de Janeiro, obedecendo às normas e aos limites impostos pela mesma, com base nas leis reguladoras e usando o princípio da transparência de informações. Sempre embasado nas normas do CFC.

1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Entre as legislações aplicáveis, o presente trabalho tratou da Lei 4.320 de 1964, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e, por fim, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A Lei 4.320 de 1964 institui normas aplicáveis ao Direito Financeiro e à Contabilidade Pública, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços e das demonstrações contábeis obrigatórias nessa esfera. Ela possui caráter nacional, sendo, portanto, aplicável a todos os entes da federação, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

Assim como a Lei Complementar nº 101 de 2000, que ficou publicamente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. A mesma foi publicada em 4 de maio de 2000 com intuito de alcançar um melhor planejamento orçamentário, além de objetivar a transparência e o equilíbrio das contas publicas.

A Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, editou o chamado Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, dentro dos quais se encontram os procedimentos contábeis orçamentários e patrimoniais, além de tratar do plano de contas aplicado ao setor público e também das demonstrações contábeis obrigatórias aplicadas a ele. Para o presente trabalho, foi utilizada sua 5ª edição, tendo esta, validade nos exercícios de 2018 e 2019.

Por fim, as Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC T 16, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, compreendem resoluções publicadas pelo mesmo tratando de diversas alterações ocorridas na Contabilidade Pública ao longo dos últimos anos.

Para o atendimento do objetivo, foram utilizados apenas alguns dos mecanismos citados acima. Sabe-se que existem outros; no entanto, para o presente trabalho, foram analisados apenas os Anexos de Metas Fiscais e Riscos Fiscais, o Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária. Todos referentes ao ano de 2019 da prefeitura do município do Rio de Janeiro.

1.6 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

De acordo com Niyama e Tibúrcio Silva (2013), os usuários preferencias da Contabilidade Pública são os cidadãos, sendo eles contribuintes ou não; por isso, deverá haver uma maior preocupação em relação a maneira como as informações geradas estão sendo transmitidas e compreendidas. Por esse motivo, analisar as normas e técnicas impostas por este ramo da contabilidade, em paralelo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, extremamente

relacionada ao controle e a transparência das contas públicas, é fundamental para fornecer ferramentas para o empoderamento social.

Corrobora com esta ideia a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público que explicita como objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público o fornecimento do suporte necessário para a instrumentalização do controle social.

Para Bezerra Filho:

A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sinteticamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social. (BEZERRA FILHO, 2014)

Desta forma, ao elaborar uma pesquisa referente ao tema, acreditou-se estar estimulando o conhecimento na área para que cada vez mais contadores possam se interessar por ela.

Sendo assim, o conhecimento no tema passa a ser fundamental para o profissional da área, no sentido de prepará-los para fornecer aos seus usuários, neste caso, a população de maneira geral, acesso a informações de caráter esclarecedor sobre o Patrimônio Público.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Ciência Contábil possui diversos ramos, entre eles, a contabilidade de custos, a contabilidade gerencial e a contabilidade empresarial. Junto a estes, também estará incluída a contabilidade aplicada ao setor público, cujo conceito está definido na NBC T 16.1, descrevendo-a como aquela que aplica no processo de geração de informações todos os Princípios da Contabilidade e as normas contábeis voltadas para o controle do patrimônio de entidades do setor público (CFC,2008).

A Contabilidade Pública esteve, ao longo dos anos, muito voltada para a execução do orçamento. No entanto, ela também é, conforme supracitado, um ramo da Contabilidade e, como tal, tem como objeto o patrimônio, que, neste caso, será o patrimônio público. Para Niyama e Tibúrcio Silva (2013), o uso da contabilidade pública possui uma preocupação muito grande com a criação de leis de modo a controlar os gastos públicos. Ou seja, a ela tem sido utilizada basicamente para detectar se a execução do orçamento foi feita dentro dos parâmetros aprovados pela Lei Orçamentária do ano em questão. No entanto, os mesmos autores apontam para o fato de que, nos últimos anos, houve um aumento da busca pelo uso da contabilidade pública como instrumento de mensuração da qualidade da gestão.

2.1.1 Conceito, Objeto, objetivo e campo de aplicação.

Dessa forma, a Contabilidade Pública terá como objetivo fornecer informações aos diversos usuários, informações estas de natureza orçamentaria, econômica, física e financeira do patrimônio público. Visando, inclusive, facilitar a tomada de decisão, a prestação de contas e a chamada instrumentalização do controle social (CFC, 2008).

De acordo com a NBC T 16.2, o Patrimônio Público é o conjunto de bens, direitos e obrigações. Estes bens podem ser tangíveis ou intangíveis, podem ser onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados por entidades do setor público (CFC,2008).

Sobre o enfoque contábil, o Patrimônio Público está estruturado em Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido, sendo classificados em circulante ou não circulante em função de seus graus de conversibilidade e exigibilidade.

Em relação ao seu campo de aplicação, consta na NBCT 16.1 que são consideradas campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público as entidades do setor público, sendo estas definidas pela mesma norma como:

...órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público. (CFC, 2008)

Sendo assim, Organizações Não Governamentais (ONGs) ou até mesmo pessoas físicas que recebam subvenções ou doações do poder público estarão sujeitas as normas da Contabilidade Pública. No entanto, é importante destacar que, de acordo com a NBC T 16.1, algumas entidades deverão seguir suas normas e técnicas integralmente enquanto outras poderão atender suas normas de forma não integral (CFC,2008).

De maneira integral, as entidades governamentais, os serviços sociais e conselhos profissionais irão adotar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Já, as demais entidades do setor público, adotarão a mesma de maneira parcial, apenas para fins de prestação de contas.

Um exemplo deste último grupo são as empresas estatais dependentes. No artigo 2, inciso III da Lei de Responsabilidade Fiscal,2000, as empresas estatais dependentes são definidas como aquelas que recebem recursos de seus entes controladores para realizar despesas de pessoal, ou de custeio em geral, inclusive de capital. Por ser empresa, obrigatoriamente deverá atender a contabilidade societária. No entanto, por ser também empresa estatal dependente, além desta, deverá adotar também a contabilidade aplicada ao setor público, tendo em vista que recebe e administra recursos do orçamento público (idem).

2.1.2 Princípios Contábeis aplicados ao Setor Público.

São princípios de Contabilidade, de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis em sua Estrutura Conceitual: Princípios da Competência, da Continuidade, da Prudência, do Registro ao Valor Original, da Entidade e da Oportunidade (CPC,2011).

A partir da definição do Patrimônio como objeto da contabilidade e o Princípio da Entidade, sob a perspectiva do setor público, teremos o Patrimônio Público como objeto da Contabilidade Pública. Somado a isto, o gestor público deve levar em consideração a autonomia do patrimônio público e a responsabilização sobre o mesmo. Ou seja, o Patrimônio

é da sociedade, é público, por este motivo ele deverá sempre prestar contas e não confundir este com seu próprio patrimônio.

O Princípio da Continuidade parte da ideia de que a entidade continuará a operar no futuro. Sendo fácil perceber esta ideia em entes públicos, tendo em vista que sua finalidade continuará ocorrendo, por este motivo, eles deverão continuar existindo.

O Princípio da Oportunidade é fundamental para o registro no tempo certo e na correta mensuração. Tratando-se de Patrimônio Público ambos são fundamentais para a prestação de contas a respeito do mesmo e de suas variações a partir do registro dos atos e fatos referentes.

O Registro pelo Valor Original determina o registro pelos valores originais das transações, estando sempre expressos em moeda nacional, e o Princípio da Prudência é fundamental para evitar manipulação de resultados ou superavaliação de ativos e passivos.

O Princípio da Competência é aplicado integralmente ao Setor Público, tendo em vista que o Princípio Orçamentário Misto não se confunde com este Princípio contábil de competência. É importante destacar que o regime orçamentário é misto, pois levará em conta o registro das receitas pelo regime de caixa, ou seja, apenas quando forem arrecadas, elas serão registradas. Já as despesas serão contabilizadas pelo regime de competência, ou seja, entram no registro orçamentário todas as despesas empenhadas. Em contrapartida, o Princípio da Competência determina que todos os fatos que alteram o Patrimônio Público devem ser registrados por competência e não por caixa.

A Contabilidade Pública é patrimonial, não mais orçamentária, tendo em vista que o Princípio da Entidade determina, conforme supracitado, que o objeto da contabilidade é o patrimônio e não o orçamento. Por este motivo, deverá atender todos os princípios acima. Contabilizará ainda toda a execução e planejamento orçamentário, mas também o patrimônio e suas variações. Os fatos e atos que alteram o Patrimônio Público serão evidenciados nas Demonstrações Contábeis obrigatórias ao Setor Público.

2.1.3 Demonstrações Contábeis Obrigatórias

A NBC T 16.6 trata de demonstrações contábeis, lá fica explicitado que, entre aquelas que são obrigatórias às entidades do setor público, teremos: o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais, a Demonstração de Fluxo de Caixa e a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido. Antes, estava incluído neste grupo a Demonstração de Resultado Econômico, no entanto, com as alterações trazidas pela Resolução CFC nº 1.437/13 à essa norma, ela foi retirada. Além

disso, foi incluída no rol de demonstrações contábeis obrigatórias as Notas Explicativas (CFC,2008).

É importante ressaltar que a Demonstração de Resultado Econômico perdeu seu *status* de obrigatória, passando a ser apenas facultativa.

2.1.3.1 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário, de acordo com o artigo 101 da Lei 4.320 de 1964, representa um dos instrumentos que demonstrará os resultados gerais do exercício, ao lado do Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais. A descrição de cada um deles segue pelos artigos 102, 103, 104 e 105.

No artigo 102, fica descrito que: “O Balanço Orçamentário apresentará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas” (BRASIL,1964). As receitas e despesas serão sempre previstas na peça orçamentária, por isso, constará no Balanço Orçamentário o que estava previsto nela e o que realmente foi executado. A partir deste confronto, ficará determinado qual foi o resultado orçamentário.

Cabe destacar que no artigo 35 da própria Lei 4.320 de 1964, tem-se que o exercício financeiro será composto pelas receitas que serão nele arrecadadas e as despesas que foram nele legalmente empenhadas. É importante perceber que, no artigo 34, fica claro que o exercício financeiro coincide com o ano civil, portanto, pertence ao exercício financeiro de 1º de janeiro a 31 de dezembro as receitas que foram de fato arrecadadas e as despesas que foram comprometidas pelo ente público em seu orçamento (BRASIL,1964). Ou seja, trata-se do chamado Regime Orçamentário Misto, com enfoque na execução do orçamento, onde a execução da receita é tudo aquilo que foi arrecadado no ano e a execução da despesa é tudo aquilo que foi empenhado no ano. Ele irá confrontar a execução com o que estava previsto.

A NBC T 16.6 irá defini-lo como aquele que:

... evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário (CFC,2008).

Segundo o anexo atualizado da Lei 4.320 de 1964 e a NBC T 16.6, a estrutura do Balanço Orçamentário seguirá o modelo apresentado no Anexo 1 do presente trabalho.

A Receita passa a estar segregada em categorias economias, dividindo-a em receitas correntes e receitas de capital e suas respectivas origens, além do que houve de refinanciamento de dívida durante o ano e saldos de exercícios anteriores. Com isso, serão

evidenciadas as receitas previstas e as receitas realizadas, resultando em um saldo ao final do exercício financeiro (CFC,2008).

As despesas também estarão segregadas em categoria econômica, dividindo-as em despesas correntes e despesas de capital, além da amortização da dívida refinanciada. Constarão, então, as colunas de dotação inicial, que foi prevista no orçamento, dotação atualizada, demonstrando alterações que porventura aconteceram ao longo do ano como, por exemplo, a abertura de créditos adicionais e as três colunas do estágio de execução da despesa; são eles: empenho, liquidação, execução e pagamento (idem).

O empenho é o comprometimento do crédito orçamentário, a liquidação é o momento em que o fornecedor se torna credor, ou seja, quando o mesmo entrega aquilo pelo qual havia sido contratado. Já o pagamento é o desembolso do valor para quitar a obrigação do ente público com aquele fornecedor. O saldo da dotação demonstra se houve empenho, uma vez que ficará demonstrado quanto se tinha para gastar e quanto efetivamente foi gasto (BRASIL, 1964).

Como anexo à demonstração do Balanço Orçamentário, tem-se o Demonstrativo de Restos a Pagar, incluindo o demonstrativo dos Restos a Pagar Processados e dos Restos a Pagar Não Processados (CFC,2008).

É fundamental essa evidenciação, uma vez que fica claro toda a execução do orçamento ao longo do ano, bem como todos os saldos que ficaram a pagar para o próximo ano.

Para concluir, sabe-se que o excesso de arrecadação ocorre quando a receita realizada é maior do que a receita prevista. No caso contrário, ou seja, se a primeira for menor do que a segunda, haverá uma insuficiência na arrecadação. Já em relação às despesas, haverá a chamada economia orçamentária quando as despesas empenhadas forem menores do que as despesas fixadas.

Na comparação entre receitas e despesas, será alcançado o Resultado Orçamentário, podendo ser Superávit ou Déficit. O Superávit na execução do orçamento é obtido quando a receita realizada, ou seja, tudo aquilo que foi de fato arrecadado, for maior do que a despesas empenhadas. Assim, o déficit ocorrerá quando as despesas empenhadas forem maiores do que as receitas empenhadas.

2.1.3.2 Balanço Financeiro.

A descrição do Balanço Financeiro no artigo 103 da Lei 4.320 de 1964 envolve a demonstração das receitas e despesas orçamentárias junto com os recebimentos e pagamentos

de natureza extraorçamentária e o saldo em espécie que estavam disponíveis no início do ano e o que ficará disponível, ao final do ano, para o exercício seguinte. Ou seja, mostra qual era o saldo inicial em dinheiro e qual era o saldo final, também em dinheiro.

O Balanço Financeiro estará sempre relacionado ao dinheiro e tudo aquilo que alterou sua disponibilidade ao longo do ano, sua estrutura está demonstrada no Anexo 2.

Os conceitos de Receita de Despesa Orçamentária e Extra orçamentária serão tratados posteriormente.

O parágrafo único do artigo 103 da Lei 4.320 de 1964 determina que a inscrição em Restos a Pagar seja considerada receita extra orçamentaria, tendo em vista que o ente público é apenas o depositário do valor. Por esse motivo, apenas as despesas empenhadas serão contabilizadas no grupo das despesas orçamentárias no Balanço Financeiro.

A NBC T 16.6 define o Balanço Financeiro como:

O Balanço Financeiro evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte. (CFC, 2008).

As despesas e as receitas orçamentárias serão demonstradas pela fonte e destinação do recurso. Ou seja, segundo o MCASP, as receitas orçamentárias estarão divididas em recebimentos de recursos vinculados e recursos originários e as despesas orçamentárias enquanto foi empenhado de recursos vinculados e de recursos originários (STN,2012).

Se pegarmos o somatório dos dispêndios orçamentários com os extra orçamentários e diminuí-los do somatório dos ingressos orçamentários com extra orçamentários encontraremos o Resultado Financeiro do período, que também pode ser encontrado pelo saldo inicial em comparação ao final, ou seja, o segundo menos o primeiro.

Pode-se perceber que a diferença principal entre o Balanço Financeiro e o Balanço Orçamentário é que no primeiro há a evidenciação dos fatos extraorçamentários, já no segundo não, tratará apenas daqueles que estão dentro do orçamento.

2.1.3.3 Balanço Patrimonial.

Em relação ao Balanço Patrimonial, sua descrição original é vista no artigo 104 da Lei 4.320/64, que explicita seu conteúdo, sendo composto por: Ativo Financeiro e Passivo Financeiro, Ativo Permanente e Passivo Permanente, além do saldo patrimonial e das contas de Compensação.

Sobre eles, na mesma Lei, fica descrito que os primeiros (Ativo Financeiro e Passivo Financeiro) não necessitam de autorização orçamentaria para a sua execução, ou seja, a variação que acontece nele independe de autorização legislativa. Diferente do Ativo Permanente e do Passivo Permanente que dependerão de autorização para sua realização (BRASIL,1964).

A soma do Ativo financeiro com o Ativo permanente é o chamado Ativo Real; já a soma do Passivo Financeiro e do Passivo Permanente é o Passivo Real. A diferença entre os dois lhe dará o saldo patrimonial, que pode ser positivo, representando o Ativo Real Líquido ou negativo, representando o Passivo real a Descoberto. Por fim, as Contas de Compensação registrarão atos patrimoniais, envolvendo então valores que não provocam alterações no patrimônio, mas podem vir a provocar futuramente (BRASIL,1964).

Um exemplo de Conta de Compensação seria a assinatura de um contrato. Neste momento, ainda não haverá qualquer tipo de alteração no Patrimônio do ente Público. Apenas com a posterior prestação do serviço ou entrega do bem ele sofrerá modificações. Este caso é diferente da compra de um imóvel, que compreende um fato que aumenta o Patrimônio, sendo, neste caso, classificado como Ativo Permanente, tendo em vista que se faz necessária a aprovação legislativa para sua aquisição e posterior registro.

A Dívida Flutuante compreende o Passivo Circulante, descrita pelo artigo 92 da Lei 4.320/64:

Art. 92. A dívida fluante compreende:
I os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
II os serviços da dívida a pagar;
III os depósitos;
IV os débitos de tesouraria.
Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas. (BRASIL,1964).

Já no passivo permanente tem-se a Dívida Fundada, descrita pelo artigo 98 da mesma lei como aqueles compromissos que possuírem exigibilidade superior a doze meses.

Segue quadro que resume sua estrutura original, ou seja, aquela proposta pela Lei 4.320/64:

Quadro1 – Estrutura antiga do Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL (Estrutura proposta pela Lei 4.320/64)	
ATIVO	PASSIVO
Ativo Financeiro	Passivo Financeiro
Ativo Permanente	Passivo Permanente

Ativo Real (AF + AP)	Passivo Real (PF + PP)
Saldo Patrimonial (Passivo Real a Descoberto)	Saldo Patrimonial (Ativo Real Líquido)
Ativo Compensado	Passivo Compensado
TOTAL	TOTAL

Fonte: Elaboração própria com base na Lei 4.320 de 1964

A estrutura supracitada sofreu alterações, sendo posta como secundária em relação à nova estrutura trazida pela convergência aos padrões internacionais. Como pode ser visto no Anexo 3, existe agora um quadro principal que deverá ser apresentado antes deste e divide o Ativo e o Passivo em Circulante e Não Circulante. Logo após, a estrutura secundária, estará composta pelos Ativo e Passivo Financeiro e Ativo e Passivo Permanente (CFC,2008).

A estrutura original possuía um enfoque muito grande no orçamento. Com a convergência e as alterações trazidas por ela, o enfoque passa a ser o patrimônio.

A nova estrutura traz, desta forma, a divisão entre Ativo Circulante e Ativo Não Circulante, Passivo Circulante e Passivo Não Circulante. A classificação em circulante e não circulante está relacionada à liquidez e à exigibilidade que ocorrerem até 12 meses da data da apresentação das demonstrações contábeis, de acordo com o MCASP.

Conforme citado anteriormente, virá em anexo ao Balanço Patrimonial o Demonstrativo do superávit/Déficit Financeiro, que compreende a estrutura antiga (CFC,2008).

É fundamental que a estrutura original ainda seja apresentada, mesmo que de maneira secundária, pois, através dela, será calculado se está havendo superávit ou déficit financeiro. Tendo em vista que, o superávit financeiro poderá ser utilizado como fonte de recurso para abertura de crédito adicional durante ano. O conceito de crédito adicional será visto posteriormente.

2.1.3.4 Demonstração das Variações Patrimoniais.

As variações que ocorrem no patrimônio durante o exercício financeiro podem ser resultantes ou independentes da execução orçamentária. Ambas serão registradas na Demonstração das Variações Patrimoniais que indicará o resultado patrimonial do exercício,

podendo ser classificado como superávit patrimonial, aumentando meu Patrimônio Líquido, ou déficit patrimonial, reduzindo-o (CFC,2008)..

A estrutura proposta pela NBC T 16.6 está demonstrada no anexo 4 e apresenta todas as variações quantitativas aumentativas, seguidas pelas variações patrimoniais diminutivas que, em confronto, dará o resultado patrimonial. Tendo, então, mais variações patrimoniais aumentativas do que diminutivas, o resultado patrimonial será positivo. Da mesma maneira, havendo mais variações patrimoniais diminutivas em comparação com as aumentativas, o resultado patrimonial será negativo, melhor descrito como um déficit patrimonial.

As variações quantitativas alteram o patrimônio líquido, sendo um aumento para mais, será uma variação quantitativa aumentativa e sendo para menos, será uma variação quantitativa diminutiva. Também constará na DVP que é proposta pela NBC T 16.6 as variações qualitativas, ou seja, aquelas variações tidas como permutativas. Sua exposição é separada pois não entram no cálculo do Resultado Patrimonial, uma vez que não alteram o Patrimônio.

2.1.3.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido, não constam da Lei 4.320/64, sendo inseridas como obrigatória pela NBC T 16.6, junto com as Notas Explicativas.

A DFC é descrita pelo referente norma como aquela que:

...permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos (CFC,2008)..

Sabendo que a DFC evidenciará as movimentações no caixa e nos equivalentes de caixa em seus fluxos operacionais, de investimentos e de financiamentos, podemos classificá-los respectivamente como aqueles relacionados com a ação pública e a classificação residual, a aquisição ou alienação de ativos e conversão do direito em espécie e a captação e amortização de empréstimos (CFC,2008)..

A NBC T 16.6 afirma que a DFC poderá ser elaborada pelo método direto ou pelo método indireto. No entanto, o MCASP afirma que esta deverá ser elaborada pelo método direto apenas.

No Anexo 5 do presente trabalho, tem-se sua estrutura.

2.1.3.6 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Sobre a DMPL, é importante destacar que apenas as empresas estatais dependentes e os entes públicos que as controlam e, por isso, deverão consolidar suas contas, estarão obrigadas a elaborá-la.

Sua definição também é vista na NBC T 16.6:

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidencia a movimentação havida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros (CFC, 2008).

De acordo com a Parte V, da 5ª edição do MCASP, a DMPL funcionará também como complemento ao Anexo de Metas Fiscais, proposto pela LRF, que será visto de forma mais detalhada posteriormente. Neste momento, basta compreender que, conforme o mesmo manual explicita, assim como o Anexo de Metas Fiscais, a DMPL será utilizada para análise da evolução do Patrimônio Líquido, partindo do pressuposto de que um patrimônio líquido positivo e crescente é considerado como um indicador de solvência positivo.

A DMPL pode ser vista no Anexo 6.

2.1.3.7 Notas Explicativas

As notas explicativas, que agora passam a ser tratadas como parte integrante das demonstrações contábeis, deverão conter informações relevantes, ou seja, complementares as que foram evidenciadas, caso existam informações que, por algum motivo, não foram evidenciadas de forma suficiente nas outras demonstrações (CFC,2008)..

Conforme o MCASP, Parte V, 5ª edição:

As notas explicativas devem:

- (a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas e critérios contábeis específicos utilizadas;
- (b) evidenciar a informação requerida pelas normas de contabilidade aplicáveis, que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
- (c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada na apresentação principal das demonstrações contábeis, mas que seja relevante para a sua compreensão. (STN, 2012)

2.2 NOÇÕES DE DIREITO FINANCEIRO

O Direito Financeiro compreende o ramo do Direito responsável por estudar a atividade financeira do Estado, ou seja, a de arrecadar recursos e usá-los para atendimento das necessidades públicas

Como será demonstrado mais a frente, alguns conceitos referentes ao tema são fundamentais para o melhor entendimento da Lei Complementar nº 101 de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que será analisada no próximo tópico.

Segundo Balleiro (1958 *apud* Martins da Silva, 2011):

...a atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu a outras pessoas de direito público (Martins da Silva, 2011 p. 41)

O artigo 165 da Constituição de 1988 prevê os seguintes instrumentos de planejamento orçamentário: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei dos Orçamentos Anuais (LOA).

O PPA vigora por 4 anos, compreendendo 3 anos de quem o elaborou e 1 ano do próximo governante, enquanto tanto a LDO quanto a LOA serão elaborados todos os anos, onde a primeira irá orientar a execução da segunda (BRASIL,1988).

Cada ente da federação terá seu próprio instrumento de execução orçamentária, ou seja, cada um terá seu PPA, sua LDO e sua LOA. O Poder executivo será responsável por sua elaboração e encaminhará para aprovação do Poder Legislativo. Sendo assim, o Presidente da República envia para o Congresso Nacional aprovar, o governador para Assembleia Legislativa e o prefeito para Câmara Municipal

O PPA estabelece os programas de governo separados por regiões; além de conter as diretrizes, os objetivos e as metas de cada programa. Somado a eles, devem estar demonstrados também os programadas que vieram de PPA anterior e que continuam vigentes.

Sobre a LDO, determina a Constituição Federal que:

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

A LDO foi o instrumento mais fortalecido com a publicação da LRF.

Em relação à LOA, sabe-se que nela estarão contidos o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos das empresas estatais e o orçamento da seguridade social. O orçamento fiscal compreende a maior parte do orçamento público e estará vinculada a manutenção da administração direta e indireta, com exceção daqueles que já estiverem sido fixados pelo Orçamento da Seguridade Social. Sobre este, refere-se às despesas e receitas relacionadas às funções de saúde, previdência e assistência social (BRASIL,1988).

O orçamento de investimentos em empresas estatais compreende as empresas estatais dependentes que, conforme citado no tópico anterior, são aquelas que dependem do

recebimento de recursos do orçamento fiscal para poder se manter. Por este motivo, além de atenderem a contabilidade societária, serão obrigadas também a atender a contabilidade pública e suas normas, a exemplo da Lei 4.320 de 1964.

Pode-se dizer que a lei orçamentária é uma lei de iniciativa do poder executivo e aprovada pelo poder legislativo, onde estarão contidas as receitas previstas e as despesas fixadas para o exercício financeiro em questão.

Determina o parágrafo 3º do artigo 165 da norma constitucional que será publicado pelo Poder Executivo o Relatório Resumido de Execução Orçamentaria até trinta dias do fim de cada bimestre.

Para a STN, a LRF irá aperfeiçoar esta sistemática de planejamento orçamentário que fora traçada pela Constituição Federal, uma vez que irá determinar novas funções para a LDO e a LOA, conforme será visto mais a frente.

Entre as vedações propostas pelo artigo 167 consta aquela que determina que nenhum investimento poderá estar presente em mais de uma LOA sem antes estar prevista no PPA ou em lei que autorize sua entrada no mesmo. Ou seja, se for realizada uma obra pública com duração de três anos, o que demandaria que a mesma estivesse presente nas leis orçamentárias desses três anos, ela não poderá ser iniciada a menos que já esteja prevista no Plano Plurianual (BRASIL,1988).

Junto dela, têm-se as vedações relacionadas aos créditos adicionais. Créditos adicionais são utilizados para modificar uma LOA durante a sua vigência, possuindo três espécies: suplementar, especial e extraordinário.

O crédito suplementar objetiva reforçar uma dotação que já constava na LOA mas se tornou insuficiente e o crédito especial objetiva a criação de uma nova dotação orçamentária neste mesmo instrumento. Por fim, os créditos extraordinários somente serão utilizados para criar dotações em situações imprevisíveis e urgentes (BRASIL,1964).

O parágrafo 2º do artigo 167 determina que somente os créditos especiais e extraordinários que forem abertos nos últimos quatro meses do ano poderão ter sua vigência no exercício financeiro posterior aquela LOA. Além disso, o parágrafo 3º deixa clara a exigência de uma situação urgente e imprevisível, conforme já citado, para abertura de um crédito extraordinário; sendo por ele descritas como casos de guerra, comoção interna e calamidade pública (BRASIL,1988).

O crédito extraordinário poderá ser aprovado por Medida Provisória. Esta informação é importante pois o artigo 62 da Constituição Federal veda a utilização do mesmo instrumento para aprovação do PPA, da LDO, da LOA, de créditos especiais e suplementares.

O artigo 46 da Lei nº 4.320 de 1964 expõe que somente será possível abrir créditos suplementares e especiais caso seja especificado e demonstrado a existência de recursos disponíveis para cumprir esta nova despesa. Neste caso, será considerado como fonte de recurso o superávit financeiro, conforme demonstrado no Balanço Patrimonial do exercício anterior, ou seja, a diferença positiva entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro. Além dos valores provenientes de excesso de arrecadação, da anulação de dotações orçamentárias ou outros créditos adicionais, a partir de autorização legislativa e de operações de crédito, ou seja, empréstimos e financiamentos.

Outros conceitos importantes, já citados no tópico referente à Contabilidade Pública, mas que agora será explicitado de forma mais detalhada, refere-se às despesas e receitas públicas.

O MCASP distingue Receita, considerando-a como o ingresso de numerários nos cofres públicos, em Receita Orçamentária e os Ingressos Extra orçamentários, sabe-se que a primeira compreende os ingressos que são de fato propriedade do Estado, enquanto, o segundo caso, se refere ao valor que está em sua posse apenas em caráter temporário. Como exemplo deste último grupo, podemos citar as retenções em folha de pagamento dos funcionários, as inscrições em Restos a Pagar, entre outros.

Da mesma maneira, as despesas públicas representam todos os desembolsos e as saídas dos cofres públicos, sendo classificadas em orçamentárias e extra orçamentárias. Dessa forma, compreenderão as despesas orçamentárias os desembolsos daqueles valores que foram considerados como ingresso extra orçamentário. Por exemplo, se foi recebido um valor de imposto retido (Receita Orçamentária), no momento do desembolso dessa retenção, a mesma será tratada como despesa extra orçamentaria. É importante destacar que, diferente destas, as despesas orçamentárias deverão estar autorizadas na LOA ou na lei que autoriza o crédito adicional para sua inclusão (STN,2012).

Os estágios da Receita Orçamentária correspondem a previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento. Já os estágios da Despesa Orçamentária correspondem a fixação, empenho, liquidação e pagamento (BRASIL,1964).

Tanto receitas quanto despesas orçamentárias podem ser classificadas em correntes e de capital, em função de sua categoria econômica. Ambas serão demonstradas no quadro a seguir:

Quadro 2 – Categorias econômicas das Recitas e Despesas

RECEITAS	DESPESAS
----------	----------

CORRENTES	DE CAPITAL	CORRENTES	DE CAPITAL
Tributo	Operações de Crédito	Custeio	Investimentos
Contribuições	Alienação de bens	Transferências correntes	Inversões Financeiras
Patrimonial	Amortização de Empréstimos Anteriormente Concedidos		Transferências de capital
Agropecuária	Transferência de Capital		
Industrial	Outras Receitas de Capital		
Serviços			
Transferências Correntes			
Outras Receitas Correntes			

Fonte: Elaboração própria com base na Lei 4.320 de 1964

Todas elas estão descritas na Lei nº 4.320 de 1964. Não representa objetivo do presente trabalho descrevê-las detalhadamente. Caso seja necessário, será descrito em junção com algum dispositivo da LRF no próximo tópico.

2.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

De acordo com a STN, a Lei de Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, objetiva atender o que fora previsto no artigo 163 da Constituição Federal. Onde fica exposto que:

Lei complementar disporá sobre:

- I - finanças públicas;
- II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;
- III - concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V - fiscalização das instituições financeiras;
- VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. pública (BRASIL,1988).

Nossa Lei de Responsabilidade Fiscal foi criada com base em leis e dispositivos que já existiam em outros países, como a Nova Zelândia e os Estados Unidos.

Segundo a (STN,2018) a LRF teve como base princípios que foram utilizados pelo FMI (Fundo Monetário Internacional), pela Comunidade Europeia, após o Tratado de Maastricht, pelos Estados Unidos e sua respectiva edição do *Budget Enforcement Act* em paralelo ao conceito e *accountability* e pela Nova Zelândia na publicação do *Fiscal Responsibility Act*. No

entanto, outros parâmetros também foram utilizados, em função da especificidade de cada país, não podendo, nenhum deles, portanto, ser generalizado e posto como modelo único a ser seguido.

O artigo 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal descreve seu objetivo, envolvendo, desta forma, o estabelecimento de normas de finanças públicas relacionadas a chamada responsabilidade na gestão fiscal. Sendo assim, este conceito é descrito como:

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)

A STN define ação planejada como aquela que fora estipulada nos planos estabelecidos anteriormente e aprovados por lei, o que garante sua legitimidade. Dessa forma, através dos instrumentos que já estavam previstos na Constituição, ou seja, o PPA, a LDO e a LOA, busca-se uma maior vinculação entre o que neles foram estipulados e o que foi de fato executado. Já a transparência, será obtida através de mecanismos propostos pela própria lei, conforme será vista mais a frente.

Felgueiras da Silva (2015, p. 198) determina que podem ser considerados quatro eixos para a LRF. São eles: planejamento, transparência, controle e responsabilização.

O Planejamento é oriundo da criação de mecanismos que determinam metas, limites e condições para diversas ações relacionadas ao orçamento. O controle está relacionado com a Transparência. Esta oferecerá a divulgação de todas as informações e aquele será responsável pelo acompanhamento e fiscalização constantes. Por fim, a responsabilização está vinculada as punições fornecidas pela lei para os entes que não cumprirem seus dispositivos (Felgueiras da Silva, 2015).

Outro ponto importante trazido pela STN é que a LRF traz um conceito diferente de equilíbrio das contas públicas, em comparação a Lei 4.320/64. Para ela, haverá a busca pelo chamado Resultado Primário Atualizado, através do qual as contas primárias ficam equilibradas, ou seja, o objetivo é o que a STN chama de equilíbrio autossustentável, descrito como o equilíbrio das contas sem contar com aquelas receitas de operações de crédito, ou seja, sem endividar mais o ente público. Nesse sentido, o órgão afirma ser o controle da dívida pública o principal objetivo de ter sido elaborada a LRF.

É importante destacar que a LRF é um instrumento necessário para que a Contabilidade Pública passe a possuir um caráter gerencial, oferecendo informações e permitindo que a

sociedade acompanhe e fiscalize as contas públicas. A responsabilidade na gestão fiscal, conforme supracitado, buscará evitar que ocorram desvios ou riscos que possam afetar o equilíbrio público. Sabe-se que, se o ente público executa as contas de maneira equilibrada, a tendência é a sociedade colher benefícios.

No final da década de 90, a Lei de Responsabilidade Fiscal foi aprovada a partir de pressões do FMI, uma vez que o Brasil, seus estados e municípios, estavam cada vez mais endividados. Sendo assim, para que o Brasil pudesse obter créditos no exterior, ele teria que passar por ajustes fiscais.

Assim como a Lei 4.320 de 1964 é de caráter nacional, a LRF também será. Em seu parágrafo 3 do artigo 1 fica determinado que devem seguir seus dispositivos todos os entes da federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios; envolvendo seus respectivos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, onde estarão incluídos, respectivamente, os Tribunais de Contas e o Ministério Público, e as administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes. Equipara, para fins da lei complementar, o Distrito Federal aos Estados da federação (BRASIL,2000).

Alguns conceitos importantes são descritos em seu parágrafo 2º, como o de empresa controlada, compreendendo empresa cuja maioria do capital ordinário da empresa esteja em controle de um ente da federação e o de empresa estatal dependente, que já fora descrito anteriormente. Além disso, descreve Receita Corrente Líquida como a soma das receitas (tributo, contribuições,) com algumas deduções, como as transferências constitucionais, ou seja, as parcelas transferidas da União para os Estados e Municípios e dos Estados para os Municípios e as contribuições para os regimes de previdência, tendo em vista que esta estará vinculada a uma despesa específica.

O conceito de Receita Corrente Líquida é fundamental para toda LRF, tendo em vista que servirá de base para apuração dos limites impostos pela mesma. Ela será sempre calculada a partir do mês de referencia e dos onze anteriores.

2.3.1 Anexos da LDO

A partir da LRF, a LDO passou a possuir mais atribuições, entre elas, passou a conter o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais.

O Anexo de Metas Fiscais conterà as metas anuais referentes as Receitas, as Despesas, o Resultado Nominal, o Resultado Primário e a Dívida Pública previstas para o exercício que se

refere a LDO e os dois subsequentes. A apuração do resultado nominal objetiva mensurar a evolução da Dívida Fiscal Líquida (BRASIL,2000).

Da Receita Total deduz-se as Receitas Financeiras (rendimentos de aplicações financeiras, operação de crédito, entre outras) para chegar a chamada Receita Primária. As Despesas Financeiras (juros e encargos da dívida, entre outros) também serão deduzidas da Despesa Total para que se chegue na Despesa Primária. Sendo assim o resultado da Receita Primária em comparação com a Despesa Primária oferece o Resultado Primário.

No Anexo de Metas Fiscais também terá uma avaliação das metas fiscais do ano anterior e a demonstração da evolução do seu Patrimônio Líquido nos três anos anteriores referentes a aplicação e origem dos recursos que foram obtidos com a alienação de ativos. Esse demonstrativo busca evitar que receitas de capital, ou seja, obtidas com a alienação de ativos, sejam utilizadas para cobrir despesas correntes, conforme o artigo 44. Ou seja, aquilo que foi arrecadado a partir de alienação de bens não deverá ser gasto em despesas correntes para evitar o empobrecimento do Estado. Apenas para cobrir despesas referente a previdência poderá ser utilizado as receitas com esta origem.

Além disto, estará também no Anexo de Metas Fiscais as metas anuais em comparação com aquelas que haviam sido fixadas nos anos anteriores e um demonstrativo referente às renúncias de receita e as despesas de caráter continuado. Sendo assim, a renúncia de receita refere-se à opção por conceder qualquer tipo de benefício que esteja relacionado a uma receita que o Estado deixará de receber, por este motivo, deverá estar demonstrado seus impactos no Anexo de Metas Fiscais da LDO para orientar a LOA, que deverá estar compatível com esta redução na entrada de numerário nos cofres públicos. Da mesma forma, as despesas de caráter continuado deverão ser demonstradas uma vez que compreende despesas que dão ao ente público a obrigação de sua execução por um período superior a dois exercícios, a exemplo da criação de novos cargos.

Já o Anexo de Riscos Fiscais refere-se apenas ao ano que a LDO vigora. Ele é responsável por avaliar os riscos que poderão afetar o equilíbrio das contas públicas. É neste anexo que teremos o cálculo do montante da Reserva de Contingência, cujo objetivo é cobrir passivos contingentes. O anexo irá listar esses riscos e projetar, caso eles se concretizem, quanto de Reserva de Contingência o ente público necessitará para sanar o problema em questão (BRASIL, 2000).

No artigo 5 da LRF fica determinado que a Reserva de Contingência esteja contida na LOA, tendo como base o cálculo realizado pela LDO em seu Anexo de Riscos Fiscais.

2.3.2 Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

Além dos Anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais, a LDO também conterà critérios para a limitação de empenho. O artigo 9 tratará desta limitação de gastos como aquela que deverá ser verificada através do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), cuja emissão ocorre até trinta dias após cada bimestre de acordo com o artigo 165 paragrafo 3º da CF. Outros dispositivos da LRF também tratam deste relatório.

O RREO traz, entre outros demonstrativos, o Balanço Orçamentário. Por este motivo, através dele ficará demonstrado se o montante das receitas arrecadadas está sendo menor do que as despesas empenhadas. Caso esteja, deverá ser feita uma limitação de empenho, tendo em vista que todos os valores que havia sido previsto para entrar nos cofres públicos não estão entrando de fato, por isto, deverão ser tomadas medidas que controlem as despesas, para que não haja um déficit orçamentário (BRASIL,2000).

Sendo assim, a cada bimestre será analisado através do RREO se existe a necessidade de limitar empenho ou não. Sendo determinado no mesmo artigo 9 paragrafo 2 que as despesas oriundas de obrigações constitucionais e legais e as da dívida pública não poderão ser utilizadas para limitar empenho, ou seja, não podem ser alteradas ou canceladas. O ente público, então, não poderá deixar de pagar as dívidas publicas ou cancelar as transferências obrigatórias constitucionais.

Trazendo a tona a transparência como objetivo da LRF, o paragrafo 4º do artigo 9 fala sobre as Audiências Públicas, determinando que serão realizadas em Maio, Setembro e Fevereiro, Essa ideia é corroborada com artigo 48 que coloca como instrumentos de transparência as audiências públicas em conjunto com a prestação de contas, que é feita através do PPA, da LDO e da LOA e dos Relatórios de Gestão Fiscal e o Relatórios Resumido de Execução Orçamentária. É determinado por esta lei complementar que estes instrumentos sejam divulgados em meios eletrônicos de acessos públicos, ou seja, objetiva facilitar o acesso dessas informações a população.

Ao pensar no orçamento, deve-se considerar que as despesas e as receitas nele previstas serão aprovadas de maneira equilibrada. Por isso, ao aprovar incentivos fiscais, por exemplo, através de isenção de alíquotas, o ente público só poderá renunciar essas receitas se obedecer às normas impostas pelo artigo 14 da LRF, referindo-se a compensação dessa receita. Sendo assim deve ficar comprovado que esta renúncia de receita já estava projetada na LOA ou terá que ser compensada com outras receitas, como o aumento de outras alíquotas ou a criação de contribuições.

A renúncia da receita deve estar acompanhada do demonstrativo de seu impacto orçamentário-financeiro, obedecendo alguns preceitos. Como o já citado de ter sido prevista na LOA. Caso não tenha sido, deverá vir acompanhada de medidas que demonstrem sua compensação (BRASIL, 2000).

Da mesma forma, as despesas de caráter continuado. Elas são tratadas no artigo 17 e deverão ter sua fonte de recurso para seu custeio demonstrada. Deverá ser demonstrado seu impacto orçamentário-financeiro no exercício que a despesa entrará em vigor e os dois anos seguintes.

O RREO buscará comprovar se as metas de arrecadação estão sendo cumpridas, ou seja, se o que está sendo arrecadado está de acordo com o que fora previsto inicialmente. Caso não seja, o chefe do poder terá até 30 dias para limitar empenho. Dentre as demonstrações estudadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a principal constante no relatório é o Balanço Orçamentário, conforme supracitado. Através dele, será demonstrado quanto foi previsto e quanto foi executado, tanto em relação as despesas quanto as receitas (BRASIL, 2000).

Sabe-se que o RREO será publicado no Diário Oficial para cumprir o princípio da publicidade e na internet, meio eletrônico de divulgação, para alcançar a transparência.

2.3.3 Relatório de Gestão Fiscal

O Relatório de Gestão Fiscal será publicado até 30 dias após o final de cada quadrimestre e assinados pelos responsáveis de cada órgão e pela administração financeira e pelo controle interno. Além de demonstrar os limites com despesas de pessoal, ele demonstra se também estão sendo atendidos os limites com a dívida pública e de concessão de garantias. Caso fique demonstrado que algum limite foi ultrapassado, deverá constar no próprio relatório as medidas que devem ser adotadas para reduzi-lo.

No Relatório de Gestão Fiscal referente ao último quadrimestre, deverá ser demonstrado ainda quanto se tem disponível em caixa e quanto ficou inscrito em Restos a Pagar, de modo a evidenciar que tudo aquilo que lá foi deixado possui recursos referentes para que sejam pagos. Ou seja, mostra se há disponibilidade financeira para cumprir com o que foi deixado em aberto.

Diferente do RREO, onde apenas o Poder Executivo publica o dele, consolidando os outros órgãos, o RGF será publicado por cada órgão constraste no artigo 1 da lei

complementar em questão. O Poder Executivo publica consolidando os dados, quando for necessário para análise dos limites globais.

Além disso, aqueles municípios que possuem até 50.000 habitantes podem publicar semestralmente seu Relatório de Gestão Fiscal, tendo que fazê-lo até 30 dias do final de semestre (BRASIL,2000).

2.3.4 Limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal

Outro limite imposto pela LRF refere-se às despesas com pessoal. A criação de cargos ou o aumento do salário de determinado setor, por exemplo, todos deverão obedecer a certos requisitos propostos pela lei complementar, que estarão expostos entre os artigos 18 e 23 da mesma.

São despesas com pessoal, de acordo com o artigo 18 da LRF:

...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. (BRASIL, 2000)

A partir da LRF, o ente público torna-se obrigado a controlar a cada quadrimestre, através do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), seu gasto com pessoal para evitar desequilíbrio fiscal. As despesas com pessoal serão confrontadas com a Receita Corrente Líquida. Servirá como referência o mês em questão e os 11 meses anteriores (BRASIL, 2000).

O artigo 19 determina os limites globais com os gastos de pessoal, conforme fica demonstrado no quadro abaixo:

Tabela 1 - Limites globais de gastos com pessoal

Limites Globais	
União	50%
Estados	60%
Municípios	60%

Fonte: Elaboração própria com base na Lei Complementar nº 101 de 2000

De forma segregada:

Tabela 2 - Limites segregados de gastos com pessoal

	Legislativo	Judiciário	Executivo	Ministério Público
Esfera federal	2,5%	6%	40,9%	0,6%
Esfera estadual	3%	6%	49%	2%
Esfera municipal	6%	-	54%	-

Fonte: Elaboração própria com base na Lei Complementar nº 101 de 2000

Caso o montante da despesa de pessoal em comparação com a receita corrente líquida, alcance 90% do limite máximo, será considerado atingido o chamado limite de alerta. Nesta situação, sofrerá um alerta do Tribunal de Contas respectivo (BRASIL, 2000).

Se este valor alcançar os 95%, já será considerado atingido o chamado limite prudencial, que imputa em algumas sanções, como as propostas pelo artigo 22, parágrafo único. Sendo assim, o ente público ficará vedado de criar novos cargos, oferecer algum tipo de benefício ou reajuste de remuneração, contratar horas extras, entre outras. Também fica vedado prover cargo público, com exceção para aqueles que buscarem substituir servidores que se aposentaram ou faleceram dentro das áreas de educação, saúde e segurança.

Caso o limite total seja ultrapassado, de acordo com o artigo 23, eles deverão ser reestabelecidos em até dois quadrimestres.

Outra vedação da LRF refere-se aos Restos a Pagar, ficando determinadas, pelo artigo 42, que nos últimos dois quadrimestres do mandato não poderão ser contraídas obrigações que não possam ser pagas dentro deste mandato, apenas se comprovados a existência de sobra de caixa para tal.

As operações de créditos também possuem limites impostos pela LRF. É importante, antes de falar sobre eles, defini-las:

...compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros (BRASIL,2000).

Em relação às Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária, elas serão vistas no artigo 38 da LRF, sendo destacada a possibilidade de contrair ARO (Antecipação de Receita Orçamentária) apenas a partir do décimo dia do ano, devendo ser resgatada no máximo até o dia 10 de dezembro. Além disso, ela é vedada enquanto outra ainda estiver em aberto e no último ano de mandato.

As operações de crédito com amortização prevista para um prazo superior a doze meses correspondem a dívida fundada, também chamada consolidada. Havendo operações de

créditos com prazo inferior a doze meses cujas receitas constem no orçamento, elas também serão consideradas dívidas fundadas. Diferente do crédito por ARO que corresponde a uma receita extra orçamentaria e faz parte da dívida flutuante.

A Dívida Consolidada Líquida compreende a Dívida Fundada deduzindo as disponibilidades financeiras. A Resolução 40 de 2001 do Senado Federal determinou que os limites da Dívida Consolidada Líquida obedecessem aos seguintes parâmetros, tendo, os entes públicos, até 15 meses para se adequar:

Quadro 3 - Limites da Dívida Consolidada Líquida

LIMITES DA DÍVIDA CONSOLIDADA	
Estados	Até 2 vezes a Receita Corrente Líquida
Municípios	Até 1,2 vezes a Receita Corrente Líquida

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução 40 de 2001 do Senado Federal

Estes limites são apurados a cada quadrimestre, constantes no Relatório de Gestão Fiscal. O excedente ao limite deverá ser amortizado em até três quadrimestres, conforme o artigo 31 da LRF. Onde fica claro também que 25% já deverão ser reduzidos no primeiro quadrimestre.

Chama-se atenção para o fato de que, em relação as despesas com pessoal, caso seu limite seja ultrapassado, o ente público terá dois quadrimestres para se adequar novamente, tendo que reduzir no mínimo 1/3 já no próximo quadrimestre. Ou seja, já no quadrimestre posterior aquele demonstrado pelo Relatório de Gestão Fiscal que demonstrou excedente. Enquanto a dívida consolidada líquida, caso seu limite seja ultrapassado, ele terá três quadrimestres, reduzindo já no primeiro 25% (BRASIL, 2000).

Também ficou definido pela LRF a necessidade de limitar as concessões de garantias. Estas compreendem compromissos assumidos por entes da Federação ou entidade a ele vinculada de cumprir com a adimplência de obrigação assumida (Felgueiras da Silva, 2015).

Os conceitos mais relevantes para a conclusão do presente trabalho já foram citados. Fica aqui o destaque para a Lei 1.028 de 2000 que poderá ser melhor analisado em trabalhos que busquem um maior aprofundamento do tema. Sabe-se que o referente dispositivo imputa punição ao gestor que descumprir os dispositivos propostos pela LRF.

3 DESCRIÇÃO DO ESTUDO

O objetivo do trabalho referia-se a análise das contas públicas do município do Rio de Janeiro durante o exercício financeiro de 2019. Buscou-se detectar de que maneira os dispositivos propostos na LRF e alguns dos conceitos de Contabilidade Pública relacionados ao tema estavam sendo cumpridos.

Para tal, foi analisada a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019, Lei n 13.707 de 14 de agosto de 2018, onde consta o ponto de partida da pesquisa, tendo em vista que nela se encontram todas as orientações para o orçamento, através dos Anexos de Metas Fiscais e Riscos Fiscais.

Em seguida, foi analisada a Lei Orçamentária Anual de 2019, Lei n 13.707 de 14 de agosto de 2018, onde ficou definido quais valores são estimados de Receita e quais foram fixados de Despesas.

Para avaliar toda execução do orçamento previsto nesses dois dispositivos, foram analisados os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária publicados em até 30 dias depois do fim de cada bimestre durante o ano de 2019.

Somado a isto, a exposição do cumprimento dos limites propostos na LRF foi baseada nos Relatórios de Gestão Fiscal, emitidos em até 30 dias após o encerramento de cada quadrimestre ao longo do ano.

Todos os valores foram sistematizados com a teoria citada acima e algumas novas, quando necessário. Os resultados demonstraram que todos os dispositivos legais que foram objeto de estudo do presente trabalho foram seguidos, conforme será demonstrado a frente.

4 METODOLOGIA

Para conclusão do objetivo proposto foi utilizado como metodologia a pesquisa descritiva e exploratória. Através delas, buscou-se primeiramente levantar os dados que seriam analisados. Para isso, o site da Prefeitura do Rio de Janeiro, em seu portal chamado “Transparência Carioca” foi utilizado como fonte de busca dos arquivos referentes a LDO e a LOA. Além dele, o site da Controladoria Geral do Município (CGM) do Rio de Janeiro também foi utilizado como fonte de busca para os Relatórios de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária. Todos referentes ao ano de 2019.

No momento em que todos os documentos já estavam separados, suas análises foram sendo feitas em conjunto com a teoria que já havia sido levantada no Referencial Teórico e algumas adicionais quando necessário.

Nessa etapa da pesquisa, a parte teórica, principalmente relacionada ao preenchimento dos demonstrativos presentes nos documentos, foi baseada no Manual de Demonstrativos Fiscais publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional em 2018, compreendendo sua 8ª edição.

Este documento afirma que a STN criou grupos técnicos de Padronização de Relatórios e de Procedimentos Contábeis com objetivo principal de aumentar a padronização dos procedimentos no setor público, tanto em relação a parte patrimonial quanto em relação a parte orçamentária. O Manual de Demonstrativos Fiscais é resultado desse movimento.

Sendo assim, ele foi utilizado ao longo de todo estudo exploratório e serviu como diretriz para todas as análises que serão demonstradas a seguir.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O parágrafo 2º do artigo 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que as disposições referentes a esta devem ser seguidas pela União, pelos Estados e Distrito Federal e pelos Municípios. Desta forma, o Município do Rio de Janeiro, foco de análise no presente trabalho, deverá estar de acordo com todas as suas normas. Seu cumprimento será analisado a seguir.

Conforme já citado na sessão anterior, com a publicação da LRF, a LDO expande seu papel para além da orientação na elaboração da LOA, recebendo novas funções fundamentais para a manutenção e acompanhamento do equilíbrio fiscal.

Sendo assim, a LDO tornou-se um elemento de planejamento e controle da execução orçamentária e outros fatores relacionados. Este movimento ocorre através do art. 4º da LRF, através do qual o dispositivo ganhou também referências sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, o controle de custos e avaliação dos programas que serão financiados pelo governo, os critérios para limitar empenho e as formas de fazê-lo e as condições para ocorrer transferência de recursos entre o ente e as entidades públicas ou privadas.

Somado a estas novas funções está a obrigatoriedade da entrega dos Anexos da mesma, sendo estes: Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais.

O Anexo de Metas Fiscais será formado pelas metas anuais para o exercício em questão e os dois seguintes, referentes às receitas e despesas e aos resultados nominal e primário, além do montante da dívida pública. Partindo daí, o AMF da Prefeitura do Rio de Janeiro de 2019 representa as expectativas para 2019, 2020 e 2021 e os resultados reais para o que fora provisionado neste anexo serão apresentados bimestralmente no RREO.

Os Resultados Primário e Nominal serão avaliados bimestralmente no Relatório Resumido de Execução Orçamentária, conforme será demonstrado mais a frente. O anexo da LDO de 2019 apresentou a expectativa de um Resultado Nominal superavitário e um Resultado Primário deficitário (BRASIL, 2018).

É importante destacar a importância da análise desses dois indicadores separadamente, tendo em vista que o mesmo demonstra a capacidade de pagamento das despesas do ente com suas próprias receitas, sem necessidade de endividamento externo.

O Resultado Primário deficitário mostra incapacidade nesse sentido, ficando claro que serão necessárias receitas externas a ele para que todas as suas despesas sejam honradas. Ao entrar os valores referentes as Receitas Financeiras, como as operações de crédito, por exemplo, passam a ser esperado um Resultado, agora Nominal, superavitário.

No Anexo de Metas Fiscais ficará demonstrado também um comparativo entre as metas estabelecidas para o futuro com as metas que haviam sido fixadas nos três exercícios anteriores.

A evolução do Patrimônio Líquido do ente nos três últimos exercícios também é exposta, contendo inclusive a origem e a aplicação dos recursos que foram obtidos com a alienação de ativos.

Sendo assim, no AMF da LDO para o exercício financeiro de 2019 fica demonstrado a evolução do Patrimônio Líquido de 2018, 2017 e 2016 (últimos três exercícios financeiros).

Ocorre, junto a eles, a evidenciação das receitas que o ente optou por renunciar em função de incentivos fiscais ou qualquer outro tipo e, quando ocorrer, sua forma de compensação. Também será demonstrada a margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

O conceito de despesa obrigatória de caráter continuado é visto no artigo 17 da LRF, determinando como tal as despesas correntes que resultem em obrigação de execução por mais de dois exercícios. Em paralelo, o mesmo artigo determina que os atos que a criarem deverão apresentar a origem dos recursos que serão utilizados para o seu custeio e a estimativa de seu impacto financeiro-orçamentário para o exercício em que entrar em vigor e nos dois seguintes, comprovando, inclusive que sua criação não afetará as metas previstas no AMF. Para que não afete tal resultado, deverá ser demonstrada nos períodos seguintes sua compensação, realizada através do aumento permanente ou da redução permanente das receitas e despesas, respectivamente.

O AMF de 2019 demonstra os valores decorrentes de incentivos fiscais, remissão, redução ou isenção de alíquotas, entre outros, para os anos de 2019, 2020 e 2021 referentes a impostos, como IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), o ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) e a taxas, como a Taxa de Inspeção Sanitária.

Já em relação as despesas obrigatórias de caráter continuado, o AMF de 2019 propõe uma margem de expansão de aproximadamente 3 Milhões oriundos basicamente do aumento permanente da Receita (idem).

Além disso, o AMF de 2019 apresenta uma Avaliação das Metas previstas no exercício anterior ao vigente no momento da elaboração da LDO, ou seja, anterior ao ano em que está sendo elaborada a LDO 2019, que seria em 2018. Dessa forma, esta mesma análise será feita ao exercício de 2019 apenas na LDO de 2020, conforme será demonstrado mais a frente.

Mesmo não sendo objeto de estudo do presente trabalho, cabe destacar que também será evidenciado no AMF a avaliação da situação financeira e projeção atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores.

Outro anexo a LDO, o Anexo de Riscos Fiscais, preocupa-se com os passivos contingente e outros fatos que podem vir a afetar os resultados previstos para o exercício.

No Anexo de Riscos Fiscais do Município de 2019 do Rio de Janeiro são encontrados os riscos fiscais capazes de aumentar o endividamento público. No entanto, o documento deixa claro que a maior parte dos passivos contingentes decorre de ações judiciais. Essas ações, quando cíveis, trabalhistas ou fiscais, não compreendem definição de perda definitiva. No entanto, o relatório aponta a importância de serem demonstrados mesmo assim, em função do impacto que ocorreria na administração caso isso ocorresse (BRASIL, 2018).

Junto com os passivos contingenciais são encontradas as providências a serem tomadas quando eles se efetivarem como gasto. O encontrado na LDO descreve a possibilidade de abertura de Créditos Adicionais usando como fonte a Reserva de Contingência. Outra possibilidade seria o cancelamento de dotações de despesas discricionárias. Despesas discricionárias são aquelas que não possuem caráter obrigatório.

Pelo Manual de Demonstrativos Fiscais, as contingências passivas podem ser uma obrigação presente que surgiu em função de eventos passados que não foram reconhecidos contabilmente ou porque não foi possível estimar seu valor ou porque seu dispêndio é improvável. Também podem ser contingências passivas obrigações que serão confirmadas a partir do acontecimento possível de um evento futuro.

Interessante destacar que os riscos que acontecem repetitivamente deverão ser tratados como parte do planejamento anual orçamentário, constando suas ações na LDO e na LOA. O exemplo dado pelo Manual de Demonstrativos Fiscais refere-se aos casos de secas ou inundações ou a dengue. Apesar de ser considerada catástrofe natural a primeira e epidemia a segunda, fora do controle do ente público, possuem, muitas vezes, possibilidade de previsão em função de sua sazonalidade já conhecida. As despesas decorrentes das ações para reduzir seus efeitos negativos, então, não devem constar no Anexo de Riscos Fiscais.

A Lei Orçamentária Anual de 2019 trouxe, desta forma, a estimativa de Receita anual de R\$ 66.863.618.940 para os Orçamentos Fiscais e da Seguridade Social e a fixação de Despesas no mesmo valor; tendo em vista o princípio orçamentário do equilíbrio. Estes valores serão utilizados como base para as análises que serão realizadas a seguir.

Conforme supracitado, o art. 165, parágrafo 3º da nossa Constituição institui a obrigatoriedade da apresentação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária de forma bimestral em até 30 dias do fim dos mesmos.

No RREO serão apresentados:

- Balanço Orçamentário;
- Demonstrativo de Execução das Despesas por Função e Sub função;
- Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
- Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores;
- Demonstrativo do Resultado Nominal;
- Demonstrativo de Resultado Primário;
- Demonstrativo de Restos a Pagar por Poder e Órgão;
- Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE);
- Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde;
- Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas;
- Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital (Apenas no último bimestre);
- Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos (Apenas no último bimestre);

O Balanço Orçamentário expõe as Receitas Previstas e sua Previsão atualizada, seguida pela realização no bimestre e o que fica para o próximo. Já em relação as despesas, expõe sua dotação inicial, seus créditos adicionais, caso tenham acontecido e, na relação do primeiro contra o segundo, a dotação atualizada. Além disso, demonstrará também as despesas empenhadas, fixadas e as inscritas em Restos a Pagar Não Processados no final de cada bimestre.

Diversas análises se tornam possíveis a partir do RREO. A primeira delas se relaciona com a Previsão Inicial das Receitas e a Dotação Inicial das despesas, demonstrando a existência de um orçamento aprovado em equilíbrio, nos parâmetros da legislação vigente. Além disso, uma visão para a Previsão e Dotação Atualizada também se faz necessário, constatando possível a abertura de créditos adicionais.

Na coluna de créditos adicionais, responsável pela atualização, os valores podem aparecer positivos ou negativos, que representaria respectivamente as dotações adicionais e os valores correspondentes à anulação ou cancelamento de dotações inicialmente previstas pelo Poder Executivo.

Em relação às Receitas, a comparação entre a coluna Previsão Atualizada e Receita Realizada revelam se houve excesso ou insuficiência na arrecadação, dependendo de qual dos dois será o maior. Havendo um volume maior de Receita Realizada em comparação com as Receitas Previstas, haverá um excesso de arrecadação. Já se o caso for o contrário, ou seja, ocorrer uma arrecadação inferior àquela que estava prevista, haverá uma insuficiência de arrecadação. O relatório do Rio de Janeiro revelou que houve uma arrecadação no valor de R\$ 1.249.266.000 ao longo do ano de 2019.

Já em relação às despesas, a comparação das Despesas Empenhadas com as Despesas Fixadas demonstra se houve economia ou excesso na realização de despesas, esta última só é possível com a abertura de créditos adicionais autorizados pelo Poder Legislativo. Neste caso, o relatório do Rio de Janeiro revelou que houve economia orçamentária no valor de R\$ 1.108.632,41 ao longo do ano de 2019.

A análise do Resultado Orçamentário é obtida pela comparação entre as Despesas Empenhadas e as Receitas Realizadas. Na situação em que a despesa for maior do que a receita, haverá o chamado Déficit Orçamentário. Em contrapartida, havendo mais receita do que despesa se tem um Superávit Orçamentário.

Calculando, desta forma, o resultado orçamentário do ano de 2019, teríamos a seguinte situação:

Tabela 3 – Resultado Orçamentário de 2019

Resultado Orçamentário 2019 - Município do Rio de Janeiro				
	Previsão	Realização	%	Insuficiência de Arrecadação
Receitas	R\$ 28.124.831.000	R\$ 26.489.388.000	88%	R\$ 1.635.443.000
	Fixação	Empenho		Economia Orçamentária
Despesas	R\$ 27.460.415.000,00	R\$ 26.233.983.000,59	90%	R\$ 1.266.432.000,00
Resultado Orçamentário		R\$ 664.416.000,00		

Fonte: Elaboração própria com base Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

Conforme citado anteriormente, a LDO de 2019, em seu Anexo de Metas Fiscais, traz um demonstrativo de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais relativas ao ano anterior daquele em que ela está sendo publicada. A análise de 2019, presente na mesma, deixa claro

que o baixo desempenho na arrecadação pode ser explicado pela queda na entrada de recursos decorrentes de operações de créditos e transferências de capital.

Tabela 4 – Avaliação de Metas de 2019

Avaliação das Metas de 2019			
	Prevista	Realizada	
Receita Corrente	R\$ 28.697.895.817,00	R\$ 27.696.829.916,00	96%
Receita de Capital	R\$ 4.475.521.906,00	R\$ 2.275.650.265,06	51%

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

Conforme comprova a tabela acima, apenas 51% das Receitas de Capital previstas em 2019 foram realizadas. Em relação às Receitas Correntes essa porcentagem sobe para 96%.

Apesar da arrecadação geral das Receitas ter sido inferior a meta prevista, a LDO de 2020 coloca em destaque o aumento da arrecadação das Receitas Tributárias de 2018 para 2019, com destaques para os aumentos de arrecadação de ISS e IPTU, onde ambos apresentaram um montante superior em 11,4% e 8,5%, respectivamente, em relação ao ano anterior. Já o ITBI, apresentou uma redução de arrecadação, 6,3% inferior em relação ao exercício anterior.

É interessante ressaltar que economia orçamentária, apesar de possuir um efeito positivo para o cálculo da execução orçamentária, conforme mostrado acima, não necessariamente representa um aspecto positivo para a população. Isso porque, se no início do ano, foi fixado um valor para ser gasto no sentido de oferecer e garantir o bem estar social e este valor não foi inteiramente utilizado, existe a possibilidade de que alguma área não foi atendida.

Este fator, ao ser detectado no Balanço Orçamentário, poderá servir de fonte para investigações mais profundas. Um caminho para iniciar tal análise seria o Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, onde fica demonstrado quanto foi fixado, empenhado e liquidado para cada função do governo. Dessa forma, poderiam ser detectadas as funções que possuíram a maior variação e as fontes da economia orçamentária.

Em relação aos Restos a Pagar, eles ficarão demonstrados no Balanço Orçamentário, depois também serão segregados por função e subfunção do governo no demonstrativo supracitado. Em seguida, aparecerão em específico denominado Demonstrativo de Restos a Pagar por Poder e Órgão. Ou seja, separadamente demonstra Restos a Pagar para o Poder Executivo, envolvendo sua Administração Direta e Administração Indireta e para o Poder Legislativo, que no caso seria a Câmara do Município do Rio de Janeiro e, enquadrado aqui, também estaria o Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro.

Conforme visto anteriormente no presente trabalho, existem quatro etapas de execução das despesas: fixação, empenho, liquidação e pagamento. As despesas são fixadas na LOA e empenhadas ao longo do exercício financeiro. Aquelas que são empenhadas seguem para a fase da liquidação e posteriormente para a fase do pagamento. Dessa forma, despesas empenhadas e não liquidadas são consideradas no final do exercício financeiro Restos a Pagar Não Processados. Despesas liquidadas e não pagas são consideradas Restos a Pagar Processados.

O Balanço Orçamentário demonstrou que das R\$ 28.029.037.000 despesas empenhadas no exercício financeiro de 2019, R\$ 27.788.773.085,44 foram liquidadas, restando R\$ 240.963.005,15 de despesas empenhadas não liquidadas e que foram inscritas em Restos a Pagar Não Processados no final do exercício financeiro de 2019

Os Restos a Pagar compreendem as despesas empenhadas que não foram pagas ou canceladas até o encerramento do exercício financeiro; matematicamente, compreende a soma dos Restos a Pagar Não Processados e Processados. O Demonstrativo de Restos a Pagar por Poder e Órgão demonstra os valores inscritos, pagos e a pagar no ano de 2019.

Tabela 5 – Demonstrativos de Restos a Pagar

Restos a Pagar Processados				
Inscrição		Pagamento	Cancelamento	Saldo
Em Exercícios Anteriores	Em 31/12/2018			
R\$ 27.949.025,76	R\$ 1.297.747.935,14	R\$ 1.287.639.741,09	R\$ 14.703.221,95	R\$ 23.353.997,86
Restos a Pagar Não Processados				
Inscrição		Pagamento	Cancelamento	Saldo
Em Exercícios Anteriores	Em 31/12/2018			
R\$ 64.875.765,72	R\$ 743.685.481,47	R\$ 555.760.677,51	R\$ 209.697.817,17	R\$ 43.102.752,51

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

Para apuração de tais saldos as despesas intra-orçamentárias também foram levadas em consideração, diferente do que vinha acontecendo nos outros demonstrativos.

A distinção entre os dois grupos refere-se ao fato de as despesas intra-orçamentárias fazerem parte de dois orçamentos ao mesmo tempo de órgãos ou entidades do mesmo ente federativo

Em relação aos Restos a Pagar Processados, os saldos dos Restos a Pagar não Processados já existentes e que, durante o exercício de 2018, foram liquidados, mas ainda não pagos, integram a coluna “Inscrição em Exercícios Anteriores”. Já os saldos que foram

inscritos em Restos a Pagar Processados em 31 de dezembro de 2018 integram a coluna “Inscritos em 31/12/2018”.

Os valores demonstrados na coluna dos pagamentos compreendem o que foi pago dos valores inscritos em Restos a Pagar Processados no exercício de 2019, seguido pelos valores que foram cancelados também dentro deste período. Sendo assim, o saldo final representa o quanto restou de Restos a Pagar Processados, ou seja, despesas liquidadas e não pagas, no final do exercício de 2019 referentes a períodos anteriores.

Já em relação aos Restos a Pagar Não Processados, ocuparão a coluna de Inscrição em Exercícios Anteriores aqueles saldos que foram executados em exercícios passados, mas ainda não foram liquidados e a coluna de “Inscritos em 31/12/2018, compreende aqueles que foram inscritos em 31 de Dezembro de 2018. Ou seja, os valores que foram empenhados ao longo de 2018 e, ainda dentro do mesmo período, não foram liquidados.

O saldo representa a soma desses dois, tirando os valores que foram pagos e cancelados ao longo do exercício de 2019. Com isso, tem-se o saldo final de Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar Não Processados referentes a períodos anteriores ao exercício de 2019.

Dois demonstrativos são fundamentais para verificar algumas determinações presentes na nossa Constituição Federal, são eles: Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde.

O artigo 212 da carta magna determina que Municípios destinem no mínimo 25% de suas receitas oriundas de impostos, incluindo as transferências recebidas de outros entes, na manutenção e no desenvolvimento do ensino.

Sabe-se que os Municípios possuem competência para instituir três espécies de impostos: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Impostos sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITBI). Fora estes, também serão considerados Receitas Tributárias do Município, o Imposto de Renda oriundo de retenções na fonte feito por este ente e o Imposto sobre Território Rural daqueles Municípios que, seguindo o proposto no artigo 153, parágrafo 4 e inciso III da CFRB, optarem por fiscalizar sua arrecadação e tornar-se beneficiário de seu recolhimento.

É importante destacar que nas linhas onde constarão os valores da Receita desses tributos também estarão incluídos valores referentes à multa, juros e outras obrigações, além das receitas dos impostos já inscritos em dívida ativa e seus encargos. Tudo isto deduzido de restituições ou descontos, quando existir.

As transferências constitucionais também entram no cálculo, como citado acima, por isso, temos, no caso dos municípios, as cotas referentes ao Fundo de Participação dos Municípios e de transferência dos impostos arrecadados pelos Estados ou pela União, como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor) e ITR (Imposto sobre Território Rural), por exemplo. No caso do ITR, este valor só entra como transferência quando o município opta por não o fiscalizar. Pode-se perceber que o Município do Rio de Janeiro não fez esta opção, tendo em vista que recebe valores referentes ao ITR apenas como transferência e não como receita tributária própria.

O Município do Rio de Janeiro arrecadou R\$ 12.810.453.340,00 somando suas Receitas Tributárias e as transferências, conforme exposto no quadro abaixo. Seguindo o dispositivo constitucional, o ente seria obrigado a destinar pelo menos R\$ 3.171.639,115,59 para manutenção e desenvolvimento do ensino. Foi destinado, no entanto, R\$ 3.225.502.331,10, o que representa 25,42% da base apurada.

Tabela 7 – Demonstrativo de Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - Limites				
	Receita	Limite apurado (25%)	Valor Aplicado	%
R\$	12.686.556.462,34	R\$ 3.171.639.115,59	R\$ 3.225.502.331,10	25,42%

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos profissionais da Educação (FUNDEB) refere-se a principal fonte de recursos da educação. O FUNDEB é formado por recursos de impostos e transferências de Estados e Municípios, complementando, quando necessário, por um aporte da União.

A determinação dos instrumentos normativos é de que seja destinado 20% da arrecadação de impostos e transferências constitucionais para a formação deste fundo e que, de todo o valor recebido, no mínimo, 60% deverão ser destinados ao pagamento dos profissionais do magistério e o restante será usado para manutenção e desenvolvimento do ensino. (LDB,2016)

Este fato também é investigado e exposto neste demonstrativo, onde foi exposto que o município do Rio de Janeiro utilizou mais do que o determinado pela lei, como podemos ver no Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do 6º bimestre de 2019. Nele, vê-se que foram utilizados 73,45% dos recursos da FUNDEB para pagamento com magistério.

Em relação as despesas com ações e serviços públicos de saúde, o parágrafo 2º do artigo 198 da CFRB determina que, anualmente, os entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – deverão aplicar uma parcela mínima de recursos públicos com esta categoria de despesa. O artigo 77 do ADCT ficou responsável por estabelecer os limites mínimos que constituirão esta parcela, determinando que os Municípios destinem pelo menos 15% do seu produto de arrecadação de impostos e transferências constitucionais obrigatórias para financiar ações e serviços públicos de saúde.

A LRF determina que, caso este limite mínimo não seja obedecido, o ente federado em questão ficará impedido de receber transferências voluntárias. (artigo 25, § 1º, inciso IV, alínea b, da LRF)

No Município do Rio de Janeiro o ano de 2019 foi marcado pelos seguintes valores:

Tabela 8 – Demonstrativo de Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde

Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde - Limites				
	Receita	Limite apurado (15%)	Valor Aplicado	%
R\$	12.675.029.610,56	R\$ 1.901.254.441,58	R\$ 2.637.564.074,43	20,81%

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

Partindo do exposto acima, pode-se dizer que o ente cumpriu a determinação constitucional, destinando inclusive um percentual superior ao por ela definido.

Dando continuidade à análise, conforme supracitado, o RREO fará um acompanhamento bimestral das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Sendo assim, as metas de resultados Primário e Nominal serão verificadas pelos Demonstrativos do Resultado Primário e do Resultado Nominal.

De acordo com a STN, a apuração do Resultado Primário permite a avaliação da capacidade do governo de gerar receitas em quantidade suficiente para cobrir suas despesas usuais. Sendo assim, para calculá-lo deverá ser feita a diferença entre as receitas primárias e as despesas primárias.

A denominação das Receitas ou Despesas Primárias refere-se as consideradas não financeiras, ou seja, não são considerados os valores recebidos decorrentes do endividamento público ou da diminuição do Ativo Imobilizado. A Receita Primária será obtida pela diferença entre o total das Receitas com as Receitas Financeiras. Já a Despesa Primária será obtida pela diferença entre o total das Despesas com as Despesas Financeiras. O Resultado poderá ser um Superávit Primário ou Déficit Primário, dependendo do que estiver em um volume maior na comparação entre as Receita Primárias ou as Despesas Primárias.

São exemplos de despesas financeiras a amortização de dívidas, a concessão de empréstimos e os juros passivos; e são exemplos de receitas financeiras a alienação de ativos, as operações de crédito e os juros ativos.

Carvalho (2014) chama atenção para a distinção entre os conceitos de Receita de Capital e Receita Financeira, tendo em vista que estes não representam o mesmo grupo de contas, a exemplo dos juros de aplicações financeiras que são classificados como Receita corrente e também Receita Financeira.

Para cálculo do Resultado Primário serão incluídas as Receitas e Despesas Intra-orçamentárias e as que não são assim consideradas.

A apuração do Resultado Nominal será alcançada pelo somatório do Resultado Primário com os Juros Nominais, que correspondem ao recebimento de juros (Receita) deduzidos dos juros apropriados em função das operações de crédito realizadas (Despesa). A comparação entre Resultado Primário e esta Conta de Juros Nominais fornecerá o Resultado Nominal, que poderá ser Superávit ou Déficit Nominal.

A STN define que o Resultado Nominal tem a função de analisar o desenvolvimento da Dívida Consolidada. O conceito de Dívida Consolidada, também denominada Fundada, é vista no artigo 29 da LRF. Onde fica definido que serão consideradas partes delas as obrigações financeiras com prazo inferior a 12 meses e aquelas que, mesmo tendo um prazo inferior a 12 meses, constem do orçamento anual.

Partindo dessas premissas, a análise do Resultado Nominal da Prefeitura do Rio de Janeiro é demonstrada no quadro a seguir:

Tabela 9 – Demonstrativo de Resultado Primário

Resultado Primário	
	Realização
Receitas Primárias Correntes (I)	R\$ 60.913.310.356
Receitas de Capital	R\$ 2.275.650.265,06
(-) Operações de Crédito	R\$ 1.635.755.066,03
(-) Amortização de Empréstimos	R\$ 80.372.659,96
(-) Alienação de Bens	R\$ 224.740.381,23
(=) Receitas Primárias de Capital (II)	R\$ 334.782.157,84
Receitas Primárias (III) = (I+II)	R\$ 21.346.746.561,57
Despesas Primárias Correntes (IV)	R\$ 58.546.300.642

Despesas de Capital	R\$ 54.266.628.249,28	
(-) Inversões Financeiras	R\$ 16.847.969,97	
(-) Amortização da dívida	R\$ 378.592.794,85	
(=) Despesas Primárias de Capital (V)	R\$ 3.871.187.484,46	
(+) Reserva de Contingência (VI)		
Despesas Primárias (VII) = (IV+V+VI)	R\$ 23.494.705.904,85	
		Meta Estabelecida LDO
Resultado Primário (VII) = (III-VII)	(R\$ 2.367.009.714,)	(R\$ 2.564.884.449,00)

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

Pode-se notar que o total do Resultado Primário corresponde diferença entre as Receitas Primárias e as Despesas Primárias. Cabe ressaltar que, apesar de não demonstrado na tabela, as Receitas Primárias Correntes são as Receitas Correntes deduzidas das Receitas decorrentes de Aplicações Financeiras, oriundas de Receitas Patrimoniais. Da mesma maneira, as Despesas Primárias Correntes são as Despesas Correntes deduzidas dos juros e encargos da dívida. O Resultado esperado já era deficitário em R\$ 2.564.884.449,00 e, no entanto, o déficit do resultado primário foi menor, no valor de R\$ 2.367.009.174,28. O Resultado alcançado não atingiu todo o déficit primário que estava previsto, apenas 83,74% dele, conforme o Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

A evolução da Dívida Fiscal Líquida compreende o principal objeto de análise do Resultado Nominal, desta forma, o Resultado Nominal de um período será obtido através da diferença entre o período anterior e o atual. Sendo assim, a análise nos RREO a cada bimestre é feita comparando a evolução do bimestre referente ao relatório e do anterior. No entanto, no final do exercício financeiro, para o cálculo é comparado o acúmulo do ano com o valor do anterior.

A tabela demonstra a evolução desta Dívida Fiscal Líquida. Vale acrescentar que este valor é obtido através da dedução da Dívida Consolidada Líquida com Receitas de Privatizações e Passivos reconhecidos. Sabe-se também que a Dívida Consolidada Líquida compreende a Dívida Consolidada menos a disponibilidade de caixa bruta e os demais haveres financeiros.

Dessa forma, pode-se notar que, nos dois primeiros bimestres, houve uma redução da dívida fiscal líquida, seguido de um aumento, em graus variados, nos próximos. No encerramento do exercício financeiro, o resultado foi um aumento de 19,78% deste indicativo.

O aumento da Dívida Consolidada é justificado pela LDO de 2020 pelo recebimento de novos financiamentos de instituições como a Caixa Econômica Federal e o BNDES (Banco

Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social) e pelas correções de saldos em função de indexadores, como o aumento do dólar, por exemplo.

O atendimento dos dispositivos legais referentes aos limites da Dívida Consolidada Líquida será acompanhado a cada quadrimestre no Relatório de Gestão Fiscal, conforme será demonstrado mais a frente.

O Demonstrativo das Parcerias Público-Privada certifica o cumprimento do artigo 28 da Lei 11.079 de 2004, que determina que:

A União não poderá conceder garantia ou realizar transferência voluntária aos Estados, Distrito Federal e Municípios se a soma das despesas de caráter continuado derivadas do conjunto das parcerias já contratadas por esses entes tiver excedido, no ano anterior, a 5% (cinco por cento) da receita corrente líquida do exercício ou se as despesas anuais dos contratos vigentes nos 10 (dez) anos subsequentes excederem a 5% (cinco por cento) da receita corrente líquida projetada para os respectivos exercícios (BRASIL, 2004).

De acordo com a STN, apenas os entes que realizam parcerias público-privadas são obrigados a publicarem este demonstrativo dentro do RREO. Sendo assim, o Município do Rio de Janeiro, no exercício de 2019, contabilizou R\$ 155.677.484,87 de despesas de caráter continuado decorrentes de parcerias. Conforme exposto a seguir:

Tabela 11 – Demonstrativo de Despesas de Parceria Público-Privada

Despesas de Parceria Público-Privada	
	Em 31/12/2019
Receita Corrente Líquida	R\$ 18.567.614.835,52
Limite (5%)	R\$ 928.380.741,78
Despesas de Parceria Público-Privada	R\$ 155.677.484,87
% Atual	0,84%

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

A evidência acima compara o valor das despesas decorrentes das Parcerias Público-Privada com o valor da Receita Corrente Líquida. Fica claro a porcentagem de 0,84% de uma em relação à outra e, conseqüentemente, a obediência ao limite de 5% imposto pela Lei 11.079 de 2004.

Por fim, cabe analisar o Demonstrativo de Receitas de Operações de Créditos e Despesas de Capital, seguido do Demonstrativo de Receitas de Alienações de Ativos e Aplicações de Recursos.

O Demonstrativo de Receitas de Operações de Créditos e Despesas de Capital visa acompanhar o cumprimento da Regra de Ouro por parte do ente federado. Conforme citado acima, esta vedação constitucional está presente no artigo 167, inciso III da CRFB e determina que é proibida a realização de operação de crédito em montante superior ao montante das despesas de capital. A exceção refere-se aquelas com finalidade precisa decorrentes da abertura de créditos suplementares ou especiais, que forem aprovadas por maioria absoluta do Poder Legislativo.

Sendo assim, o RREO do sexto bimestre de 2019 do Município do Rio de Janeiro comprovou que houve o cumprimento da Regra de Ouro, tendo em vista os valores a seguir:

Tabela 12 – Demonstrativo de Receitas de Operações de Créditos e Despesas de Capital

Receita com Operação de Crédito	Despesas de Capital
R\$ 122.545.588	R\$ 9.262.498.266

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

É importante destacar que o montante das Operações de Crédito também será analisado trimestralmente, através dos Relatórios de Gestão Fiscal. No entanto, lá serão considerados todos os ingressos nos cofres públicos decorrentes de operações de crédito; diferente deste caso, onde são considerados apenas os valores referentes às receitas orçamentárias. Por este motivo, é possível que seus valores sejam diferentes.

A análise do Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos trouxe os seguintes valores:

A proibição mostrada acima permite que o Patrimônio Público seja preservado, tendo em vista que impede que os recursos obtidos com a venda de bens sejam consumido por despesas correntes, evitando o empobrecimento do Estado.

Desta forma, encerra-se a análise do RREO, partindo para o Relatório de Gestão Fiscal. O ponto inicial será a Receita Corrente Líquida que está muito relacionado com os dois relatórios; tendo em vista que o seu cálculo é realizado no primeiro e é utilizado como parâmetro no segundo, conforme será visto a seguir.

A Receita Corrente Líquida servirá de parâmetro para o cálculo de alguns dos limites impostos pela LRF. São eles: limite com pessoal, limite da Dívida consolidada e limite de operações de crédito. Todos serão acompanhados a cada trimestre através do Relatório de Gestão Fiscal.

Seu cálculo é realizado a partir da soma das receitas correntes (tributária, contribuições, patrimonial, industrial, agropecuária, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes) deduzidas das transferências constitucionais da União para os Estados e Município, no caso do cálculo da RCL da União, das transferências dos Estados para os Municípios, no caso do cálculo da RCL dos Estados e, em todos, os valores destinados a contribuição dos servidores ao seus sistemas de previdência e assistência social e aqueles decorrentes de receitas de compensação financeira. Leva-se em consideração o apurado no mês em referência e nos onze meses anteriores.

As deduções correspondentes ao cálculo da RCL do Município do Rio de Janeiro se dividem em três contas: as Contribuições Para o Plano de Previdência do Servidor, a Compensação Financeira entre Regimes de Previdência e a Dedução de Receita para Formação do FUNDEB (O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação).

A tabela a seguir representa um resumo dos valores calculados a cada bimestre e demonstrados no RREO:

Tabela 14 – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida

	Receitas Correntes (I)	Deduções (II)	RCL (I-II)
1º bimestre	R\$ 9.342.368.561,60	R\$ 1.066.200.966,26	R\$ 18.276.167.595,34
2º bimestre	R\$ 9.464.992.922,21	R\$ 1.080.063.616,95	R\$ 18.384.929.305,26
3º bimestre	R\$ 19.191.283.614,17	R\$ 1.086.208.138,79	R\$ 18.105.075.475,38
4º bimestre	R\$ 18.931.471.618,89	R\$ 1.112.554.395,79	R\$ 17.818.917.223,10
5º bimestre	R\$ 19.257.397.072,10	R\$ 1.128.797.255,50	R\$ 18.128.599.816,60
6º bimestre	R\$ 19.707.443.316,31	R\$ 1.139.828.480,79	R\$ 18.567.614.835,52

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

Conforme supracitado, os Relatórios de Gestão Fiscal serão apresentados quadrimestralmente e acompanharão alguns dos limites propostos pela LRF. Neles, serão apresentados:

- Demonstrativo de Despesa com Pessoal;
- Demonstrativo de Dívida Consolidada Líquida;
- Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores;
- Demonstrativo das Operações de Crédito;
- Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa (apenas no último quadrimestre);
- Demonstrativo de Restos a Pagar (apenas no último quadrimestre);

Em todos os demonstrativos as despesas intra-orçamentárias serão demonstradas em conjunto com as outras. Além disso, de acordo com a STN, caso algum desses limites não seja obedecido, o RGF também deverá trazer informações a respeito das medidas corretivas adotadas.

O primeiro deles que será analisado é o Demonstrativo da Despesa com Pessoal.

Para o cálculo do montante total gasto com Despesa de Pessoal serão considerados, ao longo do exercício financeiro, apenas as despesas liquidadas como despesas executadas. No encerramento do mesmo, as despesas não liquidadas (inscritas em Restos a Pagar Não Processados) serão também consideradas como executadas.

Dessa forma, os quadrimestres apresentam as seguintes características:

Tabela 15 – Demonstrativo de Despesas com Pessoal

	Despesa Bruta com Pessoal	Deduções	Despesa Líquida com Pessoal
1º quadrimestre	R\$ 10.386.904.363,40	R\$ 2.853.704.752,45	R\$ 7.533.199.610,95
2º quadrimestre	R\$ 10.922.475.190,74	R\$ 3.003.609.652,83	R\$ 7.918.865.537,91
3º quadrimestre	R\$ 11.410.685.183,32	R\$ 3.191.727.800,26	R\$ 8.218.957.383,06

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

As deduções compreendem os valores decorrentes de: indenização por demissão, incentivos à demissão voluntária, decisão judicial de período anterior ao da apuração, inativos e pensionistas com recursos vinculados e despesas de exercícios anteriores ao da apuração. Todas estas estão de acordo com o parágrafo 1º do artigo 19 da LRF.

Os Municípios não poderão ter sua despesa total com pessoal superior a 60% da RCL, sendo este percentual repartido entre seus Poderes ou órgão da seguinte maneira: 54% para o Executivo e 6% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro.

Tabela 16 – Limites de Despesas com Pessoal

	1º quadrimestre	2º quadrimestre	3º quadrimestre
RCL	R\$ 18,384,929,305.26	R\$ 17,818,917,223.10	R\$ 18,567,614,835.52
Limite obrigatório (54%)	R\$ 9,927,861,824.84	R\$ 9,622,215,300.47	R\$ 10,026,512,011.18
Limite Prudencial (95% do limite)	R\$ 9,431,468,733.60	R\$ 9,141,104,535.45	R\$ 9,525,186,410.62
Limite de Alerta (90% do limite)	R\$ 8,935,075,642.36	R\$ 8,659,993,770.43	R\$ 9,023,860,810.06

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

Como o RGF é divulgado separadamente por cada titular do órgão ou Poder, estaremos considerando para análise apenas o Poder Executivo do Município do Rio de Janeiro e conseqüentemente, seu limite máximo será de 54% da RCL, conforme fica demonstrado no próprio relatório e na tabela acima. Sendo assim, podemos afirmar que em nenhum dos trimestres foi alcançado os limites obrigatórios, prudencial ou de alerta.

Caso esses limites tenham sido alcançados, a LRF impõe algumas medidas a serem tomadas, como já foi citado acima. Pelo artigo 23 da lei complementar, por exemplo, fica definido que, uma vez atingido os limites impostos pelo artigo 22, o órgão ou poder deverá reconduzir os montantes para dentro deles em até dois quadrimestres, sendo, no mínimo um terço desta redução já no primeiro.

No entanto, o parágrafo 3 do artigo 23 determina que, caso esta recondução não seja bem sucedida, o ente, até que consiga, sofrerá algumas sanções, entre elas a impossibilidade de receber transferências voluntárias e a contratação de operações de crédito. Com exceção as operações de crédito cujo objetivo é o refinanciamento da dívida mobiliária e a diminuição da despesa com pessoal.

Além disso, ao ultrapassar o limite prudencial, de 95%, o órgão ou poder já ficam impedidos de realizar algumas ações, como, por exemplo, a criação de cargos, emprego ou função, a realização de concursos públicos para provimento de cargos públicos e a admissão ou contratação de pessoal de maneira geral. A exceção para este último refere-se à contratação para cargos na área de saúde, segurança e educação para substituir servidores que tenham se aposentado ou falecido.

O Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, de acordo com a STN, faz parte apenas do RGF do Poder Executivo, contendo todos os poderes do ente federado. Nele será demonstrado a Dívida Consolidada total deduzida da disponibilidade de caixa e dos demais haveres financeiros – deduzidos do saldo dos Restos a Pagar Processados – para que seja alcançado o valor da Dívida Consolidada Líquida, que será utilizado para cálculo dos limites.

Este demonstrativo representa a evolução da Dívida Consolidada desde o exercício anterior e em cada um dos quadrimestres. Os valores referentes ao Município do Rio de Janeiro são demonstrados a seguir:

Tabela 17 – Demonstrativo de Dívida Consolidada Líquida

	Dívida Consolidada	Deduções	Dívida Consolidada Líquida
1º quadrimestre	R\$ 11,970,769,964.09	R\$ 5,762,958,472.08	R\$ 6,207,811,492.01
2º quadrimestre	R\$ 12,479,586,076.39	R\$ 5,908,290,094.00	R\$ 6,571,295,982.39
3º quadrimestre	R\$ 13,814,743,967.27	R\$ 3,099,088,113.27	R\$ 10,715,655,854.00

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

Os limites da Dívida Pública ficaram estabelecidos, por determinação da LRF, em Resolução do Senado Federal, compreendendo a relação de 1,2 da Receita Corrente Líquida para Municípios. Caso fique comprovado que esses limites foram ultrapassados, de acordo com o artigo 31 da LRF, o ente deverá reconduzir o montante até ele no prazo de três quadrimestres seguintes, sendo que, no primeiro deles, esse valor já deverá ter sido reduzido em 25%.

Lembrando que o mesmo artigo determina que, enquanto este limite não for reestabelecido, o ente ficará obrigado a limitar empenho para obter o resultado primário necessário para alcançá-lo e não poderá realizar operações de crédito, inclusive por antecipação de receita orçamentária. A exceção para o último, refere-se aos valores referentes ao refinanciamento do principal da dívida mobiliária.

Em relação aos limites tem-se:

Tabela 18 – Limites de Dívida Consolidada Líquida

	1º quadrimestre	2º quadrimestre	3º quadrimestre
Dívida Consolidada Líquida	R\$ 6,207,811,492.01	R\$ 6,571,295,982.39	R\$ 10,715,655,854.00
% da DCL sobre a RCL	33.77%	36.88%	57.71%
Limite obrigatório (120%)	R\$ 22,061,915,166.31	R\$ 21,382,700,667.72	R\$ 22,281,137,802.62
Limite de Alerta (90% do limite)	R\$ 19,855,723,649.68	R\$ 19,244,430,600.95	R\$ 20,053,024,022.36

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

A verificação acima constata que em nenhum dos quadrimestres houve montante de dívida consolidada líquida suficiente para ultrapassar os limites impostos. Sendo assim, não houve necessidade de utilizar o disposto no artigo 31 da LRF.

Em relação ao Demonstrativo das Operações de Crédito, assim como o Demonstrativo da Dívida Consolidada, faz parte apenas do RGF do Poder Executivo. Sendo assim, o RGF do Poder Legislativo do Município do Rio de Janeiro, não conterà este demonstrativo.

Nele serão encontrados os valores de operações de crédito realizados independente do ingresso de receitas nos cofres públicos terem ocorrido em decorrência de receitas orçamentárias ou não.

Conforme supracitado, aqui entram todas elas, diferente do Demonstrativo das Receita de Operações de Créditos e Despesas de Capital do RREO, onde só entram as receitas orçamentárias.

O demonstrativo objetiva avaliar o cumprimento do limite para contratação de operações de crédito dentro do exercício financeiro proposto pela LRF. Estarão sujeitas a ele as operações de crédito mobiliárias e contratuais, internas e externas.

As operações de crédito mobiliárias referem-se as decorrentes da emissão de títulos públicos. Já as contratuais são decorrentes de contratos. Ambas podem ser internas ou externas e estarão sujeitas a limites para que possam ser realizadas suas contratações.

Os limites citados acima foram demonstrados na tabela abaixo:

Tabela 20 – Limites para contratação de Operações de Créditos

Limites para Contratação de Operações de Créditos	
RCL	R\$ 18.567.614.835,52
Limite para Operações de Crédito (16%)	R\$ 2.970.818.373,68
Limite de Alerta (90%)	R\$ 2.673.736.536,31
Operações de Crédito Sujeitas ao Limite	R\$ 1.383.435.066,03
% Atual	7,45%
Operações de Crédito por ARO	R\$ -
Limite para Operações de Crédito por ARO (7%)	R\$ 1.299.733.038,49

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

O exame dos dados acima aponta para o fato de que o limite imposto pelo Senado Federal não foi ultrapassado. Não tendo sido atingido, inclusive, o limite de alerta proposto pela LRF. Junto, detectamos que, como não foi aberto crédito por antecipação de receita, o limite imposto pelo Senado para este tipo também não foi descumprido.

Pode-se concluir que o Município do Rio de Janeiro ainda poderia realizar uma operação de crédito no valor de R\$ 1.587.383.307,65 até que alcançasse o valor não máximo permitido.

Em relação ao Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores, sua análise não oferece muito conteúdo, tendo em vista que não foram oferecidas garantia nem contragarantias pelo município do Rio de Janeiro ao longo do exercício de 2019. Cabe complementar, no entanto, que eles também serão apresentados apenas pelo Poder Executivo de cada ente federado.

Novamente, a Resolução nº 43 do Senado Federal foi responsável por oferecer limites para concessão de garantia. Através dela, então, fica definido que os Municípios não poderão ultrapassar o montante de 22% da Receita Corrente Líquida para o somatório desses valores.

No entanto, esse limite poderá ser aumentado para 32%. Para isso o ente federado, como garantidor, deve estar cumprindo os limites de despesa de pessoal e de dívida

consolidada líquida, entre outros requisitos. Além disso, o ente federado não deve ter sido chamado para honrar garantias anteriormente prestadas em um período de, pelo menos, 24 meses anteriores ao mês de referência.

Os limites do município do Rio de Janeiro foram calculados da seguinte forma:

Tabela 21 – Limites para Concessão de Garantias

Limites para Concessão de Garantias	
RCL	R\$ 18.567.614.835,52
Limite para Conceder Garantias (22%)	R\$ 4.084.875.263,81
Limite de Alerta (90%)	R\$ 3.676.387.737,43
Garantias Concedidas no Exercício de 2014	R\$ -
% Atual	0,00%

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

Apesar de não haver valor para ser comparado, cabe a exposição dos limites aos quais o ente estaria sujeito.

Para finalizar a análise, no último quadrimestre de cada ano, também será obrigatório a publicação do Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar dentro do RGF.

O artigo 42 da LRF veda:

...ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. (BRASIL,2000)

Sendo assim, este relatório tem como objetivo analisar a capacidade do ente ou do órgão de cumprir com as obrigações contraídas tendo em vista sua disponibilidade de caixa.

De acordo com a STN, a regra é que as despesas sejam executadas e pagas dentro do exercício financeiro, o que obedeceria ao Princípio Orçamentário da Anualidade. No entanto, há exceção para que algumas dessas obrigações sejam deixadas para o exercício seguinte. Para tal, é necessário que seja comprovada disponibilidade de caixa.

Sendo assim, o artigo 42 deixa claro que para que seja contraída uma obrigação nos dois últimos quadrimestres do último mandato de um chefe do Poder ou órgão é necessário que haja disponibilidade de caixa ou que elas sejam pagas até o encerramento dele.

A STN aponta para o fato de que, apesar da LRF limitar esta condição aos últimos dois quadrimestres do último ano de mandato, este controle ao longo de todo mandato se faz necessário para o alcance da responsabilidade na gestão fiscal.

Conclui-se então que o limite aqui imposto é o de contrair despesas em um montante superior ao valor disponível no caixa para o exercício subsequente.

Tabela 22 – Demonstrativo de Restos a Pagar do Poder Executivo do Município de Rio de Janeiro

Demonstrativo de Restos a Pagar - Pode Executivo	
Disponibilidade de Caixa Líquida	R\$ 1.800.066.586,93
Inscritas em Restos a Pagar Não Processados	R\$ 709.973.078,63

Fonte: Elaboração própria com base na Resolução CGM nº 1581 de 13 de dezembro de 2019

Como já foi mostrado, o Restos a Pagar são despesas que foram empenhadas e não foram pagas até o encerramento do exercício financeiro. Sendo assim, quando ele acaba, elas são inscritas em Restos a Pagar.

A Disponibilidade de Caixa Bruto equivale ao somatório dos valores do Caixa, Banco, Aplicações Financeiras e outras disponibilidades financeiras. Deste valor serão deduzidos os Restos a Pagar Processados e os Restos a Pagar Não Processados de Exercícios Anteriores.

Dessa forma, foi verificado que, no Rio de Janeiro, o Poder Executivo municipal concluiu o exercício financeiro de 2019 demonstrando que existe dinheiro disponível para cobrir com essa obrigação; tendo em vista que, conforme exposto na tabela, o valor do Restos a Pagar Não Processados inscritos no exercício não excedera o valor da disponibilidade de caixa líquida. Ou seja, ficou comprovado que cumpriu os dispositivos da LRF.

6 CONCLUSÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público compreende o ramo da Contabilidade que, assim como a Contabilidade Societária, sofreu alterações em função do processo de convergência as normas internacionais da Contabilidade. No caso da Contabilidade Pública, vê-se que a principal mudança se refere ao resgate do patrimônio como objeto desta. A situação anterior demonstrava uma preocupação muito focada no orçamento e em sua execução.

Com isso, passam a surgir normas, como a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade e o Manual Aplicado ao Setor Público. Ambas fornecem meios de evidenciar o patrimônio público e colocá-lo como foco. Um exemplo são as demonstrações contábeis que passam a ser obrigatórias aos entes públicos.

Outro fator importante foi a publicação da LRF. Ela forneceu os mecanismos necessários para que a contabilidade pública passasse a possuir uma função de prestação de contas a nível gerencial; não mais apenas para seus gestores, mas também para a população de modo geral, que passa a estar envolvida no pressuposto de ação planejada e transparente da gestão fiscal, conforme propõe a norma.

Sabe-se que o principal objetivo da LRF é o equilíbrio das contas públicas e não necessariamente um direcionamento social propriamente dito. No entanto, ao buscar evitar o desequilíbrio nas contas públicas, a sociedade irá se beneficiar, tendo em vista que se o ente público executa o orçamento de maneira equilibrada a tendência é isto ser convertido de maneira positiva para ela. A amortização da dívida pública, por exemplo, é um dinheiro público que é gasto, mas não com a sociedade de maneira direta.

Dentro deste cenário, a análise da responsabilidade na gestão fiscal é pressuposta da LRF e foi objeto de estudo do presente trabalho, tomando como base o exercício de 2019 do Município do Rio de Janeiro. A conclusão alcançada demonstra que os relatórios, limites e condições impostas pela norma foram cumpridos.

Acredita-se, no entanto, que esta é apenas a etapa inicial de uma pesquisa mais aprofundada a respeito do tema, na qual poderia ser averiguado com mais especificidade os resultados. A exemplo de detectar o motivo de ter havido economia orçamentária, insuficiência na arrecadação, além de aspectos muito relevantes na atualidade relacionados com o Regime Previdenciário, entre outros.

Estudos nessa área oferecem matéria prima para detecção da real posição de nossos entes federados frente às suas funções, voltadas principalmente para o atendimento das necessidades da sociedade em sua totalidade.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 30 de maio de 2015.

_____.Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 30 de maio de 2015.

_____.Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>. Acesso em: 26 de setembro de 2015.

_____.Lei nº 11.079, de 29 de dezembro de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111079.htm>. Acesso em: 26 de setembro de 2015.

_____.Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 30 de maio de 2015.

BEZERRA FILHO, João Eudes. (2014) Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva. Atlas 1º ed

CARVALHO, Deusvaldo. (2014) Orçamento e contabilidade pública. Rio de Janeiro, Elsevier, 6º ed.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 00 (R1): Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasil, 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 4 de junho de 2015.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1.128. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Publicada no Diário Oficial da União de 25 de novembro de 2008. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 30 de maio de 2015.

_____. Resolução CFC nº 1.129. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Publicada no Diário Oficial da União de 25 de novembro de 2008. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 30 de maio de 2015.

_____. Resolução CFC nº 1.133. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Publicada no Diário Oficial da União de 25 de novembro de 2008. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/legislacao/>>. Acesso em: 30 de maio de 2015.

NIYAMA, Jorge Katsumi; Silva, Cesar Augusto (2013) Teoria da Contabilidade. Ed. Atlas 3ª ed

RIO DE JANEIRO. Controladoria Geral do Município. Resolução. Divulga o Relatório Reunido de Execução Orçamentária do 6º bimestre de 2019. Disponível em <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/5160277/4134828/Res_1167RREO6BIM2014.pdf> . Acesso em: 12 de setembro de 2015.

_____. Controladoria Geral do Município. Resolução CGM nº 1.168 de 29 de Janeiro de 2015. Divulga o Relatório de Gestão Fiscal do 4º quadrimestre. Disponível em <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/5160277/4134829/Res_1168RGF3Qua2014.pdf>. Acesso em: 12 de setembro de 2015.

_____. Controladoria Geral do Município. Resolução CGM nº 1.175 de 27 de Março de 2015. Divulga o Relatório Reunido de Execução Orçamentária do 1º bimestre de 2015. Disponível em <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/5160277/4147270/resol_1175.pdf>. Acesso em: 2 de outubro de 2019

_____. Lei nº 13.707, de 14 de agosto de 2018. Dispõe sobre as Diretrizes Orçamentárias para o Exercício Financeiro de 2019 e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.rio.rj.gov.br/smf/banco/pdforc/ldo/ldo2016-lei5921.pdf>>. Acesso em: 7 de setembro de 2015.

Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN nº 437 de 2012. Aprova o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte V (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público). Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Parte_V_-_DCASP.pdf>. Acesso em: 30 de maio de 2015.

_____. Portaria STN nº 637 de 18 de outubro de 2012. Aprova o Manual de Manual de demonstrativos fiscais : aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios – 5ª edição. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF5/MDF_5edicao.pdf> . Acesso em 27 de setembro de 2015.

_____. Resolução do Senado Federal nº 40 de 2001. Publicada no Diário Oficial da União em 21 de dezembro de 2001. Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/gfm/legislacao/RS_40_2001.pdf>. Acesso em 4 de junho de 2015.

_____. Resolução do Senado Federal nº 43 de 2001. Publicada no Diário Oficial da União em 26 de dezembro de 2001. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/2001/resolucao-43-26-dezembro-2001-429342-norma-pl.html>> . Acesso em 26 de setembro de 2015.

SILVA, José Antonio Felgueiras da. (2015) Contabilidade Pública. São Paulo, Método 1ª ed.

SILVA, Lino Martins da. (2011) Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. São Paulo, Atlas 9º ed.

ANEXOS

ANEXO 1: BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO PATRIMONIAL

EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA DE EMISSÃO:	PÁGINA:	
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	REVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c=b+a
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
Impostos				
Taxas				
Contribuição de Melhoria				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
Contribuições Sociais				
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico				
Contribuição de Iluminação Pública				
RECEITA PATRIMONIAL				
Receitas Imobiliárias				
Receitas de Valores Mobiliários				
Receita de Concessões e Permissões				
Compensações Financeiras				
Receita Decorrente do Direito de Exploração de Bens Públicos em Áreas de Domínio Público				
Receita da Cessão de Direitos				
Outras Receitas Patrimoniais				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
Receita da Produção Vegetal				
Receita da Produção Animal e Derivados				
Outras Receitas Agropecuárias				
RECEITA INDUSTRIAL				
Receita da Indústria Extrativa Mineral				
Receita da Indústria de Transformação				
Receita da Indústria de Construção				
Outras Receitas Industriais				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
Multas e Juros de Mora				
Indenizações e Restituições				
Receita da Dívida Ativa				
Receitas Decorrentes de Aportes Periódicos para Amortização de Déficit Atuarial do RPPS				
Receitas Correntes Diversas				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
Operações de Crédito Internas				
Operações de Crédito Externas				
ALIENAÇÃO DE BENS				
Alienação de Bens Móveis				
Alienação de Bens Imóveis				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
Transferências Intergovernamentais				
Transferências de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Outras Instit. Públicas				
Transferências de Convênios				
Transferências para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
Integralização do Capital Social				
Div. Ativa Prov. da Amortiz. Emp. e Financ.				
Restituições				
Receitas de Capital Diversas				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
DÉFICIT (IV)				
TOTAL (V) = (III + IV)				-
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)	-			-
Superávit Financeiro				
Reabertura de créditos adicionais				

<u>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</u>	DOTAÇÃO INICIAL (d)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS (f)	DESPESAS LIQUIDADAS (g)	DESPESAS PAGAS (h)	SALDO DA DOTAÇÃO (l)=(e-f)
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
RESERVA DE CONTINGÊNCIA RESERVA DO RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/REFINANCIAMENTO (VII) Amortização da Dívida Interna Dívida Mobiliária Outras Dívidas Amortização da Dívida Externa Dívida Mobiliária Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)						
SUPERÁVIT (IX)				-	-	-
TOTAL (X) = (VII + IX)						

DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:

<u>RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS</u>	INSCRITOS		LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f)=(a+b-c-e)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
TOTAL						

DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS:

<u>RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS E LIQUIDADOS</u>	INSCRITOS		LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f)=(a+b-c-e)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
TOTAL						

ANEXO 2: BALANÇO FINANCEIRO

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
BALANÇO FINANCEIRO

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS) :

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

INGRESSOS			DISPENDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I) Ordinária Vinculada Previdencia Social Transferencias obrigatórias de outro ente Convenios (...) (-) Deduções da Receita Orçamentária Transferências Financeiras Recebidas (II) Recebimentos Extraorçamentários (III) Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)			Despesa Orçamentária (VI) Ordinária Vinculada Previdencia Social Transferencias obrigatórias de outro ente Convenios (...) Transferências Financeiras Concedidas (VII) Pagamentos Extraorçamentários (VIII) Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)		
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)			TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)		

ANEXO 3: BALANÇO PATRIMONIAL

-ENTE DA FEDERAÇÃO-					
BALANÇO PATRIMONIAL					
EXERCÍCIO:	PERÍODO (MÊS):	DATA DE EMISSÃO:	PÁGINA:		
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE			PASSIVO CIRCULANTE		
Caixa e Equivalentes de Caixa			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo		
Créditos a Curto Prazo			Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo		
Clientes			Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo		
Créditos Tributários a Receber			Obrigações Fiscais a Curto Prazo		
Dívida Ativa Tributária			Obrigações de Repartição a Outros Entes		
Dívida Ativa não Tributária – Clientes			Provisões a Curto Prazo		
Créditos de Transferências a Receber			Demais Obrigações a Curto Prazo		
Empréstimos e Financiamentos Concedidos					
(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo					
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo			PASSIVO NAO-CIRCULANTE		
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo			Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo		
Estoque			Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo		
VPD Pagas Antecipadamente			Fornecedores a Longo Prazo		
			Obrigações Fiscais a Longo Prazo		
ATIVO NAO-CIRCULANTE			Provisões a Longo Prazo		
			Demais Obrigações a Longo Prazo		
<u>Ativo Realizável a Longo Prazo</u>			Resultado Diferido		
Créditos a Longo Prazo					
Clientes					
Créditos Tributários a Receber					
Dívida Ativa Tributária			TOTAL DO PASSIVO		
Dívida Ativa não Tributária – Clientes					
Empréstimos e Financiamentos Concedidos					
(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo					
Demais Créditos e Valores a Longo Prazo			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Investimentos e Aplicações Temporárias a Longo Prazo			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Estoque			Patrimônio Social e Capital Social		
VPD Pagas Antecipadamente			Adiantamento para Futuro Aumento de Capital		
Investimentos			Reservas de Capital		
Participações Permanentes			Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Participações Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial			Reservas de Lucros		
Participações Avaliadas pelo Método de Custo			Demais Reservas		
Propriedades para Investimento			Resultados Acumulados		
Demais Investimentos Permanentes			Resultado do exercício		
<u>Imobilizado</u>			Resultados de exercícios anteriores		
Bens Móveis			Ajustes de exercícios anteriores		
Bens Imóveis			(-) Ações / Cotas em Tesouraria		
Intangível					
Softwares					
Marcas, Direitos e Patentes Industriais					
Direito de Uso de Imóveis					
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		
ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					
Compensações					
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
TOTAL			TOTAL		

ANEXO 4: DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

EXERCÍCIO: _____ PERÍODO (MÊS): _____ DATA DE EMISSÃO: _____ PÁGINA: _____

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Impostos		
Taxas		
Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Contribuições Sociais		
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico		
Contribuição de Iluminação Pública		
Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais		
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos		
Venda de Mercadorias		
Venda de Produtos		
Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços		
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Obtidos		
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras		
Transferências e Delegações Recebidas		
Transferências Intragovernamentais		
Transferências Intergovernamentais		
Transferências das Instituições Privadas		
Transferências das Instituições Multigovernamentais		
Transferências de Consórcios Públicos		
Transferências do Exterior		
Delegações Recebidas		
Transferências de Pessoas Físicas		
Valorização e Ganhos Com Ativos		
Reavaliação de Ativos		
Ganhos com Alienação		
Ganhos com Incorporação de Ativos por Descobertas e Nascimento		
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		
Variação Patrimonial Aumentativa a Classificar		
Resultado Positivo de Participações		
Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas		
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas		

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		
Pessoal e Encargos		
Remuneração a Pessoal		
Encargos Patronais		
Benefícios a Pessoal		
Custo de Pessoal e Encargos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Pessoal e Encargos		
Benefícios Previdenciários e Assistenciais		
Aposentadorias e Reformas		
Pensões		
Benefícios de Prestação Continuada		
Benefícios Eventuais		
Políticas Públicas de Transferência de Renda		
Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Uso de Material de Consumo		
Serviços		
Depreciação, Amortização de Exaustão		
Custo de Materiais, Serviços e Consumo de Capital Fixo		
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras		
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos		
Juros e Encargos de Mora		
Variações Monetárias e Cambiais		
Descontos Financeiros Concedidos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras		
Transferências e Delegações Concedidas		
Transferências Intragovernamentais		
Transferências Intergovernamentais		
Transferências a Instituições Privadas		
Transferências a Instituições Multigovernamentais		
Transferências a Consórcios Públicos		
Transferências ao Exterior		
Delegações Concedidas		
Desvalorização e Perda de Ativos		
Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas		
Perdas com Alienação		
Perdas Involuntárias		
Tributárias		
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria		
Contribuições		
Custo com Tributos		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		
Premiações		
Resultado Negativo de Participações		
Incentivos		
Subvenções Econômicas		
Participações e Contribuições		
VPD de Constituição de Provisões		
Custo de Outras VPD		
Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial do Período		

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (de correntes da execução orçamentária)		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
Incorporação de ativo		
Desincorporação de passivo		
Incorporação de passivo		
Desincorporação de ativo		

ANEXO 5: DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

DEMOSNTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

EXERCÍCIO: PERÍODO (MÊS): DATA DE EMISSÃO: PÁGINA:

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE OPERAÇÕES	Exercício Atual	Exercício Anterior
INGRESSOS		
RECEITAS DERIVADAS Receita Tributária Receita de Contribuições Outras Receitas Derivadas		
RECEITAS ORIGINÁRIAS Receita Patrimonial Receita Agropecuária Receita Industrial Receita de Serviços Outras Receitas Originárias Remuneração das Disponibilidades		
TRANSFERÊNCIAS Intergovernamentais da União de Estados e Distrito Federal de Municípios Intragovernamentais		
DESEMBOLSOS		
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO Legislativa Judiciária Administração Defesa Nacional Segurança Pública Relações Exteriores Assistência Social Saúde Trabalho Educação (...)		
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA Juros e Correção Monetária da Dívida Interna Juros e Correção Monetária da Dívida Externa Outros Encargos da Dívida		
TRANSFERÊNCIAS Intergovernamentais a União a Estados e Distrito Federal a Municípios Intragovernamentais		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO	Exercício Atual	Exercício Anterior
INGRESSOS		
ALIENAÇÃO DE BENS AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
DESEMBOLSOS		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	Exercício Atual	Exercício Anterior
INGRESSOS		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
DESEMBOLSOS		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		

APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

ANEXO 6: DEMONSTRAÇÃO DE MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

EXERCÍCIO:

PERÍODO (MÊS):

DATA DE EMISSÃO:

PÁGINA:

ESPECIFICAÇÃO	Pat. Social/ Capital Social	Adiant. Para Futuro Aumento de Capital	Reserva de Capital	Ajuste de Aval. Patrimonial	Reservas de Lucros	Demais Reservas	Resultado Acumulado	Ações/ Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldo Inicial Ex. Anterior									
Ajustes de Exercícios Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição/ Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Anterior									
Saldo Inicial Ex. Atual									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Aumento de Capital									
Resultado do Exercício									
Constituição/ Reversão de Reservas									
Dividendos									
Saldo Final Ex. Atual									