

UNIVERSIDADE ALTO VALE DO RIO DO PEIXE - UNIARP
MESTRADO EM DESENVOLVIMENTO E SOCIEDADE

DREONE MENDES

EFEITOS DAS VINCULAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS
NA CONTABILIDADE E POLÍTICAS PÚBLICAS

CAÇADOR/SC
2023

DREONE MENDES

**EFEITOS DAS VINCULAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS
NA CONTABILIDADE E POLÍTICAS PÚBLICAS**

Dissertação apresentada ao Mestrado em Desenvolvimento e Sociedade, Linha de Pesquisa Sociedade, Cidadania e Segurança Pública, da Universidade Alto Vale do Rio do Peixe - UNIARP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Desenvolvimento e Sociedade.

Orientador: Prof. Dr. Adelcio Machado dos Santos

**CAÇADOR/SC
2023**

Catálogo Fonte, elaborada pela Bibliotecária: Célia De Marco / CRB14-692 da Universidade Alto Vale do Rio do Peixe – UNIARP – Caçador – SC.

M538e

Mendes, Dreone

Efeitos das vinculações orçamentárias na contabilidade e políticas públicas. Dreone Mendes /. Caçador, SC: EdUniarp, 2023.

91f

Orientador: Prof. Dr. Adelcio Machado dos Santos

Dissertação apresentada ao Mestrado em Desenvolvimento e Sociedade, Linha de Pesquisa Sociedade, Cidadania e Segurança Pública, da Universidade Alto Vale do Rio do Peixe - UNIARP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Desenvolvimento e Sociedade.

1. Fontes de Recurso. 2. Patrimônio. 3. Orçamento. 4. Vinculações. 5. Contabilidade Pública I. Santos, Adelcio Machado dos. II. Título.

CDD: 657

DREONE MENDES

**“EFEITOS DAS VINCULAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS NA CONTABILIDADE E
POLÍTICAS PÚBLICAS”.**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a **Dissertação** apresentada no Programa de Mestrado Acadêmico em Desenvolvimento e Sociedade (PPGDS), da Universidade Alto Vale do Rio do Peixe (UNIARP), como requisito parcial para obtenção do título de **Mestre em Desenvolvimento e Sociedade**.

BANCA EXAMINADORA



Orientador: Prof. Dr. Adelcio Machado dos Santos



Documento assinado digitalmente
CLOVIS REIS
Data: 15/05/2023 13:23:55-0300
Verifique em <https://validar.it.gov.br>

Membro Titular externo: Prof. Dr. Clovis Reis



Documento assinado digitalmente
RICARDO ROCHA DE AZEVEDO
Data: 16/05/2023 09:39:04-0300
Verifique em <https://validar.it.gov.br>

Membro Titular externo: Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo



Documento assinado digitalmente
JOEL HAROLDO BAADE
Data: 11/04/2023 11:16:06-0300
Verifique em <https://validar.it.gov.br>

Membro Titular interno: Prof. Dr. Joel Haroldo Baade

Caçador, 11 de abril de 2023.



RESUMO

A contabilidade nas administrações públicas opera em modo dual, ou seja, age em aspectos orçamentários (sob a égide da Lei do Orçamento) e também em aspectos patrimoniais, registrando atos e fatos por competência independente ou não da transação de recursos financeiros. Sob o aspecto orçamentário, a legislação brasileira, ao definir as regras de aplicação do dinheiro público, estabelece regras vinculatórias à aplicação, criando as fontes de recursos. Nesse universo, insere-se a pergunta de pesquisa: quais os efeitos da legislação focada em critérios orçamentários na contabilidade patrimonial e nas políticas públicas? Iniciando-se com as caracterizações das vinculações, abordando demonstrativos contábeis predominantemente orçamentários e também aqueles que não possuem influência do orçamento, culmina a pesquisa com a relação de causa e de efeito das vinculações sob a ótica patrimonial, verificando-se casos em que a aplicação de gastos mínimos em algumas políticas públicas não seriam alcançados sob a ótica da visão patrimonial, ou ainda aferições de demonstrativos que quando analisados à luz de todas as regras existentes, perdendo, assim, o seu sentido. Abordam-se, igualmente, os temas de alocação de recursos, desvinculação e controles de ativo e de passivo por fontes de recurso. Sugerem-se, ao longo da pesquisa, alguns pontos de melhoria que podem permitir apresentar à sociedade um adequado controle patrimonial, resultando num bom emprego dos recursos públicos, não apenas do dinheiro, mas de todos os recursos públicos existentes que devem ser empregados em prol de políticas públicas.

Palavras-chave: fontes de recurso; patrimônio; orçamento; vinculações; contabilidade pública.

ABSTRACT

The accounting in public administrations operates in a dual mode, acting on budgetary aspects (under the aegis of the Budget Law) and also on patrimonial aspects recording acts and facts by competence independent or not of the transaction of financial resources. Under the budget aspect, the Brazilian legislation when defining the rules for the application of public Money defines binding rules for the application, creating the earmarking. In this universe the research question is inserted: What are the effects of legislation focused on budgetary criterion in patrimonial accounting and public policies? Starting with the characterization of the linkages, addressing predominant budgetary accounting statements and also those that do not have budget influence, culminating the research with the cause and effect relationship of the linkages from the patrimonial perspective, verifying cases in which the application of expenses minimums in some public policies would not be achieved from the point of view of heritage, or even measurements of statements that, when analyzed in the light of all existing rules, lose their meaning. The themes of allocation of resources, disengagement and controls of active and passive by sources of funds are also addressed. Some improvement points are suggested throughout the research that may allow society to present a better patrimonial control, resulting in a better use of public resources, not just money, but all existing public resources that must be used in favor of public policies.

Keywords: earmarking; patrimony; budget; bindings; public accounting.

DEDICATÓRIA

Há quem diga que a elaboração da dedicatória e dos agradecimentos seja uma das tarefas mais árduas na finalização de uma dissertação, tese ou ainda um TCC... Definir a quem dedicar uma obra, esta, no caso, que levou dois anos para ser concluída, não é uma tarefa simples. Trabalhos singulares merecem uma dedicação especial.

Todavia, no meu caso, a definição de a quem dedicaria esse mestrado surgiu antes mesmo do início da primeira aula por uma coincidência peculiar. Tal história se inicia em novembro de 2016, em um sábado no qual fui visitar meu pai em São Joaquim.

Tudo corria bem até que fomos chamados para ir à casa de minha mãe (distante 70 km da casa do pai). Em um princípio de anormalidade, com meu irmão especial, lá após duas horas de conversa, houve o incidente, conceituado nos autos do processo penal como um “surto psicótico”. Surto que resultou em facadas desferidas contra minha mãe e eu, um vizinho e meu pai contendo meu irmão, policiais perdidos ante uma cena tão impactante, na qual ainda tive que auxiliar.

Logo após, vieram os bombeiros e o SAMU, primeiramente. a meu pedido atenderam a mãe, seus cortes eram na região do pescoço/cabeça e se temia algo mais sério. Posteriormente, fiquei eu ali, vendo todo aquele sangue, retirei minha camisa e vi que a coisa também era séria, comecei a sentir que talvez dali não sairia.

A adrenalina começava a baixar e percebi que tinha uma perfuração de tórax, meu pulmão estava colapsando. Lembro-me de que refleti em tudo até ali, e, por mais incrível que essa história seja, senti-me tranquilo, eis que o médico do SAMU disse que me anestesiaria e que eu ficaria com sono. Ok! Fechei os olhos... Sinceramente? Estava pronto e bem.

Acordei horas depois no hospital, onde soube que haviam feito um dreno no meu pulmão em meio a poça de sangue que a cozinha da mãe se transformou. Noutro dia, soube que não teria resistido esperar para chegar no hospital para colocar o dreno.

Pensei por muito tempo em como agradecer a equipe que me salvou. Há quem diga que apenas fizeram seu trabalho, mas, ao longo da minha vida, soube diferenciar quem apenas faz o seu trabalho e quem realmente se dedica ao seu trabalho. Ali era o caso de uma equipe que realmente estava preparada para agir.

O tempo passou, ficamos todos bem, mas algumas vezes me vi pensando em como agradecer. Um presente? Para eles, pode ter sido apenas mais um dia de trabalho, para mim, foi a vida.

No hospital, descobri o nome do médico do SAMU, pensei algumas vezes, porém nunca entrei em contato. No entanto, algumas coisas são engraçadas na vida, minutos antes da primeira aula desse mestrado, minha mãe me ligou para contar que, por coincidência, teve uma consulta com o médico que nos salvou, relatando que esse também foi um episódio marcante na sua vida.

Nasceu, ali, para quem dedicaria esta dissertação, pode parecer inusitado, quem sabe até inadequado, mas o sentimento é esse, dedico esta obra a todos os profissionais que dão o seu melhor para o bem do próximo.

Se não fosse o médico Dr. L.A.C., esta obra não existiria.

“Quem salva uma vida, salva o mundo inteiro” (Alcorão 5:32)

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Uniarp, por propiciar o caminho para a obtenção deste título de mestre, agradecendo, igualmente, à bolsa da UniEdu do Governo de Santa Catarina, e à CAPES, pela viabilização do sistema brasileiro de pós-graduação.

Dos momentos em sala de aula, agradeço aos colegas e aos professores que tornaram o caminho mais alegre, com um carinho especial à dupla de Dr.(s) Joel (is). No tocante à escrita da dissertação, um momento mais solitário foi acompanhado pelo orientador Prof. Dr. Adelcio. Por fim, no corpo docente, não posso esquecer do coordenador de curso professor Dr. Levi.

Entre tantos doutores, ainda que não seja do corpo da Uniarp, agradeço ao amigo Ricardo Azevedo, que, apesar de não termos conversado sobre esta dissertação, foi uma das pessoas que mais me incentivou a cursar um mestrado.

Aos meus pais, só posso afirmar que este pequeno degrau que subo não seria possível se no primeiro não tivesse o suporte de suas mãos. Aproveito, também, para agradecer minha nova família: é uma honra ser o 8º membro dela. Sua acolhida me tornou uma pessoa melhor, com uma visão diferente do mundo.

Agradeço, de igual forma, a Deus, que, no caos do universo, organiza tantos detalhes à perfeição.

Finalmente, agradeço aquela que talvez devesse ter sido a primeira, minha companheira, meu amor, minha noiva, com a qual dividi todos os momentos dessa jornada interdisciplinar, que assim como uma pedrinha arremessada em um lago, foi quicando na água e chegou ao outro lado comigo... Te amo, Mariana!

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Despesas obrigatórias e discricionárias de 2008 a 2023

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Alterações do artigo 167 da CF/88

Quadro 2 - Alterações do §2º art. 18 da LRF

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Dados da dívida do Estado de Santa Catarina em 2022

Tabela 2 - Disponibilidade financeira do Estado de Santa Catarina em 2022

Tabela 3 - Despesa empenhada e liquidada de recursos de impostos em MDE nos municípios da AMARP

Tabela 4 - Percentual aplicado em educação pelos municípios da AMARP em 2021

Tabela 5 - Valor empenhado e liquidado de material de consumo na saúde pelos municípios catarinenses

Tabela 6 - Percentual aplicado em educação e utilização dos recursos do salário da educação nos municípios da AMMOC

Tabela 7 - Relação do gasto e do estoque de saldo salário educação na AMMOC

Tabela 8 - Percentual aplicado em educação e utilização dos recursos do salário da educação nos cinco municípios com maior população de SC

Tabela 9 - Relação do gasto e do estoque de saldo salário educação nos municípios referenciados na tabela 6

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AMARP	Associação dos Municípios do Alto Vale do Rio do Peixe
AMMOC	Associação dos Municípios do Meio Oeste Catarinense
ASPS	Ações e Serviços Públicos de Saúde
BSPN	Balanço do Setor Público Nacional
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CTCONF	Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
DLC	Dívida Consolidada Líquida
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
DRU	Desvinculação de Receitas da União
FR	Fonte de recursos
EC	Emenda Constitucional
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MDE	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
MPF	Ministério Público Federal
MPTCU	Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União
MSC	Matriz de Saldos Contábeis
MTO	Manual Técnico do Orçamento
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade do Setor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIPCP	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

STN	Secretaria do Tesouro Nacional
RCL	Receita Corrente Líquida
RP NP	Restos a Pagar Não Processados
RPPS	Regimes Próprios de Previdência Social
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
SIOPE	Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação
SIOPS	Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União
VPA	Variação Patrimonial Aumentativa
VPD	Variação Patrimonial Diminutiva
UNIARP	Universidade Alto Vale do Rio do Peixe

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 DELIMITAÇÕES METODOLÓGICAS.....	19
2 VINCULAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS	20
2.1 ORIGEM E PERMANÊNCIA DAS VINCULAÇÕES	21
2.2 CODIFICAÇÕES DE FONTES NO BRASIL.....	24
3 DEMONSTRATIVOS PREDOMINANTEMENTE ORÇAMENTÁRIOS E FINANCEIROS.....	30
3.1 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO E BALANÇO POR FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO.....	30
3.2 DEMONSTRATIVO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	32
3.3 DEMONSTRATIVOS DE GASTO MÍNIMO EM SAÚDE E EDUCAÇÃO	34
3.4 DEMONSTRATIVO DE ALIENAÇÃO DE ATIVOS	37
3.5 DEMONSTRATIVO DE DESPESAS COM PESSOAL	38
4 DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS	41
4.1 PLANO DE IMPLANTAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS	42
4.2 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS.....	43
4.3 BALANÇO PATRIMONIAL	44
4.4 DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	46
4.5 BALANCETE DE VERIFICAÇÕES	47
5 RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO DAS VINCULAÇÕES	49
5.1 A FUNÇÃO ALOCATIVA DO ORÇAMENTO	50
5.2 EFEITOS DAS VINCULAÇÕES SOBRE O ATIVO.....	53
5.3 EFEITOS DAS VINCULAÇÕES SOBRE O PASSIVO.....	57
5.4 VINCULAÇÕES DE GASTO MÍNIMO EM SAÚDE E EDUCAÇÃO	62
5.5 DESVINCULAÇÕES DE RECEITAS	70
CONSIDERAÇÕES FINAIS	75
REFERÊNCIAS.....	81

INTRODUÇÃO

Há diversos fatores antropomórficos que explicam o sucesso de diferentes sociedades organizadas do globo, desde pequenas aldeias até vastos impérios, permeando por nações seculares ou povos recém-emancipados. No entanto, um fator é eminente: a existência do financiamento das estruturas de governo em suas diferentes áreas de atuação.

E as áreas de atuação são as mais variadas em se tratando de ações governamentais, agindo desde o saneamento básico até a segurança nacional, ações que, na sua grande maioria, consomem recursos financeiros, nascendo nesse momento a necessidade de financiar as chamadas políticas públicas.

Nesse ponto, parte dos autores distingue dois momentos cruciais: a entrada de recursos na estrutura governamental; e a saída desses na forma de serviços públicos. Essa distinção liga-se por um aspecto importantíssimo, ou melhor, o orçamento público, no qual há séculos são previstas as receitas que ingressarão ao erário e as despesas que serão custeadas com esses ingressos.

Porém, há um terceiro momento, isto é, a permanência desses recursos na entidade, tanto na forma de recursos financeiros quanto na forma de bens como veículos, edifícios, estoques, reservas estratégicas, outros direitos e, também, o registro das obrigações.

Nesse universo de registrar a entrada, a permanência e a saída do recurso financeiro, situa-se a Contabilidade nas organizações públicas, a qual deve atuar de dois modos distintos: um primeiro, que atua apenas sob a ótica do orçamento; e um segundo, que atua na ótica do patrimônio.

Na ótica do orçamento, discutem-se temas como o volume de recursos a serem arrecadados com determinado imposto, havendo, desse modo, uma previsão e, por consequência, na sua concretização, uma arrecadação. Do outro lado, igualmente, é discutido onde e como esse valor arrecadado será empregado, sendo toda essa operação organizada por uma Lei Orçamentária.

Conforme disciplina o princípio do equilíbrio orçamentário do exato valor da previsão de receitas, fixa-se um valor de despesas, uma autorização denominada dotação. A partir dela, seguem-se três momentos em sequência: o empenho que pode ser traduzido como o consumo da autorização na forma de uma intenção de aquisição; a liquidação, que é a efetivação daquela intenção, momento esse em que se comprova

que o produto ou o serviço foi efetivamente entregue; e, por fim, o pagamento, que indica a saída do recurso público (STN, 2021).

Contudo, como já abordado, os registros não se restringem meramente a fatos orçamentários, porquanto existem outros que impactam no patrimônio da entidade, seja pelo aumento ou a diminuição desse ou ainda pela alteração de suas características.

Ambas as visões (orçamentária e patrimonial) coexistem na chamada contabilidade dual, na qual determinados eventos podem afetar uma única visão ou as duas. Cita-se, por exemplo, a intenção de aquisição de medicamentos. Em tal momento, ocorre o empenho que afeta somente o orçamento (pelo registro do empenho), e em um momento posterior ocorre a entrada do medicamento no órgão público, sendo esse conferido e aceito, ocorrendo registros nas duas visões, isto é, na orçamentária, pelo registro da liquidação, e na patrimonial pela entrada do medicamento no estoque e, concomitantemente, o reconhecimento do valor a pagar ao fornecedor. Num momento futuro, haverá o consumo do medicamento em estoque, seja pela distribuição à população, seja pela utilização no órgão público. Porém esse registro do consumo afeta unicamente a visão patrimonial.

Essa dicotomia de registros na contabilidade pública que ora afeta uma visão, ora outra e, em alguns momentos, afeta ambas, uma relacionada ao controle patrimonial e a outra ao orçamentário (POLJAŠEVIĆ *et al.*, 2019, p. 325), é exercido diariamente por milhares de contadores que registram todos os aspectos do patrimônio e do orçamento público.

Tal dualidade é afetada em um dos lados (o orçamentário) pela vinculação de recursos, mecanismo pelo qual a destinação das receitas arrecadas é definida antes mesmo da sua arrecadação, vinculando a entrada de determinada receita a uma despesa específica, criando assim recursos à área da saúde, da assistência social, da infraestrutura, entre outras destinações.

Essa afetação, criada por diferentes legislações e regulamentações, merecendo destaque a Constituição Federal (art. 163 a 169), a Lei 4.320/1964, a Lei Complementar 101/2000 (LRF), dentre outras que em linhas gerais normatizam, conceituam, estabelecem prazos, limites e determinam a forma de funcionamento de todo o ciclo orçamentário, inclusive as vinculações orçamentárias tal como o parágrafo único do art. 8º da LRF que disciplina:

Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados

exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Uma vez que a legislação orçamentária, atuante em todo o ciclo financeiro dos governos é extremamente carregada por vinculações, surge a pergunta de pesquisa: quais os efeitos da legislação focada em critérios orçamentários na contabilidade patrimonial e nas políticas públicas? A busca dessa resposta é condizente com estudos do Banco Mundial (2017), que apontam que a rigidez orçamentária se mostra como um dos mais significativos problemas estruturais da política fiscal brasileira.

E, tendo como objeto da pesquisa as vinculações, que são restrições no uso de alguns recursos, a abordagem tem o objetivo principal investigar os efeitos causados pelas vinculações orçamentárias e financeiras com a contabilidade patrimonial e nas políticas públicas, bem como:

- Verificar se ocorrem situações, nas quais a marcação vinculada apenas em registro orçamentário causa distorções à realidade apresentada em demonstrativos contábeis; e
- Observar se políticas públicas como saúde e educação possuem registros orçamentários condizentes aos registros patrimoniais.

A pesquisa estrutura-se em quatro capítulos. No primeiro, discutem-se as vinculações orçamentárias; no segundo, apresentam-se demonstrativos contábeis elaborados com predominância ou exclusividade de informações orçamentárias; no terceiro, apresentam-se demonstrativos contábeis que focam no patrimônio das entidades regidas pelo princípio da competência; e, no quarto capítulo, discutem-se as relações de causa e de efeito das vinculações nos demonstrativos contábeis de modo a verificar de que forma uma informação é capturada (ou não) pelos demonstrativos e o seu impacto nas políticas públicas.

Tal compreensão dos registros duais (orçamentário e patrimonial) é necessária, pois podem influenciar direta ou indiretamente na sustentabilidade de políticas públicas, já que, como conceitua Hulse e Pasold (2018, p. 178), sustentabilidade econômica deve ser considerada como vinculada à prática da ponderação entre eficiência e qualidade no estabelecimento e no cumprimento das políticas econômica.

No tocante à justificativa, a presente pesquisa relaciona-se à linha de pesquisa LP3 - Sociedade, Cidadania e Segurança do Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento e Sociedade da Universidade Alto Vale do Rio do Peixe (UNIARP) (2021):

[...] O Estado deve garantir ao indivíduo as possibilidades de exercício pleno de sua cidadania, na medida em que lhe assegura os direitos fundamentais previsto sumariamente na declaração universal dos direitos humanos sob o aspecto individual e coletivo. Nesta perspectiva, a segurança pública emerge como noção que assume formas institucionais diversas, as quais são objeto de investigação nesta linha de pesquisa sob múltiplas perspectivas, especialmente a da sustentabilidade...

A pesquisa mostra-se inovadora, pois, mesmo havendo diversos estudos sobre aspectos orçamentários da legislação ao longo de décadas de pesquisas, ou ainda outros estudos sobre a chamada “nova contabilidade pública”, que visa a estudar os aspectos da visão patrimonial, motivada, especialmente, pela adoção de normas internacionais nos últimos anos (SILVA, 2009, p. 50), dentre os quais se destacam alguns pontos confluência entre as diferentes visões, objetivou verificar a existência de pontos de inconsistências pela dualidade de registros e de informações apresentadas à sociedade.

Por fim, em âmbito pessoal, a pesquisa vem ao encontro das experiências do pesquisador como contador público, atuando há mais de nove anos no Município de Luzerna/SC, ou seja, sete deles como Contador Geral, acompanhando diariamente a dualidade de registros contábeis ora impactando o orçamento, ora impactando o patrimônio.

Importa, ainda, mencionar que esta pesquisa foi financiada pelo Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior - FUMDES, oferecido pelo Estado de Santa Catarina por meio do Programa UNIEDU.

1 DELIMITAÇÕES METODOLÓGICAS

A pesquisa norteou-se pelo método indutivo, pois, a partir das premissas obtidas das visões patrimoniais e orçamentárias, traçaram-se as conclusões. Quanto aos procedimentos metodológicos, a pesquisa assenta-se numa abordagem qualitativa, com uma natureza aplicada. No que tocante ao objetivo, sendo explicativa, utilizou-se de procedimentos documentais e bibliográficos a partir do estudo de leis, normas e demonstrativos contábeis.

O tema de vinculações orçamentárias, ou *earmarking* como citado na literatura internacional, é segregado em grandes grupos que estudam diferentes aspectos, destacando-se a acumulação de gastos ao final do ano; efeitos sobre a qualidade do gasto; efeitos de *accountability* múltipla a partir de múltiplos stakeholders; aspectos ligados às regras fiscais (*fiscal rules*); efeitos de empoçamento de recursos pela sua não utilização; entre outros. A presente pesquisa optou por não se delimitar a um único grupo de pesquisa justamente por apoiar-se na dicotomia de duas visões (orçamentária e patrimonial) na contabilidade.

Desse modo, a partir do roteiro descrito na introdução, em cada capítulo procedeu-se a uma nova seleção de autores realizada por meio de buscas por artigos, teses e dissertações que abordaram o tema do capítulo sob o aspecto das vinculações orçamentárias. Dos artigos encontrados, optou-se por aqueles com maior número de citações, os mais recentes ainda quando aplicáveis citações históricas.

Quanto aos dados, a pesquisa é delimitada com publicações e dados disponíveis até março de 2023, selecionando-se municípios das regiões da AMMOC e AMARP, além do próprio estado de Santa Catarina, tornando a população e a amostra intencionais, a partir de registros oficiais publicados em sites dos Ministérios da Economia, Educação e Saúde.

2 VINCULAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

Etimologicamente, a “vinculação” é originária do latim *vinculu*, tendo como significado laço, ligação, liame, na definição de Aulete (2022); vincular significa tornar (-se) dependente ou ainda submeter (alguma coisa) a vínculo, restringir.

Carvalho (2010) relata que, no Brasil, o termo vinculação é usado de forma “solta”, sem critérios científicos, sendo associado, na contabilidade pública brasileira, aos vocábulos orçamentário, de receitas, ou financeira, tendo como produto uma fonte de recursos - FR.

No direito administrativo, a vinculação de receitas nasce quando um ato normativo, seja uma lei, um decreto, portaria ou até mesmo a própria Constituição, determina que o produto de uma arrecadação, ou seja, os recursos financeiros, seja direcionado para um fim específico (STN, 2021), não podendo o gestor público, ou até mesmo o parlamento ao discutir a alocação de recursos orçamentários, atuar com discricionariedade.

A figura da vinculação de recursos não é novidade nem tão pouco exclusividade do Brasil, porquanto, no século XIX, o Ministério da Marinha Francesa vinculou a receita da venda de canhões e correntes de bronze para construir um monumento ao ex-ministro Chasseloup-Laubat (CARVALHO, 2010).

No Brasil, Fonteles (2022) menciona que o primeiro registro histórico ocorreu no período colonial, momento no qual a coroa portuguesa instituiu um imposto sobre o consumo de vinho importado, ficando o tributo arrecadado vinculado à construção do aqueduto da Carioca no Rio de Janeiro. Com o passar dos anos, as vinculações se expandiram, tornando-se fartas na legislação brasileira e, para melhor compreensão, toma-se o art. 44 da LRF:

Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

Conforme o texto legal, impõe todo o fruto da alienação deverá ser obrigatoriamente revertido em despesas de capital, admitindo-se apenas uma exceção, ou seja, a destinação aos regimes de previdência. Percebe-se que, nesse caso, o legislador agiu com cautela e inseriu esse dispositivo para evitar a dilapidação do patrimônio público já que a aplicação em despesas de capital retornará outro bem de capital ao patrimônio público.

O modelo do art. 44 da LRF é o mais comum de vinculações, no qual uma receita específica tem uma despesa também específica na sua totalidade, mas existem outros tipos de vinculações, como, por exemplo, o art. 212 da Constituição Federal:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Nessa situação, diferente da restrição do art. 44 da LRF, não há uma imposição total de o valor arrecadado ser direcionado a determinado gasto, mas sim um percentual mínimo sobre uma base de cálculo, podendo o valor excedente a esse percentual ser destinado a outros fins.

2.1 ORIGEM E PERMANÊNCIA DAS VINCULAÇÕES

Para a discussão da origem de aspectos orçamentários, Carvalho (2010) relembra que muitos dos princípios orçamentários, tais como a vinculação e o de não afetação surgiram na revolução francesa, apesar de que esse princípio era verificado em outros países de origem anglo-saxã (SUNDELSON, 1935).

O princípio da não afetação prima pelo conceito de que uma receita não deve ser influenciada por sua despesa, estando tal orientação na Constituição no inciso IV do art. 167, já trazendo exceções que foram sendo ampliadas ao longo do tempo como demonstrado a seguir:

Quadro 1 - Alterações do artigo 167 da CF/88

Texto legal	Alteração
Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º;	Redação original da CF de 1988. Permitia apenas a repartição de tributos (previsto) na própria CF; gasto mínimo em Educação; e garantia de antecipação de receitas.
Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem assim o disposto no § 4.º deste artigo; ...	Redação trazida em 1993 pela Emenda Constitucional 3. Passou a permitir que os impostos e transferências de impostos fossem utilizados para pagar/garantir empréstimos com a União.
§ 4.º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de	

garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.	
<p>Art. 167. São vedados:</p> <p>IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;</p> <p>...</p> <p>§ 4.º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.</p>	<p>Redação trazida em 2000 pela Emenda Constitucional 29.</p> <p>Passou a permitir a vinculação para o gasto mínimo em Saúde.</p>
<p>Art. 167. São vedados:</p> <p>IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;</p> <p>...</p> <p>§ 4.º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.</p>	<p>Redação trazida em 2003 pela Emenda Constitucional 42.</p> <p>Passou a permitir a vinculação para o gasto de atividades tributárias.</p>
<p>Art. 167. São vedados:</p> <p>IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;</p> <p>...</p> <p>§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 157, 158 e as alíneas "a", "b", "d" e "e" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia</p>	<p>Redação trazida em 2021 pela Emenda Constitucional 109.</p> <p>Aumentou o rol de receitas que podem ser utilizadas para garantia/pagamento de dívidas com a União.</p>

Fonte: elaborado pelo autor.

Fica evidente que o rol de exceções se amplia, corroborando com a tese de Rosa (1963), que antes mesmo da Constituição de 1988 e da Lei de Finanças Públicas atualmente vigente (Lei 4.320/1964) já defendia que, provavelmente, a não afetação das receitas seja o princípio mais desrespeitado em matéria orçamentária.

Uma vez criada a vinculação de receitas pelo Poder Legislativo, esse pode, a depender do momento político, social ou econômico, eliminar a vinculação, conforme

Carvalho (2010), a própria temporariedade de uma cobrança tributária é utilizada como justificativa para se vincular, ou não, a determinada receita.

Porém, uma vez criada a vinculação, criam-se mecanismos que a perpetuam, pois, segundo apontado por Camic (2006, p 55), as vinculações podem:

- manter fundos a certos propósitos; e/ou
- simbolicamente obrigam o governo a manter o seu uso com o passar dos tempos; e/ou
- criar grupos de interesse que, embora não legalmente criados, institucionalmente comprometem os governos.

Face às considerações de Camic (2006), as vinculações não são apenas atos puramente jurídicos, ligadas às vinculações de receitas, merecendo destaque sobre a compreensão desse tema os ensinamentos de Bandeira de Mello (2008, p. 438) sobre atos jurídicos vinculados:

Atos vinculados seriam aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração, ao expedi-los, não interfere com apreciação subjetiva alguma.

Conclui-se que criar uma vinculação de receitas o torna um ato vinculado que restringe a liberdade do administrador público, devendo esse atuar na margem do determinado legalmente, o que Carvalho (2010, p. 224) conclui que:

[...] as vinculações de receitas são positivadas por instrumentos constitucionais ou legislativos de forma alheia à lei orçamentária, e são utilizadas para individualizar uma fonte e destinação mediante o estabelecimento de um elo jurídico entre receitas e escopos predeterminados, possuindo margem relativa de abolição do ordenamento e constituindo uma excepcionalidade à dinâmica orçamentária.

Feijó (2016), ao abordar a dinâmica de vinculações, relata que:

Vincular é tecnicamente ruim e viola o princípio da não-afetação das receitas. Também compromete a função alocativa do orçamento. Vinculação é a desconfiança do legislador do presente em relação ao governante do futuro. Vincular não garante boa aplicação; não minimiza nem evita corrupção; nem garante qualidade do gasto. Pelo contrário, cria vários desincentivos e gera o “gastar porque tem que gastar”. O correto sob o aspecto técnico é que as prioridades sejam discutidas quando da elaboração e discussão do orçamento. É assim no mundo civilizado. Pode ser que diante da incompetência e do baixo nível de maturidade da sociedade se chegue à conclusão de que vincular “seja um mal necessário”.

Ainda que a vinculação de receitas não seja exclusividade do Brasil, Feijó (2016) aborda, em sua definição, tópicos relevantes, como a qualidade do gasto público, e a função alocativa do orçamento.

Tratando-se de outros países comparados ao Brasil, a Constituição da Nicarágua (1987) estabeleceu, no art. 159, que o Poder Judiciário não terá menos que quatro por cento do orçamento geral, já, em terras tupiniquins, o Poder Legislativo municipal possui um valor máximo estabelecido no art. 29-A, o que implica afirmar que, em ambos os casos, seja um piso ou um teto, a margem do orçamentária já está pré-estabelecida seja qual for a necessidade real.

Na Coréia do Sul, o tema é abordado por Chu e Norregaard (1997, p.560), relatando prós e contras das vinculações:

Enquanto que a vinculação (earmarking) tem seus méritos (por exemplo, protegendo certos programas contra a alocação arbitrária de recursos e instabilidade na provisão de serviços), seu uso extensivo na Coreia - para transporte, construção de rodovias, e educação - pode resultar em desvantagens, como não adaptação das políticas às necessidades locais e rigidez excessiva no suprimento de serviços. Além do mais, as vinculações reduzem a responsabilidade (accountability) política das assembleias eleitas, dado que o orçamento que eles aprovam pode corresponder somente a uma fração limitada dos serviços que são providos aos cidadãos.

Curiosamente, como ressalta McCleary (1991), as mesmas justificativas usadas pelos críticos são comumente utilizadas pelos defensores das vinculações, como a rigidez, a limitação na realocação dos recursos e a automaticidade das vinculações, que trariam benefícios tais como o combate à corrupção. Alguns defensores mais afincos das vinculações conforme apresenta Carvalho (2010) relatam que a flexibilidade e a alocação orçamentária surgem como uma ilusão já que algumas despesas como a folha de pagamento ganham vida própria uma vez iniciadas.

Por consequência, formam-se dois polos, os que entendem que as vinculações trazem um maior controle dos gastos públicos e os que entendem que elas trazem um maior engessamento dos recursos públicos, o que corrobora, na presente pesquisa, a relevância de apresentar mais dados para ambos os lados.

2.2 CODIFICAÇÕES DE FONTES NO BRASIL

As demonstrações contábeis devem possuir informações qualitativas como a relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade (MCASP, 2021) frente à imensidade de FR, podendo tal objetivo ser alcançado somente com a utilização de códigos padrões para cada vinculação.

Em Santa Catarina, o Tribunal de Contas é o responsável por fiscalizar 295 municípios e o Estado. Dentro desse escopo, os recursos financeiros dos jurisdicionados, conforme estabelecido no art. 71 da Constituição criou uma codificação padrão, uma “tabela”, pois tal tarefa seria muito mais complexa se cada um dos 296 entes usasse uma codificação própria. Dessa “tabela” elaborada pelo TCE/SC (2021) denominada “Destinação da Receita Pública”, extrai-se um pequeno trecho:

ESPECIFICAÇÃO DAS DESTINAÇÕES DE RECURSOS

00 Recursos Ordinários

01 Receitas de Impostos e de Transf. de Impostos - Educação

02 Receitas de Impostos e de Transf. de Impostos - Saúde

07 Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico - CIDE

08 Contribuição para o Custeio dos Serviços de Iluminação Pública - COSIP

36 Salário Educação

De igual forma, o Tribunal de Contas do Mato Grosso do Sul (2021) também criou a sua “tabela”:

SUBANEXO V - FONTE-DESTINAÇÃO DA RECEITA

00 Recursos Ordinários

01 Receitas de Impostos e de Transf. de Impostos - Educação

02 Receitas de Impostos e de Transf. de Impostos - Saúde

07 Precatórios do Fundef

15 Transferência de Recursos do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE - Transferência do Salário Educação

16 Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico - CIDE

17 Recursos da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP

Assim se sucedeu com os demais Tribunais de Contas, ou melhor, cada um criou sua “tabela” para atender às suas necessidades e a de seus jurisdicionados, contudo percebe-se ainda que as codificações não são iguais, pois o código 07 pode representar Precatórios do Fundef ou CIDE a depender do Estado; já a COSIP pode receber o código 08 ou 17. Ainda, para que alguns códigos sejam iguais nos trechos apresentados (00, 01 e 02) isso não se reflete em todos as cortes de contas, pois o equivalente aos códigos 01 e 02 no TCE gaúcho é tratado como 20 e 40 respectivamente (TCE/RS, 2022).

Desse modo, quando tratados em âmbito estadual, os dados poderiam ser facilmente comparados, contudo em níveis nacionais para cumprimento do disposto no art. 51 da LRF, que trata da consolidação das contas nacionais, atribuída à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, com informações do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI (STN, 2019), tal tarefa seria impossível sem um tratamento de dados.

Face à necessidade de elaboração de demonstrativos consolidados, a STN acabou por criar também a sua “tabela” de codificação de fontes de recursos. Assim, os estados e os municípios deverão seguir no mínimo duas codificações diferentes, estabelecendo para isso em suas orientações o chamado mecanismo DE-PARA:

As informações complementares para as quais os entes da federação utilizem códigos diferentes daqueles disponibilizados no Anexo II deverão ser compatibilizadas com a codificação apresentada no anexo II, utilizando-se a ferramenta de “De-Para” do Siconfi ou do próprio sistema do ente da federação, como acontece com as contas contábeis. (STN, 2021, p. 7)

Para o mecanismo DE-PARA, não foi encontrado, na legislação ou na literatura, um conceito, mas esse consiste no processo de tradução de diferentes codificações em que um código na linguagem DE é traduzido PARA outra linguagem, por exemplo, na tabela “X”, o código “01” tem a equivalência do código “05” na tabela “Y”, logo quando da conversão, do uso do DE-PARA nas tabelas “X” e “Y”, todo o código “01” será convertido em “05”.

E por meio desse mecanismo, a STN consegue atender suas necessidades e consolidar as contas nacionais, porém com a realização de mecanismos de DE-PARA, assim como qualquer tradução, pode ocorrer a perda de qualidade, seja por expressões/códigos que não existem respectivamente, seja pela interpretação/compreensão, pois, ainda que expressa apenas por sinais numéricos, ainda se está tratando de uma língua sujeita às considerações de Zavaglia (2004, p. 102):

Alguns enunciados que utilizamos em nosso dia-a-dia são intuições bastante sugestivas que evidenciam o fato de haver instabilidade, sempre negociada, no universo linguístico, tais como:

Você não entendeu o que eu quis dizer.

Você não está querendo entender...

Parece que estou falando grego!

Nós não estamos falando a mesma língua!

Não consigo dizer o que quero dizer...

Não era isso o que eu queria dizer, me expressei mal.

No universo cambiante das línguas e das culturas, nada é pré-ajustado.

Na contabilidade, o tema é tratado por softwares de informática cada vez mais exigidos por regras de consistência dos Tribunais de Contas. Conforme observado por Aquino, Azevedo, Lino e Cardoso (2017), o aumento do volume de dado inviabiliza qualquer prática DE-PARA e impulsiona a automatização para transmissão gerada obrigatoriamente via sistema.

Por sua vez, dada às diferentes metodologias e “tabelas” dos tribunais de contas, e a implementação de regras automáticas DE-PARA, ou em outros casos o

não registro de codificação alguma dificultam a fiscalização conforme apontou o Tribunal de Contas da União - TCU (2011):

9.1.2. falta de discriminação das fontes de receitas que constituem o Fundo Municipal de Saúde na Lei Orçamentária anual, em descumprimento ao disposto no artigo 4º, inciso V, da Lei nº 8.142/1990, nos artigos 2º, caput, § 1º, inciso III, 3º e 72 da Lei 4.320/1964;

Mais recentemente, o TCU, ao avaliar o volume de recursos repassados pela União aos Estados e Municípios, proferiu o Acórdão 1437/2020 no qual recomenda ao Poder Executivo Federal que:

[...] regulamente a implementação de mecanismos que possibilitem o efetivo monitoramento, avaliação e controle oficial e social da eficiência na aplicação dos recursos de natureza federal vinculados à saúde transferidos aos demais entes da Federação, até a destinação final, conforme previsto nos §§ 2º e 4º do art. 13 da Lei Complementar 141/2012, assim como na alínea 'e' do inciso I do art. 4º e § 3º do art. 50 da Lei Complementar 101/2000, regulamentados apenas parcial e temporariamente por leis de diretrizes orçamentárias.

No entanto, somente com declaração de pandemia em território nacional e o significativo volume de recursos repassados pela União aos Estados e Municípios que se evidenciou a necessidade de criar-se uma tabela de codificação padronizada para toda a Federação, merecendo destaque ímpar a Recomendação 13/2020 no bojo do Inquérito Civil 1.26.000.001112/2020-78 do Ministério Público Federal e do Ministério Público de Contas junto ao TCU (BRASIL, 2020):

CONSIDERANDO que a inexistência de codificação padronizada de fonte ou destinação de recursos federais aplicados pelos entes subnacionais é fator crítico que compromete não apenas a avaliação da eficiência da alocação dos recursos da União, mas, sobretudo, a atuação eficiente das instituições de controle e o acompanhamento pela sociedade civil dos gastos federais realizados por meio de modalidades de aplicação de recursos de forma descentralizada;

...

CONSIDERANDO que a prática vigente, a qual permite cada ente da Federação adotar codificação própria para identificar os repasses federais, valendo-se do recurso “de-para” nas rotinas de exportação/importação de informações e dados da execução orçamentária para o sistema de registro centralizado de monitoramento da gestão fiscal mantido pelo Ministério da Economia (Siconfi), demonstra-se incompatível com a noção de interoperabilidade técnica e semântica, que pressupõe a capacidade de múltiplos sistemas trocarem e reutilizarem informação sem custo de adaptação e com preservação do seu significado, a partir do controle de terminologias, taxonomias e esquemas de dados, sem contar o elevado risco de falhas e custos elevados que esse tipo de operação acarreta;

....

CONSIDERANDO que a padronização das informações constitui requisito essencial para garantir a transparência e a visibilidade das informações, essenciais para o controle social da aplicação de recursos públicos, razão pela qual os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão obrigados a disponibilizar “suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio

eletrônico de amplo acesso público”

... RESOLVEM RECOMENDAR, nos termos do art. 6º, inciso XX, do mesmo Diploma:

1. à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia, órgão central de contabilidade da União nos termos do art. 17 da Lei nº 10.180, de 2001, que, no prazo de 30 (trinta) dias e com fundamento no parágrafo único do art. 32 da Lei Complementar nº 141, de 2012, no § 2º do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 2000, adote as medidas normativas necessárias para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adotem codificação padronizada na Federação para identificar as fontes dos recursos de natureza federal vinculados a ações e serviços públicos de saúde repassados, a título de transferências obrigatória e voluntária, com definição de codificação específica e nacionalmente padronizada para segregar as despesas custeadas com recursos de natureza federal repassados no bojo da Ação 21C0 para enfrentamento da Covid-19, além de estabelecer codificação uniforme para as fontes de recursos federais destinados, obrigatória e voluntariamente, a ações de manutenção e desenvolvimento do ensino, dentre outras transferências de natureza federal consideradas relevantes a identificação e a segregação das fontes para viabilizar o monitoramento, a avaliação, fiscalização e controle;

Diante da recomendação, a Secretaria do Tesouro Nacional convocou a Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação - CTCONF¹, que após deliberações na própria câmara (21/08/2020, 31/08/2020, 20 a 23/10/2020 e 01/02/2021) e também em grupo de trabalho específico, apresentou uma proposta de padronização sendo submetida à apreciação dos membros da câmara, tendo como resultado 2 votos de abstenções e 12 votos pela aprovação; desse modo, aprovando a padronização do rol de fontes (STN, 2021).

Ato contínuo à aprovação, editou-se a Portaria conjunta STN/SOF 20/2021, merecendo destaque o artigo 3º:

Art. 3º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios observarão os prazos a seguir, para atendimento ao disposto nesta Portaria:

I- de forma obrigatória a partir do exercício de 2023, incluindo a elaboração, em 2022, do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias - PLDO e do Projeto de Lei Orçamentária Anual - PLOA, referentes ao exercício de 2023; e

II- de forma facultativa na execução orçamentária referente ao exercício de 2022, sendo permitida a utilização do mecanismo de "de-para" para o envio das informações à Secretaria do Tesouro Nacional, observando o formato definido nesta Portaria.

Diante do marco legal, a partir de 2023, todos os entes federativos (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal) passarão a contar com uma base comum de

¹ A câmara é regulamentada pelo Decreto 10.265, de 5 de março de 2020, e é responsável por subsidiar a elaboração, pela Secretaria do Tesouro Nacional, das normas gerais relativas à consolidação das contas públicas referidas no § 2º do art. 50 da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. Tem caráter técnico e consultivo, manifestando-se através de recomendações consignadas em atas, e deve nortear-se pelo diálogo permanente, tendente a reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão contábil e fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

dados, livres de vícios de interoperabilidade técnica e semântica conforme apontadas pelo MPTCU e MPF (2021), o que certamente representou um ganho de qualidade no monitoramento, fiscalização e também de pesquisas acadêmicas do gasto público.

Para se ter uma dimensão do volume de FR existentes, a Portaria STN 710/2021 com suas atualizações possui, em fevereiro de 2023, 83 FR distintas que são utilizadas por estados, distrito federal e municípios; já a classificação para União é de 164 códigos (STN, 2021).

Cada código representa um tipo de uso, o que não significa a ausência de subdivisões ou de diferentes níveis entre eles, como, por exemplo, o recurso:

600 Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Manutenção das Ações e Serviços Públicos de Saúde (STN, 2021).

Possui diferentes tipos de transferências por portarias distintas aos estados e aos municípios que podem, por processos de controle internos, aumentar ainda a lista de FR no seu âmbito.

Apresentadas as vinculações, passa-se agora a discutir os demonstrativos contábeis: primeiramente, os carregados de informações orçamentárias e financeiras; e posteriormente os regidos pelo princípio da competência.

3 DEMONSTRATIVOS PREDOMINANTEMENTE ORÇAMENTÁRIOS E FINANCEIROS

A norma contábil que estabelece a estrutura conceitual das demonstrações contábeis aplicada ao setor público esclarece que a função principal dos órgãos públicos é prestar serviços à sociedade em vez de obter lucros e de gerar retorno financeiro aos investidores; por sua vez, a análise do resultado dessas atividades pode se dar, parcialmente, por meio das demonstrações contábeis, já que estão incluindo outros conceitos como a efetividade da prestação contábeis, porém a norma também informa que as demonstrações contábeis fornecem dados para os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização (accountability) (CFC, 2016).

Das demonstrações contábeis, apresentam-se aquelas que atuam predominantemente ou exclusivamente com conceitos orçamentários e financeiros, abordando suas particularidades e compreensão dos dados dispostos, regras e conceitos apresentados à sociedade, os quais são carregados de conceitos técnicos. Athayde (2002), ao avaliar a percepção da eficácia dos gastos públicos, identificou que número significativo de entrevistados não soube informar o total de recursos aplicados em projetos e programas, ou ainda conhecer o significado de alguns termos utilizados na Contabilidade Pública.

Desse modo, o presente estudo atua também no esclarecimento de alguns dos conceitos aqui abordados, pois, como explica Santos (2021), a transformação dos dados é um processo formado por uma sequência de atividades ordenadas logicamente com a finalidade de chegar à conclusão da criação da informação.

Esclarece-se que o rol de demonstrativos predominantemente orçamentários ou financeiros é mais extenso que o apresentado neste capítulo, optando-se por discutir os demonstrativos com uma maior influência das vinculações e também aqueles de maior interesse pela sociedade. Dentro de cada um dos demonstrativos listados, buscaram-se referências legais e acadêmicas sobre a apresentação, resultados e relevância desses, em consonância com as vinculações orçamentárias.

3.1 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO E BALANÇO POR FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO

A Lei 4.320/1964 determina, em seu art. 102, a elaboração do Balanço Orçamentário, que demonstrará as receitas e as despesas previstas em confronto

com as realizadas. Na pesquisa Santos e Camacho (2014, p.92), explica-se que:

[...] relação entre receitas e despesas é necessária, pois se não houvesse receita não haveria despesas possíveis de serem executadas. Essa relação na elaboração e execução dos orçamentos se dá de forma conjunta, sendo a execução de um orçamento ideal aquela onde os responsáveis pela máquina administrativa tenham o controle entre receitas x despesas.

Além das dificuldades tipicamente enfrentadas pelos demonstrativos contábeis, como apresenta o trabalho de Athayde (2002), a forma de apresentação de alguns relatórios dificulta a compreensão de certos resultados como apontado por Benevides (2000). Esse, ao debruçar-se sobre o Balanço Orçamentário, questionou o significado de um déficit na previsão das receitas, afirmando ser confuso para o usuário um demonstrativo que apresenta, ao mesmo tempo, um déficit e um superávit.

Contudo, conforme regras da elaboração desse demonstrativo no MCASP, na NBC TSP 13 e no MDF, as vinculações orçamentárias não são consideradas, ou seja, são apresentadas informações consolidadas de todas receitas e despesas sem qualquer distinção por FR, e por consequência um eventual déficit em uma FR seria coberto por um superávit de outra.

Uma alternativa seria demonstrar em quadro específico o resultado por FR, porém de forma que a informação fique clara ao usuário da informação. Do contrário, aplicar-se-iam as mesmas considerações levantadas por Benevides (2000) em relação ao balanço orçamentário.

Já quando é abordado o balanço por função e subfunção, a STN (2022) explica que esse demonstrativo visa a apresentar as despesas realizadas, agregadas em diversas áreas de atuação do setor público conforme a disposição da Portaria SOF/SETO/ME 42/1999 e atualizações.

Por meio de análises, é possível verificar quais as áreas (tais como saúde, segurança e educação) receberam os maiores e os menores volumes recursos. Todavia, o demonstrativo também não considera dados das FR em sua apresentação. Uma análise do demonstrativo que retorne um alto volume de recursos aplicados em assistência social pode significar que o ente federativo aplicou uma parcela considerável de seus recursos próprios, não vinculados, discricionariamente a essa política pública, ou representar que apenas executou o volume de recursos vinculados/obrigatórios a essa área.

Tal situação pode impactar em pesquisas como a conduzida pelos professores Cruz e Platt (2009, p. 90). Esses, ao concluírem seu trabalho sobre os gastos da

função educação no governo federal em 2006, expõem o seguinte:

Quando comparada com as despesas mais expressivas, a distância fica mais destacada. Em 2006, a função de governo mais dispendiosa foi a Encargos Especiais (R\$ 401,7 bilhões, representando 50,3% do total), sendo composta principalmente por juros, encargos, amortização da dívida e transferências a Estados e Municípios. A Previdência Social está em 2º lugar, com R\$ 212,5 bilhões (26,6%); a Saúde em 3º lugar, com R\$ 39,7 bilhões (5,0%); e a Assistência Social está em 4º lugar, com R\$ 21,6 bilhões (2,7%). As demais 23 funções, que representam os restantes 13,2% do total, somam R\$ 105 bilhões.

No caso em tela, os dados levantados são claros ao apontar que 50,3% do total das despesas da União, em 2006, foram empenhados para encargos especiais, porém, ao se tratar de dívida pública, há diversos conceitos envolvidos, uma verdadeira “sopa de letras”, como defendido Conti (2018), merecendo destaque o conceito de rolagem da dívida, que pode ser simplificada pela operação de adquirir uma nova dívida para pagar a dívida antiga, criando-se uma vinculação, porquanto o fruto da arrecadação da dívida nova deverá destinar-se exclusivamente para o pagamento da dívida velha; e isso é um dos pontos não capturados em estudos como o de Cruz e Platt (2009), além de outros semelhantes.

Inevitavelmente, não há como se negar que o gasto empenhado nas diversas funções (no estudo de Cruz e Platt: 1º encargos especiais, 2º previdência social, 3º saúde,) é esse, porém fica “pendente” a informação da fração de recursos que poderiam ser aplicados única e exclusivamente nessas áreas.

3.2 DEMONSTRATIVO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA

Um importante demonstrativo para a gestão fiscal dos entes federativos é o da Receita Corrente Líquida – RCL. Por meio dele, calcula-se o referencial para despesa com pessoal, limite da dívida, endividamento, da reserva de contingência, do orçamento impositivo, da contratação de parcerias público privada, dentre outros limites aos quais os entes federativos estão sujeitos.

Em se tratando de RCL, há, na Federação, uma grande variedade de interpretações sobre a sua composição, ocorrendo exclusões e inclusões no demonstrativo, especialmente pelos por diferentes tribunais de contas. (ROCHA, 2018)

E essa falta de uniformidade das regras da receita corrente líquida é segundo Nunes (2018) consequência da relação simbiótica entre a interpretação da LRF e as

regras que definem a composição e o funcionamento dos tribunais de contas, em que a interpretação da LRF é moldada de modo a atender aos interesses da composição do plenário.

Aliada a essas distorções na sua composição, no contexto das fontes de recursos, são primordiais apontamentos como os de Rodrigues (2005), que, ao deparar-se com incorporação nesse indicador fontes que não poderiam ser utilizadas nos parâmetros que nela se baseavam, criam uma distorção:

Esta distorção verifica-se devido a uma certa fragilidade no conceito legal e usual da Receita Corrente Líquida. A base de cálculo utiliza valores que a princípio não deveriam ser considerados. Dentre as transferências correntes estão inseridas as transferências de convênios, que são recursos destinados a uma finalidade específica. Não é possível, por exemplo, o pagamento de folha de pessoal com recursos destinados para a merenda escolar, tampouco possível pagamento de dívidas inscritas na dívida fundada do município, com recursos do FUNDEF. Se não existem essas possibilidades porque então, para o cálculo do percentual de gastos com pessoal e relativos ao montante da dívida, estes recursos são utilizados? A informação extraída destes dados é suficiente para a tomada de decisões por parte do gestor? O planejamento realizado a partir da RCL pode ser considerado eficiente e eficaz? RODRIGUES (2005, p 3)

A incoerência apontada desprende-se justamente das vinculações de recursos, face que um determinado FR, ao compor a receita corrente líquida, aumenta a margem de determinados limites, como a total dívida, independentemente se esse recurso pode ou não ser utilizado para o pagamento dessa dívida, situação que ficou extremamente agravada quando se discutia os rendimentos dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS dos entes federativos na 30ª CTCONF.

Os recursos do RPPS devem ser utilizados exclusivamente para o pagamento de despesas do próprio RPPS, ou melhor, há uma vinculação. A LRF já excluía a receita de contribuições de segurados, contribuição patronal dos órgãos públicos e compensações entre regimes de previdência, mas deixava de fora os rendimentos auferidos pelo RPPS e, conforme ata da CTCONF 2021, extrai-se:

43:46 A representante da CCONF - Cláudia Magalhães explicou que é o melhor momento para fazer essa deliberação, já que a LRF exclui a despesa do cálculo da RCL todas as receitas referentes ao RPPS o ideal seria tirar também os rendimentos de aplicação financeira ...

1:20:37 A representante da CCONF - Cláudia Magalhães, respondeu que está em aprovação o tratamento para a base de cálculo da receita corrente líquida da despesa com pessoal, da dívida consolidada e não receita financeira. Complementou dizendo que toda a receita corrente relacionada ao RPPS não integra a receita corrente líquida, em função disso há um entendimento de que os rendimentos de aplicação financeira desses recursos que já não integram a RCL também não deveria integrar a RCL

1:50:15 A Subsecretária do Tesouro Nacional - Gildenora Milhomem colocou em votação a exclusão dos rendimentos do RPPS da RCL, tendo 10

aprovações, 1 não aprovação e 3 abstenções, considerando-se a matéria aprovada.

Da deliberação da CTCONF, o demonstrativo a partir de 2022 passou a excluir também rendimentos do RPPS perante a existência de uma vinculação de fontes de recursos, destacando-se que essa não é uma das deduções previstas no texto legal da LRF, mas que, por força da tamanha discrepância que causam nas finanças públicas, a câmara entendeu a necessidade de serem excluídas.

3.3 DEMONSTRATIVOS DE GASTO MÍNIMO EM SAÚDE E EDUCAÇÃO

Ainda que as políticas de saúde e de educação possuam objetos distintos, o forte parentesco entre suas regras no Brasil torna produtivo o estudo conjunto desses gastos conforme explica Santos *et al.* (2017) e, por essa forma, são tratadas conjuntamente nesse título.

Tão forte parentesco nasce na Constituição Federal, que determina à União, Estados, Distrito Federal e Municípios que apliquem um percentual mínimo de gastos em Saúde (art. 198) e em Educação (art. 212). Sendo que os gastos mínimos a serem alcançados pelos municípios são de 15% para a Saúde e de 25% para a educação da receita de impostos e de transferência de impostos, percentuais que vez ou outra são objeto de debates quanto a sua redução, ampliação, unificação e até mesmo a manutenção, como foram as discussões das propostas de emendas à Constituição - PEC 186 e 188/2019, merecendo destaque o parecer do relator da PEC 186/2019 no Senado, Senador Márcio Bittar (2021):

Outro debate de grande relevância trazido na PEC nº 188, de 2019, foi o referente aos pisos de despesas com saúde e educação. Lá, foi proposta uma forma de compensação desses pisos, o que consideramos, sem dúvida, um passo na direção correta: a de aumentar a autonomia dos gestores públicos a fim de que possam atender às reais necessidades da sociedade, reduzindo assim amarras que representam desperdício dos escassos recursos públicos. Entendemos, no entanto, que se trata de um avanço insuficiente. Afinal, a flexibilização proposta é, de fato, muito tímida, pois, ao consolidar as duas áreas, a exigência de despesa mínima se mantém a mesma. Não se cria, portanto, espaço adicional para o atendimento de inúmeras outras demandas sociais, que hoje precisam se contentar com migalhas orçamentárias. Acima de tudo, é inadequado e irreal buscar a imposição de regras rígidas e inflexíveis para toda a Federação. Brasília não deve ter o poder de ditar como cada estado e cada município deve alocar seus recursos. Essa tutela excessiva, às raias da ingerência, enfraquece nossa democracia, ao impedir que a população possa soberanamente fazer suas escolhas de políticas públicas. As realidades em nosso país continental são heterogêneas, múltiplas, díspares, e, para se lhes fazer frente, demandam as mais variadas alocações orçamentárias, o que somente pode ocorrer em um cenário de

flexibilidade orçamentária. O Brasil hoje, sabemos, está na posição diametralmente oposta - como bem ilustrado na Justificação da PEC, somos os recordistas em rigidez orçamentária na América Latina, com espantosos 94% dos recursos carimbados!

E não apenas os estados e municípios brasileiros são muito diferentes entre si, mas o Brasil de 2020 é muito diferente do Brasil de 1988, quando os fundamentos desses pisos foram lançados. Nossa transição demográfica ocorre em ritmo veloz, muito superior ao que foi observado nos países desenvolvidos. Obviamente isso traz profundas mudanças nas necessidades de despesas públicas, com redução do número de crianças e jovens - diminuindo, portanto, a quantidade de alunos e a demanda por educação. Nesse contexto, a manutenção dos pisos vem criando, e criará cada vez mais, ineficiências na aplicação dos recursos públicos, dado o descasamento entre necessidades sociais e despesas orçamentárias.

A PEC 186/2019, após as devidas tramitações no Congresso, efetivou-se na Emenda Constitucional 109/2021, mas sem os dispositivos que desobrigaram os entes federativos aos gastos mínimos em saúde e educação, não prosperando, dessa forma, os argumentos do Senador e, por consequência, prosperando a tese de que o estabelecimento de tetos ou de exclusões de gastos mínimos prejudicariam sociedade (MARIANO, 2019).

Uma vez existente a obrigação de cumprimento em gastos mínimos, a sua verificação do cumprimento ou não é observada nos demonstrativos do RREO anexos 12 e 08 respectivamente. Diferentemente dos demais demonstrativos tratados no presente capítulo, que sofrem influência indireta, esses demonstrativos sofrem influência direta das FR, como a STN (2022) explica na apuração do gasto mínimo em saúde:

Despesas Custeadas com Recursos Vinculados à Parcela do Percentual Mínimo que não foi Aplicada em ASPS em Exercícios Anteriores (XI)
Nessa linha registrar o total das despesas custeadas, no exercício de referência, com os recursos vinculados à parcela do percentual mínimo de aplicação em ASPS previsto na Lei Complementar nº 141/2012. (MDF, 2022, p. 423)

O mesmo ocorre na apuração dos gastos em educação:

CONTROLE DA DISPONIBILIDADE FINANCEIRA E CONCILIAÇÃO BANCÁRIA

Identifica as informações sobre a disponibilidade financeira dos recursos vinculados ao Fundeb e ao Salário Educação. O objetivo desse quadro é permitir a comparação dos saldos financeiros registrados na contabilidade e os existentes nas contas bancárias. (MDF, 2022, p. 369)

Sendo a apuração dos gastos mínimos pelo RREO, e esse apurado bimestralmente como determina o §3º do art. 165 da Constituição, o Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF orienta que a apuração dos gastos seja realizada nos cinco primeiros bimestres pela despesa liquidada, que é a despesa efetivamente

realizada, contudo, ao sexto bimestre, no qual se verifica o efetivo cumprimento do índice, esse é feito pela despesa empenhada conforme determina a legislação, citando-se a Lei Complementar 141/2012, que trata dos gastos em saúde:

Art. 24. Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas:

I - as despesas liquidadas e pagas no exercício; e

II - as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.

No caso da educação, há também a análise dos indicadores do FUNDEB² - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, que, conforme determinado pela Constituição (art. 212-A inciso XI), no mínimo 70% do valor arrecadado deve ser gasto com profissionais da educação, sendo essa apuração realizada nos mesmos moldes do gasto mínimo em saúde e educação pela despesa liquidada nos primeiros cinco bimestres e pela empenhada no sexto.

Contudo os demonstrativos de gastos mínimos em saúde e educação não trazem informações apenas dos recursos de impostos e de transferências do FUNDEB, pois, retomando ao MDF, tem-se que:

O Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE identifica: e) outras informações para controle, tais como as fontes adicionais para o financiamento da educação, como por exemplo a contribuição social do salário-educação, as transferências do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, as transferências de convênios, os royalties destinados à educação, as operações de crédito, inclusive as receitas de aplicações financeiras desses recursos, bem como as despesas custeadas por essas fontes; (MDF, 2022, p. 305)

O Demonstrativo das receitas e despesas com ações e serviços públicos de saúde apresenta:

d) as demais receitas destinadas à aplicação em ASPS e as despesas custeadas com essas receitas; (MDF, 2022, p. 399)

Verifica-se, desse modo, que os demonstrativos são fortemente influenciados pela vinculação de recursos, pois ora tratam da aplicação de recursos provenientes de impostos e de transferências de impostos ora tratam do FUNDEB, que pode ser considerado uma “especialização” dessa origem, ora tratam dos demais recursos vinculados, distinguindo uns dos outros.

² Para cada estado e o Distrito Federal existe um fundo, que é formado por todos os entes daquele estado (o Estado propriamente dito e todos os municípios do estado) os quais enviam o montante de 20% da arrecadação de algumas receitas (rol taxativo da legislação). Do total arrecadado pelo fundo esse é repartido entre todos os participantes considerando o censo escolar de cada ente federativo. Desse modo há entes que recebem mais do que enviam, e outros que recebem menos do que enviaram.

Porém é importante trazer à baila que nem mesmo o conceito de receita de impostos e de transferências de impostos é exatamente igual entre os gastos com MDE e ASPS (manutenção e desenvolvimento do ensino; ações e serviços públicos em saúde), pois a legislação, no caso da educação, é respaldada pelo art. 212 da constituição, que trata o termo de forma genérica (impostos e transferências de impostos); já a saúde é referenciada no art. 198, que não aborda o conceito de forma genérica, mas sim em rol taxativo:

Art. 198. § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

- I - no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);
- II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;
- III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

Por força desse rol taxativo, as receitas de transferências de impostos decorrentes do art. 153, §5º, e art. 159, alíneas “d” a “f”, apesar de serem receitas de impostos e de transferências de impostos servem de base de cálculo para educação, mas não para a saúde.

Observa-se que, embora a conclusão de Santos *et al.* (2017) seja de que há ganhos significativos quanto ao estudo conjunto dos gastos mínimos em saúde e educação, há de se ponderar as diferenças entre eles, inclusive o próprio conceito de impostos e de transferências de impostos.

Por fim, verifica-se que os demonstrativos de gasto mínimo em MDE e ASPS possuem forte presença de vinculações na sua apresentação do demonstrativo, refletindo a realidade na execução financeira.

3.4 DEMONSTRATIVO DE ALIENAÇÃO DE ATIVOS

A STN (2022) informa que o objetivo desse demonstrativo é dar transparência à destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos com vistas à preservação do patrimônio público, face à previsão do art. 44 da LRF que impede os gestores públicos de destinar os recursos obtidos com a venda de patrimônio público a fim diverso daquele previsto na LRF.

Conforme explica Nunes (2018), quando da criação da LRF, o diagnóstico fiscal do momento era de um esgotamento de um padrão de financiamento de déficits públicos, historicamente financiados por impostos, privatização, dívida e inflação, contudo as possibilidades de novas privatizações eram reduzidas. Isso tornou necessária a criação de uma regra a fim de evitar a dilapidação do patrimônio público em despesas correntes.

O demonstrativo em si, apesar de trazer diversas informações (dotação atualizada, despesa empenhada, liquidada, previsão atualizada, valor arrecadado, entre outros), em síntese, apresenta a seguinte fórmula: saldo financeiro em 31 de dezembro do exercício anterior de recursos de alienação; o valor total arrecadado em alienações; o valor total pago com os recursos dessa vinculação e saldo atual, ou seja, um demonstrativo que foca exclusivamente em uma única vinculação, que poderia ser de base para outras vinculações que não possuem demonstrativo próprio.

3.5 DEMONSTRATIVO DE DESPESAS COM PESSOAL

A Constituição determina no art. 169 que os entes federativos devem respeitar um limite de despesa com pessoal, o qual é regulamentado pela LRF, trazendo percentuais máximos calculados sobre a RCL.

No que se refere a vinculações, o demonstrativo possui duas influências legais, uma específica para os estados de Roraima, do Amapá e o Distrito Federal, e outra que atinge a todos os entes federativos que possuem RPPS em observância aos incisos IV e V do §1º art. 18 da LRF.

Sobre esse demonstrativo, Teixeira (2020) cita que regra de gasto com pessoal é a principal regra de despesa comum a toda a federação brasileira. Também, indica que, conforme seus estudos, sequer os tribunais de contas são harmônicos no preenchimento de seus próprios demonstrativos, o que também resulta em diferentes formas de preenchimento por estados e municípios jurisdicionados por diferentes tribunais de contas, porquanto é interessante notar o Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (2018):

INSTRUÇÃO CAMERAL nº 03/2018 Art. 1º Os gastos com pessoal custeados com recursos federais, transferidos aos municípios, relativos aos Programas: “Saúde da Família - SF”, “Núcleo de Apoio à Saúde da Família - NASF”, “Saúde Bucal - SB”, Blocos de Financiamento: Atenção de Média e Alta Complexidade Ambulatorial e Hospitalar, bem como “Assistência Social” e “Atenção Psicossocial”, não serão considerados para fins de cômputo das

despesas com pessoal dos municípios do Estado da Bahia.

Pela referida instrução cameral³, os municípios baianos passaram a ter um efeito sobre as vinculações com os recursos federais de toda sorte a Constituição do Estado de Goiás:

Art. 113. § 8º Na verificação do atendimento pelo Estado dos limites globais estabelecidos na lei complementar federal, mencionado no caput deste artigo, não serão computadas as despesas com os pensionistas e os valores referentes ao imposto de renda retidos na fonte dos servidores públicos estaduais. Acrescido pela Emenda Constitucional nº 54, de 02-06-2017

O referido dispositivo goiano foi revogado em 2021, porém, assim como o TCM/BA, os deputados estaduais goianos criaram uma relação de causa e de efeito, origem e aplicação, ou seja, uma vinculação, sendo que essas duas possibilidades são contrárias ao disposto no MDF elaborado pelo órgão que tem competência para consolidar as contas nacionais.

O presente estudo não tem por objeto discorrer sobre as diferentes interpretações da LRF para a despesa com pessoal, sobre a qual estudos como o de Medeiros *et al* (2017, p.1766) demonstram que:

O uso de artifícios no registro das despesas com pessoal pelas administrações municipais, com vista a atenuar os riscos das sanções previstas na LRF, pode comprometer o indicador fiscal, ou seja, o uso dessas “saídas” pode omitir a real condição dos municípios, refletindo-se numa fragilidade na qualidade desse indicador.

Entretanto, à medida que esses artifícios ocorrem por meio de vinculações orçamentárias e/ou financeiras, tornam-se relevantes para o presente trabalho, do qual se destacam os esforços de diferentes instituições para harmonizar os conceitos, inclusive do Congresso Nacional, que, ao alterar a redação do §2º art. 18, da LRF, lançou luz para um aspecto relevante à discussão do presente trabalho:

Redação anterior	Redação atual
Art. 18. § 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos 11 (onze) imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.	Art. 18. § 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos 11 (onze) imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência, independentemente de empenho. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

Quadro 2 - Alterações do §2º art. 18 da LRF

³ O Cameralismo surgiu como prática institucional dos principados alemães, que, segundo Justi, originalmente consistia na formulação de propostas práticas, visando a tornar eficientes a administração, a arrecadação e a utilização das receitas públicas pelos príncipes, não se constituindo, portanto, uma disciplina segundo os padrões científicos, tornando-se realidade institucional graças ao esforço intelectual de funcionários públicos, consultores administrativos e professores universitários para conhecer, instrumentalizar e fortalecer o Estado ante os desafios resultantes das novas configurações políticas inerentes à consolidação das monarquias modernas. (OLIVEIRA, 2021)

Fonte: elaborado pelo autor

A partir da redação atual, torna-se evidente que a despesa com pessoal deverá ser registrada independentemente de haver um empenho, ou seja, sem um registro orçamentário, que é o foco dessa discussão.

Ainda no que se refere à FR e à despesa com pessoal, a EC 120/2022 criou uma nova regra de FR. Veja-se a nova redação da Constituição:

Art. 198.

§ 7º O vencimento dos agentes comunitários de saúde e dos agentes de combate às endemias fica sob responsabilidade da União, ...

...

§ 11. Os recursos financeiros repassados pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para pagamento do vencimento ou de qualquer outra vantagem dos agentes comunitários de saúde e dos agentes de combate às endemias não serão objeto de inclusão no cálculo para fins do limite de despesa com pessoal.

A emenda publicada em maio de 2022 entrou em vigor imediatamente. A STN responsável por normatizar a elaboração do anexo 1 do RGF (despesa com pessoal), até fevereiro de 2023 ainda não se pronunciou sobre o tema. Sendo assim, a STN está aguardando⁴ um parecer da PGFN (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) ao passo que algumas cortes de contas já se manifestaram publicamente como o TCE/SP, que expôs em seu comunicado 32/2022 de 25/07/2022, o seu entendimento sobre o tema. Ainda, o TCE/SC, em 22/02/2023, publicou a definição dos anexos da prestação de contas de Prefeito, optando ambos os tribunais por deduzir a transferência da União tanto na receita quanto na despesa em uma interpretação muito próxima da instrução cameral baiana.

Porém, o ponto a ser observado e debatido ao longo desta dissertação é justamente a existência de tratamentos diferenciados pela existência de FR que vão criando margens, alterando resultados, diferenciando tratamentos, entre outros impactos.

⁴ Consulta informal com técnicos da STN.

4 DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

A legislação brasileira, em especial a Lei 4.320 recepcionada pela Constituição de 1988, como Lei Complementar de Finanças Públicas, já em 1964 previa a adoção de um sistema dual de contabilidade com informações patrimoniais e orçamentárias, sendo essencial para discussão desta pesquisa a compreensão do princípio da competência, da qual a leitura da Resolução CFC 750/1993, anterior ao início de convergência aos padrões internacionais, já indicava o formato pelo qual deveriam ser efetuados os registros:

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

...

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

Tal princípio esculpido como mandamento aos contadores na normativa do Conselho Federal de Contabilidade, previsto na Lei de Finanças Públicas, foi ignorado por gestores públicos, tribunais de contas, contadores e de certo modo, a sociedade por diversas décadas, sendo adotado apenas o regime de caixa ou ainda como pregado pela doutrina à época, um regime misto, como bem explica Silva e Cerqueira (2011, p. 25):

É comum encontrar na doutrina contábil a interpretação do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, de que na área pública o regime contábil é um regime misto, ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.”

Mas, o artigo 35 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil, haja vista que a contabilização dos atos e fatos da administração pública deve seguir a determinação de que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Situação que Pigatto (2004, p. 101), também, reforça a necessidade de diferenciar os fatos orçamentários do princípio da competência, “[...] todavia, como o resultado do orçamento tem um regime de reconhecimento próprio (Lei 4.320, art. 35, 58 e 60), esse resultado de conotação financeira difere daquele incorporado ao patrimônio, ou seja, de conotação econômica”

Essa diferenciação quebra a lógica até então trabalhada nas administrações

públicas é tão radical que muitos contadores e pesquisadores, tais como Lima e Amaral (2013), Aquino, Azevedo e Lino (2016), entre outros, passam a denominar de “nova contabilidade pública”.

Contudo, ainda que a contabilidade dual não fosse novidade como demonstra o trabalho de Azevedo e Pigatto (2020), que observou o seu embrião na Câmara Municipal de São Carlos/SP, em 1892, fato é que os princípios contábeis, em especial o de competência, eram subempregados ou não utilizados e tal prática acompanhou a legislação, pois, como verificado, diversas são as legislações que criam vinculações para os recursos públicos.

4.1 PLANO DE IMPLANTAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

A chamada nova contabilidade teve início em 2008 com o processo de convergência às IPSAS - International Public Sector Accounting Standards, cuja estratégia de implementação foi o gradualismo na implementação, uma vez que a realidade dos entes federados é bastante diversa, e o novo padrão gera demandas por investimentos, capacidade técnica e tecnológica, apoio da gestão e da interação com outras áreas de governo (SASSO; VARELA, 2020).

Paralelamente ao CFC, a STN publicou a Portaria 184/08 com o intuito de apresentar diretrizes a serem seguidas em prol da convergência e definindo a STN como órgão central para o desenvolvimento de ações necessárias para alcançar a convergência. No mesmo ano, a STN editou o primeiro Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), determinando regras para implantação das NBC TSP com vistas às ações determinadas da sua Portaria 184/08 (MARTHA *et al.*, 2021)

Posteriormente, em 2013 a STN publicou a Portaria 634/2013 que:

Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.

Almejando efetivar a estratégia da STN e do CFC em convergir as normas contábeis a padrões internacionais, em 2015, foi publicada a Portaria 548/2015, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP, estabelecendo os prazos-máximos para aderência dos entes federados: 2021, para União; 2022, para o Distrito Federal e os Estados; 2023, para os Municípios com mais de 50 mil habitantes; e 2024, para os Municípios com menos de 50 mil habitantes

(MENDES; COSTA, 2022).

Desse modo, verifica-se que a CASP se encontra ainda em transformação, especialmente nos municípios com menos de 50 mil habitantes que ainda não estão obrigados a seguir todas as regras previstas no PIPCP, porém para o presente trabalho isso não resultará em prejuízos na pesquisa.

Passa-se agora a discutir-se os principais demonstrativos contábeis que não possuem influência de vinculações orçamentárias ou financeiras com a mesma metodologia adotada no capítulo anterior.

4.2 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

A Lei 4.320/1964, em seu art. 104 define que:

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

A razão de sua apresentação ser realizada independentemente da execução orçamentária é o tema central dessa demonstração, porquanto, diariamente, ocorrem fatos contábeis, muitos dos quais não há necessariamente uma execução orçamentária, citando-se:

- Depreciação: corresponde ao reconhecimento da perda de valor dos bens devido ao desgaste, obsolescência ou ação da natureza;
- Provisão para férias e 13º: correspondem à obrigação contraída pela administração pública para com seus servidores na razão de 1/12 por mês;
- Créditos a receber pelo lançamento de tributos;
- Recebimento de doações não financeiras;
- Consumo de bens em estoque;
- Reconhecimento da variação cambial de uma dívida indexada em moeda estrangeira;
- Entre outros.

Dos exemplos acima, alguns poderão vir ter reflexos orçamentários, tal como o efetivo empenho e pagamento das férias e 13º dos servidores ou a arrecadação do tributo, ou ainda o pagamento da dívida contratada. Contudo tais fatos podem ocorrer meses ou até anos depois de quando efetivamente foram reconhecidos. Outros, por sua vez, como o recebimento de doações não financeiras ou de consumo de bens em estoque, não terão reflexos orçamentários.

Já no MCASP, a STN (2021) descreve que a DVP - Demonstração das Variações Patrimoniais:

[...] tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado. Contudo, é importante ressaltar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais

Ainda que a STN entenda que o demonstrativo não se trata de um indicador de desempenho, Pereira e Teddo (2015, p.10) descrevem que:

A DVP permite ao gestor avaliar todos os atos e fatos que afetam o patrimônio do município. Nesse contexto, o superávit orçamentário passa a ser mero componente de uma análise mais abrangente, que é a variação patrimonial

Em linha semelhante, o professor Kohama (2016, p.215):

Ainda que mal parafraseando, a Demonstração das Variações Patrimoniais Quantitativas está para a entidade do setor público, assim como a Demonstração de Lucros e Perdas está para a entidade privada de fins lucrativos. Assim, enquanto para a entidade privada de fins lucrativos o resultado do exercício é demonstrado através do “lucro” ou “prejuízo”, porquanto a sua contabilidade é organizada visando esse objetivo, para a entidade pública, que não tem fins lucrativos, importa-lhe demonstrar o “déficit” ou “superávit” patrimonial, para observar se houve aumento ou diminuição, o que é feito através dessa demonstração das variações patrimoniais, resultante da contabilidade devidamente organizada para essa finalidade

Considerando que a DVP indicará um resultado, seja ele positivo ou negativo, ou melhor de déficit ou superávit, esse é um indicador de desempenho que, embora não possa ser utilizado em todas as análises de uma entidade, indicará sempre o resultado patrimonial, independentemente de haver uma execução orçamentária.

4.3 BALANÇO PATRIMONIAL

O balanço patrimonial de uma entidade é uma das demonstrações contábeis de maior importância em qualquer organização, a qual, apesar das mudanças ao longo dos séculos, sua essência permanece a mesma, como se extrai das ainda atuais palavras do professor Carvalho (1918, p. 391):

O balanço compreliende. forçosamente, num só documento todos os elementos que constituem o patrimonio. Elle comprehende todo o activo e todo o passivo e. pondo em confronto um com o outro, põe em evidencia a situação economica do proprietario.

Atualmente, a NBC TSP 11 (CFC, 2018) determina que o balanço seja apresentado segregado em grupos denominados ativos circulantes e não circulantes, passivos circulantes e não circulantes, além de patrimônio líquido.

Já a Lei 4.320/1964 determina a segregação do balanço em ativo financeiro, ativo permanente, passivo financeiro, passivo permanente, saldo patrimonial e contas de compensação, o que, como esclarece a STN (2021), essa disposição confere um forte viés orçamentário, contrariando inclusive a essência da demonstração.

Diante desse antagonismo, entre informações orçamentárias e patrimoniais, poder-se-ia inviabilizar a publicação do balanço patrimonial pelos entes federativos à STN por meio da Portaria 438/2012, que atualizou os demonstrativos da Lei 4.320/1964, criando quatro quadros: Principal; dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; das Contas de Compensação (controle); e do Superávit/Déficit Financeiro, sendo que os três últimos apenas para atender a Lei 4.320/1964 e o primeiro de forma a atender a norma contábil, sendo discutido no presente tópico apenas o primeiro quadro.

Cruz e Platt (2011), ao discorrerem sobre o balanço patrimonial, ensinam que no ativo se encontram itens como o dinheiro, estoques, terrenos, veículos, instalações; já no passivo, encontram-se itens como valores a pagar a fornecedores, salários, e empréstimos, finalizando que a demonstração representa um retrato do patrimônio (bens, direitos e obrigações) num determinado momento, sendo uma demonstração estática. O que pode ser traduzido como uma fotografia da entidade, livre de vinculações orçamentárias, pois tanto o registro do veículo no ativo quanto o registro da dívida no passivo não mais refletem qual é a FR, que deu origem ao valor atual. A exceção fica apenas para o registro de disponibilidade financeira (caixa e equivalente de caixa), porquanto esses sim, dado sua própria natureza são marcados pela FR correspondente.

Sendo essa uma demonstração, que assim como qualquer outra demonstração contábil deve ser fidedigna, e considerando a inexistência de vieses orçamentários ou de FR, pode-se extrair da demonstração a exata radiografia de uma entidade, a qual pode ser formada pelo conjunto de entidades menores ou, ainda, um todo. A fim de exemplificar, pode-se analisar apenas o demonstrativo de um Fundo de Saúde Municipal ou ainda de todo o Poder Executivo de um município, o demonstrativo de um ente (todos os poderes e órgãos), ou até mesmo da Federação, como é o caso do Balanço do Setor Público Nacional – BSPN, que engloba todas as entidades nacionais (a União, o Distrito Federal, os Estados e os Municípios) por meio da consolidação de contas, tendo em vista a definição da STN no MCASP (2021, p.560) como:

[...] o processo de agregação dos saldos das contas de mais de uma entidade,

excluindo-se as transações recíprocas, de modo a disponibilizar os macro agregados do setor público, proporcionando uma visão global do resultado.

Dessa forma, a análise não só do balanço patrimonial, como em qualquer outra demonstração contábil, seja ela predominantemente orçamentária, financeira ou patrimonial, poderá ser realizada por segmento ou diferentes níveis de consolidação, pois, conforme concluem Garcia *et al.* (2000), a segmentação da informação corrobora a evidenciação das atividades operadas.

4.4 DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA

A Constituição Federal, ao determinar as competências do Senado Federal (art. 52), incumbiu esse de fixar os limites globais para o montante da dívida para os entes federados, a qual é tratada pela Resolução do Senado Federal 40/2001, na qual se estabelece o limite a ser calculado em razão da dívida consolidada líquida, que é constituída por:

Art. 1º § 1º Considera-se, para os fins desta Resolução, as seguintes definições:

..

III - dívida pública consolidada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento;

..

V - dívida consolidada líquida: dívida pública consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

Desse modo, uma vez que dívida consolidada líquida é o resultado do montante total da dívida, menos as disponibilidades, se esse valor for positivo significaria o valor que “faltaria” ao ente federado para pagar toda sua dívida, e, de igual forma, se esse resultado fosse negativo, significaria que se o ente federado “pagasse” toda sua dívida ainda “sobraria” esse valor em disponibilidade financeira.

A dívida pública é um tema controverso, o qual transpassa séculos ou até regimes políticos como demonstram estudos de Monteiro e Rocha (2018), especialmente aqueles quanto a sua sustentabilidade como o de Pereira (2008). Sobre esse tema, merece destaque o controle por metas de resultado nominal

apresentado por Andrade (2010) como variação do saldo da dívida de um bimestre em relação ao outro, deduzidas as disponibilidades financeiras e outras contas constantes do ativo.

4.5 BALANCETE DE VERIFICAÇÕES

Ainda que o balancete de verificações não seja uma demonstração contábil propriamente dita, será crucial para compreensão dos temas abordados nesta dissertação, sendo citado por Porton e Longaray (2006, p.95) como:

[...] um relatório contábil que relaciona todos os saldos das contas contábeis em um determinado período, tanto os devedores quanto os credores. Tem como função a conferência dos saldos das contas, de modo a detectar possíveis erros, bem como servir de suporte para a elaboração de outros relatórios contábeis.

Trata-se de um relatório que relaciona todas as contas contábeis da entidade, contendo o saldo inicial, as entradas e as saídas dessa conta (movimentos a débito e a crédito), além do saldo final, emitidos em periodicidades definidas, sobre o qual Marion (1993) comenta que, quanto menor for o período de abrangência do balancete, mais eficiente será a contabilidade.

No setor público, as contas contábeis são definidas e padronizadas pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP, o que permite a consolidação nacional das contas, bem como a comparabilidade entre os entes federativos. Já quanto à periodicidade, ainda que o formato e a regularidade de prestações de contas dos entes variem conforme a exigência do tribunal de contas, ao qual é jurisdicionado, todos os entes devem enviar a Matriz de Saldos Contábeis definida pela STN (2022, p. 4) por:

[...] uma estrutura padronizada para o recebimento de informações contábeis e fiscais dos entes da Federação para fins da consolidação das contas nacionais, da geração de estatísticas fiscais em conformidade com acordos internacionais firmados pelo Brasil e da elaboração das declarações do setor público (Demonstrações Contábeis e Demonstrativos Fiscais). Essa estrutura reúne uma relação de contas contábeis e de informações complementares e será produzida a partir do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

A MSC, por sua vez, deve ser enviada pelos entes de modo agregado, ou seja, com os dados de todos os poderes e os órgãos do ente, sem excluir as operações recíprocas (sem consolidar os dados); e essa estrutura semelhante a um balancete de verificações (MACHADO; THEÓPHILO, 2020) implica afirmar que mensalmente todos os órgãos públicos emitem um balancete e verificam seus dados.

Dentro dessa obrigação (enviar a MSC), é importante destacar que cada conta contábil do PCASP pode ser apresentada em diferentes níveis de informações complementares. Nas contas que recebem informações orçamentárias, pode haver os códigos da natureza da receita ou da natureza da despesa, bem como o código da FR movimentada. De igual forma, as contas que transitam ou controlam valores financeiros também podem marcar o código da FR.

Conforme levantamento (realizado em 25/06/2022 pelo autor), o anexo II da Portaria STN 642/2019, atualizada em 20/01/2021, apresenta 1058 contas contábeis, que podem receber a informação de FR dentre o total de 5439 contas que são possíveis de receberem registros.

Apresentados os demonstrativos, sejam aqueles essencialmente orçamentários/financeiros, sejam elaborados pelos princípios de competência, passa-se agora a discutir alguns efeitos dos atos administrativos nos demonstrativos contábeis.

5 RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO DAS VINCULAÇÕES

Ante as considerações preparatórias realizadas nos capítulos anteriores, passa-se a discutir as relações de causa e de efeitos das vinculações. Conforme apresentado, muitos dos demonstrativos possuem uma apresentação rígidas, normatizadas e explicadas por manuais, sendo os principais na Contabilidade Pública o MCASP e o MDF, frutos de um trabalho da STN que conforme França *et al.* (2022) desde 2007, [a STN] vem criando, por meio de portarias, grupos técnicos que discutem assuntos sobre a padronização fiscal dos relatórios e de demonstrativos.

Porém é salutar lembrar dos ensinamentos de Kuhn (1962, 207) sobre a formação dos profissionais que atuam nas mais diferentes áreas, dentre elas a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no uso de manuais:

Os efeitos da insulação frente à sociedade global são largamente intensificados por uma outra característica da comunidade científica profissional a natureza de seu aprendizado. Na Música, nas Artes Gráficas e na Literatura, o profissional adquire sua educação ao ser exposto aos trabalhos de outros artistas, especialmente àqueles de épocas anteriores. Manuais, com exceção dos compêndios ou manuais introdutórios às obras originais, desempenham um papel apenas secundário. Em História, Filosofia e nas Ciências Sociais, a literatura dos manuais adquire uma significação mais importante. Mas, mesmo nessas áreas, os cursos universitários introdutórios utilizam leituras paralelas das fontes originais, algumas sobre os "clássicos" da disciplina, outras relacionadas com os relatórios de pesquisas mais recentes que os profissionais do setor escreveram para seus colegas. Resulta assim que o estudante de cada uma dessas disciplinas é constantemente posto a par da imensa variedade de problemas que os membros de seu futuro grupo tentarão resolver com o correr do tempo. Mais importante ainda, ele tem constantemente frente a si numerosas soluções para tais problemas, conflitantes e incomensuráveis. Soluções que, em última instância, ele terá que avaliar por si mesmo.

...

Até os últimos estágios da educação de um cientista, os manuais substituem sistematicamente a literatura científica da qual derivam. Dada a confiança em seus paradigmas, que torna essa técnica educacional possível, poucos cientistas gostariam de modificá-la. (KUHN, 1962, P. 179)

As ponderações de Kuhn (1962) sobre os manuais, a respeito dos quais não se pode negar os benefícios, devem ser consideradas, principalmente, quando a Contabilidade Pública é executada e normatizada por diversos manuais, como o MDF, MCASP, MTO - Manual Técnico do Orçamento, Manual de Orientações do FUNDEB, entre outros, devendo o profissional avaliar o real significado das informações produzidas pelos demonstrativos e os vieses que tais dados podem possuir face à forma de sua elaboração.

Essa real conscientização das informações apresentadas nos demonstrativos é essencial para a sociedade com o objetivo de alinhar os dados obtidos pela contabilidade na efetividade das políticas públicas, pois tomando, por exemplo, o MCASP (STN, 2022, p. 39) ao discorrer sobre as receitas orçamentárias:

São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

Uma vez que essas receitas são utilizadas pelo Estado para atender as demandas da sociedade, qualquer efeito positivo ou negativo que as vinculações criam devem ser considerados.

5.1 A FUNÇÃO ALOCATIVA DO ORÇAMENTO

Um dos ápices da organização do Estado é a elaboração de seus orçamentos públicos, existentes há milhares de anos, mas que, apenas nos últimos séculos, passaram a ganhar os contornos atuais com a ampliação e a fixação de princípios. De Vianna (1944, p.40) já mencionava, na primeira metade do século anterior, “[...] que todo o funcionário público sabe que o princípio da universalidade orçamentária consiste em determinar num só documento, todas as receitas e todas as despesas do Estado”.

Por meio de tal princípio, hoje atuando por força legal disposta no art. 6º da Lei 4.320/1964, implica que todas as receitas a serem arrecadadas e as despesas a serem custeadas por tais receitas devem constar da peça orçamentária, instituída em lei por força do art. 165 da Constituição Federal.

Há diversos outros princípios que norteiam e regem os orçamentos a partir dos quais se criam teorias e metodologias, mas também estabelecem dúvidas como a levantada por Key Jr (1940, p. 1), “[...] em que base deveria ser decido alocar “X” dólares na atividade “A” ao invés da atividade “B”?”

Da pergunta formulada em 1940 por Key Jr, discorrem-se diversos artigos, o que permitem evidenciar as considerações do autor sobre a inexistência de uma teoria orçamentária. Contudo, caso se incluam algumas características dos recursos na situação levantada, trazendo a questão às vinculações orçamentárias, veja-se como a questão pode ser apresentada no processo de elaboração de um orçamento:

Em que base deveria ser decidido alocar “X” reais na atividade “A” ao invés da atividade “B”, sabendo-se existirem dois recursos: um denominado “VVV” deve ser obrigatoriamente aplicado na atividade “A” e o recurso “LLL”, que pode ser aplicado em qualquer atividade?

A consideração inicial, ainda, persiste, pois a informação adicional não lhe respondeu, porém sabe-se que o recurso vinculado “VVV” será totalmente direcionado à atividade “A”, já o recurso livre “LLL” poderá ser direcionado tanto à atividade “A” ou “B”. Percebe-se que, além de não resolver a questão, as informações inseridas criaram uma obrigação na discussão do orçamento.

No entanto, atendo-se à questão inicial, suponha-se que do volume de recursos disponíveis, ignorando as vinculações, obtenha-se o montante de R\$ 100,00 e, após os estudos necessários, bem como as discussões parlamentares, os interessados nos setores “A” ou “B”, conclui-se que a atividade “A” deva receber R\$ 40,00 e a atividade “B” deva receber R\$ 60,00. Esse processo, ainda que demasiadamente simplificado no exemplo, deveria ser o procedimento ideal a ser realizado.

Porém, com a informação de que o recurso “VVV” deve ser obrigatoriamente destinado à atividade “A”, altera-se a dinâmica da discussão sem excluir as discussões parlamentares e dos interessados nos setores “A” e “B”. Diga-se que o recurso “VVV” represente 38% ou 42% do montante disponível; na primeira opção, em uma análise rasa, bastaria direcionar os 2% “faltantes” para equilibrar com valores conforme discutido no parágrafo anterior.

Contudo, grupos ainda que não legalmente criados, mas que comprometem os governos (CAMIC, 2006), podem atuar para buscar mais recursos para os seus interesses, afinal os 38% não eram discutíveis, isto é, já eram vinculados. De igual forma, tais grupos poderiam atuar para a segunda opção (42%), porquanto, nessa, a atividade “B” já estaria com uma fatia menor do que sua necessidade quando avaliado sem o viés da vinculação.

Percebe-se que o fato do recurso “VVV” estar obrigatoriamente vinculado à atividade “A” por si só não respondeu à pergunta formulada por Key Jr. (1940), ao contrário: altera a configuração das discussões.

Na série de textos para discussão da STN, o exemplar 05 “Orçamento Público Brasileiro: Em Busca de Enigmas Decisórios” apresenta os principais modelos do processo decisório incremental, do julgamento, serial, dos fluxos múltiplos e do

equilíbrio pontuado (NEIVA; LIMA; ABREU, 2012), entretanto, nessa e nas demais discussões, o aspecto vinculatário geralmente é desconsiderado.

A própria criação de vinculações altera a dinâmica, nem sempre com os efeitos esperados e/ou divulgados, pois veja-se o exemplo brasileiro da CPMF⁵- Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, criada em 1996, cujos recursos deveriam ser obrigatoriamente destinados à saúde de acordo com o art. 74 da ADCT, incluído pela EC 12/1996

Art. 74 A união poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.
 § 1º A alíquota da contribuição de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao poder executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.
 § 2º À contribuição de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 153, § 5º, e 154, I, da Constituição.
 § 3º O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde.

O instituto da CPMF teve alterações nos anos seguintes, mas sempre com a premissa de ser destinado à saúde com um esforço garantir o financiamento do setor (FRANÇA; COSTA, 2011), tal com o defendido na Câmara dos Deputados conforme se extrai da Ata do plenário da Câmara dos Deputados (1996, p 21.264):

Sr. Presidente, Sras. e Srs. Deputados, hoje a tarde iremos votar, mais uma vez, a CPMF. Quero lembrar aos colegas que a saúde, principalmente a saúde pública brasileira, precisa de mais recursos razão pela qual concito todos a darem este voto de confiança, que significará cerca de 6 bilhões de reais a mais por ano, ou seja, um aumento de 50% nas verbas da saúde. Mas concito todos também a cobrarem que o acordo feito com o Ministro, o Presidente da República e as Lideranças seja cumprido, porque é absolutamente importante que esses recursos sejam aplicados nos locais certos...

Era de se esperar que uma nova fonte de recursos, aqui utilizada no sentido de aumento de arrecadação, pela criação do “imposto do cheque”, e sendo esse vinculado à saúde, era esperado um aumento de recursos nessas áreas, porém não foi o observado nas contas públicas da União conforme explica Feliciano (2019, p. 30):

Além do mais, após a aprovação da CPMF, houve redução na participação das fontes COFINS e CSLL no financiamento da Saúde. Em 1996, quando não havia ainda a CPMF, a fonte COFINS representava 42,2% dos recursos e a fonte CSLL 20,7%. Em 1997, as fontes passaram a representar 25,6% e 19,3%, respectivamente. Nos anos posteriores ao fim da CPMF, a partir de

⁵ CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira foi uma cobrança que incidiu sobre todas as movimentações bancárias — exceto nas negociações de ações na Bolsa, saques de aposentadorias, seguro-desemprego, salários e transferências entre contas correntes de mesma titularidade — e vigorou no Brasil por 11 anos, sendo conhecida popularmente pelo imposto do cheque.

2008, as outras duas contribuições voltam a recuperar a alta participação no financiamento. Ou seja, a aprovação da CPMF, como fonte exclusiva para a saúde, não a caracterizou como acréscimo de recursos e sim como uma fonte substitutiva.

A mera substituição de uma FR por outra é corroborada nos estudos de Servo *et al.* (2011, p.4):

O gráfico abaixo mostra que os recursos provenientes das fontes que tradicionalmente financiavam o Ministério da Saúde antes da criação da CPMF realizaram clara trajetória de queda após sua criação. Ou seja, essas fontes reduziram seus aportes de R\$ 30,7 bilhões em 1996 para uma média de R\$ 26,7 bilhões no período de 1997 e 2003. Assim, nesse período, a CPMF veio substituir, em parte, aquelas fontes, não configurando nesses anos como recurso adicional para a saúde. Se considerarmos, por hipótese, que no período mencionado as demais fontes deveriam ter financiado, no mínimo, o mesmo valor aportado em 1996 (R\$30,7 bilhões), então temos que cerca de 1/3 da arrecadação da CPMF nesse período foi utilizada para compensar o aporte não realizado pelas outras fontes. Esse patamar de R\$ 30,7 bilhões (de 1996) de aporte das demais fontes (excluindo a CPMF) só foi novamente atingido em 2004, quando elas somaram R\$ 31,4 bilhões, apresentando, a partir de então, uma trajetória ascendente.

Desse modo, fica demonstrado que a vinculação orçamentária para uma área ou outra não significa um maior aporte de recursos nessas áreas, mas sim que a dinâmica da função alocativa do orçamento fica prejudicada, por um conceito lógico, primeiramente serão alocados aos setores “A”, “B” e “C”, os recursos que são destinados às respectivas áreas para posteriormente discutirem-se os demais recursos.

5.2 EFEITOS DAS VINCULAÇÕES SOBRE O ATIVO

Dos principais demonstrativos patrimoniais empregados em organizações públicas, destaca-se o conceito de ativo e o passivo que são definidos pelo CFC (2016) na norma de estrutura conceitual como:

Ativo

Definição

5.6 Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

...

Passivo

Definição

5.14 Passivo é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.

Ambas as definições, trazem que ativo ou passivo são resultantes/derivadas de um evento passado, eventos esses que caso se originem de execução orçamentária poderão estar atrelados com vinculações.

No caso das arrecadações, em que ocorre o ingresso financeiro nos cofres públicos, há como contrapartida a esse ingresso a geração da chamada VPA (Variação Patrimonial Aumentativa) ou ainda a extinção de um crédito a receber (nesse caso gerada por uma VPA em competência anterior). Em ambos os cenários, o registro no ativo, ou melhor, o recurso financeiro será marcado com o código de FR (STN, 2021).

Quando a contrapartida é uma VPA (o reconhecimento está ocorrendo no mesmo momento da arrecadação), não há marcação de FR na VPA. Porém, no caso de uma extinção de um crédito a receber (a VPA ocorreu em algum momento passado); esse crédito trata-se de um ativo.

Para fins de exemplo, toma-se um crédito tributário a receber. Esse deverá estar registrado no plano de contas aplicado ao setor público sob o código 1.1.2.1.0.00.00 (STN, 2022) ao se observar essa conta no *layout* para envio da MSC; verifica-se que essa conta (bem com os níveis anteriores) não recebe o código de FR. Todavia, em oposição ao plano de contas do TCE/SC, nessa conta a informação da FR é obrigatória (STN, 2022; TCE/SC, 2022).

Observa-se, desse modo que os dois órgãos se comportam de maneira distintas, o que impacta na forma como as informações são apresentadas, isto é, se for no formato do TCE/SC, obterá essa informação, se for no formato da STN, não terá. Necessário lembrar, também, que o formato exigido pelo TCE/SC se aplica somente aos seus jurisdicionados no estado, já o formato da STN é obrigatório para todos os entes federativos brasileiros. Ao observar o plano de contas utilizado pelo TCE/PR, esse também não traz como informação obrigatória o dado de qual FR a conta créditos a receber representa (TCE/PR, 2022)

No entanto, no ativo, existem outras contas além de créditos a receber e valores financeiros em contas bancárias. Todos os direitos da entidade estão ali discriminados em contas específicas, tais como estoques e bens imobilizados, classificados nas contas do PCASP, sendo esse elaborado pela STN (2022) como:

1.1.5.0.0.00.00 - ESTOQUES: Compreende o valor dos bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades.

1.2.3.0.0.00.00 - IMOBILIZADO: Compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados a manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Tais contas não indicam código de FR, sendo que o ingresso de valores ocorre geralmente quando são adquiridos itens, são construídos ou doados aos órgãos

públicos. Sendo esses bens diretamente adquiridos, ou ainda construídos com base em insumos comprados pelos órgãos públicos, implica diretamente na saída de recursos financeiros ao fornecedor pelo pagamento com financeiro marcado com FR.

Isso implica diretamente em afirmar que há bens do estoque ou do imobilizado, comprados com recursos da Assistência Social, da Saúde, da Educação, e quantos outros tipos de FR a entidade possuir. Porém, não há controle de FR sobre esse patrimônio, ou seja, do ponto de vista contábil a aquisição de estoque (folhas de papel por exemplo) ou de imobilizado (veículos, por exemplo), não há diferença de FR entre os bens disponíveis, dois veículos um comprado com FR da Saúde e outro com FR do Meio Ambiente são iguais sem qualquer distinção entre eles.

Ainda que, conforme discutido anteriormente, as FR tratam-se de vinculações orçamentárias e/ou financeiras, não parece ser concebível que todo o controle existente, desde a entrada do recurso (pela arrecadação), a permanência do saldo financeiro, toda a execução orçamentária, desde o empenho, passando pela liquidação até o pagamento (BRASIL, 1964), não podendo haver um único centavo desviado para finalidade diversa até o momento do pagamento, culmine na aquisição de um ativo que poderá permanecer vários anos sendo utilizado sem haver um controle contábil das FR que foram utilizadas para adquirir esse bem.

Mas essa é a situação que se apresenta, não há diferenciação contábil sobre a FR de recursos utilizada para adquirir um bem usado pelas administrações públicas. Sobre o tema, ainda é necessário esclarecer que a Contabilidade não é a responsável por controlar o uso e o registro detalhados todos os ativos de uma entidade, conforme amparo legal da Lei 4.320/1964:

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.
Art. 95 A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Conforme o diploma legal, em relação ao controle do imobilizado, há uma clara divisão de responsabilidade, porém o ponto aqui debatido é que nos registros sintéticos dos bens não há marcação de FR.

De igual forma, isso ocorre também na conta de estoques, exemplificado no MCASP (STN, 2022, p.186) como:

São ativos:
a. Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção;
b. Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou

- empregados na prestação de serviços;
 - c. Mantidos para venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda; ou
 - d. Mantidos para distribuição no curso normal das operações ou no processo de produção, incluindo, por exemplo, livros didáticos para doação a escolas.
- Alguns estoques do setor público podem incluir:
- a. Munição;
 - b. Estoque de material de consumo;
 - c. Material de manutenção e expediente;
 - d. Peças de reposição para instalações industriais e equipamentos, exceto aquelas tratadas pelas normas de ativos imobilizados;
 - e. Estoques estratégicos (por exemplo, reservas de energia);
 - f. Estoques de moeda não emitida;
 - g. Materiais de serviço postal mantidos para venda (por exemplo, selos);
 - h. Serviços em andamento, incluindo:
 - i. Materiais educacionais (didáticos) ou para treinamento;
 - j. Serviços a clientes (por exemplo, serviços de consultoria e informática) que são vendidos sob valores normais de mercado em transação sem favorecimentos; e
 - k. Terrenos e propriedades mantidos para a venda.

Ainda que amplamente buscados artigos, com as palavras chaves “estoque”, “almoxarifado”, “recurso”, “vinculados”, “fontes”, entre outros termos, não se encontraram estudos que atendem a um problema operacional existente, pois, para adquirir materiais de consumo, papéis a serem utilizados pelas secretarias, por exemplo, no momento do empenho (solicitação do material), já deve ser definido qual é a FR a ser utilizada no pagamento dessa despesa. Quando ocorre a liquidação, é o momento em que o papel é recebido e dá entrada no estoque, depois ocorre o pagamento, fechando dessa forma o ciclo orçamentário.

As aquisições executadas pelas administrações, aqui o exemplo do papel pode ser centralizado, em maiores volumes, proporcionando, dessa forma, uma redução de preços (MAIA *et al.*, 2017). Desse modo, as compras com recursos da assistência social, educação, saúde, meio ambiente, entre outros, poderiam ser utilizados para uma única aquisição, desde que a administração, internamente, ainda mantivesse os controles orçamentários, vários empenhos, um para cada FR em uma única compra, situação de trato interno da entidade (TCE/SP, 2022).

A fase orçamentária é simples, ou seja, solicitar, receber e ao pagar o processo está concluído, inclusive para os casos em que é necessário. O consumo de um montante X ou um percentual sobre uma base Y de gasto mínimo para todos os efeitos orçamentários está concluído com a compra do material de consumo, no exemplo em questão, o papel.

Porém, o papel, agora que ingressou no estoque, adquirido com diversos recursos (Assistência Social, Saúde, etc.), será consumido pelas suas respectivas

áreas, momento no qual nasce o problema operacional: como controlar no almoxarifado que o papel adquirido com recursos do setor “X” não seja consumido pelo setor “Y”? Situação que pode acarretar crime de desvio de finalidade (TACITO, 2022)

Sob o ponto de vista do controle contábil, todas as caixas de papel serão iguais, como ocorre fisicamente entre elas, ou seja, todo o controle de FR existente cessou no momento em que o material foi entregue da mesma maneira como ocorreu com os bens imobilizados.

Para que não ocorra o desvio de finalidade, da mesma forma como ocorre com o ativo “dinheiro”, o ativo “estoque” destinado para a Saúde, por exemplo, não poderá ser utilizado na Educação, mesmo havendo excesso de estoque em uma área e necessidade em outra, porém, como dito antes, agora há um agravante, ou seja, não existe qualquer lastro de controle contábil. Desse modo, traz a seguinte reflexão: “ao invés de controlar que o setor “X”, não consuma itens adquiridos com recursos do setor “Y”, não seria mais prático registrar todos os itens sob o mesmo código, e quando eles fossem efetivamente consumidos, a partir desse momento registrar com qual FR ele deve ser registrado?”

Tal mudança, necessitaria de uma alteração na legislação, pois, como já abordado, a legislação é pautada no controle financeiro e não no patrimonial como aqui discutido, porém ainda que o foco da presente dissertação volte-se às vinculações financeiras, isso ocorre, igualmente, com a classificação institucional, funcional e programática⁶, pois um material de consumo, adquirido com a mesma FR, mas com diferentes classificações terá exatamente a mesma situação aqui apontada, item adquirido com a classificação “X”, não podendo ser usado pelo setor “Y”.

5.3 EFEITOS DAS VINCULAÇÕES SOBRE O PASSIVO

Se o controle no ativo por FR fica restrito a 224 contas das 1333 contas que recebem escrituração, ou seja, 17% no passivo, essa relação passa para 86%, com 785 contas que recebem o atributo FR das 917 contas existentes na MSC 2023 (STN,

⁶ Institucional: distingue os órgãos do orçamento, tal como secretarias, poderes, autarquias, fundos; Funcional: classifica o gasto em funções e subfunções padronizadas, buscando responder basicamente à indagação “em que área” de ação governamental a despesa será realizada”; Programática: classificação que trata de qual programa e ação disposto no plano plurianual do ente em que a despesa está sendo executada.

2022), tal parâmetro demonstra um maior controle por FR nas obrigações das entidades públicas.

Porém, ao tratar de ativos e de passivos na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, é necessário destacar o conceito da Lei 4.320/1964, ainda, em vigor:

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;

...

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

Como explica o MCASP, o conceito de ativo e de passivo financeiro ou permanente é distinto das normas contábeis internacionalmente aceitas e aplicadas em território nacional (STN, 2022), porém, por força da Lei 4.320/1964, o balanço patrimonial apresentado pelas entidades públicas possui quatro quadros para atender a norma, abordando-se principalmente o quadro principal, já os demais quadros tendem a desaparecer com uma eventual alteração da Lei de Finanças Públicas (SILVA; CERQUEIRA, 2020)

Todavia, atendo-se somente ao conceito de passivo, presente nas normas contábeis, um dos pontos controversos em finanças públicas são as dívidas. Sobre isso, Powell e Valencia (2023, p. 31) apresentam que a

[...] dívida pode ser boa ou ruim. Se o financiamento obtido é usado para aumentar o investimento de alta qualidade e prestar serviços melhores, os benefícios devem superar os custos; mas se os níveis de endividamento se tornam demasiadamente altos ou se a gestão da dívida não é eficaz, os efeitos são negativos: as taxas de juros aumentam, o custo do serviço da dívida fica muito oneroso e a nova dívida se torna cara ou sua emissão, inviável. O investimento e o crescimento sofrem.

Verifica-se que a conceituação se uma dívida é boa ou ruim, não é tarefa simples, mas há limites que devem ser observados, estabelecidos pelo Senado Federal, o qual conceituou e determinou na Resolução 40/2021:

Art. 1º ..

§ 1º Considera-se, para os fins desta Resolução, as seguintes definições:

..

III - dívida pública consolidada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis,

contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento;

...

V - dívida consolidada líquida: dívida pública consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

..

Art. 3º A dívida consolidada líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do ano de publicação desta Resolução, não poderá exceder, respectivamente, a:

I - no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2; e

II - no caso dos Municípios: a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2.

Do arcabouço legal, resume-se que Estados e o Distrito Federal podem ter uma dívida de 200% da sua RCL e os municípios de 120%.

Porém, apenas da relação dívida *versus* RCL surge outra discrepância, porquanto nem todas as receitas que compõem a RCL não podem ser utilizadas para pagar aquela dívida, ou seja, em termos práticos a legislação tal como apresentada permite, de modo legal, que uma arrecadação de receitas que deve ser utilizada exclusivamente em saúde e educação gere margem para dívidas que financiarão obras de outros setores.

O mesmo ocorre na formação da dívida consolidada líquida, que, seguindo a resolução do Senado Federal e calculada pelo MDF pela subtração da disponibilidade líquida de caixa e de demais haveres financeiros do valor total da dívida (STN, 2022), e a disponibilidade de caixa, poderá possuir vinculações que proíbem o uso para pagamento de dívidas.

Tome-se, por exemplo, as contas apresentadas no SICONFI pelo estado de Santa Catarina no RGF do 3º quadrimestre de 2022:

Tabela 1 - Dados da dívida do Estado de Santa Catarina em 2022

Dado	Valor
Dívida consolidada	22.326.592.495,72
Disponibilidade líquida de caixa:	5.692.888.331,19
Dívida consolidada líquida - DLC:	16.236.773.950,14
RCL para a dívida:	38.247.458.403,34
Relação DLC/RCL:	42,45

Fonte: elaborado pelo autor a partir de dados do RGF.

Pelos dados apresentados, o estado de Santa Catarina atende aos limites estabelecidos, porém um ponto à reflexão é dos 22 bilhões de dívida consolidada, o

montante de 5 bilhões (caixa líquida) está sendo usado para formar a DCL, e, ao analisar o anexo de disponibilidade de caixa do RGF, verifica-se que o caixa bruto do estado, no total de 4.176.933.906,18, é formado por:

Tabela 2 - Disponibilidade financeira do Estado de Santa Catarina em 2022

Área de vinculação	Valor
Recursos não vinculados:	1.194.616.755,30
Vinculados à educação	785.414.465,01
Vinculados à saúde:	767.086.688,49
Vinculados à assistência social:	4.739.369,68
Vinculados ao RPPS:	586.867,49
Outros vínculos:	1.424.489.760,21

Fonte: elaborado pelo autor a partir de dados do RGF.

A presente dissertação não objetiva validar dados apresentados de maneira pública em sites oficiais nem mesmo questionar como a disponibilidade bruta em um demonstrativo (anexo 5 do RGF) é menor do que a disponibilidade líquida (anexo 2 do RGF), mas sim o impacto das vinculações, pois, por exemplo, o montante de disponibilidade de caixa para as áreas de saúde, educação e assistência social corresponde a 37% do total de 4,17 bilhões (SANTA CATARINA, 2023).

Os demonstrativos de apresentação pública e obrigatória para a dívida não segregam as áreas para as quais os recursos da dívida são destinados, porém, no exemplo aqui estratificado, se 37% do valor da dívida não tiver financiado as áreas de saúde, educação e assistência social, pode-se concluir que a disponibilidade de caixa de FR que não podem ser usadas para pagar a dívida estão sendo contabilizados para gerar uma margem maior.

Tal margem deve ser ponderada justamente pela forma de apuração da dívida consolidada líquida, pois, sendo ela calculada a partir da dívida consolidada e deduzidas as disponibilidades de caixa, além dos demais haveres financeiros em uma abordagem simples, é o mesmo que afirmar que o valor da dívida consolidada líquida é negativo se “sobrasse” o valor após pagar toda a dívida, e positivo se “faltasse” o valor para pagar toda a dívida. Porém, apesar de ser matematicamente essa a equação apresentada, as vinculações que não são apresentadas no demonstrativo impedem essa realização.

Apesar da forma como se abordou, no início desse tópico, 86% das contas do passivo existentes no PCASP da MSC possuem atributos que indicam qual é a FR que está ali vinculada, o demonstrativo que indica um limite para o montante total de dívidas que um ente federativo pode contrair não carrega informações de FR.

Ainda sobre o passivo, já se discutiu que a alteração legislativa da LRF impõe, aos entes federativos, que lancem, em seu demonstrativo de despesa com pessoal, aquelas que deveriam ter ocorrido, mas não foram liquidadas, criando-se desse modo uma espécie de competência orçamentária. Após buscas na legislação e na academia, tal conceito não foi abarcado, existindo apenas o conceito de competência patrimonial definido pelo CFC (2011, p.7):

1.17 O regime de competência reflete os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre reivindicações e recursos econômicos da entidade que reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em período diferente. Isso é importante porque informações sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta e mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações durante o período fornecem uma base melhor para a avaliação do desempenho passado e futuro da entidade do que informações exclusivamente sobre recebimentos e pagamentos à vista durante esse período.

Por sua vez, a STN (2022, p. 545), ao discorrer no MDF no preenchimento do demonstrativo de despesa com pessoal, estabelece que:

São exemplos de itens que não devem ser informados nessa linha:
a) apropriação de 13º terceiro e adicional de férias por competência. Somente será informado nesta linha caso não forem empenhados no momento próprio, conforme dispõe a legislação. Neste último caso tem-se, por exemplo, a situação de um ente para o qual a legislação determina o pagamento da primeira parcela do 13º salário em julho. Se esses valores não forem empenhados na época devida, deverão ser informados nessa linha.

Independentemente de haver ou não empenho, pela norma contábil, despesas (patrimoniais) como o reconhecimento de 1/12 de férias e 13º salário devem ser registradas, gerando um passivo, porém no demonstrativo de despesa com pessoal, apurado sobre critérios orçamentários, esse valor não deve ser levado ao demonstrativo, salvo se existir previsão expressa para o seu pagamento. Sob esse viés, a STN (2022) cita o exemplo do 13º salário que pode ter um mês determinado para o seu pagamento.

A LRF, mandamento maior que deve ser observado na apuração de gasto com pessoal, determina a apuração de gastos por competência (§2º art. 18), esclarece-se que, de fato, não conceitua o que é competência, trabalho realizado pelo CFC como dito, mas há de se lembrar que os conceitos de regime de competência, quando da edição da LRF, não são os mesmos praticados atualmente, motivo pelo qual provavelmente levou a STN a criar um conceito que não existe na literatura ou mesmo em normas, sendo mais um caso de influência do tratamento orçamentário nos registros patrimoniais.

Em termos práticos, isso pode dar, inclusive, margens indevidas ao gestor, pois, ainda que o 13º salário seja pago dentro do exercício, as férias são regidas pelos estatutos dos servidores de cada ente federativo. No caso dos servidores civis da União, pela Lei 8112/1990, fica estabelecido que as férias podem ser acumuladas por até dois períodos, o que significa dizer que, caso um determinado ente federativo opte por não concedê-la durante um ano aos seus servidores, a contabilidade registrará, pelo princípio de competência, 1/12 avós todos os meses esse passivo. Porém o demonstrativo de despesa com pessoal não trará nenhuma informação dessa despesa por estar dentro da faixa de discricionariedade de gestão.

5.4 VINCULAÇÕES DE GASTO MÍNIMO EM SAÚDE E EDUCAÇÃO

Conforme abordado, a legislação brasileira vincula gastos mínimos obrigatórios em saúde e educação. Tal limite para saúde é de 12% para os Estados, de 15% para os Municípios; no caso da educação, é de 25% para Estados e Municípios calculados sobre a receita de impostos e de transferências de impostos.

Destaca-se que o montante de recursos aplicados nas áreas de saúde e de educação é apresentado em valores totais e com diferentes níveis de estratificação em sistemas dos Ministérios da Saúde e Educação. Tais sistemas apresentam dados abertos e acessíveis pela internet aos cidadãos como forma de controle social, corroborando as observações de Reis *et al.* (2015) que verificou que, no Brasil, existem instrumentos legais para envolver o cidadão nas políticas de saúde e de incorporação de tecnologia.

No que se refere à apuração do gasto mínimo, é a realizada nos primeiros cinco bimestres pelo total de despesa liquidada e no 6º bimestre pelo montante empenhado.

O montante de despesa empenhado, liquidado e pago dentro do exercício financeiro encerra o ciclo orçamentário, porém a despesa empenhada, esteja ela liquidada ou não, passará para o próximo exercício financeiro sob a forma de restos a pagar de acordo com a Lei 4.320/64 art. 36 e explicados por Camargo (2014, p. 53):

Os restos a pagar são um dos maiores desafios da administração pública. Tal problemática ligada ao ciclo fiscal não é exclusividade brasileira, sendo extensiva a maioria dos países que utilizam do princípio orçamentário da periodicidade na elaboração da indumentária financeira.

Ainda que o tema restos a pagar possua seus desafios próprios, na apuração de gastos mínimos, possui um outro efeito, pois, uma vez que a legislação permite que sejam computadas despesas empenhadas e não liquidadas na apuração do gasto, implica em considerar valores que efetivamente não foram aplicadas na política público.

Verificando os municípios da região da AMARP, obtém-se a seguinte tabela com as informações publicadas no SIOPE⁷ sobre o gasto de recursos próprios no exercício de 2021 em manutenção e desenvolvimento de ensino:

Tabela 3 - Despesa empenhada e liquidada de recursos de impostos em MDE nos municípios da AMARP

Município	Despesa Empenhada	Despesa Liquidada	Inscrita em RP NP
Arroio trinta	2.035.677,25	1.955.577,92	80.099,33
Caçador	20.119.824,85	18.153.960,84	1.965.864,01
Calmon	3.637.532,20	3.625.211,11	12.321,09
Fraiburgo	11.063.808,10	9.105.891,12	1.957.916,98
Ibiam	1.616.973,22	1.507.332,66	109.640,56
Iomerê	2.882.183,75	2.184.137,71	698.046,04
Lebon Régis	4.711.744,33	3.740.714,61	971.029,72
Macieira	2.068.445,36	1.859.762,79	208.682,57
Matos Costa	1.480.839,85	1.046.940,12	433.899,73
Pinheiro Preto	2.742.824,39	2.725.590,14	17.234,25
Rio das Antas	6.678.983,80	6.673.352,35	5.631,45
Salto Veloso	1.911.633,50	1.334.558,74	577.074,76
Tangará	3.634.831,94	3.634.831,94	0,00
Timbó Grande	2.423.436,66	2.345.559,47	77.877,19
Videira	21.900.096,23	15.457.728,91	6.442.367,32
Total AMARP	88.908.835,43	75.351.150,43	13.557.685,00

Fonte: elaborado pelo autor com dados disponibilizados pelo SIOPE

Percebe-se que 13,5 milhões (15,25% do total empenhado), considerados como aplicado em educação de recursos de impostos e de transferências de impostos, foram inscrito em restos a pagar não processados sem o registro na contabilidade da ocorrência do fato gerador da despesa pública (FURTADO, 2009).

Buscando-se a proporção entre o valor empenhado e o valor liquidado, e comparando essa fração com o valor considerado para fins do limite apresentado no demonstrativo do Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO, encontra-

⁷ A partir do site <https://www.fnnde.gov.br/siope/relatorioRREOMunicipal2006.do>, foi coletado o anexo 8 do RREO, 6º bimestre de 2021 dos municípios selecionados, buscando-se no RREO os valores aqui apresentados. Os dados de 2022, apesar de mais recentes, foram desconsiderados em virtude do alto número de municípios que não haviam homologado seus dados no dia da coleta de dados, feita em 14/02/2023, apesar do prazo legal ser até o dia 30/01/2023.

se qual seria o valor percentual de gasto mínimo se ela fosse calculada pela despesa liquidada⁸:

Tabela 4 - Percentual aplicado em educação pelos municípios da AMARP em 2021

Município	Percentual pela despesa empenhada (índice legal publicado)	Percentual pela despesa liquidada
Arroio trinta	26,77%	25,72%
Caçador	25,08%	22,63%
Calmon	26,13%	26,04%
Fraiburgo	29,19%	24,02%
Ibiam	26,61%	24,81%
Iomerê	28,26%	21,42%
Lebon Régis	25,82%	20,50%
Macieira	29,49%	26,51%
Matos Costa	26,96%	19,06%
Pinheiro Preto	29,88%	29,69%
Rio das Antas	26,88%	26,86%
Salto Veloso	21,81%	15,23%
Tangará	27,29%	27,29%
Timbó Grande	28,26%	27,35%
Videira	27,19%	19,19%
Média AMARP	27,04%	23,75%

Fonte: elaborado pelo autor com dados disponibilizados pelo SIOPE e da Tabela 1.

Na apuração pela metodologia legal (despesa empenhada), apenas um dos 15 municípios da região da AMARP não havia cumprido a determinação constitucional de aplicar 25% em MDE, porém caso se adote o cálculo pela despesa liquidada, haveria oito municípios que não atenderiam a ordem constitucional em 2021.

Pondera-se que, caso houvesse uma mudança na aferição dos índices, e essa fosse por resultados patrimoniais, haveriam de ser medidas também as despesas patrimoniais (VPD) que não transitam pelo orçamento, tais como depreciação das escolas e dos veículos escolares, dados que hoje são indisponíveis à população, sendo estudadas as informações disponíveis que são os valores empenhado, liquidado e pago. No caso pela despesa liquidada, oito municípios estariam em desacordo.

Contudo, considerar que a despesa está liquidada não significa afirmar que o recurso foi efetivamente aplicado na política pública, ou seja, é possível que esse valor esteja apenas estocado, especialmente quando se trata de materiais de consumo.

⁸ Do valor empenhado e o liquidado da tabela anterior foi calculada a proporção, a qual foi exposta sobre o valor considerado para fins do limite exposto no RREO.

Almejando estimar um valor aproximado desse impacto, buscou-se, nos demonstrativos do ano de 2021 publicados no SIOPS⁹, o quantitativo de material de consumo (natureza da despesa 3.3.90.30) que havia sido liquidado no sexto bimestre de 2021, considerando todos as fontes recursos e todos os municípios catarinenses.

Tabela 5 - Valor empenhado e liquidado de material de consumo na saúde pelos municípios catarinenses

	5º Bimestre	6º bimestre
Despesa empenhada até	495.879.421,95	565.677.560,75
Despesa liquidada até	420.226.846,33	528.142.440,62
Valor empenhado apenas no 6º bimestre		69.798.138,80
Valor liquidado apenas no 6º bimestre		107.915.594,29

Fonte: elaborado pelo autor com dados disponibilizados pelo SIOPS

A partir da informação de que R\$ 107 milhões foram liquidados apenas no sexto bimestre, não é possível afirmar que todo esse montante permaneceu em estoque, porquanto pode dar-se que alguns tenham sido consumidos imediatamente, outros estocados e consumidos durante o bimestre. No entanto, é provável que parte desses valores tenha permanecido em estoque até 31/12. Registra-se ainda que 6,64% de todo o material de consumo empenhado não foi liquidado.

Assim como discutido anteriormente além dos itens estocáveis, há também o ativo imobilizado, que pode ser considerado nos limites de gasto mínimo sem que esses tenham sido efetivamente utilizados pela população. Como forma de ilustrar essa situação, utilizando-se o buscador Google, encontraram-se notícias de “entrega de ônibus” publicadas entre 01/12/2022 a 31/12/2022, destacando-se os seguintes resultados:

Secretaria da Educação entrega 169 ônibus escolares para municípios paulistas (<https://www.educacao.sp.gov.br/secretaria-da-educacao-entrega-169-onibus-escolares-para-municipios-paulistas/>)

Governador entrega 128 ônibus escolares e 45 novas viaturas para as forças de segurança pública (<https://www.aen.pr.gov.br/Noticia/Governador-entrega-128-onibus-escolares-e-45-novas-viaturas-para-forcas-de-seguranca>)

Administração Municipal recebeu a entrega de mais um Ônibus Escolar (<https://romelandia.sc.gov.br/administracao-municipal-recebeu-a-entrega-de-mais-um-onibus-escolar/>)

⁹ Assim como na educação, foi desconsiderado o exercício de 2022, pois mesmo a coleta de dados tendo sido realizada após o prazo legal para publicação (30/01/2023), verificou-se que mais de 30% dos municípios ainda não tinham transmitidos seus dados.

A coleta de dados foi realizada a partir do site: <http://siops.datasus.gov.br/valoresinformados.php>, sistema de acesso público selecionando-se: ano: 2021; bimestre: 5º ou 6º; ente: municipal; UF: SC; Tipo: despesa; Fonte: consolidar e classificação: material de consumo (aplicação direta).

Prefeitos comemoram a entrega de 342 novos ônibus escolares e sete mil notebooks a professores (<https://odocumento.com.br/prefeitos-comemoram-a-entrega-de-342-novos-onibus-escolares-e-sete-mil-notebooks-a-professores-2/>)

Apenas alterando o período para o intervalo de 01/12/2021 a 31/12/2021, obtiveram-se os seguintes resultados em destaque:

Santa Catarina anuncia a compra de 300 novos ônibus escolares (<https://diariodotransporte.com.br/2021/12/23/santa-catarina-anuncia-a-compra-de-300-novos-onibus-escolares/>)

Com 30 ônibus escolares, Prefeitura realiza entrega de nova frota de veículos (<https://www.juazeironorte.ce.gov.br/informa.php?id=25384>)

Prefeitura adquire dois ônibus novos para o transporte de alunos do ensino fundamental (<https://torres.rs.gov.br/2021/12/10/prefeitura-adquire-dois-onibus-novos-para-o-transporte-de-alunos-do-ensino-fundamental/>)

Governo Federal já entregou 1.918 ônibus escolares em todo o país (<https://www.gov.br/pt-br/noticias/educacao-e-pesquisa/2021/12/governo-federal-ja-entregou-1-918-onibus-escolares-em-todo-o-pais>)

Verifica-se que, por entes de todas as esferas (federal, estadual e municipal), há relatos de entrega de ônibus escolares nos últimos dias de um exercício financeiro, que, certamente, serão utilizados no exercício seguinte e próximos, contudo, é provável, considerando o tradicional calendário escolar, que nenhum desses veículos tenha transportado alunos no ano em que foram consideradas como despesa orçamentária.

Em contrapartida, como destacado no capítulo três, a despesa patrimonial considera a despesa como aquela efetivamente realizada, porém a legislação como amplamente já discutida não abarca essa visão.

Ainda sobre despesas de final de ano, as considerações de Camargo (2014, p. 59) dizem que:

De outra forma, o uso indiscriminado dos recursos públicos no âmbito das diversas unidades gestoras nos finais de ano para evitar “uma provável” perda de dotação orçamentária no exercício é um procedimento típico das diversas repartições públicas que acreditam que o índice de execução orçamentária é mais importante do que um índice de desempenho ou de efetividade no uso do gasto público

Ainda que Camargo (2014) não esteja se referindo ao cômputo de gastos com MDE e ASPS, a referida “perda de dotação” descrita só é amplificada quando há um gasto mínimo a ser observada, sem a garantia de qualquer índice de desempenho ou de efetividade.

Dentre os gastos mínimos a serem observados pelos entes federativos, é importante lembrar que apenas os recursos de impostos e de transferências de

impostos podem ser utilizados no cômputo desses gastos; no caso da saúde, isso é explícito pelo inc. X, art. 4º da Lei Complementar 141/2012.

A aplicação de recursos vinculados já a essas áreas em oposição aos recursos de impostos significaria a diminuição do índice de aplicação por uma simples regra matemática, já que utilizar recursos vinculados significa não computar no índice.

Durante a pandemia de COVID-19, assim como outras áreas, a educação foi seriamente impactada, não somente nas finanças, mas também com os professores e os alunos e, como explicam Baade *et al.* (2020), em uma situação completamente atípica, as “zonas de conforto” dos diferentes sujeitos da educação foram abaladas. Tal abalo, também, sentiu-se nas contas públicas ao ponto de que, para os exercícios de 2020 e 2021, o Congresso promulgou a EC 119/2022, que desobrigou o gasto mínimo em educação nesses anos, devendo o percentual não atingido ser comprovado em anos posteriores.

Face às dificuldades dos entes em atingir o gasto mínimo em educação, buscaram-se, nos municípios da região da AMMOC, escolhida por ser a região de residência do autor, dados referentes ao recurso do salário-educação ¹⁰ nos municípios, obtendo-se os seguintes dados:

Tabela 6 - Percentual aplicado em educação e utilização dos recursos do salário da educação nos municípios da AMMOC

Município	% MDE	Saldo em 31/12/2020	Ingressos	Saídas	Saldo em 31/12/2021
Água Doce	30,22	14.536,91	467.105,81	481.642,72	0,00
Capinzal	25,69	611.638,16	1.761.576,88	1.912.020,58	461.194,46
Catanduvas	25,85	524.988,45	711.470,40	474.537,78	761.921,07
Erval Velho	25,63	358.250,62	273.920,79	342.617,81	289.553,60
Herval d'Oeste	23,51	1.081.102,53	1.275.842,56	485.319,93	1.871.625,16
Ibicaré	27,39	240.435,77	194.643,19	168.476,24	266.602,72
Joaçaba	26,73	1.043.554,67	1.609.052,31	1.841.305,63	811.301,35
Lacerdópolis	26,53	107.801,38	137.367,22	128.792,22	116.376,38
Luzerna	26,31	216.578,07	457.137,74	372.514,45	301.201,36
Ouro	30,66	237.419,56	372.292,41	548.234,49	61.477,48
Treze Tílias	26,15	626.837,91	823.886,72	517.784,93	932.939,70
Vargem Bonita	25,06	152.536,53	247.467,93	400.004,46	0,00

Fonte: elaborado pelo autor com dados disponibilizados pelo SIOPE.

Observa-se que nenhum município possuía saldo zero ao início de 2021 e apenas dois deles chegaram sem saldo em 2021. Contudo, ao analisar a relação entre

¹⁰ O Salário-Educação é uma contribuição social destinada ao financiamento de programas, projetos e ações voltados à educação básica pública, conforme previsto no § 5º do art. 212 da Constituição Federal de 1988, paga pelos empregadores na razão de 2,5% da folha de pagamento de seus funcionários.

o gasto do ano com o valor arrecadado e também o saldo final com o valor arrecado obtêm-se os seguintes percentuais:

Tabela 7 - Relação do gasto e do estoque de saldo salário educação na AMMOC

Município	despesa / receita	saldo em 31/12/21 / receita
Água Doce	103,1%	0,0%
Capinzal	108,5%	26,2%
Catanduvas	66,7%	107,1%
Erval Velho	125,1%	105,7%
Herval d'Oeste	38,0%	146,7%
Ibicaré	86,6%	137,0%
Joaçaba	114,4%	50,4%
Lacerdópolis	93,8%	84,7%
Luzerna	81,5%	65,9%
Ouro	147,3%	16,5%
Treze Tílias	62,8%	113,2%
Vargem Bonita	161,6%	0,0%

Fonte: elaborado pelo autor com dados disponibilizados pelo SIOPE e da Tabela 3.

Observa-se que, dos 12 municípios, seis deles tiveram uma relação de despesa superior a 100% da sua arrecadação, ou seja, reduziram o estoque de recursos de anos anteriores, já os demais gastaram menos do que arrecadaram, curiosamente o município que teve a menor relação de gasto (Herval d'Oeste) foi o único que não alcançou o gasto mínimo de 25%. A presente pesquisa não pode afirmar as razões do não atingimento do índice, mas pelas regras expostas no MDF para elaboração do RREO 08, caso o município tivesse optado por utilizar os recursos do salário educação em vez de recursos de impostos, o seu índice seria menor ainda.

Já para o exercício de 2022, as finanças brasileiras deparam-se com outra realidade, isto é, agora com o excesso de arrecadações de impostos, o que trouxe um certo conforto as contas públicas (WATANABE, 2022), todavia implicou num maior gasto obrigatório em saúde e educação face à regra de um percentual sobre a receita.

Considerando esse fator, buscou-se, nos dados de 2022, em 26/02/2023, os quais deveriam ser homologados no SIOPE até 30/01/2023, qual seria essa relação nos mesmos municípios, contudo, dos 12 municípios da AMMOC, apenas um havia homologado seus dados. Diante da pequena amostra, intentou-se ampliá-la para os cinco municípios com maior população¹¹ que possuíam dados públicos, obtendo-se:

¹¹ A coleta ocorreu no dia 26/02/2023, de forma idêntica à coleta no SIOPE anteriormente.

Foi necessário consultar os dados até o 11º município com maior população; na tabela foi incluído também o município da AMMOC, que homologou seus dados na data da coleta.

Tabela 8 - Percentual aplicado em educação e utilização dos recursos do salário da educação nos cinco municípios com maior população de SC

Município	% MDE	Saldo em 01/01	Ingressos	Saídas	Saldo em 31/12
Joinville (2021)	16,85	88.864.512,64	40.618.340,75	157.661,84	129.325.191,55
Joinville (2022)	29,84	129.325.191,55	58.925.257,26	13.623.029,63	174.627.419,18
Chapecó (2021)	15,31	5.279.677,69	12.708.111,93	17.351.983,93	635.805,69
Chapecó (2022)	26,63	635.805,69	15.198.280,72	10.640.078,71	5.194.007,70
Itajaí (2021)	27,08	40.602,90	18.090.134,94	15.673.810,71	2.456.927,13
Itajaí (2022)	27,58	2.456.927,13	21.764.621,44	21.345.627,40	2.875.921,17
Palhoça (2021)	27,80	2.372.004,14	7.560.789,60	3.959.874,80	5.972.918,94
Palhoça (2022)	27,19	5.972.918,94	9.939.049,95	8.364.335,81	7.547.633,08
Balneário Camboriú (2021)	25,44	1.191.551,72	8.303.216,40	6.678.323,08	2.816.445,04
Balneário Camboriú (2022)	29,17	2.816.445,04	10.030.598,36	7.983.788,59	4.863.254,81
Luzerna (2021)	26,31	216.578,07	457.137,74	372.514,45	301.201,36
Luzerna (2022)	26,54	301.201,36	600.522,16	35.333,07	866.390,45

Fonte: elaborado pelo autor com dados disponibilizados pelo SIOPE.

Quando comparados o gasto e o saldo final em relação ao arrecadado por exercício, obtém-se:

Tabela 9 - relação do gasto e do estoque de saldo salário educação nos municípios referenciados na tabela 6

Município	despesa / receita (2021)	saldo em 31/12/21 / receita (2021)	despesa / receita (2022)	saldo em 31/12/22 / receita (2022)
Joinville	0,4%	318,4%	23%	296%
Chapecó	136,5%	5,0%	70%	34%
Itajaí	86,6%	13,6%	98%	13%
Palhoça	52,4%	79,0%	84%	76%
Balneário Camboriú	80,4%	33,9%	80%	48%
Luzerna	81,5%	65,9%	6%	144%

Fonte: elaborado pelo autor com dados disponibilizados pelo SIOPE e da tabela 6.

Em 2022, todos os municípios aplicaram o mínimo em MDE; em 2021, dois municípios não obtiveram o mínimo (Joinville e Chapecó), sendo que um optou por aplicar apenas 0,4% do valor arrecadado em salário educação enquanto o outro aplicou 136,5%. Seriam necessários mais dados para compreender melhor as decisões da administração desses municípios, porém se pode afirmar que caso Joinville tivesse utilizado nos anos de 2021 e 2022 mais recursos da FR salário-

educação seu percentual de gasto mínimo em MDE seria menor, e certamente não teria em caixa quase três anos de arrecadação estocados (296%).

De igual forma, o contrário é verdadeiro, isto é, Chapecó, que optou, em 2021, por aplicar 136,5% dessa FR acabou tendo um cômputo de apenas 15,31% do índice em MDE. Já em 2022, quando gastou menos da FR salário educação, seu índice em MDE subiu, atingindo o mínimo.

De toda forma, a mesma dinâmica aplicada aqui com dados da FR do salário educação poderia ser aplicada com outros recursos vinculados da saúde e da educação, pois, conforme demonstrado, para atingir determinados limites de gastos mínimos calculados sobre a arrecadação de impostos é preferível não usar recursos vinculados, como observado em cinco municípios da AMMOC que não gastaram nada do valor arrecado em 2021.

5.5 DESVINCULAÇÕES DE RECEITAS

Face ao grande volume de recursos vinculados, a existência do instituto da desvinculação de receitas é um dos meios encontrados pela própria legislação para fugir do excesso de vinculações no orçamento brasileiro, pois, como ensina Giacomoni (2017, p.147):

[...] recursos excessivamente vinculados são sinônimos de dificuldade, pois podem significar sobra em programas de menor importância e falta em outros de maior prioridade.

E como discutido ao longo desses quatro capítulos, uma vez vinculado o recurso da determinada finalidade, ele deve ser aplicado nessa finalidade, mesmo em ano diverso do arrecadado como manda o parágrafo único do art. 8º da LRF. Porém, no passado, isso já foi diferente como registrado pela legislação brasileira, a qual, no período imperial, concedeu tal liberdade em 1843, revogou em 1856, restabeleceu em 1867 e vedou novamente em 1877 (CARREIRA, 1889).

Ora, se as finanças do Império já mostravam que as vinculações, em algum momento, poderiam ser desconsideradas, isso ganhou novos ares com a República, sendo que o modelo atualmente vigente teve sua gênese a partir do inciso IV, art. 72 do ADCT, ao estabelecer que 20% de toda a arrecadação de impostos e de contribuições da União seria destinada ao Fundo Social da Emergência (art. 71 do

ADCT), ambos criados pela Emenda Constitucional de Revisão 1/1994 (CARVALHO, 2010).

Uma vez instituída a regra, em 1994, de que 20% da arrecadação seria destinada a outro fim do que aquele inicialmente previsto, o que *a priori* seria uma nova vinculação, uma nova FR, permitiu que, em 2000, o Congresso inovasse inserindo o art. 76 no ADCT com a seguinte redação:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, "a" e "b", e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, "c", da Constituição.

§2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição.

Abriu-se a caixa de Pandora, na qual os deuses gregos depositaram todas as desgraças do mundo e também a esperança, isto é: para aqueles que visualizam todas as benesses da vinculação de receitas, a desvinculação por si só era o ápice da desgraça; já para outros nasceu a esperança de desvincular receitas excessivamente vinculadas, aumentando a discussão entre o polo defensor e o contrário às FR.

Do texto aprovado em 2000, que previa a desvinculação até o final de 2003, foi prorrogado, nos últimos dias de sua vigência para 2007, sendo novamente prorrogada para 2011, depois para o final de 2015; posteriormente (com um pouco mais de antecedência (set/2015), foi prorrogada para 31/12/2023. Vale destacar que a última alteração ocorreu após as eleições presidenciais de 2022, na chamada PEC da transição, sendo texto prorrogado para até o final de 2024.

Tal dinâmica foi adotada com os seguintes argumentos expedidos na nota técnica 35/2022, a

[...] principal razão para tornar livres os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa é desobrigar a União de executar despesa indesejada ou de baixa prioridade e, ao mesmo tempo, tornar desnecessária a aprovação de lei liberando os recursos legalmente vinculados que ficaram ociosos em exercício findo. A DRU flexibiliza a gestão da execução orçamentária e contribui para mitigar a significativa rigidez orçamentária. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2022, p. 15).

Desse modo, sucessivamente nos últimos 23 anos, a chamada DRU -

Desvinculação de Receitas da União vem permitindo que a União desvincular parte das receitas originalmente vinculadas a um fim para uso livre, sendo que, até 2015, esse percentual era de 20%; e a partir de 2016 passou para 30% na EC 93/2016, que também instituiu a desvinculações para estados e municípios nos artigos 76-A e 76-B da ADCT:

Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput:

I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal;

II - receitas que pertencem aos Municípios decorrentes de transferências previstas na Constituição Federal;

III - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores;

IV - demais transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei;

V - fundos instituídos pelo Poder Judiciário, pelos Tribunais de Contas, pelo Ministério Público, pelas Defensorias Públicas e pelas Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal.

Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput:

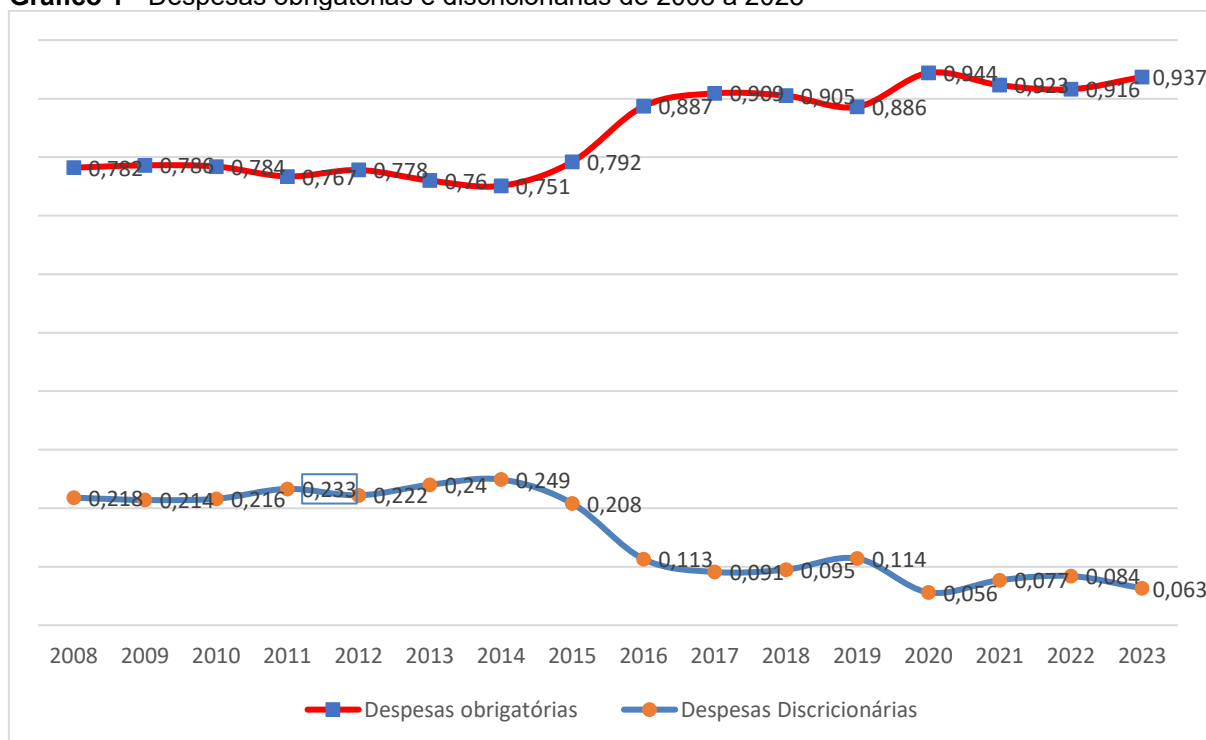
I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal;

II - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores;

III - transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei;

IV - fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município.

Tais dispositivos, disponíveis a todos os entes federativos proporcionam aos governos uma maior liberdade na distribuição de suas despesas, porquanto ficam cada vez mais “engessados” conforme estudo elaborado pela SOF em 2022 haja vista o percentual de despesas de cunho obrigatório em oposição a parcela de despesas discricionárias:

Gráfico 1 - Despesas obrigatórias e discricionárias de 2008 a 2023

Fonte: Elaborado pela SOF disponível na Nota Técnica 35/2022 da Câmara dos Deputados.

Em 2021, na emenda constitucional 109/2021, posteriormente alterada pela EC 127/2022, criou-se uma nova figura de desvinculação, ou seja, a “desconsideração da vinculação do superávit financeiro de fundos públicos”, conforme o texto atual:

Art. 5º O superávit financeiro das fontes de recursos dos fundos públicos do Poder Executivo, exceto os saldos decorrentes do esforço de arrecadação dos servidores civis e militares da União, apurado ao final de cada exercício, poderá ser destinado:

I - à amortização da dívida pública do respectivo ente, nos exercícios de 2021 e de 2022; e

II - ao pagamento de que trata o § 12 do art. 198 da Constituição Federal, nos exercícios de 2023 a 2027.

§ 1º No período de que trata o inciso I do caput deste artigo, se o ente não tiver dívida pública a amortizar, o superávit financeiro das fontes de recursos dos fundos públicos do Poder Executivo será de livre aplicação.

§ 2º Não se aplica o disposto no caput deste artigo:

I - aos fundos públicos de fomento e desenvolvimento regionais, operados por instituição financeira de caráter regional;

II - aos fundos ressalvados no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal.

A partir da inovação legislativa, com exceção dos fundos de desenvolvimento regional, e os previstos no inciso IV do art. 167 da CF, os demais fundos públicos que apresentarem sobras de recursos poderão utilizar o montante disponível para pagar dívidas ou como recursos livres (se o ente não possuir dívidas), ou, ainda, para pagar os pisos salariais de enfermeiros, de técnicos de enfermagem, de auxiliares de

enfermagem e parteiras (art. § 12 do art. 198 da CF), lançando mais combustível para a discussão entre favoráveis e contrários às FR.

De toda sorte, essa “desconsideração” e essa “desvinculação”, que agem “desconfigurando” o ambiente extremamente regrado das vinculações, pouco impactam na contabilidade patrimonial, visto a “pouca” preocupação nessa visão pelos efeitos causados pelas FR.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Vinculações orçamentárias não são novidades no direito administrativo nem tão pouco uma exclusividade brasileira, sendo o caso mais comuns aquelas em que são totais, ou seja, 100% do valor arrecadado se destina a um fim, existindo também as vinculações parciais, em que um percentual de uma arrecadação se destina para um fim.

As fontes de recursos são criadas em diferentes momentos a depender da situação política, social ou econômica em que o ente federativo se encontra, mas quando são criadas, surgem mecanismos que perpetuam a sua existência.

No que se refere à classificação e/ou codificação de fontes até 2022, cada tribunal de contas criava uma “tabela” de códigos, obrigando seu uso aos seus jurisdicionados e, de igual forma, os Ministérios da Saúde, Educação e Economia aplicavam outras “tabelas” para obter dados, porém, a partir de 2023, há no Brasil uma única “tabela” de fontes aplicável a todos os entes da federação, proporcionado, desse modo, melhores dados especialmente para consolidação e comparação de dados, permitindo inclusive pesquisas mais robustas sobre o tema.

Na maioria dos demonstrativos contábeis como o balanço orçamentário, e no de função e de sub-função, a classificação de fontes não é apresentada, e o eventual déficit em um recurso será mascarado por um superávit em outro.

A análise por função, da forma como é exposta, pode permitir resultados desalinhados, pois, ao leitor ao verificar que determinada função recebeu um volume X% de recursos, sem conhecer o volume de recursos que obrigatoriamente deveria ser aplicado naquela área, não terá a informação se ela é uma preferida pela administração ou é uma imposição legal que obriga a ser aplicado esse volume de recursos, como, por exemplo, no pagamento da dívida pública.

Já no relatório da receita corrente líquida, o próprio órgão responsável por delinear as regras de elaboração dos demonstrativos verifica que, levar ao demonstrativo informações de determinadas fontes, como as do RPPS, podem-se criar margens irreais para a tomada de decisão ou ainda verificação de limites legais, levando o órgão com o aval da CTCNF a excluir essas fontes, mesmo sem previsão na LRF.

Ainda sobre limites, há estudos os quais apontam que outras FR criam margem

para determinados indicadores, como gasto com pessoal ou limite de endividamento, porém não são considerados tais fatores, o que pode impactar no futuro em novas exclusões, mesmo sem a existência de um mandamento legal, tal como ocorreu com as FR do RPPS.

Há também demonstrativos que focam apenas uma única FR como o de alienação de ativos, que trazem um panorama completo da sua respectiva FR, desde seu saldo no início do ano, toda sua movimentação, além do saldo ao final do exercício. Igualmente, há casos em que a FR é analisada em quadros específicos como o salário-educação dentro do demonstrativo do MDE, porém face ao grande impacto que as vinculações possuem na Administração Pública é pujante que houvesse um tratamento semelhante a todas as FR, cada qual com sua apuração.

No que se refere à apuração de gastos mínimos em saúde e educação, essas são realizadas em demonstrativos carregados de segregações por FR, visto que somente a aplicação de impostos e de transferências de impostos é levada ao câmputo. Segundo previsão legal, o gasto é apurado pela despesa empenhada, o que significa que a parcela não liquidada é considerada para fins da aplicação sem que tenha sido efetivamente aplicado. Há entes federativos que se a legislação considerasse apenas a parcela liquidada não teriam alcançado o mandamento constitucional de gasto mínimo em MDE ou ASPS.

E mesmo sobre a parcela liquidada, há ocorrência de entrega de equipamentos ou de material de consumo que não são utilizados no ano a que se referem, sendo outro caso de despesa considerada para fins do cumprimento dos limites mínimos sem que a população tenha se utilizado desses recursos.

Para as despesas com pessoal, a parcela liquidada de despesas, em que a LRF, nesse caso, prevê um limite máximo, verificou-se que a STN criou um conceito de competência não existente nas normas perante o impacto que o orçamento e esse tipo de despesa possuem sobre as contas públicas, sendo desconsiderado o conceito de competência tal como é estabelecido pelo CFC.

Ainda sobre gastos com pessoal, apurado no demonstrativo mais controverso da federação, o gasto é impactado de diferentes maneiras a depender do entendimento do tribunal de contas, ou até mesmo do período em que é feita a análise, por exemplo, ainda em fevereiro de 2023, o TCE/SC tornou público a alteração da sua metodologia de apuração para seus jurisdicionados, face às recentes alterações da EC 120/2022, que, ainda, não se encontram harmônicas com os demais órgãos

normatizadores e fiscalizadores.

Não há dúvida de que há muito a se trilhar, visto que o processo de adoção pleno do regime de competência ainda não foi alcançado conforme os entes federativos avançam no PIPCP. Contudo, a existência de demonstrativos contábeis e a apuração de índices mínimos ou máximos, de controle e de acompanhamento, entre outros apurados na sua maioria sem observar atentamente os efeitos das FR, dificultam essa caminhada.

Demonstrativos como a DVP das entidades públicas que são comparados como o demonstrativo de lucros e de perdas em entidades privadas produzem informações extremamente relevantes e acabam por ser subaproveitados, pois o seu produto não possui nenhuma norma que exija acompanhamento ou meta a ser alcançada. Já para aqueles demonstrativos que possuem normas exigentes, por vezes, não buscam a eficiência, apenas desejam que se demonstre o gasto. Se ele é útil ou não, é outra história.

O balanço patrimonial, a demonstração mais importante produzida por um contador de qualquer tipo de entidade, é encarado nas Administrações Públicas com resquícios do passado, já que, por força de uma Lei de 1964, há separação entre ativos permanentes e financeiros, situação que a contabilidade atualmente não mais registra desse modo.

Os dados apresentados no balanço patrimonial não possuem viés orçamentário ou de FR, porém, como analisar o passivo de uma dívida ali registrada e comparar com a disponibilidade de caixa, tal como manda a legislação, se aquele ativo financeiro não pode ser usado para pagar a dívida? Ou então como avaliar a disponibilidade de estoque ou de bens imobilizados para empregar em determinada política pública se foram adquiridas com um FR de determina área e não deveria ser utilizada em outra?

Um dos caminhos é explorar melhor o balancete de verificações, que, conforme discutido, pode ser aprofundado em diferentes níveis de informações complementares, permitindo que ao se buscar um determinado resultado não se depare com inconsistências tais como:

- Valor considerado como aplicado em uma política pública, sendo que o produto/serviço sequer foi recebido;
- Valor considerado como aplicado, sendo que o produto mesmo tendo sido recebido, não foi utilizado;

- Considerar para o pagamento de passivos recursos que não podem extinguir esse passivo;
- Controlar arduamente o registro financeiro, mas quando esse é utilizado para adquirir bens, não possuir nenhum controle deles;
- Na tentativa de controlar os bens estocáveis e imobilizados por FR de recursos, gerar um problema operacional que poderá, a depender do volume de bens, trazer um custo para seu controle;
- A decisão de não utilizar um recurso vinculado, deixando-o “parado” no ativo, pois empregá-lo na área a que se destina significaria atingir um menor índice de aplicação própria nesta mesma área;
- Fatos relevantes como a depreciação de escolas e de hospitais, ônibus escolares e ambulâncias não serem apresentados à sociedade de forma clara, dificultando a visualização que tais estruturas podem estar sendo “sucateadas”;
- Não registrar (e pagar) despesas orçamentárias quando o fato contábil, como registro de férias, por exemplo, está consumado;
- Entre outras apontadas ao longo dessa dissertação.

Entende-se que a melhor utilização das contas contábeis existentes no PCASP, com diferentes níveis de informações completares, é alternativa que se impõe frente à legislação em vigor atualmente carregada de critérios orçamentários. Caso haja uma flexibilização nas leis que regem a execução orçamentária, tais controles poderiam ser suprimidos.

Ainda no tocante ao orçamento, há um aspecto imprescindível a ser observado no planejamento, ou melhor, a função alocativa na elaboração do orçamento, merecendo destaque o quesito formulado por Key Jr, em 1940, que ainda não encontra uma resposta adequada sobre como quantificar o volume de recursos à área “A” ou “B”. Isso ganha um viés completamente diferente quando se observam os efeitos das vinculações orçamentárias, dificultando a boa gestão de recursos como apontado por diversos autores ao longo da pesquisa.

O caso da não utilização dos recursos do salário-educação em alguns municípios, em certos anos, ou ainda a substituição das fontes de financiamentos pela criação da CPMF demonstraram que, ao vincular recursos para determinadas políticas públicas, pode não aumentar o volume aplicado nessas áreas, apenas quebra a função alocativa do orçamento, além de permitir a mera substituição de FR como foi

o caso da CPMF.

Esses são alguns dos efeitos da legislação focada em critérios orçamentários na contabilidade patrimonial e nas políticas públicas, pergunta a qual essa pesquisa se debruçou a responder, demonstrando que o uso de FR previsto na legislação gera distorções evidenciadas pela contabilidade patrimonial.

No que se refere à desvinculação de receitas, item que não poderia passar despercebido em uma dissertação sobre vinculação, a simples existência desse instituto demonstra que as vinculações foram longe demais. No caso da União, tratar um orçamento em que a Administração tem a liberdade de empregar os gastos em pouco mais de 5% do montante total não se mostra lógico, e considerando que tal instituto vem sendo prorrogado há mais de duas décadas para a União e, nos últimos anos, sendo permitido também aos Estados e Municípios desvincularem suas receitas, gera a seguinte indagação: ao invés de desvincular parcialmente as receitas, não seria mais adequado desvincular totalmente algumas receitas, permitindo que as justificativas empregadas para criar a desvinculação fossem mais efetivas? Ou, ainda, ampliar a modalidade de uso desses recursos.

Portanto, é desnecessário reafirmar a importância que os recursos financeiros possuem não só nas Administração Públicas, mas em todas as entidades em geral, questão reafirmada em muitos momentos e talvez a preocupação do legislador em controlar apenas esse ativo, pois, como mencionado no clássico filme *Wall Street - Poder e Cobiça*: “Tudo se resume a dinheiro, rapaz. O resto é conversa.”

Mas a discussão não pode ficar apenas no “dinheiro”, e futuras pesquisas poderão melhor abordar os pontos aqui levantados, sugerindo demonstrativos que possam refletir corretamente a realidade apresentada em oposição àqueles mascarados por vínculos, buscando uma maior eficiência no uso dos recursos públicos. Aqui, citam-se recursos públicos não somente o financeiro, mas todo o seu ativo, considerando ainda os efeitos nas demais classes do plano de contas aplicado ao setor público, utilizando-se mais dos registros contábeis patrimoniais.

Do contrário, estar-se-á fadado a continuar deixando recursos públicos importantes parados em contas bancárias ao mesmo tempo áreas carentes são relegadas à própria sorte. Também, permanecer-se-á considerando medicamentos que nunca foram utilizados, ônibus escolares que nunca transportaram um aluno como gastos efetivos em saúde e educação.

Vinculações orçamentárias não são maléficas em sua essência, porquanto o

seu excesso pode vir a trazer malefícios, porém o ponto discutido ao longo de toda esta dissertação é de que forma o patrimônio se comporta frente às vinculações, e aqui há sim um grande problema a ser resolvido, ou seja, se a contabilidade possui duas visões, a orçamentária e a patrimonial, não se pode apenas olhar para uma na utilização de recursos públicos.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Planejamento governamental para municípios**. São Paulo: Atlas. 2010.
- AQUINO, André Carlos Busanelli de *et al.* O Efeito dos Tribunais de Contas nos Sistemas de Informação de Municípios. **Congresso Usp, Fipecafi**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 1-17, jul. 2017. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/17uspinternational/artigosdownload/528.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2022.
- AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de; LINO, André Feliciano. Isomorfismo, Tribunais de Contas e a automatização da coleta de dados de municípios. **Anais [...]**, 2016. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/16UspInternational/171.pdf> Acesso em: 10 mar. 2022.
- ATHAYDE, Tarcisio Rocha. **A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público**: estudo de caso do município de Luziânia GO. Dissertação (mestrado)—Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, UnB, UFPB, UFPE, UFRN, 2002. Disponível em <https://repositorio.unb.br/handle/10482/39166> Acesso em: 10 mar. 2022.
- AZEVEDO, Ricardo Rocha de; PIGATTO, Jose Alexandre Magrini. Raízes da contabilidade orçamentária e patrimonial no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, v. 54, n. 1, p. 32-58, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/80969>. Acesso em: 10 jun. 2022.
- AULETE, Caldas. **Dicionário caldas aulete**. Disponível em: <https://aulete.com.br/>. Acesso em: 10 out. 2021.
- BAADE, Haroldo Baade *et al.* Professores da educação básica no Brasil em tempos de COVID-19. **HOLOS**, [S. l.], v. 5, p. 1–16, 2020. Disponível em: <https://www2.ifrn.edu.br/ojs/index.php/HOLOS/article/view/10910>. Acesso em: 24 fev. 2023.
- BANCO MUNDIAL. **Um Ajuste Justo**: Análise da Eficiência e Equidade do Gasto Público no Brasil. Volume I, Síntese. 2017. Disponível em: <http://www.worldbank.org/pt/country/brazil/publication/brazilexpenditurereview-report>. Acesso em: 10 jun. 2022.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BENEVIDES, T. E.A. Nova metodologia de elaboração do balanço orçamentário: uma contribuição do processo de comunicação da contabilidade governamental. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 26., 2000, Goiânia. **Anais [...]**.

Goiânia, GO: XVI CBC, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 23 mar 2021.

BRASIL. **Lei 4.320 de 17 de março de 1964**: Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm>. Acesso em: 23 mar 2021.

BRASIL. **Lei 8.112 de 11 de dezembro de 1990**: Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 23 mar 2021.

BRASIL. **Lei Complementar 101 de 4 de maio de 2000**: Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 23 mar 2021.

BRASIL. **Lei Complementar 141 de 13 de janeiro de 2012**: Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nos 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.htm>. Acesso em: 23 mar 2021.

BRASIL. Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação. **Ata da 3ª Reunião Extraordinária**: 01/02/2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:12640. Acesso em: 10 maio 2022.

BRASIL. Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação. **Ata da 30ª Reunião Ordinária**: 13/05/2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:14501. Acesso em: 10 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria Conjunta STN/SOF 20, de 23 de fevereiro de 2021: Estabelece a padronização das fontes ou destinações de recursos a ser observada no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**. Brasília, DF, 24 FEV. 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-conjunta-stn/sof-n-20-de-23-de-fevereiro-de-2021-304861747>. Acesso em: 23 mar 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria SOF/SETO/ME 42, de 14 de abril de 1999: Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I**

do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Brasília, DF, 22 MAR. 2022. Disponível em: <https://in.gov.br/web/dou/-/portaria-sof/me-n-2.520-de-21-de-marco-de-2022-387374808>. Acesso em: 23 abr 2022.

BRASIL. Ministério da Educação. (org.). **Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação: SIOPE**. Disponível em: <https://www.fnde.gov.br/siope/relatoriosMunicipais.jsp>. Acesso em: 10 fev. 2022.

BRASIL. Ministério Público de Contas Junto ao Tribunal de Contas da União e Ministério Público Federal. **Recomendação nº 13/2020**: Inquérito Civil Nº 1.26.000.001112/2020-78. Pernambuco, 19 jun. 2020. Disponível em: <http://www.mpce.mp.br/wp-content/uploads/2020/06/Recomendac%C3%A7%C3%A3o-n%C2%BA-13-2020-ComprasNet-Secretarias-do-Ministerio-da-Economia-com-MPC-junto-ao-TCU-1-1.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Saúde. (org.). **Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde: SIOPE**. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/acesso-a-informacao/siops/demonstrativos-e-dados-informados/dados-informados/municipios>. Acesso em: 10 fev. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria 438, de 12 de julho de 2012**: Aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa) e nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, revoga a Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010, e dá outras providências. Disponível em: https://fiorilli.com.br/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/Portaria_STN_438_Atualizacao_Anexos_Lei_4320_53.pdf. Acesso em: 23 mar 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria 642, de 20 de setembro de 2019: Estabelece regras para o recebimento e disponibilização dos dados contábeis e fiscais dos entes da Federação no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - Siconfi**. Brasília, DF, 23 SET. 2019. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-642-de-20-de-setembro-de-2019-217531066>. Acesso em: 23 mar 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria 710, de 25 de fevereiro de 2021**: Estabelece a classificação das fontes ou destinações de recursos a ser utilizada por Estados, Distrito Federal e Municípios. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-710-de-25-de-fevereiro-de-2021-305389863>. Acesso em: 23 fev 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 10 mar. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais**. 2022. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:40050. Acesso em: 10 mar. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público**. 2022. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-contas-aplicado-ao-setor-publico-pcasp-federacao/2023/114>. Acesso em: 10 jan. 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Matriz de Saldos Contábeis: Regras Gerais - 2022**: anexo I da portaria STN nº 642 de 2019. Anexo I da Portaria STN nº 642 de 2019. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/2022_Anexo_I_Portaria_STN_642_Regras_Gerais_MSC.pdf. Acesso em: 10 mar. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Matriz de Saldos Contábeis: Regras Gerais - 2022**: anexo II da portaria STN nº 642 de 2019. Anexo I da Portaria STN nº 642 de 2019. 2021. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/2022_Anexo_I_Portaria_STN_642_Regras_Gerais_MSC.pdf. Acesso em: 10 mar. 2022.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **PEC 256/1995**. Autor Senado Federal - Antonio Carlos Valadares - PP/SE, 10/11/1995. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=169565>. Acesso em: 10 dezembro 2022.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Nota Técnica 35/2022**. Subsídios à apreciação da PEC nº 32/2022: Implementação do Programa Bolsa Família e regras para a transição (PLOA 2023), aprovada no Senado Federal. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2022/nota-tecnica-subsidios-a-apreciacao-da-pec-da-transicao-aprovada-pelo-senado-federal>. Acesso em 22 fev. 2023.

CAMARGO, Arthur Mesquita. **Casuísmos dos restos a pagar**: uma análise legalista e doutrinária. Revista de Ciências Gerenciais, v. 18, n. 27, 2014. Disponível em <https://revista.pgsskroton.com/index.php/rcger/article/view/2947>. Acesso em 5 fev. 2023.

CAMIC, Susannah. **Earmarking: the potential benefits**. Pittsburgh Tax Review. v. 4. 2006.

CARREIRA, Liberato de Castro, **História financeira e orçamentaria do Império do Brasil desde a sua fundação, precedida de alguns apontamentos acerca da sua Independência**, 1889, Imprensa Nacional, Rio de Janeiro. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/222259>. Acesso em 22 jun. 2022.

CARVALHO, André Castro. **Vinculação de Receitas Públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CARVALHO, Carlos de. **Estudos de Contabilidade**. São Paulo, 1918, 208 p. Disponível em <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/180781?show=full>. Acesso em 22 jun 2022.

CHU, Ke-young; NORREGAARD, John. Korea. In: TER-MINASSIAN, Teresa. (ed.). **Fiscal federalism in theory and practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997, <https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/books/071/02488-9781557756633-en/02488-9781557756633-en-book.xml>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 750/93**: Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Disponível em https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750&arquivo=RES_750.DOC Acesso em: 10 mar. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma brasileira de contabilidade, NBC TSP estrutura conceitual, de 23 de setembro de 2016**. Disponível em <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma brasileira de contabilidade, NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018**. Disponível em <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf> Acesso em: 10 mar. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Noma Brasileira De Contabilidade, NBC TG Estrutura Conceitual**: Dispõe sobre a estrutura conceitual para relatório financeiro. 2011. Disponível em https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCTGEC&arquivo=NBCTGEC.doc. Acesso em: 10 mar. 2022.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Orion. Análise de Balanços Públicos: considerações e técnicas para o balanço patrimonial. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S.L.], v. 2, n. 4, p. 58-75, 31 mar. 2003. Disponível em <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/992>. Acesso 12 fev. 2023.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Orion. Composição e Expressividade das Despesas com Educação na Execução do Orçamento do Governo Federal do Brasil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S.L.], v. 8, n. 22, p. 75-92, 30 mar. 2009.

CONTI, José Maurício. **Dívida Pública**. Editora Edgard Blücher, 2019.

VIANA, Arízio. Especialização e discriminação no orçamento. **Revista do Serviço Público**, v. 1, n. 1, p. 40-43, 1944. Disponível em <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/download/8149/5205>. Acesso 29 jan. 2023.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo a Desvinculação de Receitas de Estados e Municípios (DREM)**. 2016. Disponível em: <https://www.gestaopublica.com.br/entendendo-a-desvinculacao-de-receitas-de-estados-e-municipios-drem/>. Acesso em: 10 mar. 2021.

FELICIANO, Marciana. **Federalismo fiscal e financiamento da política de saúde: um estudo dos municípios do Brasil**. 2019. 128 p. Tese, (doutorado)-Instituto Aggeu Magalhães, Fundação Oswaldo Cruz, Recife[sn], 2019. Disponível em https://www.arca.fiocruz.br/bitstream/handle/icict/54097/marciana_feliciano_iam_dout_2019.pdf.pdf?sequence=2&isAllowed=y. Acesso em: 25 jun. 2022.

FONTELES Oliveira, Glaucio. Proposta de emenda constitucional nº 187/2019 - a PEC dos fundos: rigidez orçamentária, vinculação de receita, despesas obrigatórias e dívida pública. **Revista Debates em Economia Aplicada**, [S. l.], v. 1, n. 4, 2022. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/redea/article/view/6388>. Acesso em: 23 ago. 2022.

FRANÇA, J. R. M.; COSTA, N. R. A dinâmica da vinculação de recursos para a saúde no Brasil: 1995 a 2004. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p. 241-257, 2011.

FRANÇA, Marileide Gonçalves *et al.* **Os Manuais Orientadores da Contabilidade Pública e a Invisibilidade da Modalidade Educação Especial**. v. 12 (2022), [S.L.], n. 12, p. 1-15, 6 jun. 2022. Tikinet Edicao Ltda. - EPP.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Elementos de direito financeiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009

GARCIA, Elias *et al.* Demonstrações contábeis por segmento e demonstrações contábeis consolidadas, um estudo comparativo. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, [S. l.], v. 7, n. 12, p. p. 61-74, 2000. Disponível em: <https://saber.unioeste.br/index.php/ccsaemperspectiva/article/view/2546>. Acesso em: 25 jun. 2022.

GOIÁS. **Constituição Estadual do Estado de Goiás**. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/constituicao-estadual> Acesso em: 23 mar 2021.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2008

KEY, V. O.. The Lack of a Budgetary Theory. **American Political Science Review**, [S.L.], v. 34, n. 6, p. 1137-1144, dez. 1940. Cambridge University Press (CUP). Disponível em: <https://www.cambridge.org/core/search?filters%5BauthorTerms%5D=V.%20O.%20Key,%20Jr.&eventCode=SE-AU>. Acesso em: 18 fev. 2023.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. - São Paulo: Atlas, 2016.

HÜLSE, Levi; PASOLD, Cesar Luiz. Práticas associativas em prol da sustentabilidade em Caçador, Santa Catarina, Brasil. **Revista Justiça do Direito**, 120 Passo Fundo, v. 32, n. 1, p. 170-187, jan./abr., 2018. Disponível em: <http://seer.upf.br/index.php/rjd/article/view/8114>. Acesso em: 22 fev. 2023.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Guerra e Paz Editores, 2021.

LIMA, Diana Vaz de; AMARAL, Guilherme Fernandes. A Contribuição da Nova Contabilidade Pública sobre os Efeitos dos Ciclos Políticos no Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, p. 173-189, 2013. Disponível em: <https://ojs.ccsa.ufrn.br/index.php/contabil/article/view/398>. Acesso em 23 fev. 2023.

NEIVA, Vinícius Mendonça; LIMA, Nerylson; ABREU, Welles Matias de. **Orçamento público brasileiro: em busca de enigmas decisórios**. 2012. Disponível em https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4266/1/2012%20TEXTOS_Texto%2005.pdf. Acesso em: 15 jan. 2023.

NICARÁGUA. **Constitución Política de la República De Nicaragua**. Manágua. Disponível em: https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_nic_const.pdf Acesso em: 23 mar 2021.

NUNES, Selene Peres. **A dinâmica institucional da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise na perspectiva institucionalista**. 2019. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/35149> Acesso em: 23 mar 2021.

MAIA, Alexandre *et al.* A importância da melhoria da qualidade do gasto público no Brasil: Propostas práticas para alcançar este objetivo. *In: II Congresso CONSAD de Gestão Pública*, Painei. 2007. <https://consad.org.br/wp-content/uploads/2013/02/A-IMPORT%C3%82NCIA-DA-MELHORIA-DA-QUALIDADE-DO-GASTO-P%C3%9ABLICO-NO-BRASIL-PROPOSTAS-PR%C3%81TICAS-PARA-ALCAN%C3%87AR-ESTE-OBJETIVO1.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2023.

MARTHA, Fabricio Natanael *et al.* **A aderência dos municípios do Rio Grande do Sul ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)**. *In: Anais [...]*. 2021. Disponível em <https://congressosp.fipecafi.org/anais/21UspInternational/ArtigosDownload/3456.pdf>. Acesso em 22 jan. 2023.

MACHADO, Maria Fernanda Murça; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Matriz de Saldos Contábeis (MSC): Estudo do Processo de Implantação das Novas Informações para Prestação de Contas no Setor Público**. 2020. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/2424.pdf>. Acesso em 15 jan. 2023.

MARIANO, Cynara Monteiro. **Emenda constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre**. *Revista de investigações constitucionais*, v. 4, p. 259-281, 2019. Disponível em <https://www.scielo.br/j/rinc/a/wJb3fZFMmZh65KfmrCwKDrp/?lang=pt&format=pdf> Acesso em: 23 mar 2021.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

MEDEIROS, Katia Rejane de *et al.* Lei de Responsabilidade Fiscal e as despesas com pessoal da saúde: uma análise da condição dos municípios brasileiros no período de 2004 a 2009. **Ciência & Saúde Coletiva**, [S.L.], v. 22, n. 6, p. 1759-1769, jun. 2017. FapUNIFESP (SciELO).

MENDES, Alinie Rocha; COSTA, Abimael de Jesus Barros. **Disclosure do Ativo Imobilizado das Universidades Federais Brasileiras no contexto do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)**. Encontro Brasileiro de Administração Pública, 2022. Disponível em <https://sbap.org.br/ebap/index.php/home/article/view/517>. Acesso em 10 nov. 2022.

MONTEIRO, Johnathan Santos; LACERDA ROCHA, Artur Gilberto Garcéa. **Dívida pública brasileira nos tempos do Império**: um estudo dos empréstimos realizados pelo Brasil e como se dava a distribuição das receitas e despesas entre as regiões. Caderno Discente, v. 3, n. 1, 2018. Disponível em <https://revistas.esuda.edu.br/index.php/Discente/article/view/644>. Acesso em: 23 mar 2021.

MCCLEARY, William. The earmarking of government revenue: a review of some World Bank Experience. *The World Bank Research Observer*. v. 6. n. 1. p. 81-104. jan. 1991. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/109871468764672767/pdf/multi-page.pdf> Acesso em: 23 mar 2021.

OLIVEIRA, Flávio. O Cameralismo e os fundamentos da Ciência do Estado nos escritos de Seckendorf, Justi e Sonnenfels. **Revista de Ciências do Estado, Belo Horizonte**, v. 6, n. 1, p. 1–24, 2021. DOI: 10.35699/2525-8036.2021.25602. Disponível em: <https://periodicos.ufmg.br/index.php/revce/article/view/e25602>. Acesso em: 24 jan 2023.

PEREIRA, Graziela de Fátima; TEDDO, Luiz Flávio Porfírio. Demonstrações contábeis do setor público à luz das normas internacionais e suas perspectivas para o gestor público. **Revista Mineira de Contabilidade**, [S. l.], v. 1, n. 49, p. 6–14, 2015. Disponível em: <https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/234>. Acesso em: 22 jun. 2022.

PEREIRA, João Gabriel Miranda Alves. **Sustentabilidade da dívida pública dos estados brasileiros**. 2008. Disponível em <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/AMSA-7LGKEX>. Acesso em 12 jan. 2023.

PIGATTO, Jose Alexandre Magrini. **Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais**. Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 213, 2004. Disponível em: <http://conceicaoacamargo.wdfiles.com/local--files/cienciascontabeis3-periodo/contabilidade%20governamental.pdf> Acesso em: 23 mar 2021.

POLJALEVIĆ, Jelena; VALIČEK, Vesna; JOVANOVIĆ, Tatjana. Comparative review of dual reporting in public sector in three south-east European countries. **Journal Of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, [S.L.], v. 31, n. 3, p. 325-344, 2 set. 2019. Emerald. <http://dx.doi.org/10.1108/jpbafm-02-2019-0035>.

PORTON, Rosimere Alves de Bona; LONGARAY, André Andrade. Relevância do uso

das informações contábeis nos processos decisoriais. **Angrad - Associação Nacional dos Cursos de Graduação em Administração**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 7, p. 89-110, dez. 2006. Disponível em: <http://repositorio.furg.br/handle/1/638>. Acesso em: 10 mar. 2022.

POWELL, Andrew; VALENCIA, Oscar Mauricio. **Lidar com a dívida: menos riscos para mais crescimento na América Latina e Caribe**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2023. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/lidar-com-a-divida-menos-riscos-para-mais-crescimento-na-america-latina-e-caribe.pdf> Acesso em: 21 fev. 2023.

REIS, Clóvis *et al.* Tecnologias de Informação em Saúde: Desafios e Perspectivas a Partir da Avaliação dos Usuários da Rede Pública de Blumenau (SC). **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v. 4, p. 71-82, 2015.

ROSA, Pedro Koscky. Perspectivas na Elaboração Orçamentária. **Revista do Serviço Público**, [S.L.], v. 95, n. 3, p. 117-155, 25 out. 2017. Escola Nacional de Administração Pública (ENAP). <http://dx.doi.org/10.21874/rsp.v0i3.2938>.

ROCHA, Alexandre A. **A Despesa Total com Pessoal na Ótica da STN e dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais**. Senado Federal. 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.13140/RG.2.2.24290.35524>. Acesso em: 10 mar. 2022.

RODRIGUES, Luciano Neres. A receita corrente líquida efetiva: considerações sobre o planejamento público municipal. **Pensar Contábil**, v. 7, n. 28, 2008. Disponível em <http://www.atenas.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/59> Acesso em: 10 mar. 2022.

SANTA CATARINA. **Relatório de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre de 2022**. Disponível em https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 20 fev 2023.

SANTA CATARINA. **Relatório Resumido de Execução Orçamentária do 6º bimestre de 2022**. Disponível em https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em: 20 fev 2023.

SANTOS, Adelcio Machado dos. **Abordagem introdutória à informação. Congresso Brasileiro Online de Ciências Contábeis**. Disponível em: <https://eventos.congresse.me/conbraconta/resumos/17040.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2022.

SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos *et al.* **A dinâmica dos gastos com saúde e educação públicas no Brasil (2006-2015): impacto dos mínimos constitucionais e relação com a arrecadação tributária**. 2017. Disponível em <https://www.econstor.eu/handle/10419/177505> Acesso em: 10 mar. 2022.

SANTOS, Luciano Aparecido dos; CAMACHO, Eliane Utrabo. Orçamento Público

Municipal: uma análise no município de Cosmópolis/SP com enfoque no equilíbrio das receitas x despesas no período de 2007 a 2012. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa/PB, v. 2, n. 2, p. 82-94, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4864965>. Acesso em: 10 mar. 2022.

SENADO FEDERAL. **Parecer da PEC nº 186/2019**. Relator Senador Márcio Bittar. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8928881&ts=1652816024672&disposition=inline>. Acesso em: 10 mar. 2022.

SENADO FEDERAL. **Resolução 40, de 2001**: Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/562458/publicacao/16433576> Acesso em: 10 mar. 2022.

SASSO, Maiara; VARELA, Patricia Siqueira. Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. **Revista Fipecafi de Contabilidade**, Controladoria e Finanças (RFCC), v. 1, n. 1, p. 78-102, 2020.

SILVA, Maria Valesca Damásio de Carvalho; CERQUEIRA, Anderson José Freitas de. **Contabilidade Governamental**. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2020.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8º ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SERVO, Luciana Mendes Santos *et al.* (2011). **Financiamento e gasto público de saúde**: histórico e tendências. Políticas públicas e financiamento federal do Sistema Único de Saúde, 85-108.
http://epsm.nescon.medicina.ufmg.br/dialogos2/Biblioteca/Artigos_pdf/F9_FINANCIAMENTO_E_GASTO_PUBLICO.pdf. Acesso em 22 jan. 2023.

SUNDELSON, Jacob Wilner. **Budgetary principles**. Political Science Quarterly. v. 50. n. 2. jun. 1935.

TACITO, Caio. Desvio de poder por atos administrativos, legislativos e jurisdicionais. **Revista de Direito Administrativo**, v. 228, p. 1-13, 2002.
<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46520/44472>

TEIXEIRA, Marcelo de Sousa. Divergências metodológicas dos Tribunais de Contas e seus efeitos sobre as regras de despesa com pessoal. **Revista de Administração Pública**, [S.L.], v. 54, n. 6, p. 1747-1759, dez. 2020. FapUNIFESP (SciELO).

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão nº 1893/2011**. Relator: Ministro José Jorge. Disponível em https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1893%2520ANOACORDAO%253A2011/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520. Acesso em: 10 mar. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão 1437/2020**. Relator: Ministro Bruno Dantas. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/F3/14/CE/CD/FC8A2710BBAB5927F18818A8/ACORDAO-CONTAS.pdf>. Acesso em: 10 out. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA. **Destinação da receita pública - aplicável a partir do exercício de 2022**. 2022. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/2021-11/2022_Destinacao_Receita_Publica_26-10-2021.pdf. Acesso em: 10 mar. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA. **Plano de contas e contas correntes**. 2022. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/2022-11/PCASCPSC%202023%2001_11_2022_0.xlsx. Acesso em: 10 fev. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA. **Definição dos anexos da prestação de contas de prefeito**. 2023. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/2023-02/ANEXOS_PCP_2022_22_02_23.xlsx. Acesso em: 23 fev. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SÃO PAULO. **Comunicado 032/2022**. 2022. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/faq/fazer-quando-ha-emissao- apenas-documento-fiscal-para-duas-notas-empenho>. Acesso em: 23 fev. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DE SÃO PAULO. **O que fazer quando há emissão de apenas um documento fiscal para duas notas de empenho?**. 2022. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/legislacao/comunicado/transferencias-provenientes-governo-federal-destinadas-ao-vencimento-agentes>. Acesso em: 10 fev. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DO MATO GROSSO DO SUL. **SUBANEXO V - Fonte-destinação da receita**. 2021. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/portaljurisdicionado/conteudos/detalhes/681>. Acesso em: 10 mar. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO PARANÁ. **Plano de Contas SEI-CED 2023**. 2022. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/plano-de-contas-sei-ced-2023/340669/area/50>. Acesso em: 10 fev. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DO RIO GRANDE DO SUL. **Manual técnico Vol III**. 2021. Disponível em: <https://portalnovo.tce.rs.gov.br/sistemas-de-controle-externo/?section=SIAPC>. Acesso em: 10 mar. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DA BAHIA. **Instrução cameral nº 03/2018**. 2018. <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2018/08/instrucao-no-03-2018-republic-public-17-10.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2022.

UNIARP (Caçador/SC). **Mestrado em Desenvolvimento e Sociedade**. 2021. Disponível em: <https://uniarp.edu.br/mestrado-em-desenvolvimento-e-sociedade/>. Acesso em: 26 jul. 2021.

VIANA, Arízio de. **Especialização e Discriminação no Orçamento**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 40-43, nov. 1944. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7511?mode=full>. Acesso em: 10 out. 2021.

WALL STREET - PODER E COBIÇA. Direção de Oliver Stone. Estados Unidos: 20Th Century Studios, 1987. (125 min.), color.

WATANABE, Marta. **Estados triplicam investimentos com alta da arrecadação**. 2022. Valor Econômico. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2022/08/09/estados-triplicam-investimentos-com-alta-da-arrecadacao.ghtml>. Acesso em: 10 dez. 2022.

ZAVAGLIA, A. Lingüística, tradução e literatura: observando a transformação pela arte. ALFA: **Revista de Linguística**, São Paulo, v. 48, n. 1, 2004. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/alfa/article/view/4259>. Acesso em: 23 abr. 2022.