

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

FLÁVIA ALVES DE BRITTES

**AUDITORIA DA DÍVIDA: OS IMPACTOS DA MÁ GESTÃO
DO ENDIVIDAMENTO NAS CONTAS PÚBLICAS**

**VOLTA REDONDA
2023**

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**AUDITORIA DA DÍVIDA: OS IMPACTOS DA MÁ GESTÃO
DO ENDIVIDAMENTO NAS CONTAS PÚBLICAS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à banca examinadora como requisito para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis do Centro Universitário de Volta Redonda.

Nome: Flávia Alves de Brittes

Orientador:

Professor Mestre Rodrigo da Costa
Alves

**VOLTA REDONDA
2023**



Fundação Oswaldo Aranha



FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: Auditoria da Dívida: os impactos de má gestão do endividamento nas contas públicas.

Elaborado por:

Nome: Flávia Alves de Brittes Matrícula: 202000098

Nome: _____ Matrícula: _____

Nome: _____ Matrícula: _____

Apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do curso de **Ciências Contábeis**

Aprovada em 29 de Novembro de 2023.

Banca Avaliadora:

Professor Orientador

Rodrigo da Costa Alves, Mestre, UNIFOA

Professor Avaliador

Koffi Djima Amouzou, Doutor, UNIFOA

Professor Avaliador

Patricia Nunes Costa Reis, Mestre, UNIFOA

Este trabalho é dedicado a Deus, à minha família e a todos amigos e professores que fizeram parte da minha trajetória.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus por me guiar até aqui, aos meus familiares e amigos por todo amor e suporte. E, especialmente, aos professores Rodrigo da Costa, por todo apoio e orientação no decorrer deste trabalho.

“Não é sobre se formar contador, é sobre se tornar contador.”

(Ezequiel Redin)

RESUMO

A administração pública é formada pela administração direta, que constitui os serviços que integram a estrutura administrativa da presidência e dos ministérios, e a administração indireta que compreende entidades de personalidade jurídica própria: fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas e autarquias. A complexidade da Administração Pública depende do que se espera dela. Para um Estado que apenas garante a segurança externa e interna dos seus habitantes a Administração Pública será enxuta. Por outro lado, ela se torna mais complexa quando exerce outras atividades como educação, apoio a ciência e tecnologia, saúde e infraestrutura. O Estado pode determinar seu nível de arrecadação, tanto pela carga tributária, quanto por políticas econômicas. Entretanto, as receitas e despesas públicas estão sempre passando por ciclos e nem sempre a arrecadação do período é suficiente para cobrir as despesas. Este estudo teve como objetivo analisar os impactos da má gestão do endividamento nas contas públicas na intenção de responder à problemática da pesquisa. Para esse fim, foi conduzida uma revisão bibliográfica e documental, com abordagem exploratória e caráter qualitativo. Identificou-se a importância do orçamento público no controle de gastos, a relação entre dívida e orçamento é complexa, mas basilar para a manutenção da saúde financeira do país. Pontuou-se os impactos da má gestão da dívida, como a restrição orçamentária, que pode acontecer com o crescimento exacerbado da dívida, levando a cortes com gastos em áreas essenciais. A gestão inadequada da dívida pode resultar no aumento dos custos com serviço da dívida, que são os juros sobre a dívida, isso acontece quando a taxa de juros não é favorável devido à falta de credibilidade do governo em cumprir seus compromissos. Certamente, há limitações nesta pesquisa que poderá ser suprida por estudos futuros. Outro ponto importante é a questão da justiça intergeracional, e a necessidade de reflexão sobre a sustentabilidade da dívida do ponto de vista das gerações futuras. Em última análise, sugere-se, portanto, investigações futuras voltadas para as políticas de austeridade fiscal, a fim de avaliar sua capacidade de harmonizar as receitas e os gastos públicos sem comprometer as políticas sociais e a assistência governamental nas áreas fundamentais da sociedade. Além disso, seria relevante explorar estratégias para alcançar o equilíbrio fiscal sem impor um ônus excessivo à população brasileira.

Palavras-chave: Auditoria. Endividamento. Contas Públicas.

ABSTRACT

Public Administration comprises direct Administration, constituting the services integrated into the administrative structure of the presidency and ministries, and indirect Administration, encompassing entities with their legal personality: public foundations, mixed-economy companies, public enterprises, and autarchies. The complexity of Public Administration relies on what is expected of it. Public Administration will be necessary for a state to ensure its inhabitants' external and internal security. Conversely, it becomes more complex when engaging in other activities such as education, support for science and technology, healthcare, and infrastructure. The state can determine its revenue level through tax burdens and economic policies. However, public revenues and expenditures constantly undergo cycles, and the period's revenue is only sometimes sufficient to cover the expenses. This study aimed to analyze the impacts of debt mismanagement on public accounts in addressing the research problem. A bibliographical and documentary review was conducted to achieve that, employing exploratory approaches and a qualitative nature. The study identified the significance of public budgeting in expense control. The relationship between debt and budget is complex yet fundamental for maintaining the country's financial health. The impacts of debt mismanagement were highlighted, such as budgetary constraints that may occur with the excessive growth of debt, leading to cuts in essential areas. Inadequate debt management can result in increased debt service costs, comprising interest on the debt, occurring when the interest rate is unfavorable due to the government's lack of credibility in fulfilling its commitments. Indeed, this research has limitations that future studies could address. Another crucial point is the issue of intergenerational justice and the need for reflection on the debt's sustainability from the perspective of future generations. Ultimately, pursuing future investigations focused on fiscal austerity policies is suggested to assess their ability to harmonize revenues and public spending without compromising social policies and governmental assistance in society's fundamental areas. Additionally, exploring strategies to achieve fiscal balance without excessively burdening the Brazilian population would be relevant.

Keywords: Audict. Federal Public Debt. Public Accounts.

SUMÁRIO

1 APRESENTAÇÃO	13
1.1 Delimitação do tema	14
1.2 Problema de Pesquisa	15
1.4 Hipótese	15
1.5 Objetivo geral	15
1.6 Objetivos específicos.....	16
1.6 Justificativa.....	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 Conceito de Estado e Governo	17
2.2 Administração Pública.....	18
2.3 Administração Direta e Indireta	19
2.4 Princípios da Administração Pública	20
2.5 Contabilidade Pública	22
2.6 Plano de Contas	23
2.7 Livros Obrigatórios	24
2.8 Orçamento Público	24
2.9 Elaboração da proposta orçamentária	26
2.10 Receitas.....	30
2.11 Despesas.....	32
2.12 Lei de Responsabilidade Fiscal	33
2.13 Restos a pagar.....	34
2.14 Dívida Pública.....	35
2.15 O impacto da má gestão do financiamento público.....	38
3 METODOLOGIA	41
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	42
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	49

6 REFERÊNCIAS.....	50
---------------------------	-----------

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1: Fluxograma da Administração Pública.....	18
FIGURA 2: Fluxograma das Leis Orçamentárias.....	28
FIGURA 3: Fluxograma Restos a Pagar.....	34
FIGURA 4: Reportagem veiculada na CNN Brasil	43
FIGURA 5: Gráfico DBGG.....	45
FIGURA 6: Orçamento Geral da União - Gastos Selecionados.....	47
FIGURA 7: Reportagem vinculada no site G1.....	48

LISTA DE ABREVIATURAS

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

LOA – Lei Orçamentária Anual

PPA – Plano Plurianual

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CF – Constituição Federal

SOF – Secretaria de Orçamento Federal

MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

PL – Patrimônio Líquido

DEA – Despesas de Exercícios Anteriores

BC – Banco Central

NFSP – Necessidades de Financiamento do Setor Público

DBGG – Dívida Bruta do Governo Geral

DLSP – Dívida Líquida do Setor Público

DPF – Dívida Pública Federal

DPMFI – Dívida Pública Mobiliária Federal interna

DFL – Dívida Fiscal Líquida

TCU – Tribunal de Contas da União

CGU – Controladoria Geral da União

1 APRESENTAÇÃO

O Estado é responsável por estabelecer o orçamento público de forma planejada e transparente, prevenindo riscos e corrigindo desvios (BRASIL, 2000), considerando as necessidades sociais, como educação, saúde, segurança e infraestrutura. A elaboração orçamentária deve se ater a distribuição equitativa dos recursos públicos.

Os princípios orçamentários norteiam as propostas orçamentárias (MATIAS-PEREIRA, 2017). Esses pressupostos não são estáticos, pois evoluíram com o passar dos anos. Contudo, é importante compreender que eles existem como uma tentativa de disciplinar e restringir as ações governamentais.

O processo de elaboração orçamentária, tem como característica a maior atenção às despesas do que às receitas (GIACOMONI, 2023). Isso se dá por dois motivos, primeiro que são poucas as fontes mais importantes de receita, e segundo que elas já estão estimadas no orçamento.

Por outro lado, as despesas podem ser divididas em milhares de dotações, cada uma com seu teto. Mas a falta de responsabilidade na gestão, acaba adiando o debate sobre o que realmente é prioritário para a população. E os resultados dessas disfunções não atinge somente a popularidade do governo, ou questões econômicas abstratas. Dessa forma:

[...] o desperdício de verbas públicas e a conseqüente corrupção refletem primeiro, e antes de tudo, no remédio que falta às prateleiras do Sistema Único de Saúde (SUS), cuja demora no fornecimento é suficiente para tirar a vida de quem necessita; na obra pública paralisada há três, quatro, dez anos, inviabilizando a oferta do serviço público a que serviria, tampouco a geração de empregos e segurança pela comunidade; (COUTINHO, 2018, p.15)

A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, tem como objetivo impor o controle dos gastos governamentais, tanto da União, quanto do Distrito Federal e de estados e municípios. Quando não há transparência nem equilíbrio nas contas públicas ignora-se a LRF. Já que segundo a lei “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas” (BRASIL, 2000, p. 1).

Outro ponto importante é que o Estado possui a capacidade de se financiar de acordo com sua necessidade. Tanto para lidar com a situação deficitária, quando para

custear obras e programas governamentais (CONTI, 2019). Essa é uma prática comum entre os países. Contudo, é essencial que haja controle fiscal para evitar o descontrole da dívida. Principalmente se fatores que aumentam a dívida estiverem relacionados com a má gestão dos gastos públicos.

Considerando esses pontos, este trabalho tem como objetivo analisar os impactos da má gestão do endividamento nas contas públicas, concentrando-se na auditoria da dívida como instrumento central para avaliação e controle. E investigando as práticas de endividamento, suas implicações econômicas e as consequências para a saúde financeira do país.

1.1 Delimitação do tema

A Contabilidade Pública é uma vertente da contabilidade aplicada às atividades de pessoas jurídicas de Direito Público e algumas de suas entidades vinculadas (PISCITELLI, 2019). O que difere de entidades como as sociedades de economia mista e as demais entidades que funcionam segundo as normas do Direito Privado. Por sua vez, a contabilidade pública é norteada pelos princípios da administração pública.

Segundo a Constituição Federal de 1988, a Administração pública de qualquer Poder, tanto da União, como Estados e Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (COSTIN, 2010). Dessa forma, não deve haver a vontade particular. Enquanto na administração particular é lícito tudo o que a lei não proíbe, na pública só é lícito fazer o que a lei permite.

Considerando esse aspecto, no Brasil existem diversas leis ligadas ao orçamento público. Em obediência à Constituição, foi estabelecido o Sistema de Planejamento Integrado que define o contorno do sistema orçamentário, fazendo parte desse sistema o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias, a lei orçamentária anual e a lei de responsabilidade fiscal (KOHAMA, 2016).

Mesmo com toda tentativa de delimitar as finanças públicas, a dívida pública é uma das áreas que geram grandes preocupações. A situação se agrava pela dificuldade de se conceituar e dimensionar a dívida, que é instrumento essencial para avaliar a saúde financeira do país (COSTIN, 2019).

Torna-se necessário o estudo da gestão da dívida, considerando o impacto nas gerações atuais e futuras. Principalmente para que seja possível determinar de forma eficaz as políticas públicas relacionadas ao planejamento e o controle fiscal.

Este trabalho delimita-se em abordar a falta de transparência decorrente da má gestão da dívida no Brasil, e como isso impacta as contas públicas, sempre observando os princípios da administração pública e a legislação vigente sobre a execução orçamentária. É o exemplo de um momento de crise, em que a economia produz menos e a receita diminui.

1.2 Problema de Pesquisa

O endividamento Público é uma forma que o governo possui de se financiar. O Estado pode utilizar esse mecanismo para garantir o investimento social e a prestação de serviços. Além disso o endividamento pode ser utilizado para despesas emergenciais e financiamentos de longo prazo.

Entretanto, é comum o surgimento de notícias de superfaturamento e corrupção em projetos e programas governamentais. O que leva a crer que os gastos do Estado são na verdade, maiores do que deveriam ser. O que prejudica o desenvolvimento nacional e a sustentabilidade das contas públicas. Considerando estes fatos, a pesquisa irá investigar a seguinte questão:

- Quais os impactos da má gestão do endividamento nas contas públicas?

1.4 Hipótese

Considerando a problemática a ser tratada, apresenta-se como hipótese que a má gestão do endividamento público gera diversos impactos negativos nas contas públicas. Como a restrição orçamentária para as gerações futuras, e menos recursos disponíveis para investir nas principais áreas como saúde, educação e segurança.

1.5 Objetivo geral

Analisar os impactos da má gestão do endividamento nas contas públicas.

1.6 Objetivos específicos

- A) Entender os aspectos da contabilidade pública;
- B) Revisar os princípios e as leis que a contabilidade pública obedece;
- C) Apontar a dinâmica do endividamento e a relação de receitas e despesas;
- D) Compreender a dinâmica dos restos a pagar;
- E) Analisar o impacto da má gestão do financiamento público.

1.6 Justificativa

O Estado pode determinar seu nível de arrecadação, tanto pela carga tributária, quanto por políticas econômicas (KOHAMA, 2016). Entretanto, as receitas e despesas públicas estão sempre passando por ciclos e nem sempre a arrecadação do período é suficiente para cobrir as despesas. É o exemplo de um momento de crise, em que a economia produz menos e a receita diminui.

Dessa forma, o governo tem a opção de se financiar através de credores. Sem esse financiamento o déficit teria que ser absorvido através de corte de gastos e/ou aumento da carga tributária, por isso o endividamento público é uma manobra utilizada vastamente em todo o mundo (STN, 2017).

É o caso, por exemplo, do alto custo na construção de um hospital, que será muito utilizado por toda a sociedade, e por gerações que estão por vir. Contudo, financiar essa obra de uma vez pode ser dispendioso para ser pago de uma vez. O governo, então, financia a obra e paga parceladamente, utilizando parte da arrecadação atual e parte de arrecadações futuras.

O grande problema é a forma que o governo lida com o crédito público, especialmente porque a utilização desse endividamento está ligada com o bom desenvolvimento do país e com a credibilidade e a capacidade de pagamento do Estado.

Em virtude dos fatos mencionados, justifica-se a proposta do trabalho, devido à relevância do tema no contexto socioeconômico contemporâneo, em que o endividamento governamental desempenha um papel importante na estabilidade financeira e na capacidade dos governos em atender às necessidades governamentais. Logo, a justificativa reside na compreensão da importância da gestão eficiente da dívida.

Nesse contexto, realizar uma auditoria da dívida pública, focando nos impactos da má gestão, é necessária para a elaboração de políticas públicas mais eficazes e sustentáveis. Dessa forma, o trabalho busca contribuir para a compreensão desses impactos, fornecendo informações que orientem na tomada de decisões na implementação de práticas mais responsáveis e transparentes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceito de Estado e Governo

Sobre o conceito de Estado Maluf (2022) esclarece que não há definição absoluta, mas definições e pontos de vista doutrinários. Isso se dá principalmente pela distinção entre o ideal de Estado e a entidade histórica e real. Entretanto, considerando as noções de Estado e Nação, encara-se o Estado sob um ponto de vista da Nação organizada politicamente.

Já de acordo com Matias-Pereira (2018), o Estado existe, principalmente para estabelecer o bem comum. Os principais teóricos dividem essa finalidade em três principais vertentes: bem-estar, segurança e justiça. Dessa forma, é possível visualizar Estado como ambiente de exercício da cidadania.

Sobre governo, Costin (2010) explica que “É curioso observar que o conceito de governo precede historicamente o de Estado”. Os grandes filósofos, Platão e Aristóteles, discutiram a ideia de governo ideal. Em suma, a ideia de governo é muito atrelada ao Poder Executivo, como uma forma de aplicação do que se estabelece como legislação de um país.

Também segundo Costin (2010), o Estado é a instância organizacional da sociedade, enquanto a Administração pública é formada de pessoas e entidades que são contratadas pelo Estado. Dessa forma, o Estado Federativo é formado de unidades autônomas que possuem um governo geral, com diretrizes estabelecidas pela Constituição.

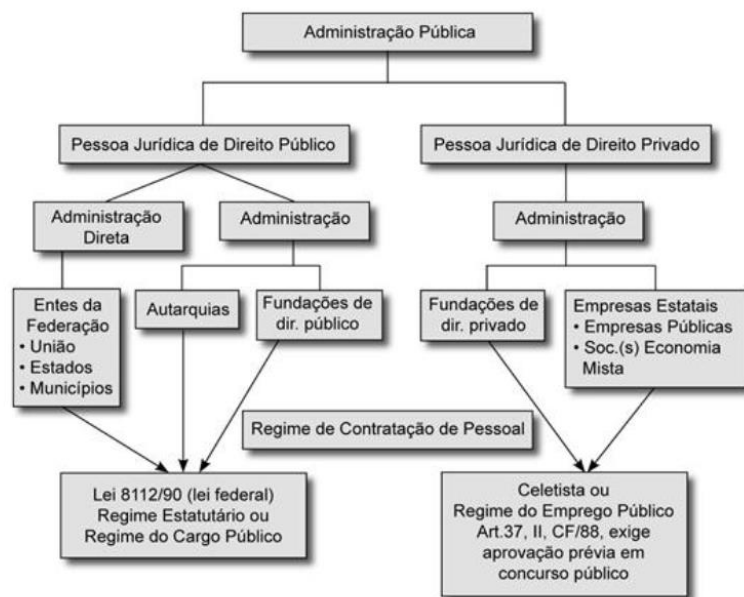
No Brasil desde a independência houve a divisão de três poderes. Essa divisão de poderes não deve ser entendida de maneira absoluta, a soberania é indivisível, se manifesta em três órgãos formalmente separados, havendo pluralidade de formas de manifestação dentro de uma unidade de poder (MALUF, 2022).

Esses três poderes integram a ideia de Estado, são eles: Legislativo, Executivo e Judiciário. Com isso, o conceito de Estado é mais amplo que de governo, e até mesmo de Administração Pública (Costin, 2010). Essa amplitude do Estado se caracteriza na ambiguidade de ao mesmo tempo designar um comando e exerce autoridade soberana.

2.2 Administração Pública

A administração pública é formada pela administração direta, que constitui os serviços que integram a estrutura administrativa da presidência e dos ministérios, e a administração indireta que compreende entidades de personalidade jurídica própria: fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas e autarquias.

Figura 1: Fluxograma da Administração Pública



Fonte: Costin, (2010, p.29).

O fundamento da estrutura de poder da Administração Pública é a relação de subordinação entre órgãos e agentes. Entretanto, não há hierarquia entre o Poder Legislativo e Judiciário, que é função privativa do Executivo (Kohama, 2016). Desse modo, Legislativo e Judiciário exercem de forma independente suas competências, se sujeitando aos limites constitucionais.

Segundo Moraes (2023) a administração pública é definida de forma objetiva como a atividade concreta e imediata do Estado na execução dos interesses sociais. Uma definição mais subjetiva é da administração pública como organizações e pessoas jurídicas que por lei exercem funções administrativas do Estado.

Dessa forma, enquanto um juiz de determinado fórum emite atos administrativos, o Presidente do Congresso Nacional também pode adotar medidas administrativas. A administração Pública não existe apenas no Poder Executivo, e ela é mutável de acordo com as demandas sociais e as disputas políticas (COSTIN, 2009).

Para José Matias-Pereira (2018, p. 73) “Na abordagem sobre Administração Pública torna-se relevante definir os conceitos de eficácia, eficiência e efetividade”. Basicamente, a eficiência pode ocorrer de acordo com a forma que se realiza a ação pretendida, enquanto a eficácia se refere ao resultado obtido e a efetividade à qualidade desse resultado.

A complexidade da Administração Pública depende do que se espera dela. Para um Estado que apenas garante a segurança externa e interna dos seus habitantes a Administração Pública será enxuta. Por outro lado, ela se torna mais complexa quando exerce outras atividades como educação, apoio a ciência e tecnologia, saúde e infraestrutura.

O Brasil é um Estado Federativo, de forma, a Administração Pública pode ser federal, estadual ou municipal. Contudo, os princípios que as regem, suas estruturas, cargos e titulares são os mesmos (COSTIN, 2010). A Administração Pública de qualquer nível de governo obedecerá aos princípios de legalidade, moralidade, impessoalidade, eficiência e publicidade, estabelecidos pela Constituição.

Resumindo, a organização político-administrativa brasileira é caracterizada pela união indissolúvel entre União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. O sistema brasileiro é formado de territórios que se caracterizam como unidades político-administrativas, integrantes da União.

2.3 Administração Direta e Indireta

A administração direta é formada pela estrutura administrativa que compreende a Presidência, os Ministérios, órgãos do Legislativo, Judiciário e Ministério Público. Esses órgãos são responsáveis pela gestão de serviços e recursos públicos. Diferente

das entidades da administração indireta, que possuem personalidade jurídica própria, a administração direta é controlada hierarquicamente pelo Estado.

“A Administração indireta é composta, exclusivamente, por pessoas administrativas; é constituída por entidades de Direito Público e Privado” (PALUDO, 2013, p. 42). Todas possuem personalidade jurídica e autonomia. Geralmente as entidades que prestam serviço de interesse público são as autarquias e as fundações, enquanto as que exploram alguma atividade econômica são as empresas públicas ou de interesse público.

As autarquias são, de acordo com a lei, serviços autônomos, com personalidade jurídica, patrimônio e receita própria (COSTIN, 2010). Executam atividades relacionadas à Administração Pública que necessitam de gestão descentralizada.

As fundações são entidades de personalidade jurídica de Direito Público (PALUDO, 2013). São instituídas por lei específica e sua área de atuação é estabelecida por lei complementar. Não possuindo fins lucrativos, as fundações desempenham atividades sociais. São financiadas pela União e por outras fontes e seus bens são impenhoráveis.

Por outro lado, as empresas Públicas são entidades de personalidade jurídica de Direito Privado. Criadas para exercer atividades econômicas necessárias ao governo. Se diferencia das sociedades de economia mista por utilizarem capital, exclusivamente, da União. Outras características marcantes são: a exigência de concurso público e de licitação para compras e contratações (COSTIN, 2010).

As sociedades de economia mista dependem da instituição de lei para autorizá-las, com isso, é possível que o Poder Executivo emita decreto para instituí-la (PALUDO, 2013). Dessa forma, podem explorar atividades econômicas na forma de sociedades anônimas, porém, a maioria das ações votantes pertencem ao governo.

Vale ressaltar que os consórcios públicos fazem parte da administração indireta, possuindo personalidade jurídica própria e atuando de forma descentralizada. São estabelecidos para realizar ações conjuntas, e podem estar relacionadas às obras ou serviços que promovem desenvolvimento social.

2.4 Princípios da Administração Pública

Segundo a Constituição Federal, “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (BRASIL, 1988, art. 37).

Sobre legalidade, Moraes (2023) diz que esse princípio é rigorosamente aplicado aos administradores públicos, uma vez que é só possível fazer o que estiver expresso em leis ou outras normas, o que exclui a vontade subjetiva. Esse princípio incorpora a função da administração como executora do direito, preservando a ordem jurídica.

Já sobre a impessoalidade, Moraes (2023) aponta que este é conhecido como o princípio da finalidade administrativa. Ou seja, faz parte do entendimento do administrador como executor da vontade do Estado. Dessa forma, seus atos administrativos não o representam, mas sim a entidade que ele atua.

O princípio da moralidade é o que define a função administrativa, para que seja baseada na ética e nos valores sociais (PALUDO, 2013). A lei da improbidade estabelece que os agentes públicos são obrigados a respeitar esse princípio, sob pena de cometer ato desonesto. A moralidade leva o servidor público a decidir, principalmente, entre a honestidade e a desonestidade.

O princípio da publicidade revela a necessidade da transparência na Administração Pública. Dessa forma, “Os atos administrativos normativos judiciais devem ser publicados para produzirem efeitos externos.” (PALUDO, 2013, p. 39). Logo, a publicidade está atrelada à eficiência, uma vez que, é possível a participação da sociedade no acompanhamento da administração, em observância do coletivo em detrimento do individual.

Quanto à eficiência, a Emenda Constitucional nº 19/98, entendendo sua existência implícita, acrescentou este princípio na Constituição Federal. Seguindo, então, alguns exemplos de legislações estrangeiras, para garantir a qualidade dos serviços públicos, tanto a administração direta, indireta, e qualquer área dos poderes da União, Estados, Municípios e Distrito Federal devem observar, além dos princípios já existentes, o princípio da eficiência (MORAES, 2023).

Em suma, a Constituição Federal designou um capítulo próprio para tratar dos princípios de observância obrigatória. Com isso, esses princípios se tornaram alicerces da Administração Pública. Eles devem ser interpretados de forma conjunta, e compreendidos sem que se perca a harmonia entre eles.

2.5 Contabilidade Pública

A história da contabilidade foi marcada pelas diversas escolas que existiram no transcorrer do tempo. Atualmente, é comum conceituar a contabilidade como a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas. Logo, entende-se que a contabilidade produz relatórios, transparentes e fidedignos, que são utilizados pela administração na tomada de decisões.

Segundo Kohama (2016), a contabilidade pública é uma divisão da contabilidade, logo, também foi influenciada por essas escolas. Entretanto, ela possui características próprias que merecem atenção, já que trata das demonstrações e do controle do patrimônio público.

José Matias-Pereira (2018) acrescenta que, no Brasil a contabilidade pública está ganhando cada vez mais relevância. Isso porque, o registro e a centralização das demonstrações da administração pública auxiliam na tomada de decisões. Além disso, é uma ferramenta para a participação e o acompanhamento da sociedade.

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou em 2016 a NBC TSP, norma técnica do setor público. Esta e outras normas são destinadas às entidades em relação à elaboração dos RCPG, Relatórios Contábeis de Propósito Geral (PISCITELLI, 2019). Excluindo-se dessa prática as empresas estatais independentes.

Importante ressaltar a Lei 4.320 que norteia sobre a elaboração e controle orçamentário tanto da União, quanto de Estados, Municípios e Distrito Federal. A Lei Complementar nº 101 de 2000, também estabelece normas para as finanças públicas, mas está mais voltada para a responsabilidade na gestão fiscal.

Observa-se por esses dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4-5-2000, que a abrangência foi estendida, com a inclusão da obrigatoriedade de utilização das normas, também pelas autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, portanto, além das entidades de direito público interno, como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, foram incluídas as entidades da administração indireta, ainda que de direito privado, mas, que recebam recursos financeiros do Tesouro necessários à sua manutenção e funcionamento (KOHAMA, 2016, p.29)

O Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), também é fonte de normas obrigatórias ao setor público. Contempla a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, seus respectivos poderes, órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações públicas, fundos, consórcios públicos e outras

repartições. Além de ser facultativa às demais entidades que não estão compreendidas no conceito de setor público.

Conforme Bezerra Filho (2021), além de ser gerador de normas para o setor público, o CASP deve controlar os fenômenos relacionados ao orçamento público e outros fatores que impactam o patrimônio e a gestão pública. Dessa forma, a fim de melhorar a qualidade das informações, o Manual também orienta sobre os procedimentos relacionados às receitas e despesas orçamentárias.

O sistema orçamentário, característico da contabilidade pública, foi acoplado ao sistema contábil (PISCITELLI, 2019). Dessa forma, surge outra característica importante, a existência das contas orçamentárias e de controle, além delas, também há a ocorrência de contas de execução financeira e de controle dos restos a pagar.

Também segundo Piscitelli (2019), mesmo proveniente de diferentes origens, os recursos devem ser aplicados de acordo com uma programação específica e através de controles formais. Além disso, quanto a contabilização, é necessário a existência de um modelo padronizado, adequado à administração pública.

2.6 Plano de Contas

As entidades, em geral, utilizam plano de contas que estejam de acordo com suas necessidades. Entretanto, os atos de fatos da Administração pública são contabilizados de forma única em todas as áreas governamentais (MATIAS-PEREIRA, 2018). Por isso, a escrituração da Administração Pública segue o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Até pouco tempo, cada unidade da federação brasileira possuía seu plano de contas, e os contadores públicos tinham liberdade de excluir e incluir contas. Logo, tornou-se necessário a elaboração de um novo plano unificado. A Secretaria do Tesouro Nacional e o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis foram responsáveis pelo PCASP, que leva em consideração os padrões internacionais e procedimentos de finanças públicas reconhecidos internacionalmente.

Esse modelo tem por objetivo proporcionar maior flexibilidade na gestão e atender às necessidades de todos os níveis da administração (PISCITELLI, 2019). E segue uma metodologia que estrutura as contas de acordo com a natureza, são elas: natureza de informação orçamentária, natureza de informação patrimonial e natureza de informação de controle.

Nesse sentido, as contas possuem sete desdobramentos, que são níveis de codificação que ajudam na análise da situação real. “Esses níveis são: 1º nível – Classe; 2º nível – Grupo; 3º nível – Subgrupo; 4º nível – Elemento; 5º nível – Subelemento; 6º nível – Item; 7º nível – Subitem” (MATIAS-PEREIRA, 2018, p. 258).

Segundo Lima (2022), especialistas apontam que essa condição que foi dada à STN (Secretaria do Tesouro Nacional) pela Lei de Responsabilidade Fiscal está saindo do controle. Isso acontece porque o STN está definindo normas contábeis para Estados e Municípios, dessa forma, diversos Tribunais de Contas adaptam o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) o que obriga a adoção de dois planos de conta, um para atender ao Tesouro Nacional e outro para atender aos Tribunais de Contas.

2.7 Livros Obrigatórios

Os livros contábeis obrigatórios ao registro de entidades públicas são: o livro diário e o livro razão (LIMA, 2022). São lançados, no livro diário, todas as operações em ordem cronológica. Já o livro razão indica as operações na medida e ordem que ocorrem, e as alterações produzidas por elas. Outro livro usual da administração Pública é o contas-correntes que possibilita registrar de forma mais detalhada cada conta que necessite de maior controle.

2.8 Orçamento Público

Segundo Lima (2022), o orçamento público é um instrumento de controle e coordenação das atividades. Ou seja, é através do orçamento que a administração pública tem autorização para arrecadar e gastar dentro dos limites estabelecidos. Outra perspectiva traz o orçamento como o planejamento das receitas que serão obtidas e as despesas que serão efetuadas.

O Decreto-Lei nº 200 de 1967 estabelece no artigo 16 que “Em cada ano, será elaborado um orçamento-programa, que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual”. Esse orçamento-programa distingue as despesas de acordo com a natureza e demonstra em que, e para que será o gasto e quem é responsável pela sua execução.

Diferente do orçamento empresarial, em que a receita realizada limita a quantidade de despesas, o orçamento público define sua receita de acordo com o que se estabelece como despesa (GIACOMONI, 2018). Dessa forma, compreende-se que se dá mais atenção às despesas, principalmente, porque as fontes de receita são relativamente poucas, enquanto as despesas estão representadas em milhares de dotações.

José Matias-Pereira (2017) explica que na elaboração do orçamento como é necessário tratar da gestão dos recursos públicos, é preciso contemplar os elementos necessários para uma análise eficiente e eficaz. Pois desde sua concepção até o seu momento final, o ciclo orçamentário passa por diversas etapas, são elas: planejamento, elaboração da proposta, apreciação legislativa, execução, controle e avaliação.

Piscitelli (2019) enfatiza que existem princípios que se convencionaram como norteadores da execução orçamentária, dessa forma, é possível exercer um controle nas atividades financeiras do Governo. Os princípios orçamentários visam conferir transparência, eficiência e racionalidade à execução orçamentária.

O art. 2º da Lei 4.320/64 traz a observância de alguns desses princípios. É o caso da Unidade, que estabelece que o orçamento deve ser único para cada pessoa política, de forma que não haja múltiplos orçamentos e as receitas previstas e despesas fixadas do exercício financeiro estejam em um único documento legal.

Já a Universalidade determina que a Lei Orçamentária Anual (LOA) de cada ente federado abranger todas as receitas e despesas de todos os poderes e órgãos mantidos pela Administração Pública (MCASP, 2021). Além de ser mencionado na Lei nº 4.320 esse princípio é recepcionado pela Constituição Federal de 1988 no artigo 165.

Lima (2022) cita que a Anualidade é o princípio que estabelece que o exercício financeiro é o período ao qual a LOA prevê as receitas e fixa as despesas. Com isso, o exercício financeiro deve coincidir com o ano civil, isso significa o período de primeiro de janeiro até 31 de dezembro. Também segundo a Lei nº 4.320/64 deve-se registrar na LOA as despesas e receitas pelo seu valor bruto, sendo assim, está vedada qualquer tipo de dedução.

O Princípio da Exclusividade está previsto na Constituição Federal através do artigo 165, e estabelece que na LOA não deve constar disposição que não seja de

previsão de receita e fixação de despesa. Com exceção de abertura de crédito suplementar e contratação de operações de crédito (MCASP, 2021).

A Publicidade é um princípio básico da Administração Pública, porém ela também pode ser aplicada na elaboração orçamentária. “Justifica-se especialmente pelo fato de o orçamento ser fixado em lei, sendo esta a que autoriza aos Poderes a execução de suas despesas” (MCASP, 2021, p. 37).

Da mesma forma, aplica-se ao orçamento o princípio da transparência, de acordo com o que estabelece a Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF). Com isso, cabe ao governo publicar o orçamento à sociedade, além de publicar relatórios de execução fiscal e orçamentária e disponibilizar ao cidadão informações sobre arrecadação de receitas e empenho de despesas.

2.9 Elaboração da proposta orçamentária

A contabilidade pública é ferramenta essencial para proporcionar à Administração as informações necessárias a cada etapa do ciclo orçamentário (KOHAMA, 2016). Principalmente, porque o processo de elaboração orçamentário demanda técnica e racionalidade na distribuição de dinheiro público, sempre visando o bem-estar social.

A Constituição de 1988 reestruturou o sistema de planejamento público. Dessa forma o Estado passou a exercer a função de planejamento em duas modalidades: planos plurianuais e planos e programas nacionais, regionais e setoriais. Quanto ao planejamento orçamentário, existem três instrumentos: Plano Plurianual (PPA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Dessa forma, “Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do PPA, ou seja, quatro anos.” (LIMA, 2022, p. 4). Todos os três instrumentos orçamentários são formados por leis ordinárias, porém, pode-se considerar uma hierarquia em que o PPA está no patamar mais alto. Logo, os orçamentos devem ser compatíveis com o PPA, e a LOA deve estar em conformidade com a LDO.

De acordo com a Constituição Federal, o PPA é responsável por definir, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas para despesas de capital, outras despesas decorrentes das citadas, e as relativas aos programas de duração continuada. Quanto aos prazos o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

(ADCT) que, em âmbito federal, cabe ao Executivo encaminhar ao Congresso Nacional o projeto do PPA até 31 de agosto, final do exercício, e devolvido para sanção até o dia 22 de dezembro, fim da sessão legislativa (GIACOMONI, 2023).

O objetivo do PPA está em regulamentar as Finanças Públicas no período de 4 anos. “Tem o propósito de identificar e avaliar os recursos disponíveis para o desenvolvimento de ações a cargo da Administração Pública (MATIAS-PEREIRA, 2019). Isso inclui identificar os recursos provenientes de financiamento, fixar despesas segundo função, subfunção e programa do governo. Com isso, outros programas governamentais, regionais e setoriais serão desenvolvidos de acordo com o PPA.

A LDO, também introduzida pela CF de 1988, tornou-se o elo entre o PPL e a Lei Orçamentária Anual (LIMA, 2022). Na prática a LDO é norteadora da LOA, pelo fato de compreender as metas e prioridades da Administração Pública Federal, isso inclui as despesas de capital para o próximo exercício financeiro. Da mesma forma, essa lei trata das alterações na legislação tributária e sobre novas políticas de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Na LDO estão compreendidos o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento de seguridade social (KOHAMA, 2016). Além disso, será apresentado o Anexo de Metas Fiscais, que são as metas anuais com valores correntes e constantes referentes a receitas e despesas, resultado nominal e primário e o total da dívida pública para o referido exercício e os dois exercícios subsequentes.

Também faz parte da LDO o Anexo de Riscos Fiscais, que demonstra os passivos contingentes e outros riscos que possibilitam o aumento da dívida. A STN, descarta desses riscos os precatórios, por serem previsíveis. “Os valores relativos a esse tipo de dívida são informados antes do prazo de encaminhamento do projeto de Lei Orçamentária Anual, conforme dispositivo constitucional” (KOHAMA, 2016, p. 43).

Em suas disposições, a LDO demonstra grande atenção à dívida pública. Deixando claro que as despesas com refinanciamento da dívida serão incluídas no orçamento, em seus anexos, nas leis de créditos adicionais e nos decretos de abertura de créditos suplementares, separados de outras despesas com o serviço da dívida. A LDO entende o refinanciamento como o pagamento do principal, mais a atualização monetária, realizado com a receita proveniente da emissão de títulos (MATIAS-PEREIRA, 2016).

Já a LOA é o orçamento propriamente dito, pois é a Lei que determina em que serão aplicados os valores arrecadados com os impostos. Deve ser elaborada pelo

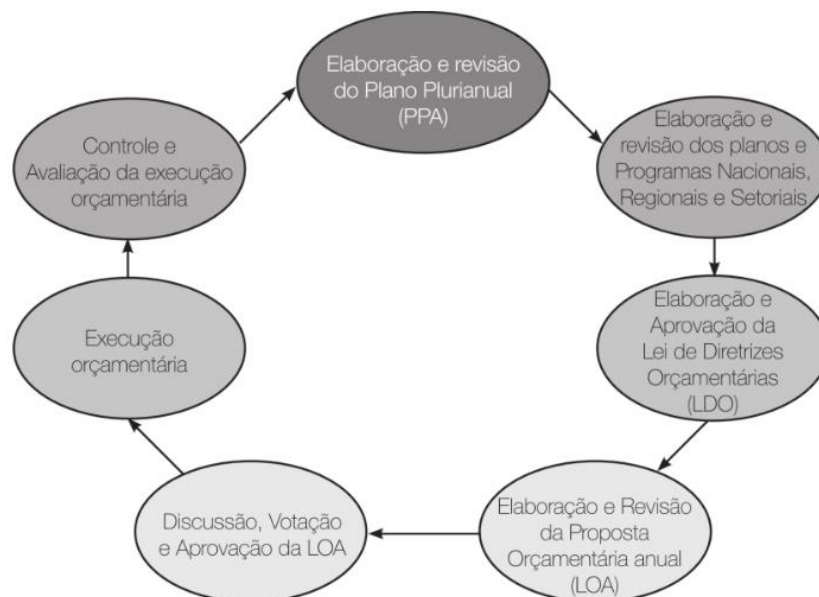
Executivo e aprovada pelo Legislativo. Lima (2022) destaca que “Na prática, o orçamento público é uma previsão de gastos que o ente público fica autorizado a fazer, não é dinheiro propriamente dito”.

A LOA é formada por três orçamentos, e Kohama (2019) explica cada um deles:

- I – O orçamento fiscal referente aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- II – O orçamento de investimento das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e
- III – O orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Em suma, essa lei visa materializar as ações e objetivos planejados, e com isso atender às necessidades coletivas. O gestor público não é obrigado a exercer todas as despesas consideradas, mas só é possível executar despesas devidamente autorizadas pelo Poder Legislativo (LIMA, 2022). Porém, a programação inicialmente estabelecida pode precisar de algumas alterações, e a LOA autoriza abertura de créditos suplementares nos limites estabelecidos, ou seja, não interfira nas metas estabelecidas para o resultado primário. Por outro lado, os créditos extraordinários podem ser abertos sem disponibilidade de recursos e dotação compensatória.

Figura 2 Fluxograma das Leis Orçamentárias



Fonte: Matias-Pereira, (2016, p. 314).

A elaboração orçamentária no Brasil é realizada pelo Executivo, como já citado, e, o projeto é recebido no Parlamento no segundo semestre de cada ano, para que, em um prazo de quatro meses seja avaliado e aprovado. José Matias-Pereira (2017) critica a falta de tempo para aprovar um material extenso e complexo.

Nesse sentido, vale ressaltar que nesse processo é necessário a elaboração de legislação complementar para definir a sistemática do processo orçamentário no país. Isso está previsto na CF, e o encaminhamento dessa legislação é muito importante para a sociedade, por ser possível, através dela, aumentar o nível de participação popular.

Matias-Pereira (2017) também destaca que mesmo com a instituição de orçamentos anuais, as modificações do Executivo levam a discrepâncias em termos do que foi orçado e o que foi realizado. Esse problema prejudica a eficiência alocativa dos recursos públicos. O que revela outros problemas como a falta de transparência orçamentária e a carência no sistema de avaliação quanto ao controle do déficit público. Tudo isso compromete a eficiência e a eficácia dos gastos públicos.

Segundo Piscitelli (2019) outro problema pode estar na LDO, alguns especialistas consideram a lei importante no disciplinamento das finanças públicas, e outros como esvaziamento do orçamento. Porém, as dificuldades no cumprimento da LDO estão mais relacionadas com a falta de determinação do que com a obediência às leis, assim como a insuficiência no acompanhamento da execução orçamentária, aliada a falta de rigor dos parâmetros que estabelecem metas e objetivos.

No Brasil, o modelo de controle orçamentário contido na CF e na Lei nº 4.320/64 é de controle interno e externo. Dessa forma, como estabelecido no artigo nº 70 da constituição

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988).

A fiscalização e a avaliação dos resultados são os últimos estágios do ciclo orçamentário (MATIAS-PEREIRA, 2017). Participa desse controle o Tribunal de Contas, órgão interessado na preservação dos objetivos autorizados pelo Congresso. Controlando os pagamentos do Executivo e dá o parecer detalhado sobre a execução.

Por conseguinte, Matias-Pereira (2017) completa que o acompanhamento deficiente do orçamento gera efeitos negativos no processo de controle e na avaliação

do orçamento. Metodologias inadequadas na definição de estratégias, objetivos e metas geram essas deficiências que surgem logo na fase de planejamento. Isso enfraquece a capacidade técnico-burocrática de planejamento, contribuindo com a falta de consistência orçamentária.

2.10 Receitas

A intervenção estatal se dá, especialmente, na dinamização de demanda agregada e na ação governamental para estabilizar a economia (GIACOMONI, 2023). Dessa forma, a principal ferramenta da ação estatal na economia se divide no tripé de funções: função alocativa, função distributiva e função estabilizadora. Possibilitando o ajustamento de recursos e renda, além de manter a estabilidade econômica.

Como visto anteriormente, o Orçamento Público é a ferramenta do Estado para planejar os ingressos e aplicações de recursos. Enquanto as despesas são programadas, as receitas só podem ser estimadas. E por sua variedade de natureza e origem, as receitas, são ordenados por classificações.

De forma mais ampla, Lima (2022) define as receitas públicas como os recursos financeiros que podem se desdobrar como receitas orçamentárias ou como ingressos extra orçamentários. As receitas orçamentárias aumentam as disponibilidades do ente federado durante o exercício, podem ser efetivas (afetam a situação patrimonial) e não efetivas (não afetam a situação patrimonial).

De outro modo, os ingressos extraorçamentários possuem caráter compensatório. Lima (2022) aponta que, essas receitas são recursos financeiros temporários. Logo, o agente federado é apenas agente depositário, não integrando a LOA e, em geral, não geram reflexos no PL.

Segundo o MCASP (2021), a classificação da receita Orçamentária é obrigatória a todos os entes federados, e deve seguir três critérios: natureza, fonte/destinação de recursos e indicador de resultado primário. Para a União, o detalhamento dessas classificações é normatizado pela portaria da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), órgão do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG).

Quanto a classificação segundo a natureza, para atender a LRF, a partir de 2022 foi estabelecido sua observância na elaboração de projetos de leis

orçamentárias (GIACOMONI, 2022). Para essa classificação dois critérios são levados em conta: as categorias econômicas e as origens de receita.

Piscitelli (2019) destaca que nas categorias econômicas são consideradas as receitas correntes e as receitas de capital. As receitas correntes são classificadas como: tributárias, de contribuição, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços e outras que são provenientes do setor público ou privado destinadas às despesas correntes. São arrecadações dentro do exercício financeiro e contribuem para financiar os objetivos estabelecidos no orçamento.

O MCASP (2021) estabelece que a diferença entre a receita corrente e receita de capital é que a segunda não provoca efeito sobre o PL. As receitas de capital derivam da realização financeira oriunda da dívida, da conversão, em espécie, de bens e direitos e de recursos recebidos do setor público ou privado destinados às despesas de capital.

Existem também as chamadas receitas de operações intra orçamentárias. Lima (2022) explica que essas receitas não são novos recursos, mas o remanejamento de receitas entre os órgãos integrantes dos Orçamentos Fiscais e da Seguridade Social do mesmo ente federado. Isso acontece para evitar dupla contagem dos valores.

O segundo critério, da origem de receitas, é o detalhamento das categorias econômicas. Dessa forma, é possível identificar a procedência das receitas desde o momento que ingressam nas contas públicas (MCASP, 2021). Essa codificação amplia o conceito de origem, explorando a sequência lógico-temporal de atos e fatos orçamentários codependentes.

A classificação da receita orçamentária por fontes/destinação de recursos agrupa as receitas que detém as mesmas normas de aplicação na despesa (LIMA, 2022). A Lei nº 4.320/64 não prevê essa classificação, mas seu uso se tornou necessário para melhor acompanhamento e controle das vinculações de receitas e despesas.

Quanto ao critério por indicador de resultado primário, é possível desdobrar as receitas em primeiras e financeiras. “O primeiro grupo refere-se predominantemente a receitas correntes” (MCASP, 2021), dessa forma, estão receitas tributárias, de contribuição social, das concessões, dos dividendos recebidos, da cota-parte de compensações financeiras, de esforços de arrecadação das unidades orçamentárias e outras receitas primárias.

As receitas financeiras não contribuem para o resultado primário ou não mudam a situação de endividamento líquido do governo no exercício financeiro, pois criam uma obrigação ou eliminam um direito, os dois de natureza financeira, junto ao setor privado, o que altera o ativo e o passivo financeiro (LIMA, 2022).

2.11 Despesas

“A despesa orçamentária pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade” (MCASP, 2021). Como as receitas, são tipificadas como orçamentárias e extraorçamentárias. O dispêndio extraorçamentário é aquele que não está na lei orçamentária anual, e representa saídas que gerados por depósitos, pagamentos de restos a pagar, recursos transitórios e resgate de operações de crédito por antecipação de receita.

Kohama (2019) explica que a despesa orçamentária depende de autorização legislativa, de forma que, não pode ser realizada sem possuir crédito orçamentário correspondente. As despesas orçamentárias podem ser classificadas como efetivas ou não efetivas de acordo com o impacto na situação patrimonial líquida. As efetivas se assemelham à ideia de despesa da teoria contábil, pois afetam a situação líquida do patrimônio, enquanto as não efetivas não afetam.

Em relação à classificação das despesas, Lima (2022) aponta que é obrigatória a utilização para todos os entes federados, porém seu desdobramento é facultativo e depende da necessidade. Essa classificação se divide em quatro critérios: institucional, funcional, por estrutura programática e por natureza.

Segundo Giacomoni (2022), a classificação institucional é uma das mais antigas. Tem como finalidade evidenciar a unidade administrativa responsável pela despesa. Nessa classificação considera-se um critério de alocação de estrutura hierárquica, em que há a unidade orçamentária, que é o agrupamento de serviços que estão subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias. Por sua vez, os órgãos orçamentários são os agrupamentos dessas unidades, que são responsáveis pela realização das despesas.

A classificação funcional, separa as dotações em funções e subfunções, de forma que seja possível compreender em que área da ação governamental a despesa será realizada (MCASP, 2021). Essa classificação, é compreendida como um tipo de

orçamento resumido, pois proporciona informações gerais das operações do governo, o que ajuda a população ao acompanhar os gastos públicos nos principais segmentos.

Já a classificação por estrutura programática, é um instrumento de organização que articula as ações governamentais que colaboram para um objetivo comum, com a intenção de resolver algum problema, necessidade ou demanda social. “O orçamento Federal está organizado em programas, a partir dos quais são relacionadas as ações sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais” (LIMA, 2022).

Por último, Giacomoni (2022) explica que, por sua vez, a classificação segundo a natureza é organizada em: categorias econômicas, grupos de natureza e elementos de despesa. Essas informações são complementadas pela modalidade de aplicação, que revela se a aplicação foi feita pelo órgão ou entidade da mesma esfera ou por outro ente da Federação, o que evita dupla contagem.

2.12 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi criada no processo de redemocratização e descentralização do Estado, de forma que foi essencial na normatização das Finanças públicas (MATIAS-PEREIRA, 2017). A melhoria na gestão fiscal dos recursos públicos era uma demanda social, logo, a LRF se tornou instrumento de controle, estabelecendo mecanismos com base na precisão da arrecadação de receitas.

Essa lei possibilita melhor transparência das contas, possibilitando o controle social, principalmente na discussão do projeto da LDO. Também normatiza a fixação de limites para despesas como a dívida pública, e determina metas a serem seguidas para as receitas e despesas.

O desembolso para as despesas, depende da disponibilidade dos recursos financeiros. Como a entrada desses recursos não é automática, o governo deve precaver-se com uma programação harmônica em relação aos fluxos de recursos (GIACOMONI, 2022). Para esse fim, o Executivo deve publicar, 30 dias após a lei orçamentária, a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

A MCASP (2021) destaca a importância da relação entre as receitas e despesas para o processo orçamentário. Por isso conhecer os aspectos relacionados

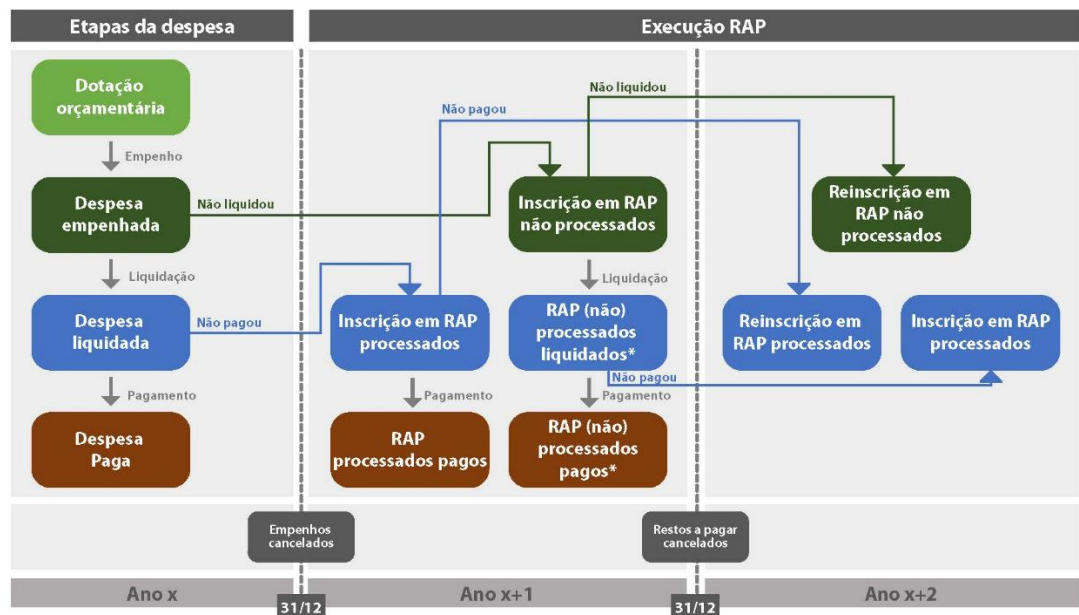
às receitas e despesas, diante da LRF, é de suma importância. Pois contribui para a transparência e a participação pública.

Segundo Matias-Pereira (2022), a LRF é um marco cultural na viabilização de controle social. Seu enfoque não é apenas na punição, mas em criar mudanças comportamentais voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, o que estabeleceu uma mudança cultural e social.

2.13 Restos a pagar

Os restos a pagar são as despesas empenhadas, no exercício vigente ou no anterior, que não são pagas até o dia 31 de dezembro. Lima (2022), explica a distinção dos restos a pagar em processados (despesas liquidadas) e não processados (despesa a liquidar ou em liquidação). No encerramento de cada exercício é feita a inscrição das despesas que vão para os restos a pagar, no caso dos processados a inscrição é automática.

Figura 3 Fluxograma Restos a Pagar



Fonte: Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar, Secretaria do Tesouro Nacional, 2023

Kohama (2016) esclarece esses conceitos, segundo o autor, restos a pagar processados aqueles cujo empenho foi entregue ao credor, que entregou o material, prestou o serviço ou concluiu a obra, logo a despesa foi “liquidada”, faltando apenas o processamento do pagamento. Já os Restos a pagar não processados são as

despesas cujo empenho foi emitido, mas ainda depende da liquidação, dessa forma, sob o ponto de vista da contabilidade, ainda não foi devidamente processada.

Muitas vezes, para evitar excesso de compromissos para o próximo exercício, o governo busca estabelecer limites para a inscrição de restos a pagar. Segundo Giacomoni (2023), as mudanças necessárias para o tratamento dessas despesas dependem de alterações na Lei nº 4.320/64. A LRF, por sua vez, já foi uma tentativa nesse sentido, restringindo o prazo de liquidação e determinando o limite do montante de restos a pagar para cada poder, de cada ente federado.

Lima (2022) explica que despesas de exercícios anteriores (DEA) são originárias de compromissos gerados, que o governo possuía crédito com saldo suficiente, mas por algum motivo não foram processadas. Entende-se como DEA, despesas que não chegaram a ser empenhadas, ou se foram tiveram o empenho cancelado ou anulado. A condição fundamental para uma despesa ser reconhecida como DEA é a existência de crédito específico na LOA.

2.14 Dívida Pública

Assim como um cidadão usa o crédito para alcançar seus sonhos, o endividamento público, bem administrado, permite favorecer o funcionamento econômico e ampliar o bem-estar social (STN, 2017). Receitas e Despesas passam por ciclos, há momentos que a arrecadação cai, enquanto o desemprego aumenta e os gastos com seguro desemprego crescem também. Na ausência do crédito público esses valores seriam absorvidos com o aumento da carga tributária.

O endividamento público também é utilizado em projetos de alto custo com benefícios a longo prazo. Dessa forma, o custo desses projetos é dividido entre as gerações que serão beneficiárias. Da mesma forma, o endividamento exerce funções amplas no funcionamento econômico, auxiliando a política monetária e o sistema financeiro.

No geral, a dívida pública é o conjunto de compromissos decorrentes de operações de créditos, que são assumidos pelo Estado para atender aos serviços públicos (KOHAMA, 2016). É um processo normal nas administrações modernas, para lidar com as deficiências financeiras. Não é composta apenas por empréstimos de longo prazo, mas também compreende compromissos pecuniários.

Sobre operações de crédito, a LRF traz como definição no artigo 29:

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

Segundo Lima (2022), mútuo financeiro é a operação de crédito de obtenção de recursos através de uma instituição financeira, com pagamento posterior acrescido de juros. E as operações de crédito contratuais, por sua vez, são convênios ou outros instrumentos jurídicos que estabeleçam negócio consensualmente firmados entre as partes, estabelecendo as suas devidas obrigações.

As operações de crédito mobiliários, são obrigações internas ou externas decorrentes de captação de recursos através de emissão de títulos públicos. Outra operação é a aquisição financeira de bens, em que não há ingresso efetivo de recursos financeiros nos cofres. Já em relação ao arrendamento mercantil, a operação também é conhecida como *leasing*, tem por objetivo a utilização do bem durante o período do contrato. E os derivativos financeiros são contratos que derivam grande parte de seu valor de um ativo subjacente negociado a vista ou não.

Com isso, Kohama (2016) explica que a dívida é classificada como Fundada ou Consolidada (interna ou externa) e Flutuante ou Administrativa. A Dívida Fundada ou Consolidada representa um compromisso de longo prazo, com valor predeterminado, garantido por títulos do governo, que rende juros e pode ter vencimento fixado, também pode ser amortizado ou resgatado. É efetuado através de contrato de financiamento, com pagamentos parciais, e é distribuído por certo período de anos. No caso de o prazo não ser estipulado, a dívida é perpetua e só os juros vencem, e o resgate não é obrigatório.

Por sua vez a dívida flutuante é contraída por um curto prazo, visando atender às necessidades de caixa, ou o Tesouro se tornar administrador de bens de terceiros, confiados a sua guarda (MATIAS-PEREIRA, 2017). Geralmente é paga no mesmo exercício, mas não apresenta caráter de estabilidade, quanto à duração e ao seu montante. A dívida flutuante compreende, sob aspecto legal: os débitos de tesouraria, os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida, os serviços da dívida a pagar e os depósitos.

É importante citar as variáveis mais utilizadas nas estatísticas de finanças públicas. Como citado por Pontes Lima (2015), temos a Dívida Líquida do Setor

Público que corresponde a dívida do setor público não financeiro e do BC, excluindo os respectivos créditos, por isso é chamada de líquida. Conquanto, não são contabilizadas as dívidas dos Bancos públicos, apenas os ativos e passivos financeiros do BC, incluindo a sua base monetária.

Desse modo, a Dívida Bruta do Governo-Geral são os débitos do governo federal, governos estaduais e municipais com o setor privado, o setor público financeiro, o BC e o resto do mundo (PONTES LIMA, 2015). Este conceito é menos abrangente que o anterior, já que não inclui as atividades empresariais do governo nem a base monetária.

O BC divulga, no regime de caixa, a Necessidades de Financiamento do Setor Público (NFSP), um fluxo de variação do estoque da dívida líquida do setor público, deduzidos os ajustes patrimoniais do período. Como é calculado no regime de caixa, não considera os juros que são calculados no regime de competência. Quando seu resultado é negativo o resultado fiscal reduziu o endividamento, o contrário significa déficit, ou seja, aumento do endividamento.

Quanto às modalidades de cálculo do déficit Matias-Pereira (2017) explica que o Banco Central utiliza três tipos: primário, operacional e nominal. O Déficit primário é calculado incluindo todas as receitas, mas exclui das despesas o pagamento de juros. O cálculo de Déficit Operacional se dá pela soma do resultado primário com as despesas de juros reais, ou seja, exclui a parte que excede a inflação dos juros sobre a dívida. Já o Déficit Nominal é o total do déficit público, considerando todas as receitas e despesas.

“O crescimento continuo da dívida faz surgirem dúvidas sobre a capacidade de pagamento, de honrar os elevados valores” (LIMA, 2015, p. 236). Quanto maior o déficit, maior a dívida, o que gera um ciclo vicioso de crescimento das despesas para financiar essa dívida. O custo desse financiamento depende da taxa de juros que incidem sobre a dívida. O problema, é que no Brasil o custo do endividamento é muito alto, maior que a média internacional. Isso deixa o Brasil em desvantagem considerando países com endividamentos muito superiores.

Para Conti (2018), as restrições fiscais impostas e o rigor da legislação junto com a busca por transparência, acabaram aumentando o uso da chamada “contabilidade criativa”. De modo que, os contadores públicos utilizem de brechas e diferentes interpretações das normas para ajustar os resultados alcançados. Essas

medidas servem para maquiar os números da economia brasileira para agradar o mercado financeiro, entretanto comprometem a credibilidade do país.

Fattorelli (2013) esclarece que o modelo econômico no Brasil é focado em alcançar as metas de Superávit Primário, no regime de Metas de inflação, além de algumas políticas nocivas como os elevados juros e privilégios tributários para o setor financeiro enquanto a classe trabalhadora paga uma grande carga tributária.

2.15 O impacto da má gestão do financiamento público

A dívida pública ganhou mais importância quando passou a comprometer, cada vez mais, parcela do PIB (Conti, 2019). Dessa forma, o a discussão sobre o endividamento se tornou mais comum, tomando notoriedade e destaque nos noticiários e debates públicos. Mesmo assim, esse diálogo encontra obstáculos na falta de transparência nas premissas que norteiam o tema, e os jogos de palavras prejudicam o aprofundamento no tema.

Pontes Lima (2015), compara a dívida com o estoque, já que ambos são exemplos de fluxos. A dívida é um somatório de déficits, e gera um fluxo de pagamentos de juros, o serviço de dívida. E a preocupação com o crescimento do déficit advém de problemas relacionados, como a redução do produto econômico, déficits gêmeos, a inflação e os conflitos geracionais.

Conti (2019) lembra que na Alemanha, de forma pioneira, os empréstimos passaram a ser vistos com mais cuidado, para além de um instrumento do governo, deve-se justificar os investimentos. O princípio do “*pay-as-you-use*” visa julgar se os custos do endividamento são suportáveis para as futuras gerações, na medida que possam usufruir dos benefícios dessa despesa pública. Com isso, o financiamento é respaldado quando funciona de forma equitativa, tanto para as despesas quanto para os benefícios, sejam eles presentes e futuros.

Um tema recorrente na história das Finanças Públicas é a utilização da “contabilidade criativa” para subestimar despesas, superestimar receitas e reduzir o endividamento (LIMA, 2015). Essas operações pouco usuais ocorrem, por exemplo, na exclusão de itens de despesa do cálculo do déficit público. Tais práticas têm como objetivo exibir resultados mais favoráveis. Porém, esses subterfúgios abalam a credibilidades dos valores apresentados pelo governo.

Coutinho (2018) explica que mesmo com o avanço da legislação financeira através da LRF, a lei por si só não foi suficiente para gerar comportamentos responsáveis. Dessa forma, a observância das metas e a falta de compromisso no controle das despesas, faz com que se recorra constantemente à “contabilidade criativa”. Essa tendência não é exclusiva do Brasil, um exemplo é a Grécia que utilizou de um sistema para manipular o índice da dívida pública em relação ao PIB.

Como afirma Arellano (2020, p.60) “A primeira providência para uma gestão eficaz da dívida pública é a sua gestão centralizada”. No Brasil, a própria expressão “dívida consolidada” representa a tentativa de consolidar os resultados fiscais apurados através de órgãos descentralizados com poder de produzir endividamento. Uma sopa de letras que desafia quem gostaria de compreender melhor o tema, tais como NFSP, DBGG, DLSP, DPF, DPMFI, DFL e muitas outras. Tornando-se difícil superar questões como a mensuração da dívida, apuração de déficits e identificar as causas do desequilíbrio financeiro.

O TCU constatou que grande parte da dívida pública federal é composta pela dívida mobiliária interna (CONTI, 2019). Além disso, há o risco de liquidez da dívida, pois a garantia de pagamento das dívidas vencidas diminuiu, o que reforça o alto custo da dívida, já que o Brasil é um dos países emergentes com maior despesa com taxa de juros nominais em relação ao PIB. Dessa forma, há um risco relacionado ao crédito público, pois o resultado primário tem diminuído e o pagamento de juros nominais aumentado, de maneira que compromete o resultado nominal.

Também segundo Conti (2019) existem dois grandes obstáculos para a democratização da dívida pública. Primeiro, a dinamicidade dos títulos públicos, que permite o resgate antecipado em momentos de prosperidade e de rolagem da dívida nos momentos de recessão, o que dá ao BC e ao Tesouro Nacional a possibilidade de alterar a Necessidade de Financiamento do Setor Público sem uma discussão democrática.

O segundo obstáculo está nas diferenças metodológicas entre os critérios de contabilização “acima da linha” e “abaixo da linha”. Enquanto o TCU inclui, no cálculo da dívida, os passivos que não foram contabilizados, o BC exclui os passivos já contabilizados em períodos anteriores, o que gera uma divergência no conceito de “esqueletos”, de modo que altera a dimensão da dívida. Esses “esqueletos” são passivos com pagamentos adiados, que não são contabilizados como dívida, como ocorreu nas “pedaladas fiscais”, o que se qualifica como operação de crédito vedada.

Segundo Arellano (2020), as estatísticas fiscais tentam reconhecer esses passivos como um caso de ajuste patrimonial, o que evita que se caracterize um aumento da dívida por necessidade de financiamento positiva do setor pública. Com isso, conclui-se que não existe indicador de performance fiscal perfeito, é preciso selecionar de acordo com a necessidade e a análise. Nem sempre os resultados primário e nominal serão os melhores indicadores, a escolha de um indicador em detrimento do outro será sempre uma escolha doutrinária sobre o papel do Estado e suas atividades econômicas.

Coutinho (2018), também alerta sobre o irrealismo orçamentário, que fere o princípio da transparência, ao manipular os resultados e ocultar demonstrativos e endividamentos, que deixa ainda mais claro a opção pela contabilidade criativa. No Brasil a elaboração orçamentária passa por despercebido da maioria dos brasileiros, de forma que gastos não revelados e, até mesmo emendas parlamentares ocorram sem que haja um debate público sobre a sustentabilidade orçamentária.

A falta de verba gera, muitas vezes, a postergação dos pagamentos que deveriam ser feitos ao longo do período. Esses valores esquecidos são despesas empenhadas e não pagas até o encerramento do exercício. Dessa forma, são transformados em restos a pagar. Quando o saldo de restos a pagar aumenta de um ano para o outro significa que despesas estão sendo adiadas para o ano seguinte, o que promove um aumento contábil do superávit. (COUTINHO, 2018) afirma que esse movimento é um escape da estatística fiscal, uma vez que o resultado primário obedece ao regime de caixa, variando conforme a despesa efetivamente paga.

O instrumento não é ilegal, sendo previsto na execução orçamentária. Contudo não é algo utilizado de forma moderada. É comum um grande número de obras iniciadas e em pouco tempo são interrompidas, mesmo com serviço já prestado e liquidado, apenas esperando o pagamento do governo. Possivelmente, tal calote esconde condutas imorais como liberação de propina para liberação de pagamento.

A corrupção institucionalizada no Brasil se tornou evidente com o desdobramento nos últimos anos de escândalos que evidenciaram o uso irresponsável da máquina pública (MATIAS-PEREIRA, 2017). Um fenômeno político, econômico e social complexo, a corrupção consome as instituições democráticas, e prejudica no desenvolvimento do país.

Coutinho (2018) alerta que a corrupção não está presente apenas no setor público. A corrupção não se limita ao conceito do abuso de poder público. Temos, por

exemplo, o que ocorreu no Brasil, com grandes corporações privadas que formavam cartéis para atuar em setores específicos, especialmente ligados às obras públicas. Nesses casos, aconteciam fraudes como escolhas prévias de vencedores de licitações e superfaturamento de preços, muitas vezes sem a necessidade da participação de agentes públicos.

Giambiagi (2021), ressalta que, historicamente, um somatório de inconsistências faz parte do montante da dívida. A dimensão da dívida, no Brasil, é marcada pela intergeracionalidade, ou seja, a irresponsabilidade das gerações presentes pode gerar um peso muito grande para as gerações futuras. Por conseguinte, se torna necessário que as instituições trabalhem diligentemente para que o endividamento seja mecanismo de desenvolvimento, e não como uma forma de transferência de renda para parte privilegiada da população.

O refinanciamento da dívida brasileira consome anualmente mais de 30% do orçamento federal (CONTI, 2019). Uma gestão inadequada da dívida pode afetar os recursos que são aplicados em serviços e investimentos públicos. Torna-se necessário que órgãos como CGU e TCU reservem mais espaço em seus planejamentos para a gestão dívida.

3 METODOLOGIA

O trabalho tem como procedimento metodológico a revisão bibliográfica e documental, nas abordagens exploratórias com caráter qualitativo. Quanto aos objetos, serão observados os princípios da administração pública, a legislação relacionada ao orçamento público.

Gil (2019) esclarece que a revisão de fontes bibliográficas é a utilização de diversas fontes. O uso da literatura promove levantamento do que se sabe sobre o assunto pesquisado. O que possibilita visualizar as lacunas existentes, orientando a pesquisa a preencher esses vazios.

Gil (2019) também aponta que a pesquisa exploratória proporciona uma visão geral de determinado fato, especialmente de temas pouco explorados. Pesquisas com caráter qualitativo busca reduzir a distância do pesquisador e o objeto de estudo, dessa forma, temos o pesquisador como participante do processo, e não apenas um observador.

Com isso, a pesquisa será feita através de uma revisão sistemática, consultando, principalmente livros relacionados ao direito financeiro, administração pública e dívida pública. Também foram utilizados como referencial, materiais da Secretaria do Tesouro Nacional, como o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e a consulta de leis vigentes.

Além disso, o trabalho incorpora o uso de notícias jornalísticas para enriquecer a pesquisa, fornecendo contexto atualizado do tema. A utilização dessas notícias visa a corroboração dos fatos com as informações da revisão bibliográfica. A seleção dessas fontes considera a data de publicação e a credibilidade dos veículos de informação.

A escolha criteriosa de fontes para esta pesquisa foi orientada pela relevância, atualidade e pela especialização dos autores consultados. De forma que fosse possível sintetizar os conhecimentos acumulados sobre o endividamento público, e os reflexos de uma má gestão das finanças públicas. Nesse contexto, foram priorizados inclusão de fontes especializadas no setor público.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Tendo em vista o que foi apresentado da pesquisa nos tópicos anteriores, se torna necessário discorrer sobre a necessidade de uma análise sobre o endividamento e os gastos públicos, já que eles afetam diretamente a vida da população. Partindo da premissa de que é essencial a participação popular como parte necessária do controle.

Uma das formas de participação política é o controle social, que proporciona aos cidadãos e às suas representações conhecer e avaliar o comportamento e as ações da administração pública. Participar da vida dos conselhos, influenciar nas escolhas e decisões, ajudar a definir o orçamento são ações que devem ser complementadas com o acompanhamento e o controle das realizações. (GIACOMONI, 2018, p.284)

A participação popular, todavia, exige um nível de conhecimento da máquina pública. Já que diferente do funcionamento de uma empresa ou do funcionamento de uma família, o Estado tem suas ações bem delimitadas. Os recursos, por exemplo, são aplicados por meio de uma programação específica, estando sujeito a controles formais internos e externos.

Mesmo assim, é possível encontrar certos vícios na execução orçamentária, que geram um alerta sobre a impunidade, falta de eficiência e desperdícios. O que fere princípios como o da moralidade, que dispõe sobre a honestidade e a boa-fé, e da eficiência que estabelece que os processos devem seguir os padrões e normas estabelecidos.

Não obstante a importância da publicidade encontre acento desde Aristóteles, o qual afirmava que para prevenir a espoliação do tesouro público, era preciso que a receita fosse feita à vista do público, a experiência francesa colocara em evidência a necessidade de conhecer as questões orçamentárias e o modo como os governantes alocavam e aplicavam os recursos provenientes da tributação. (COUTINHO, 2018, p. 255)

A preocupação com a Dívida Pública se tornou constante no Brasil por conta de seu crescimento contínuo, o que gera questionamentos sobre a capacidade de pagamento e de honrar com seus compromissos. “Em países como Japão, Itália, França e mesmo os Estados Unidos, a dívida pública bruta ultrapassa o PIB” (PONTES LIMA, 2015, p. 236), no Brasil a dívida se encontra em um patamar inferior aos citados, contudo, o custo da dívida no país é bem maior que a média internacional.

Do ponto de vista governamental, o cenário ideal seria títulos de prazo longo e juros baixos (CONTI, 2019). Dessa forma é possível gastar menos, anualmente, com serviços de dívida. Por outro lado, os prazos curtos e juros altos comprometem mais o orçamento com o serviço da dívida, sobrando menos recursos para financiar políticas públicas de saúde, educação etc.

Figura 4: Reportagem veiculada no site da CNN Brasil o crescimento da dívida



Dívida pública pode crescer R\$ 100 bilhões por conta da elevação da taxa Selic

Selic é uma das principais taxas utilizadas para remunerar os investidores que compram títulos da dívida pública

Fonte: CNN BRASIL, 2021

A notícia vinculada pela CNN Brasil corrobora com Conti (2019) ao esclarecer que o perfil do endividamento brasileiro não é bom por ser muito dependente da evolução da taxa Selic, uma vez que uma parcela considerável da dívida corresponde a títulos de taxa flutuante ou operações compromissadas. Com isso, a alta de juros para conter a inflação impacta diretamente a dívida pública.

O surgimento da LRF trouxe maior rigor no limite com gastos, com o endividamento e na restrição de transferências que são incompatíveis com as metas de resultado fiscal. Entretanto, como observado em outros países que possuem ferramentas similares, regras mais rígidas incentivam procedimentos contábeis menos transparentes, com objetivo de fugir das medidas (COUTINHO, 2018). No, Brasil, a chamada “contabilidade criativa” flexibiliza os dados de forma que a LRF se adequa aos comportamentos imprudentes.

Essas condutas são de grande prejuízo para as contas públicas. O controle eficaz das finanças públicas é essencial para a boa utilização do orçamento em programas governamentais, distribuição de renda e aperfeiçoamento da eficiência administrativa. Porém, a falta de controle financeiro possibilita a corrupção que pode ocorrer pelo desvio de recursos ou pela simulação de resultados.

Primeiro, uma crise política, marcada pela falência do sistema de representatividade política, onde já não mais existe uma relação de confiança entre os eleitores e os eleitos. Fala-se, portanto, na crise de legitimidade política e na “era da desconfiança”. (COUTINHO, 2018, p.15)

Uma das estratégias no combate à corrupção é a transparência na prestação de contas. Mas para além da publicidade das operações do governo, é necessário que sejam estimulados o debate público e a participação social no controle fiscal, elaboração orçamentária e fiscalização dos gastos públicos e do endividamento.

Cabe ressaltar que este assunto e seus desdobramentos são de difícil compreensão, pela falta de precisão do conceito de dívida. As lacunas existentes e as múltiplas definições são um desafio para quem deseja compreender o tema.

Por conseguinte, esse desafio precisa ser vencido, considerando o consumo voraz de recursos públicos. Dessa forma, é possível obter como estabelecido por Conti (2019, p. 113) “[...] a distribuição temporal do ônus decorrente do endividamento público entre as atuais e as futuras gerações, com o resguardo da equidade intergeracional”.

Existem regras jurídicas que impõe limite no endividamento, assim como controle constante de órgãos como o TCU. Além disso existem os princípios que auxiliam em casos que as regras não estão perfeitamente moldadas. No caso do endividamento, é preciso colocar em perspectiva a questão geracional no sentido de gerar conflitos entre princípios, que definem direitos das futuras gerações, como o da

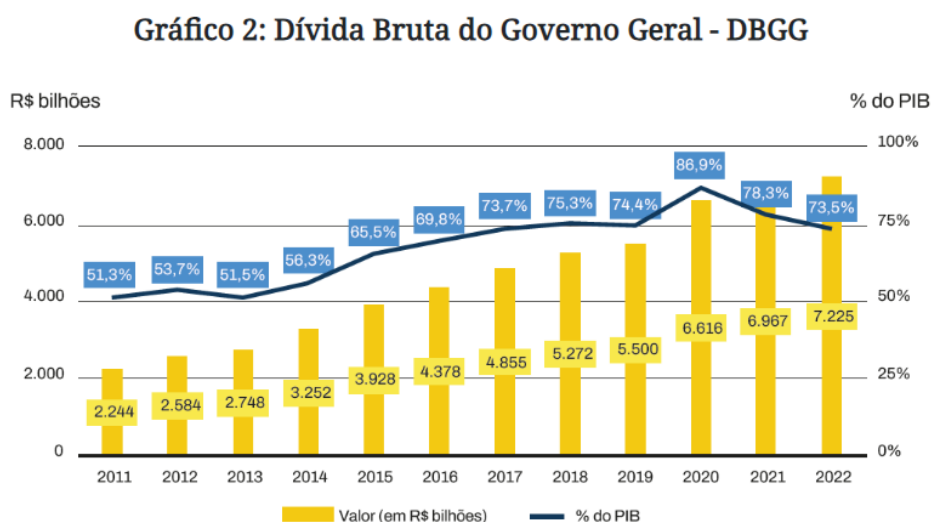
responsabilidade fiscal, equilíbrio orçamentário, e das políticas da geração presente que estabelecem objetivos futuros (ARELLANO, 2020, p. 109).

As decisões acerca do endividamento geram efeitos nas gerações futuras. Contudo, considerar o princípio de igualdade geracional é uma tarefa difícil, pois os objetivos de cada geração são muitas vezes divergentes. A Constituição Brasileira não possui tratamento distinto entre gerações, entretanto, isso não significa que os seus interesses devam ser desconsiderados.

Portanto, os governos devem considerar os impactos do endividamento sobre as futuras gerações, de forma que se considere equilibrar as necessidades atuais, o aproveitamento futuro e a sobrecarga nas gerações vindouras. Principalmente porque a sustentabilidade financeira não é apenas uma preocupação presente, mas também do porvir.

A pandemia de COVID-19 levou a maior parte dos países a aumentarem os gastos no enfrentamento de desafios sociais e econômicos. Nesse caso, o aumento do endividamento era necessário para conter a crise e financiar o apoio à população. Contudo, o TCU aponta uma recuperação no pós-pandemia, com redução da dívida e a tendência de queda até 2028.

Figura 5: Gráfico Dívida Bruta do Governo Geral - DBGG



Fonte: Banco Central, 2022

Todavia, é preciso salientar que a o crédito público não é conferido apenas à União, como também aos entes subnacionais, o que lhes atribui autonomia financeira.

O alto endividamento desses entes pode impactar a economia do país inteiro, o que obriga a União, em situações extremas a assumir essa dívida. O controle da dívida subnacional é uma medida adotada em vários países, como uma forma eficiente no controle das contas públicas e da gestão responsável.

Segundo Conti (2019), o controle externo do endividamento de Estados e Municípios vivencia, constantemente, crises financeiras graves, recorrendo, frequentemente, ao refinanciamento. Na federação brasileira é comum a prática de socialização das perdas e de irresponsabilidade fiscal mesmo com a existência de diversas Cortes de Conta que fiscalizam as contas dos entes federados.

O controle da dívida de um país requer ainda mais cuidado diante das relações entre os três níveis governamentais. O crédito público é um mecanismo de gestão de recursos muito importante, contudo, há o risco da má gestão da dívida que gera prejuízos que não se refletem apenas no momento presente.

Em todo o mundo, a auditoria desempenha um papel importante ao transparecer a razoabilidade dos números apresentados. Embora existam entidades governamentais de controle, é rara a efetiva auditoria da dívida (FATTORELLI, 2013). Tal prática ainda está longe da realidade, já que não se respeita o direito de acesso a documentação e informações relativas ao endividamento.

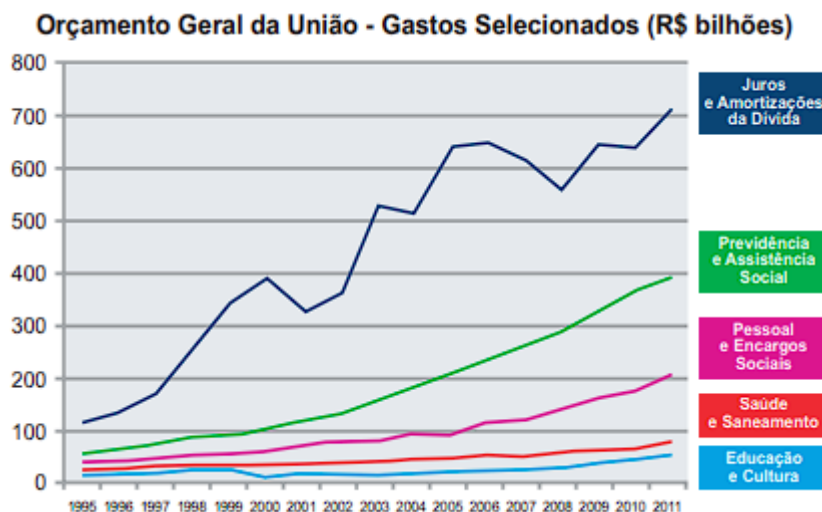
A falta de um tratamento legislativo adequado da dívida no Brasil provoca uma série de problemas sinalizadas por Conti (2019, p.117):

a) impossibilidade de um controle social efetivo da atividade financeira do Estado; b) endividamento cada vez mais elevado dos entes públicos, que se utilizam de manobras orçamentárias para se afastarem das limitações legais impostas a tais atividades; c) prejuízos a uma melhor distribuição dos recursos financeiros do Estado normalmente em detrimento da população mais carente; d) a ausência de regramento vem sendo substituída por excessiva regulamentação expedida pelo Banco Central do Brasil (BACEN), disciplinando a realização de operações com títulos públicos no mercado aberto, que tem como principal objetivo assegurar liquidez, a qualquer momento, para as aplicações da espécie; e e) o BACEN foi criando restrições operacionais para as instituições que operam no “open-market” na negociação desses papéis, principalmente quanto à garantia de liquidez, o que passou a dificultar o alongamento do perfil de prazo das aplicações e, como consequência, da própria dívida.

Segundo Arellano (2020), o atraso dos pagamentos devidos pelo governo é um fato que mascara o real fardo fiscal relacionado aos juros no orçamento público. Isso ocorre porque não se leva em consideração os juros embutidos, provenientes do

postergamento de pagamentos, nos preços praticados pelo mercado de negócios realizados pela União.

Figura 6: Orçamento Geral da União - Gastos Selecionados



Fonte: Fattorelli, 2013, p. 238

O gráfico evidencia o dano social gerado pela destinação de recursos para os custos da dívida, em detrimento da assistência de áreas essenciais da sociedade, o que compromete tanto a geração atual como as gerações futuras (FATTORELLI, 2013). O funcionamento desse sistema garante a perpetuação da dívida que cresce acelerada devido à imposição de condições onerosas, com novas obrigações que surgem de dívidas anteriores.

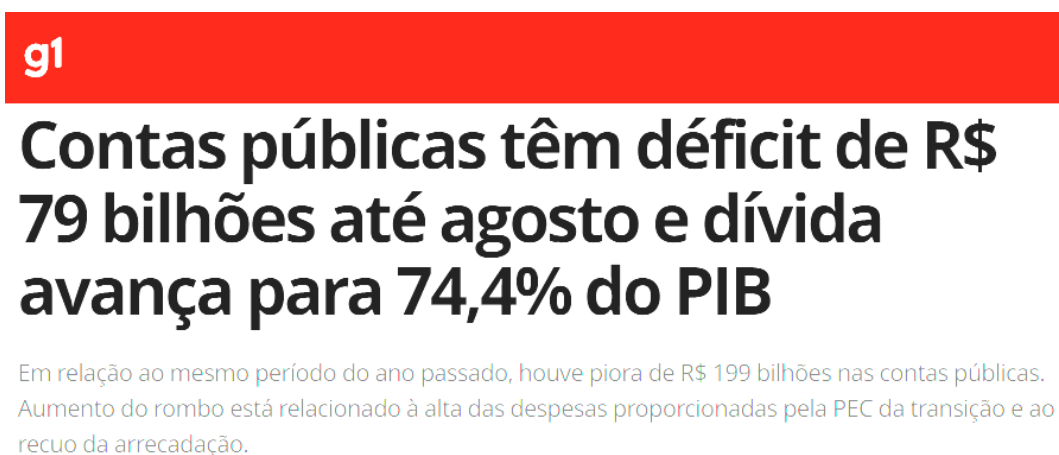
Ao determinar a equidade geracional como sentido finalístico da dívida pública, os empréstimos devem visar a execução de projetos que sejam rentáveis no futuro, gerando receita para o Estado, dessa forma, permitindo a distribuição do ônus decorrente do endividamento (CONTI, 2019).

Porém, o Sistema da Dívida funciona com uma finalidade inversa, retirando continuamente os recursos ao invés de aplicá-los, o que implica em impactos econômicos e sociais, como a deficiência dos serviços públicos e a pobreza (FATTORELLI, 2013). Considerando tais consequências, deve-se considerar os aspectos que geram o endividamento, a fim de determinar sua legalidade e legitimidade.

As operações feitas no financiamento público são complexas, demandando conhecimento especializado do administrador público, o que torna imprescindível o papel do jurista na interpretação da aplicabilidade dessas operações. As instituições

jurídicas são essenciais para assegurar a neutralização do oportunismo político no curto prazo (ARELLANO, 2020). Além disso é preciso exigir maior transparência e a imposição ao administrador público de revelar à população os objetivos do financiamento.

Figura 7: Reportagem vinculada no site G1 sobre o déficit em 2023



Fonte: G1, 2023

De acordo com a notícia vinculada no G1, em 2023 o governo brasileiro precisou elevar as despesas autorizadas por meio de uma PEC, considerando os valores necessários para o benefício do Bolsa família e gastos com saúde, educação e outras políticas públicas. Considerando aumento de gastos, levantou-se a preocupação com a sustentabilidade da dívida e a urgência de um planejamento fiscal, o que levou à proposta do novo arcabouço fiscal.

Entretanto, o contingenciamento no Brasil possui um histórico de negligenciar a vontade popular, cortando recursos de ações e investimentos públicos para o bem-estar social, ao invés de gastos em setores menos prioritários (COUTINHO, 2018). Enquanto, os setores sociais disputam os recursos, os custos da dívida não possuem teto algum.

Logo, mesmo não sendo tarefa fácil, o conhecimento dessa matéria é essencial para especialistas e a população em geral. No Brasil há uma quantidade gigantesca de normas pulverizadas em diferentes órgãos e níveis federais, por isso, como observado pelo MCASP, é necessária uma organização mais eficiente, condensando a matéria em código específico de cada ente federado (CONTI, 2019).

Enfim, sintetizar as normas que se aplicam à dívida é uma medida essencial para melhorar a compreensão do assunto, além de favorecer o controle técnico e social, facilitando o aperfeiçoamento das normas, e a gestão fiscal brasileira

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral da pesquisa foi analisar os impactos da má gestão do endividamento nas contas públicas. O Brasil é um país com regras rígidas de controle fiscal, é o caso da LRF, que estabelece ações de prevenção de desvios que afetem o equilíbrio das contas. Além disso, a administração pública é submetida ao controle interno e externo para fiscalizar suas ações.

O orçamento público é uma importante ferramenta no controle de gastos, a relação entre dívida e orçamento é complexa, mas é crucial para a manutenção da saúde financeira do país. Afinal o equilíbrio do financiamento público, dos custos da dívida e a manutenção da sustentabilidade fiscal é essencial para a garantia de estabilidade da economia e do bem-estar social.

No entanto, notou-se através das discussões e resultados desta pesquisa, que no Brasil, mesmo com toda a rigidez fiscal, o rigor por si só não é suficiente para frear os comportamentos irresponsáveis dos gestores públicos. Como consequência houve a popularização da “contabilidade criativa” que tenta driblar os limites da legislação.

Dessa forma, temos como resultado a falta de transparência na contabilização de alguns custos que ficam sem reconhecimento como dívida. Isso é agravado pela “sopa de letrinhas” conceitual da dívida, que gera divergência na dimensão real da dívida. O postergamento de valores devidos pelo governo, também é utilizado como uma ferramenta de escape de estatísticas, para demonstrar uma situação superavitária, ou também podem esconder condutas imorais como a corrupção.

A problemática da pesquisa foi respondida ao pontuar os impactos da má gestão da dívida, como a restrição orçamentária, que pode acontecer com o crescimento exacerbado da dívida, levando a cortes com gastos em áreas essenciais. A gestão inadequada da dívida pode resultar no aumento dos custos com serviço da dívida, que são os juros sobre a dívida, isso acontece quando a taxa de juros não é favorável devido à falta de credibilidade do governo em cumprir seus compromissos.

Outro ponto importante é a questão da justiça intergeracional, e a necessidade de reflexão sobre a sustentabilidade da dívida do ponto de vista das gerações futuras.

Essas questões levantadas corroboram com hipótese dessa pesquisa, que pressupõe efeitos negativos da má gestão da dívida.

O tema dívida pública é bastante abrangente, e tem se tornado cada vez mais atual. Principalmente no mundo pós-pandemia, em que houve a necessidade de aumentar os gastos para conter a crise. Hoje o objetivo é criar políticas que orientem as finanças públicas, como é o caso da proposta de “arcabouço fiscal” que substitui o teto de gastos, atualmente em vigor.

Com isso, sugere-se que pesquisas futuras explorem essas políticas de austeridade fiscal, explorando se elas conseguem equilibrar as arrecadações e as despesas sem prejudicar as políticas públicas e a assistência do governo nas áreas essenciais da sociedade. Além de indicar os fatos causadores do endividamento. E o que pode ser feito para obter o equilíbrio fiscal sem sobrecarregar a população brasileira.

6 REFERÊNCIAS

ARELLANO, Luis Felipe V. **Teoria Jurídica do Crédito Público e Operações Estruturadas: Empréstimos Públicos, Securitizações, PPPs, Garantias e Outras Operações Estruturadas no Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Blucher, 2020. E-book. ISBN 9786555500103. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555500103/>. Acesso em: 25 ago. 2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 ago. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei N° 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 ago. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar N° 101, de 4 de maio de 2000**. Dispõe sobre normas de finanças públicas. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 ago. 2023.

BRASIL. **Lei N° 4.320, de 17 de março de 1964**. Dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 2 ago. 2023.

BRASIL. **Tribunal de Contas da União. Dívida Pública**. Brasília: TCU, Secretária-geral da Presidência, 2022. Disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/contas-do-presidente/02-divida-publica.html>. Acesso em: 28 ago. 2023.

CNN BRASIL. **Dívida pública pode crescer R\$ 100 bilhões por conta da elevação da taxa Selic**. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/divida-publica-pode-crescer-r-100-bilhoes-por-conta-da-elevacao-da-taxa-selic/>. Acesso em: 24 ago. 2023.

CONTI, José M. **Divida Publica**. São Paulo: Editora Blucher, 2019. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788580393897/> . Acesso em: 21 maio 2023.

CONTI, José M. **Levando o direito financeiro a sério: a luta continua**. São Paulo: Editora Blucher, 2018. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788580393149/>. Acesso em: 26 jul. 2023.

COSTIN, Claudia. **Administração Pública**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2010. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595152281/>. Acesso em: 08 jul. 2023.

COUTINHO, Doris de M. **Finanças Públicas: Travessia entre o Passado e o Futuro**. São Paulo: Editora Blucher, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788580393415/> Acesso em: 27 abr. 2023.

FATTORELLI, Maria Lucia. **Auditoria Cidadã da Dívida Pública: Experiência e Métodos**. Brasília: Inove Editora, 2013. E-book. Disponível em: <https://auditoriacidadada.org.br/livros/>. Acesso em: 25 ago. 2023.

FILHO, João Eudes B. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Abordagem Objetiva e Didática**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597028218/>. Acesso em: 25 ago. 2023.

GIL, Antônio C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**, 7ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2019. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020991/>. Acesso em: 25 ago. 2023.

GIACOMONI, James. **Orçamento Governamental - Teoria - Sistema - Processo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597019018/> Acesso em: 27 abr. 2023.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559775149/>. Acesso em: 26 jul. 2023.

GIAMBIAGI, Fabio. **Tudo sobre o Déficit Público: o Brasil na Encruzilhada fiscal**. Rio de Janeiro: Editora Alta Books, 2021. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555204711/>. Acesso em: 25 ago. 2023.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública - Teoria e Prática**, 15ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2016. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597006391/>. Acesso em: 11 jul. 2023.

LIMA, Diana Vaz de. **Orçamento, Contabilidade e Gestão No Setor Público**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559773145/>. Acesso em: 26 jul. 2023.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626171/>. Acesso em: 08 jul. 2023.

MARTELLO, Alexandro. **Contas públicas têm déficit de R\$ 79 bilhões até agosto e dívida avança para 74,4% do PIB.** G1, 2023. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/09/29/contas-publicas-tem-deficit-de-r-79-bilhoes-ate-agosto-e-divida-avanca-para-744percent-do-pib.ghtml>. Acesso em: 14 out. 2023.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**, 7ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2017. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012972/> . Acesso em: 21 maio 2023.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774944/>. Acesso em: 21 jun. 2023.

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda., 2013. Acesso em: 21 maio 2023.

PISCITELLI, Roberto B. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597021509/> Acesso em: 27 abr. 2023.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no dia 8 de novembro. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2021, 9ª Edição. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>. Acesso em: 27 abr. 2023.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. 2017. **O que é dívida pública? Qual é o seu papel?** Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/videos/a-divida-em-videos/2-o-que-e-a-divida-publica.pdf> Acesso em: 17 abr. 2023.

Secretaria do Tesouro Nacional. 2023. **Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar**. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2023/114> .Acesso em: 24 ago. 2023