

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FRANCIELE CARRA

**OS NÍVEIS DE ENDIVIDAMENTO DO PODER EXECUTIVO
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL NOS PERÍODOS DE 2003 A 2014
FRENTE À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

CAXIAS DO SUL

2015

FRANCIELE CARRA

**OS NÍVEIS DE ENDIVIDAMENTO DO PODER EXECUTIVO
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL NOS PERÍODOS DE 2003 A 2014
FRENTE À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Tarcísio Neves da
Fontoura

CAXIAS DO SUL

2015

FRANCIELE CARRA

OS NÍVEIS DE ENDIVIDAMENTO DO PODER EXECUTIVO
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL NOS PERÍODOS DE 2003 A 2014
FRENTE À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

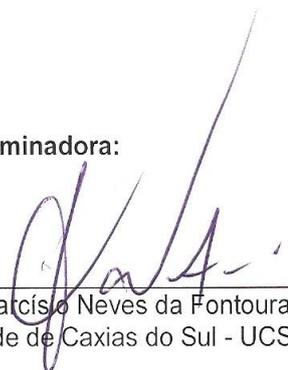
Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Tarcísio Neves da
Fontoura

Aprovado (a) em 04/12 2015

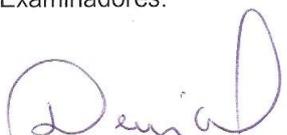
Banca Examinadora:

Presidente

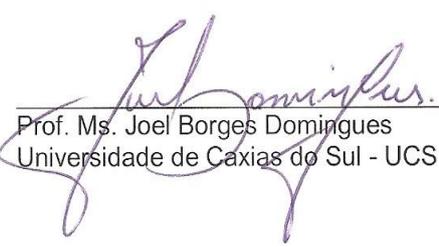


Prof. Ms. Tarcísio Neves da Fontoura
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:



Prof. Ms. Elias Milton Denicol
Universidade de Caxias do Sul - UCS



Prof. Ms. Joel Borges Domingues
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico este trabalho a toda a minha família, em especial, aos meus pais, que sempre estiveram ao meu lado, possibilitando a concretização deste sonho e não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

AGRADECIMENTOS

Eu quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado.

A todos os mestres que fizeram parte de minha formação acadêmica, em especial, ao meu orientador professor Ms. Tarcísio Neves da Fontoura, pela atenção dedicada à orientação desse estudo, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia.

A Deus, por este presente maravilhoso que é a vida, por sempre direcionar os meus passos e iluminar os meus caminhos.

Aos meus pais Vicente e Eneida, pelo grande incentivo oferecido ao longo desta caminhada, pelo exemplo de vida, dedicação e honestidade. Agradeço também as minhas irmãs Fernanda e Daiane, que estiveram sempre presentes nos momentos de dúvidas e anseios.

Ao meu namorado Franciel, pelos momentos de compreensão devido a minha ausência, pelo amor e apoio dedicado.

Aos amigos que a Universidade me proporcionou, pelos momentos de descontração e companheirismo, ao longo de toda a realização do curso de graduação.

A todos vocês, muito obrigada!

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”.

Marthin Luther King

RESUMO

A Contabilidade Governamental vem apresentando evolução e despertando o interesse dos profissionais, em especial, após a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. O objetivo geral do estudo foi identificar por intermédio das demonstrações e dos pareceres publicados, o endividamento, a evolução da RCL, as metas das Despesas com Pessoal, os Resultados Primário e Nominal do Poder Executivo do Rio Grande do Sul frente à LRF. O embasamento teórico compreendeu a origem do Estado; o orçamento público; os conceitos da Contabilidade Governamental e as principais legislações pertinentes; os anexos da LRF. Foi utilizado o método de estudo de caso e a pesquisa descritiva. O objeto de estudo foi o Poder Executivo do Rio Grande do Sul; e a abordagem da pesquisa se caracterizou como qualitativa e quantitativa. A coleta de dados foi obtida nos documentos contábeis do Poder Executivo do Rio Grande do Sul, nos anos 2003 a 2014 e nos anexos provenientes da LRF. O estudo mostrou que o Rio Grande do Sul vem apresentando déficits em suas finanças e endividamento que já perdura por mais de 40 anos. Os resultados dos valores da RCL, nos anos de 2003 a 2014, apresentaram crescimento médio no montante nominal e maior quando comparado ao montante inflacionado. A Despesa com Pessoal na maioria dos anos analisados manteve-se dentro dos limites legais impostos pela LRF; mas no ano de 2003 até o quadrimestre de 2004, foram extrapolados os limites intermediários; e em 2014 excedeu o limite de alerta. No grau de endividamento os resultados mostraram que os percentuais da DCL superaram o limite de 200% sobre a RCL; e no período de 2003 a 2007 excederam a meta de ajuste anual e o limite de alerta. No Resultado Nominal os valores indicaram que o Poder Executivo atingiu a meta em torno de 41,67% do período analisado e no Resultado Primário apenas 16,67%. No item dos Restos a Pagar, apresentou uma disponibilidade de caixa negativa antes de sua inscrição.

Palavras-chave: Contabilidade Governamental. Lei de Responsabilidade Fiscal. Endividamento do Poder Executivo. Rio Grande do Sul.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Funções Econômicas do Orçamento Público.....	24
Figura 2 – Legislação pertinente à Contabilidade Governamental	27
Figura 3 – Principais características dos modelos internacionais	30
Figura 4 – Exemplo de apuração da Receita Corrente Líquida.....	33
Figura 5 – Desempenho percentual da Despesa com Pessoal sobre a RCL (%)	49
Figura 6 – Despesa com pessoal por gestão (%).....	50
Figura 7 – Relação DCL/RCL e da Meta de Ajuste (%)	53
Figura 8 – Montante médio da DCL por Gestão (bilhões de R\$).....	54

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Demonstrativos pertinentes ao RREO Estadual.....	32
Quadro 2 – Demonstrativos pertinentes ao RGF	38

LISTAS DE TABELAS

Tabela 1 – Limites máximos de Despesas com Pessoal (%)	36
Tabela 2 – Receita Corrente Líquida nos anos de 2003 a 2014	45
Tabela 3 – Evolução da Despesa com Pessoal nos anos de 2003 a 2014	47
Tabela 4 – Dívida Consolidada Líquida e seus limites nos anos de 2003 a 2014.....	52
Tabela 5 – Evolução do Resultado Nominal nos anos de 2003 a 2014	55
Tabela 6 – Evolução do Resultado Primário nos anos de 2003 a 2014	57
Tabela 7 – Evolução dos Restos a Pagar nos anos de 2003 a 2014	58
Tabela 8 – Disponibilidade de caixa antes da inscrição dos Restos a Pagar.....	59

LISTA DE SIGLAS

CFC –	Conselho Federal de Contabilidade
DC –	Dívida Consolidada
DCL –	Dívida Consolidada Líquida
DOU –	Diário Oficial da União
EMATER –	Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural
FEE –	Fundação de Economia e Estatística
FGV –	Fundação Getúlio Vargas
FMI –	Fundo Monetário Internacional
FUNDEB –	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica
FUNDEF –	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental
ICMS –	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IBGE –	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRE –	Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas
IDH-M –	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IGP-DI –	Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna
IPCA –	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IR –	Imposto de Renda
LAI –	Lei de Acesso à Informação
LDO –	Lei de Diretrizes Orçamentária
LRF –	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDF –	Manual de Demonstrativos Fiscais
MOG –	Ministério do Orçamento e Gestão
NBC T SP –	Normas Técnicas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC T –	Normas Técnicas Brasileiras de Contabilidade
PASEP –	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB –	Produto Interno Bruto
PMDB –	Partido do Movimento Democrático Brasileiro
PSDB –	Partido da Social Democracia Brasileira
PT –	Partido dos Trabalhadores
RCL –	Receita Corrente Líquida
REEO –	Relatório Resumido da Execução Orçamentária

RGF – Relatório de Gestão Fiscal
RS – Rio Grande do Sul
TCE – Tribunal de Contas do Estado
TCE/RS – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	14
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2.1	Delimitação do Tema	16
1.2.2	Motivação da Escolha do Tema	17
1.2.3	Definição do Problema	17
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES	18
1.4	OBJETIVOS	18
1.4.1	Objetivo geral	18
1.4.2	Objetivos específicos	18
1.5	METODOLOGIA.....	19
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO	20
2	REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1	ESTADO: ORIGEM, OBJETIVOS E FUNÇÕES	21
2.1.1	Funções do Estado	22
2.2	ORÇAMENTO PÚBLICO E FUNDAMENTOS LEGAIS.....	22
2.2.1	As Funções Econômicas do Orçamento Público	23
2.3	CONTABILIDADE: FINALIDADES	24
2.4	CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: CONCEITOS	25
2.5	PRINCIPAIS LEGISLAÇÕES PERTINENTES À CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL.....	27
2.5.1	Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964	28
2.5.2	Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000	29
2.6	ANEXOS FISCAIS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	31
2.6.1	Receita Corrente Líquida	33
2.6.2	Resultado Nominal	34
2.6.3	Resultado Primário	34
2.6.4	Despesa com Pessoal	35
2.7	DÍVIDA E O ENDIVIDAMENTO PÚBLICO	38
2.7.1	Dívida Fundada ou Consolidada	39
2.7.2	Dívida Flutuante	40

3	ESTUDO DE CASO NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL	43
3.1	CONTEXTUALIZAÇÃO SOBRE O ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL	43
3.2	SITUAÇÃO FISCAL DO RIO GRANDE DO SUL NOS ANOS DE 2003 A 2014	44
3.2.1	Situação da Receita Corrente Líquida.....	45
3.2.2	Evolução da Despesa com Pessoal	46
3.2.3	Grau de Endividamento	51
3.2.3.1	Dívida Consolidada Líquida.....	51
3.2.3.2	Resultado Nominal	55
3.2.3.3	Resultado Primário	56
3.2.3.4	Restos a Pagar.....	58
4	CONCLUSÃO	61
	REFERÊNCIAS.....	64

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A promulgação e a sanção da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, mais conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), teve como finalidade disciplinar a gestão dos recursos públicos mediante cumprimentos de metas e emissão de relatórios.

Nessa perspectiva, a LRF não só atribuiu mais responsabilidade aos seus gestores em relação ao endividamento de seus governos, todavia, inclusive, tornou necessário fortalecer o controle, o planejamento e a publicidade das finanças públicas, com um cunho fiscalizatório e penal.

A partir da implementação dessa lei, assim como o setor privado, os administradores das finanças públicas passaram a comprimir leis, normas e princípios, contudo, questionam, continuamente, aos governos a aplicação dos recursos arrecadados, bem como a sua eficácia. Entende-se como principais motivos para a idealização e a implantação da referida lei a atual conjuntura do Brasil, que tem sofrido com a precária infraestrutura nas áreas da educação, da saúde e da segurança, situação que, constantemente, é registrada nos diferentes veículos de comunicação.

Contudo, nota-se frente a esse desafio de tornar o governo sustentável a preocupação em não enfraquecer o Estado e em não desencadear o processo de desequilíbrio fiscal das contas públicas, já que, na falta da captação de tributos, o Estado pode ficar sem recursos para realizar os investimentos.

Em vista disso, a transparência, sendo um dos pilares da LRF e uma necessidade na gestão das contas públicas, tem trazido mecanismos facilitadores de controle em que os contribuintes e os agentes podem verificar o cumprimento das metas impostas. Ademais, a LRF promove, também, o equilíbrio dos orçamentos públicos, bem como o controle nos recursos públicos.

Nesse sentido, este trabalho evidenciará as contas do Estado do Rio Grande do Sul, no período compreendido entre os anos de 2003 a 2014, sob os aspectos da Dívida Consolidada Líquida, da Dívida Flutuante, da Receita Corrente Líquida, das Despesas com Pessoal, assim como, também, sob o Resultado Primário e Nominal, frente à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ademais, para atingir o que se propõe o presente estudo também apresentará os conceitos voltados à Contabilidade Governamental, bem como a conceituação de cada aspecto relacionado ao endividamento público.

Na intenção de averiguar o comportamento do endividamento do Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul, este estudo apresenta ênfase em acrescentar conhecimento e em demonstrar que é possível interpretar e analisar os resultados e as demonstrações elaboradas ao setor público; em que as mesmas estão livremente disponíveis, porém com pouca procura e interesse por parte dos contribuintes e da sociedade em geral.

Nesse sentido, ainda o estudo contribuirá para a sociedade, ao público em geral, para os estudantes, bem como para os próprios administradores dos recursos públicos, proporcionando o crescimento de informação sobre o assunto tratado. Isso se dá em vista de que cada vez está mais em evidência a importância da transparência das contas públicas e a destinação dos recursos arrecadados, assim como, também, a eficiência dessas destinações.

Segundo Kohama (2014, p. 40), “O Governo tem como responsabilidade fundamental o melhor nível dinâmico de bem-estar à coletividade. Para tanto, utiliza-se de técnicas de planejamento e programação de ações.” Com essa prerrogativa, o tema proposto tem importância, já que pode analisar o planejamento e a observância das contas públicas frente à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Além disso, o setor público requer uma auditoria, conforme determinações legais, tal como o setor privado, em razão de ter como principal objetivo controlar o patrimônio público. Diante disso, para Lima e Castro (2000, p. 15):

As repartições públicas, tais quais as empresas privadas, possuem um patrimônio que é movimentado diariamente, demandando um acompanhamento diário (registro e controle) para que os administradores públicos avaliem se os objetivos da Instituição pela qual são responsáveis estão sendo atingidos. Tais procedimentos permitem ainda que a sociedade possa verificar se os recursos públicos estão sendo diligentemente administrados.

Assim sendo, este estudo poderá se tornar fonte de conhecimento para os que necessitam de alguma informação, contribuir como material teórico tanto para acadêmicos como para profissionais, bem como estimular novas pesquisas sobre o tema a ser tratado.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

1.2.1 Delimitação do Tema

A Contabilidade tem como função, o controle do patrimônio das entidades e a divulgação de informações úteis para os usuários internos e externos, tendo por finalidade a tomada de decisão. Segundo Kohama (2014), a Contabilidade possui técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, os relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisão e de controle de seus atos.

A Contabilidade Governamental é um ramo de estudo da Contabilidade, sendo regida pela Lei nº 4.320/1964 e as Normas Técnicas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), em que seus objetivos são: controlar os bens públicos, registrar, orientar e, inclusive, demonstrar a situação financeira dos entes públicos. Ademais, por meio dela é possível, também, mensurar a situação de endividamento dos governos federais, estaduais e municipais brasileiros.

Diante do grande aumento do endividamento público, fez-se necessário dispor de instrumentos que levassem à redução e ao controle da dívida. Um dos instrumentos aplicados foi a implementação da Lei Complementar nº 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Essa, como já mencionado anteriormente, apresenta como finalidade principal, disciplinar a gestão das contas públicas, atribuindo metas aos seus gestores, bem como mais transparência.

Conforme Araújo e Arruda (2009), a LRF é composta por quatro principais pilares: o planejamento governamental, o equilíbrio fiscal, o controle do endividamento público e a transparência da gestão fiscal. Também a LRF fixa limites para despesas com pessoal, metas de superávit primário, mantendo a publicação quadrimestral de um relatório de gestão fiscal, em que são demonstradas as dívidas consolidadas (em longo prazo), as operações de crédito, entre outros.

Com todas essas exigências e deveres não só o gestor público, mas, também, toda a sociedade deve aproximar-se da gestão pública, para poder participar do processo de fiscalização. Para Martins e Nascimento (2009), não só é importante a publicação de leis e regulamentos, mas, inclusive, a fiscalização da

sociedade sobre os atos daqueles a quem foi confiado a responsabilidade da gestão dos recursos públicos.

Diante da expectativa de que o Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul vem cumprindo as suas metas, este estudo tem como delimitação: analisar e identificar os níveis de endividamento do Poder Executivo do Rio Grande do Sul, no período compreendido entre os anos de 2003 a 2014, frente à Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.2.2 Motivação da Escolha do Tema

Em vista das diversas publicações de leis, regulamentos e decretos, em que cada qual possui o seu objetivo, tanto a sociedade como também o poder público devem estar cientes de que é necessário o seu cumprimento.

Tal como a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, na qual se faz necessário como cidadão e contribuinte a verificação se as administrações públicas e seus gestores estão em cumprimento dessa lei, oferecendo ao cidadão a oportunidade de poder construir análises de como está sendo realizada a administração dos estados e se as metas fiscais propostas estão sendo atingidas.

Portanto, o tema proposto tem motivação investigativa, com a finalidade de demonstrar se os principais aspectos da LRF estão sendo realizados efetivamente no âmbito do Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul, no período entre os anos de 2003 a 2014.

1.2.3 Definição do Problema

Com base na delimitação do tema proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: qual o comportamento do endividamento do setor público no Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul nos anos de 2003 a 2014, frente às normas impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

A definição da questão de pesquisa, além de levar em consideração a delimitação do tema, também considera as principais cláusulas restritivas impostas pela LRF e ao mesmo tempo as metas por ela estabelecidas.

1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

H₁: o endividamento do Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul reduziu em face as metas e as restrições estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

H₂: com o decorrer das diferentes gestões, a Receita Corrente Líquida vem mostrando crescente evolução no Estado do Rio Grande do Sul.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

Identificar por intermédio das demonstrações e dos pareceres publicados, o grau de endividamento, a evolução da Receita Corrente Líquida, as metas das Despesas com Pessoal, bem como o Resultado Primário e o Resultado Nominal do Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul frente à Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.4.2 Objetivos específicos

- realizar o levantamento bibliográfico relacionado ao tema proposto;
- identificar quais os períodos o Governo do Estado do Rio Grande do Sul elevou o seu endividamento e em quais houve o maior decréscimo, por gestão;
- analisar se a dívida consolidada líquida atende os limites impostos pelo Senado Federal;
- evidenciar a evolução da Receita Corrente Líquida do Poder Executivo;
- analisar as Despesas com Pessoal;
- apresentar os Resultados Primário e Nominal do Estado do Rio Grande do Sul.

1.5 METODOLOGIA

Em relação aos procedimentos técnicos, foi realizado um estudo de caso em que foi objeto de estudo o Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul. Para Raupp e Beuren (2006), o estudo de caso tem por finalidade concentrar-se em um caso específico. Ainda a mesma autora ressalta que, no estudo de caso, a pesquisa a ser realizada deve ser mais acentuada, pois há uma determinação intensa do objeto de estudo.

Segundo Gil (2010), nas Ciências Sociais é grande o número de pesquisas que se caracterizam como estudo de caso. O autor ainda menciona a importância de ter acesso aos documentos que possam servir de base para o estudo, a qualidade dos dados obtidos e a representação fidedigna dos dados do objeto de estudo.

Juntamente Yin (2010) argumenta que o estudo de caso é uma investigação empírica que tem como finalidade averiguar e compreender os fenômenos da vida real.

Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa e quantitativa, gerando, assim, uma análise comparativa dos dados obtidos, visto o estudo do comportamento do endividamento público do Estado do Rio Grande do Sul. Para Raupp e Beuren (2006, p. 92), “[...] na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”, como também, “[...] a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”.

Já no que diz respeito aos objetivos, aborda-se uma pesquisa descritiva. Segundo Gil (2010), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo a descrição de características de determinado universo ou fenômeno e, também, descobrir as prováveis relações existentes entre as variáveis. Köche (2010) define a pesquisa descritiva como um estudo das relações entre duas ou mais variáveis sem manipulá-las, sendo que essas variáveis se manifestam espontaneamente em fatos e situações nas condições já existentes.

Logo, foram realizadas as observações e as análises dos documentos contábeis do Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul, os quais foram consultados no Portal da Transparência do Rio Grande do Sul; bem como as informações disponibilizadas no *síte* do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande

do Sul (TCE/RS), referentes ao período compreendido entre os anos de 2003 a 2014, juntamente com os anexos provenientes da Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo apresenta-se uma contextualização do tema, bem como o objetivo geral, os objetivos específicos e o problema de pesquisa. Além disso, são descritas as possíveis hipóteses e a metodologia de pesquisa utilizada.

Em seguida, no segundo capítulo são abordados os diversos aspectos teóricos que serviram para esclarecer os termos e os conceitos relacionados ao tema de pesquisa, os quais auxiliaram na elaboração da análise do referente estudo de caso.

No terceiro capítulo expõe-se o estudo de caso e, nele, relata-se o Estado do Rio Grande do Sul, sua história, seu ambiente, sua localização e demais aspectos. Em seguida, desenvolve-se o levantamento e a análise de dados referentes à situação da Receita Corrente Líquida do período compreendido entre os anos de 2003 a 2014, a evolução ou decréscimo das Despesas com Pessoal, bem como a apresentação dos Resultados Primário e Nominal. Ademais, é desenvolvida a análise dos dados obtidos referentes ao grau de endividamento do Estado do Rio Grande do Sul, verificando também a situação da Dívida Consolidada Líquida e a Dívida Flutuante. Ao final, no quarto capítulo, apresentam-se as conclusões deste estudo, em que os objetivos da pesquisa puderam ser identificados, por intermédio das demonstrações publicadas do Estado do Rio Grande do Sul, o grau de endividamento, a evolução da Receita Corrente Líquida, as metas de Despesas com Pessoal, bem como o Resultado Primário e o Resultado Nominal do Poder Executivo frente à Lei de Responsabilidade Fiscal. Ainda, são sugeridos futuros estudos relacionados à área.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ESTADO: ORIGEM, OBJETIVOS E FUNÇÕES

A formação do Estado se reporta ao fato de que apenas o homem sozinho perdeu a capacidade de se defender, levando, assim, a constituição de sociedades em defesa de seus bens e resultando na criação do Estado. Assim, o Estado passou a ser autoridade máxima, visando o bem comum (SILVA, 2009).

Muitas doutrinas de origem do Estado foram criadas, conforme o decorrer do tempo. Conforme Dallari (2010), a teoria do pensador econômico Karl Marx foi a que representou maior repercussão prática, pois, para ela, o Estado não surgiu com a sociedade, e, sim, com o processo de criação do Estado. Portanto, a grande procura pelo acúmulo de riquezas, distinção de classes sociais, poder de exploração das classes superiores frente às classes inferiores são decorrentes da criação de Estado.

Na percepção aristotélica, segurança e desenvolvimento são os objetivos básicos do Estado, em que a segurança visa manter a ordem social, econômica e política, já o desenvolvimento tem por objetivo promover o bem comum da sociedade (SILVA, 2009).

Para Kohama (2014), o Estado é um prestador de serviços que visa a prosperidade pública, proporcionando o bem comum por intermédio dos serviços públicos prestados e satisfazendo as necessidades não atendidas pelo setor privado.

Ainda, o Estado possui três elementos básicos: povo, território e soberania. A soberania é o poder de auto-organização e independência, o território é o seu meio físico e o povo o elemento humano (MEIRELLES, 2014).

Já para Maluf (1991), não existe e não pode existir um conceito para Estado que seja aceito por todos, visto que cada definição criada parte do pressuposto do ponto de vista do autor ou de uma doutrina.

Frente a esse panorama, são vários os conceitos de Estado, sendo que cada um tem a sua finalidade. Por isso, o Estado apresenta, também, funções que visam o bem comum da sociedade, assim como na percepção de Aristóteles.

2.1.1 Funções do Estado

Com objetivo de cumprir suas finalidades, o Estado executa determinadas funções, Silva (2009) aponta três funções: Função Normativa, Função Jurisdicional e Função Executiva.

A Função Normativa institui e dinamiza uma ordem jurídica, em que é executada pelo Poder Legislativo, tendo como finalidade a elaboração de Leis. A Jurisdicional, por meio do Poder Judiciário, desempenha a função de cumprir as normas próprias, resolvendo conflitos de interesses. Já a Executiva é atribuída ao Poder Executivo que tem como finalidade administrar os interesses da sociedade e os bens públicos.

Em vista disso, o Estado para que possa desempenhar suas funções necessita dispor de instrumentos, sendo, então, o Orçamento Público responsável por essa articulação, como detalhado a seguir.

2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO E FUNDAMENTOS LEGAIS

É muito recomendado tanto para os próprios contribuintes como para as empresas a realização de um orçamento antes de determinadas ações, uma vez que é necessário um planejamento financeiro e a apresentação dos rendimentos, bem como os gastos. Não é diferente no setor público, já que, em determinados períodos, é realizado o Orçamento Público.

O Orçamento Público para Lima e Castro (2000) é um planejamento realizado pela Administração Pública com o objetivo de atender os planos e os programas desenvolvidos durante um período determinado; por conseguinte planejar a entrada das receitas e as saídas das despesas, visando o aperfeiçoamento e o progresso dos serviços prestados à sociedade.

Ainda, o Orçamento Público serve como instrumento inicial para a materialização das atividades propostas pelo Poder Público, em que discrimina seu programa de atuação, o montante de ingresso de recursos, como também seus dispêndios (PISCITELLI; TIMBÓ, 2012). Araújo e Arruda (2009, p. 57) corroboram nessa argumentação em que contextualizam:

O orçamento corresponde ao principal instrumento da administração governamental para traçar programas, projetos e atividades para um período financeiro, estimando suas receitas e planejando suas aplicações com definição dos limites de gastos. Ele é, por fim, o documento no qual é previsto o valor monetário que, num período determinado (geralmente um ano), deve 'entrar e sair dos cofres públicos (receitas e despesas), com especificação de suas principais fontes de financiamento e das categorias de despesas mais relevantes'.

Como mencionaram os autores Araújo e Arruda (2009), o Orçamento Público desempenha a função de elaborar os programas, os projetos e as atividades, sendo que cada um tem sua finalidade. Conforme Instruções da Portaria nº 42, do Ministério do Orçamento e Gestão (MOG), de 14 de abril de 1999, em seu artigo 2º:

Art. 2º Para os efeitos da presente Portaria, entendem-se por: a) Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual; b) Projeto, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo; c) Atividade, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo [...] (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2015, p. 1).

Dessa forma, esses instrumentos servem para o planejamento e a execução do Orçamento Público, visto que são ferramentas de curto e longo prazo. Juntamente com esses instrumentos, existem as funções econômicas do Orçamento Público, as quais também tem por objetivo a eficiência do Orçamento Público.

2.2.1 As Funções Econômicas do Orçamento Público

São três as funções básicas do governo, as quais possuem reflexos sobre o Orçamento Público: a função alocativa, a função distributiva e a função estabilizadora.

A função alocativa corresponde à falha de mercado, consistindo, assim, na ação do governo, o qual preenche as lacunas que as empresas renunciam em relação aos recursos econômicos. E, então, o Estado se responsabiliza pela realização, como, por exemplo, do processamento de uma nova rede de água em

lugares de difícil acesso, sendo possível identificar a falta de interesse do setor privado.

Já, a função distributiva propicia a distribuição de renda tanto direta como o desenvolvimento de programas sociais que são criados pelo governo, como indireta. Para exemplificar a distribuição de renda indireta, cita-se a estruturação de um saneamento básico em uma favela. Por conseguinte, a função estabilizadora tem como seus principais objetivos a criação de novos empregos, o desenvolvimento econômico e a estabilidade de preços (GREMAUD; VASCONCELLOS; TONETO JÚNIOR, 2005). A Figura 1 demonstra as inter-relações das funções com o Orçamento Público.

Figura 1 – Funções Econômicas do Orçamento Público



Fonte: Elaborada pela autora com base em Gremaud; Vasconcellos; Toneto Júnior (2005)

Como se pode notar, o Orçamento Público apresenta as suas funções, instrumentos de mensuração, tendo o controle do orçamento a Contabilidade, como apresentado na sequência.

2.3 CONTABILIDADE: FINALIDADES

Para Silva e Marion (2013), a Contabilidade, sendo uma ciência, vem evoluindo no decorrer do tempo, e, por isso, cada vez mais atende as necessidades de vários tipos de usuários, uma vez que com o uso de tecnologias avançadas, a Contabilidade proporciona agilidade na circularização de informações e, por conseguinte, auxilia e colabora na tomada de decisão.

Contextualizam Lima e Castro (2000) que a Contabilidade possui técnicas de registro, em que se permite um controle constante dos atos e fatos dentro das entidades, tendo, inclusive, por característica oferecer os subsídios para a tomada de decisão. De acordo com Ribeiro (2013), a Contabilidade estuda tanto aspectos qualitativos como quantitativos, em que este representa os valores monetários e financeiros e aquele se refere à natureza das contas. Destaca Ludícibus (2010) que os usuários da Contabilidade têm mais interesse nas informações de fluxos futuros e de tendências, do que eventos passados.

Desse modo, a Contabilidade tem papel fundamental para a continuidade saudável de uma entidade, em que usuários internos e externos necessitam de informações que expressam a realidade para, em seguida, ter a tomada de decisão precisa e confiável.

2.4 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: CONCEITOS

A Contabilidade Governamental se constitui como uma das divisões da Contabilidade. Kohama (2014, p. 25), corrobora com essa afirmação, denominado a Contabilidade Governamental como Contabilidade Pública:

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno [...].

No Brasil, a lei que regulamenta a Contabilidade Governamental é a Lei nº 4.320 de março de 1964, que estatuiu as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, Distrito Federal. Segundo esse instrumento normativo, a Contabilidade deve ter conhecimento da composição do seu patrimônio, deve permitir o acompanhamento da execução orçamentária e, também, construir as análises dos resultados, tanto econômicos como financeiros (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.128/008, a Norma Técnica Brasileira de Contabilidade (NBC T) 16.1 de 2008 conceitua a Contabilidade Governamental em seu item 3, conforme segue:

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público (RESOLUÇÃO CFC Nº 1.128/2008, p. 4).

Conceituada pela NBC T 16.1 de 2008 em seu item 4, a Contabilidade Governamental ou Contabilidade Aplicada ao Setor Público apresenta como objetivos o fornecimento aos usuários de informações sobre os resultados alcançados e os aspectos orçamentários, financeiros, econômicos e físicos do patrimônio público e suas mutações, bem como a prestação de contas do uso dos recursos públicos, portanto o seu principal objeto é o patrimônio público. Desse modo, a NBC T 16.2 de 2008, definiu o patrimônio público como:

[...] o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (RESOLUÇÃO CFC Nº 1.129/2008, p. 2-3).

Para Lima e Castro (2000), a Contabilidade Governamental é uma ciência que tem por finalidade coletar, registrar e controlar os atos e os fatos que afetam o patrimônio público, em que se destacam os atos e os fatos de natureza orçamentária, visto que a partir deles se resulta na maior parte dos demais.

A Resolução CFC nº 1.133/2008, aprovou a NBC T 16.6 de 21/11/2008, definindo que as entidades do setor público devem elaborar as seguintes demonstrações contábeis:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Balanço Orçamentário;
- c) Balanço Financeiro;
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- f) Demonstração do Resultado Econômico (Excluída pela Resolução CFC nº 1.437/2013);
- g) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido incluída pela Resolução CFC nº 1.437/2013;
- h) Notas Explicativas (Incluída pela Resolução CFC nº 1.437/2013).

Desse modo, as demonstrações contábeis das entidades do setor público devem ser elaboradas e publicadas, a fim de garantir para a sociedade o comprometimento e a transparência que os responsáveis pela Administração Pública devem apresentar.

2.5 PRINCIPAIS LEGISLAÇÕES PERTINENTES À CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

Na atualidade, as finanças públicas no Brasil são regulamentadas pela Constituição Federal de 1988 e, também, pela Lei nº 4.320 de março de 1964, que é considerada a lei primordial da Contabilidade Governamental. Ademais, são regulamentadas, inclusive, pelas leis: Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000; Lei complementar nº 131 de 27 de maio de 2009, conhecida como Lei da Transparência; Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, ou mais conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI).

Contudo, o presente estudo tem como base a Lei Complementar nº 101 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A Figura 2 apresenta as principais legislações que abrange a Contabilidade Governamental. Porém, para este estudo, na sequência são descritas a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 e a Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000.

Figura 2 – Legislação pertinente à Contabilidade Governamental



Fonte: Elaborada pela autora

2.5.1 Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964

Instituída com o objetivo de padronização dos processos, a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 traz consigo a valorização do profissional contábil e, também, da Contabilidade Governamental. Cruz et al. (2001) comentam que a elaboração dessa lei se promoveu com base na percepção das organizações públicas, já que as finanças públicas precisavam de mais controle, surgindo, assim, a padronização e a fiscalização dos balanços e dos orçamentos elaborados pelo setor público.

Rosa (2011) menciona que a referida Lei apresenta disposições tanto para a elaboração do orçamento público como o controle de sua execução. Em seu primeiro artigo, a Lei nº 4.320/1964 abrange a finalidade, em que dispõe:

Art. 1º Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal (BRASIL, Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964).

No que respeita o mencionado artigo 5º da Constituição Federal de 1988, entende-se que é de acordo com a competência da União de legislar sobre as normas gerais de direito financeiro (BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, 1988). No corpo dessa Lei, são apresentadas também a classificação e a categoria econômica das receitas, podendo ser Receitas Correntes e Receitas de Capital. As Receitas Correntes contém as seguintes classificações: Tributárias, de contribuição patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, as transferências correntes, e outras receitas correntes. Já as Receitas de Capital são classificadas como as operações de crédito, alienação de bens móveis e imóveis, amortização de empréstimos concedidos, transferências de capital e outras receitas de capital.

Assim como as receitas, as despesas são classificadas em Despesas Correntes e Despesas de Capital. Kohama (2014) apresenta como Despesas Correntes as que não contribuem de forma direta para a aquisição de um bem de capital, também expõe exemplos, como as despesas com juros e encargos da dívida e as despesas com pessoal. Para o mesmo autor, as Despesas de Capital contribuem de forma direta para a aquisição de um bem de capital e são classificadas conforme a natureza: investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida.

Ainda, a Lei nº 4.320/1964 serviu de instrumento de fiscalização e de acompanhamento da execução orçamentária dos entes públicos. Enfatizam Lima e Castro (2000) que a Contabilidade proporciona os mecanismos de acompanhamento de elaboração e de execução do orçamento, a preparação dos balanços, a composição patrimonial, bem como os levantamentos dos custos dos serviços industriais.

Surgiu como uma atualização da Lei nº 4.320/1964, a proposta da Lei de Qualidade Fiscal, o PLS 229/2009, mais conhecido como Projeto da Lei de Qualidade Fiscal, que propôs melhorias e significativas mudanças na Administração Pública. No entanto, a nova legislação ainda está em tramitação no Senado Federal.

A Lei nº 4.320 de 1964 apresenta os procedimentos contábeis em relação ao setor público, diferente da Lei de Responsabilidade Fiscal que visa a gestão e a eficiência do modo de como são realizados os gastos dos recursos públicos como descrito na sequência.

2.5.2 Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000

A Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), tem como finalidade estabelecer as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

A referida lei entrou em vigor em virtude dos desequilíbrios que as contas públicas vinham passando no decorrer dos anos, propondo uma nova prerrogativa no que diz respeito à gestão fiscal de todos os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito federal). A Lei complementar nº 101/2000, conforme o artigo 1º, em seu parágrafo 1.º dispôs que:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliárias, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, Lei nº 101 de 4 de maio de 2000).

Como explica Matias-Pereira (2006), a LRF representa um código de conduta para os administradores públicos, bem como um instrumento inovador das finanças públicas, no qual os contribuintes participam nas prestações de contas do setor público, colaborando na discussão e na elaboração dos planos orçamentários.

A LRF teve seu inicial incentivo de criação marcado pelo Programa de Gestão Fiscal, que foi criado pelo Governo Federal e que visava a diminuição do déficit público. O mesmo programa também foi criado devido às influências do Fundo Monetário Internacional (FMI), que determinavam que os países membros elaborassem os mecanismos de controle das contas públicas.

Também a LRF teve como parâmetro os modelos aplicados em outros países. Segundo Nascimento e Debus (2002), serviram de referência os modelos: nos Estados Unidos, o *Budget Enforcement Act* em 1974; o Tratado de Maastricht, na União Europeia em 1992; o *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia no ano de 1994; e do FMI *Fiscal Transparency* de 1998. Na Figura 3 constam as principais características dos modelos internacionais mencionados.

Figura 3 – Principais características dos modelos internacionais

<p>Budget Enforcement Act Estados Unidos 1974</p>	<ul style="list-style-type: none"> •Contempla apenas o Governo Federal •Pay as you go - compensação orçamentária: qualquer ato que provoque aumento de despesas deve ser compensado através da redução em outras despesas ou aumento de receitas •Sequestration - limitação de empenho para garantir limites e metas orçamentárias
<p>Tratado de Maastricht União Européia 1992</p>	<ul style="list-style-type: none"> •Definição de critérios para verificação da sustentação financeira da cada governo, •Comissão monitorará orçamento e estoque da dívida para identificar desvios: há metas e punições. •Pacto de estabilidade e crescimento de 1997 - cada estado membro é responsável por sua política orçamentária, subordinadas às disposições do Tratado.
<p>Fiscal Responsability Act Nova Zelândia 1994</p>	<ul style="list-style-type: none"> •Congresso fixa princípios e exige forte transparência do Executivo, que tem a liberdade para orçar e gastar. •Princípios de gestão fiscal responsável: reduzir débito total da Coroa (dívida pública) a níveis prudentes.
<p>Fiscal Transparency Fundo Monetário Internacional 1998</p>	<ul style="list-style-type: none"> •Dentro do setor público, as funções de política e de gestão devem ser bem definidas e divulgadas ao público, informando sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas - transparência dos atos. •Informações orçamentárias devem facilitar sua análise; as contas fiscais devem ser apresentadas periodicamente ao Legislativo e ao público – publicidade, prestação das contas, relatórios fiscais.

Fonte: Adaptado pela autora com base em Nascimento e Debus (2002)

Segundo Mello et al. (2006), a LRF estabeleceu as normas de finanças públicas voltadas à gestão fiscal, em que entre outras tantas finalidades busca controlar o avanço do endividamento, visto que fixou os limites para alguns tipos de despesas. Como exemplos, as despesas com pessoal e com a elaboração de relatórios de publicações definidas pela referida Lei.

Pazzaglini Filho (2006) afirma que a LRF tem seu principal fundamento relacionado ao princípio constitucional do artigo 37 da Constituição Federal de 1988, ou seja, no Princípio da Eficiência. A LRF dispôs em seus artigos as ações planejadas e transparentes para com o trato do dinheiro público. Nesse sentido, a referida lei teve o propósito de atenuar o planejamento e o equilíbrio das contas públicas, aumentando a eficiência na arrecadação das receitas, tendo como contrapartida a diminuição das despesas e dos gastos públicos. Além disso, restringe a geração de novas despesas, impondo limites como é o caso da despesa com pessoal. Ressalta Mota (2000, *apud* PAZZAGLINI FILHO, 2006, p. 3):

Embora a Lei de Responsabilidade Fiscal traga, indubitavelmente, maiores limitações e maior rigidez ao dispêndio público, não é de se esperar o fim definitivo das ilegalidades e irregularidades no processo decisório administrativo relativo à matéria. Todavia, a adequação administrativa a ser processada, a imposição de controles e sanções, a maior visibilidade dos atos orçamentários na gestão fiscal contribuirá, é certo, para um fortalecimento da dimensão ética na administração financeira dos entes políticos, sintetizados na meta de 'melhoria do poder de gasto' na máxima de que 'não se e deve gastar mais do que se arrecada.

Portanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal exige planejamento a fim de prevenir os possíveis riscos, de diminuir o endividamento e de atender as metas estabelecidas por ela. As metas impostas pela LRF são evidenciadas em demonstrativos que apresentam prazos para a sua publicação. Os diversos limites propostos têm como principal parâmetro a Receita Corrente Líquida, que está evidenciada nos anexos fiscais da LRF, como detalhados a seguir.

2.6 ANEXOS FISCAIS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Evidenciado no artigo 4º, § 2º, Inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, os anexos devem conter memória e metodologia de cálculo que justifiquem o resultado apresentado. Dessa forma, os demonstrativos/anexos foram elaborados

para a obtenção dos resultados relativos às receitas, às despesas, ao Resultado Primário e Resultado Nominal, bem como ao montante da Dívida Pública, conforme Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) do Ministério da Fazenda (2014).

Para melhor entender os anexos que fazem parte da LRF, é necessário um breve aprendizado sobre o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO). Esse documento consiste em um relatório elaborado pelo Poder Executivo que abrange as demonstrações que evidenciarão a situação orçamentária das receitas e despesas, comparando a previsão com a execução, devendo ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

O Quadro 1 evidencia quais os demonstrativos são publicados junto ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Quadro 1 – Demonstrativos pertinentes ao RREO Estadual

Periodicidade de Publicação	Bimestral
Anexos	Demonstrativos
1	Balanco Orçamentário;
2	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção;
3	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
4	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias
5	Demonstrativo do Resultado Nominal;
6	Demonstrativo do Resultado Primário;
7	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão;
8	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino;
12	Demonstrativos das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde;
13	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas
14	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.
Período	Prazos para Publicação
Jan/Fev.	Até 30 de março
Jan/Abr.	Até 30 de maio
Jan/Jun.	Até 30 de julho
Jan/Ago.	Até 30 de setembro
Jan/Out.	Até 30 de novembro
Jan/Dez.	Até 30 de janeiro
Periodicidade de Publicação	Anual
Anexos	Demonstrativos
9	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital;
10	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de Previdência ;
11	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos;
Período	Prazos para Publicação
Jan/Dez	Até 30 de janeiro

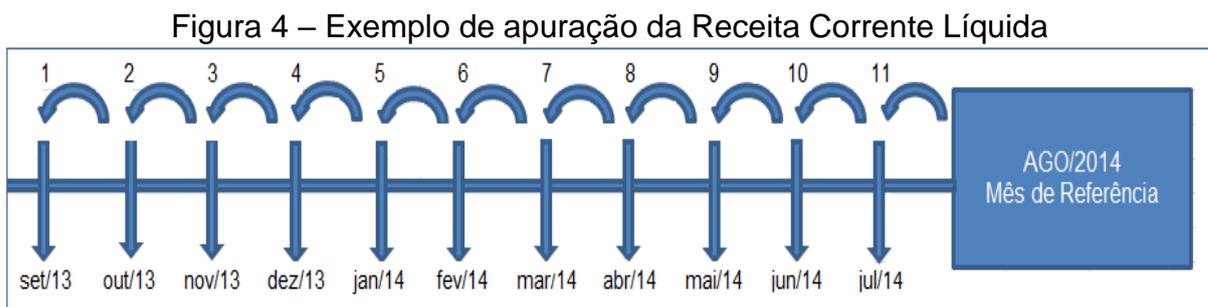
Fonte: Ministério da Fazenda (2014, p. 123), Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF)

Como indicado no Quadro 1, o referido relatório deve conter a apuração da Receita Corrente Líquida, o Resultado Nominal e o Resultado Primário, assuntos que, ao longo deste trabalho, serão abordados.

2.6.1 Receita Corrente Líquida

A Lei de Responsabilidade Fiscal traz em seu artigo 2º, o conceito de Receita Corrente Líquida (RCL), que se refere ao somatório das receitas tributárias de contribuição patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, de transferências correntes e de outras receitas correntes.

Explicam Martins e Nascimento (2009) que a Receita Corrente Líquida será apurada, compreendendo o somatório das receitas no referente mês e nos onze meses anteriores, excluídas as duplicidades, a Figura 4 exemplifica a sua apuração.



Fonte: Elaborada pela autora

O objetivo do demonstrativo apresentado na Figura 4 é de servir como parâmetro para algumas restrições impostas pela LRF. Explica o Ministério da Fazenda (2014) em seu Manual de Demonstrativos Fiscais que a apuração da RCL serve de parâmetro para os limites das despesas com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e das garantias do ente da Federação, sendo parte desses limites estipulados pela LRF e parte por Resoluções do Senado Federal.

2.6.2 Resultado Nominal

Conforme explica o Ministério da Fazenda (2011) em seu Manual de Demonstrativos Fiscais, a apuração do Resultado Nominal tem como finalidade medir a evolução da Dívida Fiscal Líquida, uma vez que o resultado nominal representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida ao final do bimestre de referência e o saldo ao final do bimestre anterior.

Nota-se que o Resultado Nominal é a variação do endividamento líquido do ente federativo. Explica o Ministério da Fazenda (2014) em seu Manual de Demonstrativos Fiscais que a Dívida Fiscal Líquida representa o saldo da Dívida Consolidada Líquida, somadas as receitas de privatização, deduzidos os passivos reconhecidos, decorrentes de déficits ocorridos em exercícios anteriores.

Além disso, o Resultado Nominal tem sua meta estabelecida, anualmente, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que consiste em uma legislação com o objetivo de servir como ferramenta de planejamento e de execução do orçamento público (SILVA, 2009). Dessa forma, o Demonstrativo do Resultado Nominal também serve de instrumento de fiscalização, visto que tem sua periodicidade de publicação bimestral, facilitando o acompanhamento dos resultados, podendo, também, ser observado o cumprimento das metas estabelecidas.

2.6.3 Resultado Primário

O Demonstrativo do Resultado Primário evidencia a apuração do resultado entre as receitas e as despesas primárias. Explica o Ministério da Fazenda (2011) em seu Manual de Demonstrativos Fiscais que as receitas e as despesas primárias são as decorrentes às fontes primárias do governo, ou seja, as fontes não financeiras. Portanto, exclui-se tudo o que diz respeito aos valores dos juros, o principal da dívida, como também as operações de crédito, os juros e as amortizações. O Ministério da Fazenda (2014, p. 226) em seu Manual de Demonstrativos Fiscais destaca que:

Sua apuração fornece uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação. Superávits primários, que são direcionados para o pagamento de serviços da dívida, contribuem para a redução do estoque total da dívida líquida. Em contrapartida, déficits primários indicam a parcela do aumento da dívida, resultante do

financiamento de gastos não financeiros que ultrapassam as receitas não financeiras.

O Resultado Primário também apresenta metas estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias. Como também o seu não cumprimento reflete algumas penalidades, como ressalta o Ministério da Fazenda (2014, p. 226) em seu Manual de Demonstrativos Fiscais:

Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Sendo assim, o Resultado Primário serve de ferramenta de verificação e acompanhamento, visto que demonstra se a União, Estados, Distrito Federal, bem como os Municípios, estão gastando mais do que arrecadando.

2.6.4 Despesa com Pessoal

No que se refere à Despesa com Pessoal, Silva (2009) conceitua como aquelas despesas com natureza salarial, resultante do permanente exercício de emprego, de função ou de cargo no setor público. Similarmente, a LRF em seu artigo 18 expressa que:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência (BRASIL, Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000).

Do mesmo modo da RCL, a apuração do somatório da Despesa com Pessoal é realizada no mês de referência juntamente com as dos onze meses imediatamente anteriores, aplicando o regime de competência. Relata Mileski (2003)

sobre a origem da preocupação com o excesso de gastos por meio de Despesa com Pessoal, que o Estado brasileiro, percebendo o comprometimento orçamentário, impôs limitações a começar desde o ano de 1967. Com isso, é possível constatar que a Despesa com Pessoal é um problema de longa data. Por conseguinte, em face aos excessos que a Administração Pública apresentava, a implementação da LRF surgiu como freios, impondo limites de Despesas com Pessoal. A partir dessas cobranças, existem limites máximos de Despesa com Pessoal, mantendo-se vinculados ao parâmetro da Receita Corrente Líquida. A Tabela 1 apresenta os limites máximos de Despesas com Pessoal, impostos pela LRF.

Tabela 1 – Limites máximos de Despesas com Pessoal (%)

Ente	Executivo	Legislativo	Judiciário	Ministério Público	Total
União	40,9%	2,5%	6,0%	0,6%	50,0%
Estados/DF	49,0%	3,0%	6,0%	2,0%	60,0%
Municípios	54,0%	6,0%	-	-	60,0%

Fonte: Ministério da Fazenda (2012, p. 534), Manual de Demonstrativos Fiscais

Frente as margens, apresentadas na Tabela 1, ao ultrapassar o limite máximo, conforme traz o Ministério da Fazenda (2014) em seu Manual de Demonstrativos Fiscais, no cumprimento à lei, o Poder ou órgão público tem o prazo de dois quadrimestres para sanar tal descumprimento de limite, sendo pelo menos um terço do excedente corrigido no primeiro quadrimestre. Assim, o não cumprimento dentro do prazo estabelecido promove algumas restrições, conforme o artigo 23, § 3º da LRF:

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá: I - receber transferências voluntárias; II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; III-contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal (BRASIL, Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000).

Também existem limites intermediários ao limite máximo, ou seja, o limite prudencial e o limite de alerta, ambos quando são atingidos, o Poder ou órgão público sofrem algumas penalidades.

De acordo com o artigo 22 da LRF, o limite prudencial corresponde a 95% do limite máximo estabelecido, o qual também ao ser atingido sofre as seguintes restrições, conforme o artigo 22:

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso: I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição; II - criação de cargo, emprego ou função; III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa; IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000).

Já no que respeita o limite de alerta (equivale a 90% do limite máximo), conforme dispôs o artigo 59, § 1º da LRF, os Tribunais de Contas ficam responsáveis pela fiscalização do cumprimento das normas, sendo que é seu dever alertar os Poderes ou órgão público nos casos de que o montante da despesa com pessoal ultrapasse o limite de 90% do limite máximo.

Segundo explica o Ministério da Fazenda (2014) em seu Manual de Demonstrativos Fiscais, o cálculo da Despesa com Pessoal é evidenciado no Demonstrativo da Despesa com Pessoal, no qual é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Fazem parte do RGF também os seguintes demonstrativos: despesa total com pessoal; dívida consolidada; concessão de garantias; e operações de crédito.

No último quadrimestre devem ser apresentados os demonstrativos do montante de disponibilidades de caixa; da inscrição em Restos a Pagar e do cumprimento do disposto na LRF, no que se refere à operação de crédito por antecipação de receita, conforme apresenta o Quadro 2.

Ainda o RGF apresenta sua publicação quadrimestral, com prazo de até 30 dias após o encerramento do período a ser publicado. Esse Relatório tem por objetivo dar mais transparência à gestão fiscal, por intermédio dos limites impostos pela LRF.

Quadro 2 – Demonstrativos pertinentes ao RGF

1º Quadrimestre	
Demonstrativos	Prazo para Publicação
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de Maio
2º Quadrimestre	
Demonstrativos	Prazo para Publicação
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de Setembro
3º Quadrimestre	
Demonstrativos	Prazo para Publicação
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo 6 – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de Janeiro do ano subsequente ao de referência
Relatório de Gestão Fiscal Consolidado	Até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício

Fonte: Ministério da Fazenda (2012, p. 517), Manual de Demonstrativos Fiscais

2.7 DÍVIDA E O ENDIVIDAMENTO PÚBLICO

É de fundamental importância o compromisso que a Administração Pública tem perante os seus contribuintes, pois suas atribuições possibilitam a prestação de serviços públicos necessários e obrigatórios para o bem-estar da sociedade. Entretanto, a realização dessas funções, como tantas outras, geram gastos que, às vezes, não há disponibilidade de recursos próprios para suprir esses dispêndios. Devido a isso, origina-se a dívida pública, como também da mesma forma as dívidas das empresas e da própria sociedade em geral.

Para Kohama (2014), a dívida pública é um procedimento corriqueiro, realizado pela Administração Pública, devido à escassez de recursos financeiros que se originam pelo fato das gerações de despesas serem maiores do que os ingressos de receitas nos cofres públicos. Menciona o mesmo autor que, o Estado em vista de que esse déficit orçamentário procura créditos normalmente de curto prazo, assim como também se necessário de longo prazo.

Desse modo, a Lei nº 4.320 de 1964 estabeleceu dois tipos de dívida pública, a dívida fluante ou administrativa e a dívida fundada ou consolidada, sendo esta última abordada na Lei de Responsabilidade Fiscal, como citado a seguir.

2.7.1 Dívida Fundada ou Consolidada

O conceito de dívida fundada ou consolidada está expresso no artigo 29 da LRF, no Inciso I:

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições: I - dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses [...] (BRASIL, Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000).

Já o Ministério da Fazenda (2015, p. 553) em seu Manual de Demonstrativos Fiscais define o conceito de Dívida Consolidada Líquida, conforme segue:

Representa o montante da Dívida Consolidada (DC) deduzido o saldo relativo aos haveres financeiros (disponibilidade de caixa e demais haveres financeiros). Caso o valor dos haveres financeiros seja inferior aos Restos a Pagar processados (exceto precatórios), não haverá deduções na DC, e logo a Dívida Consolidada Líquida (DCL) será igual à Dívida Consolidada.

Também a LRF dispôs em seu artigo 30, Inciso I, que é dever do Senado Federal estabelecer os limites para o montante de dívida consolidada para a União e para os Estados, bem como para os Municípios, cumprindo o que está disposto na Constituição Federal de 1988. Desse modo, a Resolução nº 40/2001 do Senado Federal, em seu artigo 3º, estabeleceu os seguintes limites para os Estados e Municípios:

Art. 3º A dívida consolidada líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do ano de publicação desta Resolução, não poderá exceder, respectivamente, a: I - no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2º; e; II - no caso dos Municípios: a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2º (SENADO FEDERAL, Resolução nº 40, de 2001).

Dessa forma, como explicam Quintana et al. (2011), os Estados e Distrito Federal não poderão exceder o limite de 200% de sua Receita Corrente Líquida com o montante de Dívida Consolidada Líquida. Já para os Municípios, o limite é de 120%, sendo tais margens observadas ao final de cada quadrimestre.

Ainda o artigo 31 da LRF estabeleceu, no caso de um ente da Federação ultrapassar os limites estabelecidos no final do quadrimestre, um prazo de até o final dos três quadrimestres seguintes para regressar os excedentes, no qual pelo menos 25% no primeiro quadrimestre. Também o artigo 31 da LRF, expressou as restrições, caso o ente permanecer ultrapassando os limites, conforme segue:

§ 1o Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido: I - estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária; II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art.9 § 2o Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado. § 3o As restrições do § 1o aplicam-se imediatamente se o montante da dívida exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo (BRASIL, Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000).

Desse modo, com a finalidade de padronização, a demonstração do cálculo para a apuração da Dívida Consolidada Líquida, está também evidenciado no Relatório de Gestão Fiscal, bem como a despesa total com pessoal.

2.7.2 Dívida Flutuante

A Dívida Flutuante também é denominada de Dívida Administrativa ou não consolidada, a Dívida Flutuante, geralmente compreendem os valores exigíveis em curto prazo, decorrentes de possíveis deficiências de caixa, provocadas pela falta de entrada de recursos naquele período (KOHAMA, 2014).

Já sob o aspecto legal, a Dívida Flutuante está expressa no artigo 92 da Lei nº 4.320 de 1964: “A dívida flutuante compreende: I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida; II - os serviços da dívida a pagar; III - os depósitos; IV - os débitos de tesouraria” (BRASIL, Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964).

Explicam Piscitelli e Timbó (2012), que acrescido pelo Decreto nº 93.872/1986, no seu artigo 115, compreende também a dívida flutuante papel

moeda ou moeda fiduciária (BRASIL, Decreto nº 93.872/1986). No que diz respeito aos serviços da dívida a pagar é explicado e exemplificado por Kohama (2014, p.160) que:

Os valores que são acrescidos empréstimos ou financiamentos, como após o pagamento de juros, comissões, corretagens etc., para serem liquidados ou pagos, constituem o que denomina Serviços da Dívida a pagar obrigatoriamente processados como pagar e despesa orçamentária, pois deverão onerar as dotações próprias a cada caso. Assim, por exemplo, ao contrair o governo uma operação de crédito por antecipação da receita, isto é, lançar títulos ou contratos, compromissos com prazo de resgate inferior a doze meses, o valor obtido dará entrada como débito de tesouraria. Porém, os juros, encargos e outros acréscimos porventura existentes deverão ser empenhados nas dotações próprias, quando ocorrer o resgate.

Por sua vez, se consideram Restos a Pagar, as despesas empenhadas, porém não pagas até o final do exercício (MILESKI, 2003; KOHAMA, 2014). Além disso, existem ressalvas na inscrição de Restos a Pagar, segundo o artigo 42 da LRF, conforme segue:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito (BRASIL, Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000).

Assim, conforme explica Vasconcelos (2010), a Lei nº 10.028/2000, conhecida como Lei de Crimes Fiscais, que alterou o Código Penal brasileiro, incluiu os crimes contra as finanças públicas. Em vista disso, inscrever Restos a Pagar a descoberto ultrapassando os limites da lei, passa a constituir crime. Conforme o artigo 359-F da Lei de Crimes Fiscais é considerado crimes contra as finanças públicas:

Art. 359-F. Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei: Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos (BRASIL, Lei nº 10.028 de 19 de outubro de 2000).

De fato, são muitos os estudos realizados com ênfase em endividamento público, no qual um deles é o artigo 'A hipótese do grau de endividamento e o setor

público: uma análise do nível de endividamento dos governos estaduais', que foi publicado na Revista Contabilidade Vista e Revista em 2012.

Tal estudo teve sua pesquisa voltada para o endividamento das vinte e sete Unidades da Federação. No referido estudo foi concluído que os Estados mais endividados eram aqueles que possuíam menores níveis de gastos com pessoal e maiores níveis de gastos financeiros, demonstrando que essas escolhas eram decorrentes aos limites legais impostos pela LRF.

Outro estudo publicado, esse na Revista de Administração e Contabilidade em 2012, intitulado 'Transparência Fiscal nos Municípios do Cone Sul de Rondônia', demonstrou a importância da transparência na Gestão Pública e o dever da sociedade de fiscalizar o cumprimento das publicações decorrentes à transparência nas contas públicas. Também apontou a transparência como um dos pilares da LRF.

A dívida pública, de acordo com Di Peitro e Anoruo (2012), torna-se cada vez mais uma grande preocupação para todos os países, visto que necessitam de obtenção de recursos para custear suas atividades.

Sendo assim, é necessário dos administradores dos recursos públicos a transparência e a responsabilidade para cumprir as suas obrigações, tendo em vista o planejamento e a prudência nas escolhas, afim de evitar o endividamento público.

3 ESTUDO DE CASO NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO SOBRE O ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

O Rio Grande do Sul (RS) está localizado no extremo sul do País e da Região Sul, apresentando uma área total de 281.731,445 Km². Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2015), a população estimada do Estado gaúcho em 2014 era de 11.207.274 habitantes.

Já o Produto Interno Bruto (PIB), soma de todos os valores monetários gerados com bens e serviços finais, em 2014, segundo a Fundação de Economia e Estatística (FEE) (2014) foi estimado em R\$ 331,508 bilhões para o Estado, no entanto apresentou uma variação nula em relação ao ano de 2013. Nessas condições o PIB *per capita* ficou em R\$ 29.560.

Assim, nos aspectos socioeconômicos, o Rio Grande do Sul apresentou em 2013 taxa de analfabetismo de pessoas com 15 anos ou mais um valor de 4,2%, no qual apontou um recuo no número de analfabetos, apresentando a menor taxa do Brasil. Paralelo a isso, o RS apresenta um coeficiente de mortalidade infantil de 10,5 por mil nascidos vivos (FEE, 2014).

De forma semelhante, o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), medida geral usada para classificar o grau de desenvolvimento econômico e a qualidade de vida, é utilizado no Brasil para apurar o desenvolvimento de cidades, estados e regiões. Nesse aspecto, segundo o Atlas Socioeconômico (2013), o Rio Grande do Sul evoluiu, de 1991 a 2010, de 0,542 – baixo desenvolvimento – para 0,746 – alto desenvolvimento –, de acordo com as faixas do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal.

Sendo assim, o Estado do Rio Grande do Sul apresenta um quadro de indicadores sociais relevantes em relação aos demais estados brasileiros. Por outro lado, vem expondo fragilidades em relação às suas finanças.

Não raro, toma-se conhecimento, por meio da mídia a situação financeira do Rio Grande do Sul, o seu endividamento bem como os impactos no desenvolvimento do Estado. Ao mesmo tempo a fim de evitar um colapso nas contas públicas na falta de recursos, governantes não só investem abaixo do necessário, como também chegam a parcelar o salário do funcionalismo executivo estadual.

É imprescindível insistir no fato de que a dívida que o Estado do Rio Grande do Sul tem com a União é considerada elevadíssima. Segundo a agência de notícias da Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul, o déficit público nos dias atuais com juros e correções gira em torno de R\$ 40 bilhões. Atualmente, a dívida é corrigida pelo Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna (IGP-DI). Como exemplo cita-se que no período compreendido entre os anos de 1999 a 2011, o IGP-DI cresceu 216,34%, enquanto outro índice que é utilizado na maioria de outros contratos, no caso o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) foi de 133,42% no mesmo período. Cabe salientar que o IPCA é calculado e divulgado pelo IBGE (2015).

Ainda convém lembrar que essa dívida do Estado do Rio Grande do Sul com a União existe há mais de 40 anos. Nesse sentido, conforme a gestão financeira da Secretaria Estadual da Fazenda (SEFAZ/RS), a dívida consolidada do Rio Grande do Sul atingiu R\$ 56,9 bilhões, no ano de 2014, apresentando um crescimento de R\$ 13,5 bilhões.

Desta forma, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) instituiu as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, para que o endividamento e os gastos diminuam com o decorrer das gestões. Isso implica em atingir as metas propostas sem deixar as contas em desequilíbrio. Sendo assim, realizou-se um levantamento de dados em relação à situação fiscal do Estado do Rio Grande do Sul frente à LRF, como detalhado na sequência.

3.2 SITUAÇÃO FISCAL DO RIO GRANDE DO SUL NOS ANOS DE 2003 A 2014

Na presente seção, apresenta-se o estudo proposto, para a realização da apuração da situação fiscal do Rio Grande do Sul frente à Lei de Responsabilidade Fiscal. Para tanto, foram utilizados os dados fornecidos e apresentados pelo Portal da Transparência do Rio Grande do Sul, como também as informações disponibilizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS).

Ainda, o principal documento analisado foi o Parecer Prévio sobre as contas do Governador do Estado que é elaborado anualmente pelo TCE, afim de cumprir sua atribuição constitucional, conforme consta nos artigos 71 e 75 da Constituição Federal e artigos 70 à 72 da Constituição Estadual, no qual tem por finalidade analisar o desempenho das ações do Governo Estadual, bem como a prestação de

contas do mesmo. Pretendendo-se um melhor entendimento dos dados demonstrados, salienta-se que os valores apresentados são de forma nominal, considerando-se na época de divulgação, bem como os valores inflacionados, estes atualizados pelo IGP-DI, conforme divulgação do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (IBRE/FGV) (2015). Foi escolhido este índice pelo fato de ser aplicado para o cálculo do PIB, e em demais contas do governo, como também é utilizado pelo TCE/RS. Os valores foram atualizados até 31 de dezembro de 2014.

3.2.1 Situação da Receita Corrente Líquida

A apuração da Receita Corrente Líquida (RCL) serve como um termômetro para as finanças públicas. Isso implica em observar sua evolução, visto que serve como base para definir os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Desta forma a RCL compreende a apuração da soma das receitas arrecadadas dos últimos doze meses, ou seja, o mês referente e os últimos onze anteriores.

A Tabela 2 demonstra os valores apurados da RCL, do Poder Executivo do Rio Grande do Sul, no seu valor nominal e inflacionado, como também a sua variação de um período para outro, considerando-se o período compreendido entre os anos de 2003 a 2014.

Tabela 2 – Receita Corrente Líquida nos anos de 2003 a 2014

Ano	Valor Nominal (R\$)	Δ (%)	Valor Inflacionado (R\$)	Δ (%)
2003	9.859.597.294	15,20%	18.773.375.554	-6,80%
2004	10.736.731.904	8,90%	18.686.607.815	-0,46%
2005	12.349.352.038	15,02%	20.283.276.373	8,54%
2006	13.312.366.814	7,80%	21.494.200.165	5,97%
2007	13.991.366.037	5,10%	21.498.048.279	0,02%
2008	16.657.785.043	19,06%	23.010.564.633	7,04%
2009	17.387.287.460	4,38%	23.595.606.993	2,54%
2010	20.297.846.621	16,74%	26.090.200.011	10,57%
2011	21.927.904.938	8,03%	25.972.131.980	-0,45%
2012	23.710.653.600	8,13%	26.499.497.405	2,03%
2013	26.387.876.168	11,29%	27.800.751.754	4,91%
2014	28.633.465.816	8,51%	28.633.465.816	3,00%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do RS (2015)

De acordo com a Tabela 2 notam-se nos valores nominais, os variados percentuais de crescimentos em sua maioria variam de 8 a 16%, no entanto quando observados os valores inflacionados, apresentam-se divergências, como valores negativos e na sua maioria abaixo de 7%. Verifica-se que o crescimento mais expressivo, em valores nominais, resultou no ano de 2008 em relação a 2007, de R\$ 13.991.366.037 para R\$ 16.657.785.043, representando um aumento de 19,06%, de forma semelhante ocorreu em 2009 para o ano de 2010, com crescimento em 16,74%.

Ao conduzir os dados a valor real, no ano de 2004, ocorreu a pior variação, no qual apresentou uma variação negativa, de um ano para outro, em -0,46%, destacando que em valores nominais a variação permaneceu positiva em 8,9%, essa discrepância de valores se sucedeu em consequência da inflação do período. Ainda, nos períodos analisados, houve um crescimento de 10,68% em média no montante nominal, ao mesmo tempo no montante inflacionado um crescimento de apenas 4,10%.

Ressalta-se que, conforme o Parecer Prévio emitido pelo TCE/RS de 2003, foram acrescentados à RCL, os valores correspondentes de ajustes com o acréscimo do valor referente à perda dos recursos aplicados no Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental (FUNDEF), que posteriormente em 2007 foi substituído pelo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB), bem como a dedução da receita oriunda da retenção na fonte do Imposto de Renda (IR) sobre a folha de pagamento.

Destaca-se, com base em informações do TCE/RS, que as receitas tributárias são as responsáveis pela maior parte da arrecadação do Tesouro Estadual, sendo que, a sua principal arrecadação fica sendo o recolhimento de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

3.2.2 Evolução da Despesa com Pessoal

As Despesas com Pessoal, conforme a LRF, compreendem as despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, bem como, quaisquer espécies de remunerações, sejam elas fixas ou variáveis. Também se inclui as horas extras, gratificações, aposentadoria, encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

Aliado a isso, para o cálculo são considerados os valores no mês em referência com os valores dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência. Assim sendo, sua apuração ocorre de forma quadrimestral, em que consiste na elaboração do Demonstrativo da Despesas com Pessoal, por conseguinte à sua publicação junto ao Relatório de Gestão Fiscal (RGF), desta forma, o montante analisado é referente ao 3º quadrimestre, ou seja, o acumulado do ano.

Além disso, a LRF impõe os limites para as Despesas com Pessoal, e nesse aspecto o Poder Executivo, na esfera estadual, não poderá exceder o limite legal de 49% da RCL. Consonante a isso existe o limite de alerta de 90% e o limite prudencial de 95%, ambos sobre o percentual de 49%, ou seja, 44,10% e 46,55%, respectivamente.

Destaca-se, que por decisão do TCE/RS a apuração do montante da Despesa com Pessoal, para o cumprimento dos limites impostos pela LFR, não compõe as despesas com pensões, diárias, ajudas de custo, e outras despesas de caráter indenizatório. Os montantes de Despesas com Pessoal no período de 2003 a 2014, do Poder Executivo do Rio Grande do Sul, estão evidenciados Tabela 3.

Tabela 3 – Evolução da Despesa com Pessoal nos anos de 2003 a 2014

Ano	Receita Corrente Líquida	Despesa com Pessoal	
	Valor Inflacionado (R\$)	Valor Inflacionado (R\$)	% s/ RCL
2003	18.695.461.025,47	9.057.270.281,42	48,45%
2004	18.141.805.600,67	8.025.839.899,58	44,24%
2005	20.520.390.889,22	8.409.618.879,93	40,98%
2006	21.351.806.934,13	8.982.617.418,63	42,07%
2007	21.049.142.673,00	9.040.421.104,01	42,95%
2008	22.536.420.918,80	8.588.811.199,23	38,11%
2009	23.945.290.087,57	9.803.700.605,54	40,94%
2010	25.237.460.029,74	9.764.995.053,76	38,69%
2011	25.823.140.141,51	10.429.431.905,04	40,39%
2012	26.039.559.070,94	11.080.226.190,75	42,55%
2013	27.469.910.286,59	11.926.595.231,40	43,42%
2014	28.633.465.816,00	13.097.024.389,90	45,74%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do RS (2015)

Conforme a Tabela 3, todos os períodos analisados se mantiveram dentro do limite legal, nos quais se obteve um intervalo de 38,11% a 48,45% em relação com o parâmetro utilizado, a RCL.

Em vista disso, em nenhum dos períodos analisados, o Poder Executivo sofreu algum tipo de sanção, quando considerado o limite máximo legal. Portanto, não houve restrições em relação à contratação de novos créditos, obtenção de garantias de outros entes, bem como, o recebimento de transferências voluntárias.

Diferentemente do limite legal, os limites intermediários, ou seja, o limite de alerta e o limite prudencial, foram ultrapassados em alguns anos. No ano de 2003 foram extrapolados ambos os limites, assim o Poder Executivo do Rio Grande do Sul, primeiramente recebeu uma advertência emitida pelo TCE/RS, órgão responsável pela emissão de um instrumento de alerta, sendo emitida no momento em que o poder ou órgão ultrapassar o limite de alerta.

Posteriormente, ao exceder o limite prudencial o Poder Executivo se manteve vedado na criação de novos cargos ou funções, eventuais aumentos, contração de hora extra, bem como, a concessão de vantagens, assim permaneceu até o primeiro quadrimestre do ano 2004.

No ano de 2004, o Poder Executivo ultrapassou o limite de alerta em 0,14%. Contraindo-se a isso, nos períodos de 2008 a 2010, se obteve o menor percentual de Despesa com Pessoal no período analisado, destaca-se o ano de 2008 no qual obteve um percentual de 38,11% em relação à RCL.

Ressalta-se que o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), por entendimento e decisão do TCE/RS, foi incluso como Despesa com Pessoal, a partir do ano de 2001, de maneira que em 2006 deixou de ser lançada.

Ao mesmo tempo em 2006, passou a fazer parte o custeio com o funcionalismo a Assistência Rio-Grandense de Empreendimentos e a Assistência Técnica e Extensão Rural da Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural (EMATER).

Ainda, em 2011, a despesa com a Defensoria Pública também passou a integrar o montante das Despesas com Pessoal do Poder Executivo. Assim, naquele ano reiniciou o crescimento da referida despesa e atingiu 40,39%. Em seguida, no período de 2012 a 2014, também se obteve apenas crescimentos do montante das Despesas com Pessoal em relação à RCL, acima de 40%.

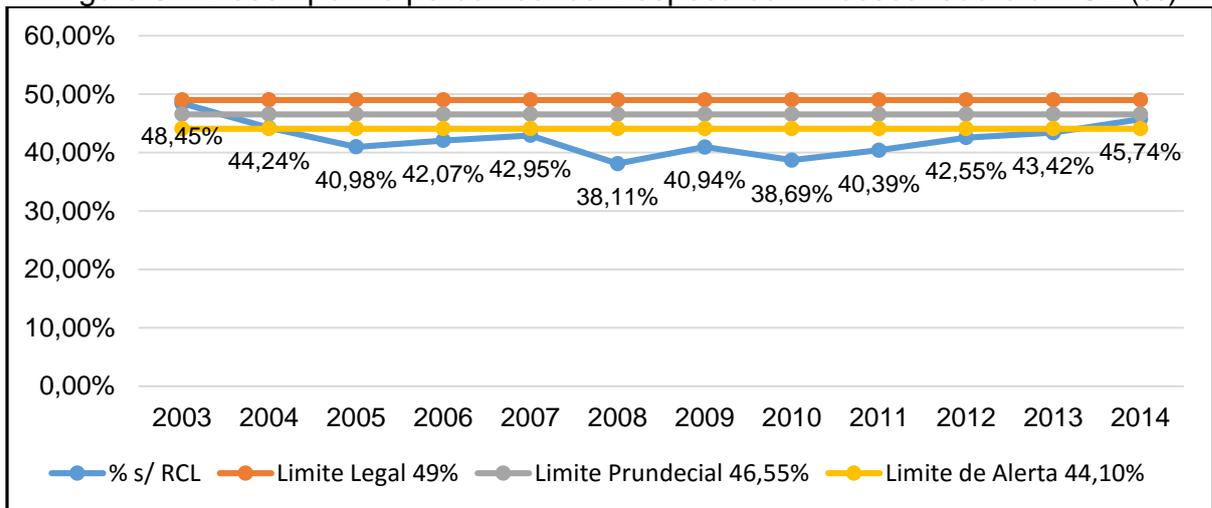
Desta forma, no ano de 2014 extrapolou o limite de alerta (44,10%), ficando em 45,74%, atribuindo ao TCE/RS após 10 anos a emissão de uma nova advertência de alerta.

A partir do exposto, de modo geral o Poder Executivo do Rio Grande do Sul se manteve dentro do exigido pela LRF, com variações positivas em determinados períodos, contudo não se mantiveram nos últimos anos.

Segundo dados publicados pelo TCE/RS, o primeiro quadrimestre de 2015 encerrou o montante da Despesas com Pessoal com 47,31% em relação com RCL, nessas condições aplicam-se as penalidades determinadas no artigo 22 da LRF, igualmente ocorrido em 2003.

A Figura 5 demonstra a variação percentual da Despesas com Pessoal em relação a RCL, considerando-se todos os limites impostos pela LRF.

Figura 5 – Desempenho percentual da Despesa com Pessoal sobre a RCL (%)



Fonte: elaborado pela autora com base no Tribunal de Contas do Estado do RS (2015)

Conforme a Figura 5, nota-se o desempenho percentual da Despesa com Pessoal em relação à RCL, destacando-se que após o ano de 2004, os percentuais se mantiveram abaixo de todos os limites.

Todavia, a partir do ano de 2011 há uma grande tendência de crescimento ano após ano. O período analisado resultou em uma média percentual de 42,38%, permanecendo abaixo de todos os limites impostos pela LRF.

Na Figura 6 são demonstrados os valores das Despesas com Pessoal por gestão, vinculadas a RCL para o período compreendido entre os anos de 2003 a 2014, considerando-se os governos do Excelentíssimo Sr. Germano Rigotto

(PMDB); Excelentíssima Governadora Yeda Rorato Crusius (PSDB) e Excelentíssimo Sr. Tarso Genro (PT).



Fonte: Elaborado pela autora

A Figura 6 apresenta, em percentuais, a média de Despesa com Pessoal sobre a RCL de cada gestão administrativa do Estado do Rio Grande do Sul, sendo quatro anos para cada mandato de governo. Desta forma, a gestão que demonstrou a menor média foi a administração da Excelentíssima Senhora Yeda Rorato Crusius, em que apresentou 40,17%. Uma diferença de 2,85% comparado com o governo do Excelentíssimo Senhor Tarso Fernando Hertz Genro, isso implica em uma diferença, em valores inflacionados, de mais de nove bilhões de reais.

Quanto ao governo do Excelentíssimo Senhor Germano Antônio Rigotto apresentou a maior média, com diferença de 3,76% comparado com a administração do Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB), contudo, em valores inflacionados, apresentou um montante menor de Despesas com Pessoal uma diferença de dois bilhões de reais, uma vez que a RCL arrecada no período do seu governo foi a menor de todos os períodos analisados.

Desta forma, ao analisar os dados relacionados à Despesa com Pessoal do Poder Executivo do Rio Grande de Sul, o governo do Partido dos Trabalhadores (PT), foi o que apresentou o maior montante de Despesas com Pessoal no período analisado, comparado com as outras administrações.

Do modo que, a gestão do PSDB, apresentou uma variação positiva de mais de 14 bilhões sobre a RCL comparado à administração anterior do Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB) e uma variação também positiva de mais de dois bilhões com Despesa com Pessoal. Igualmente comparando à administração do PT apresentou uma variação positiva da RCL de 15 bilhões sobre a gestão anterior, no entanto, ao mesmo tempo expõe uma variação positiva de mais nove bilhões com Despesas com Pessoal.

3.2.3 Grau de Endividamento

Nesta seção, apresentam-se os principais aspectos de endividamento. Cabe salientar que a Lei de Responsabilidade Fiscal impôs ao setor público um acompanhamento periódico da evolução do endividamento, ao passo que diminuíssem o acúmulo de dívidas, em razão de que os efeitos do montante de déficits acumulados geram falta de investimento básico. Assim, para fins de apuração dos limites impostos pela LRF, algumas das formas de controle e demonstração do endividamento são as apurações da Dívida Consolidada Líquida (DCL), do Resultado Primário e Resultado Nominal. Desta forma foram analisados esses demonstrativos, disponibilizados pelo TCE/RS, como apresentado a seguir.

3.2.3.1 Dívida Consolidada Líquida

A DCL compreende as obrigações financeiras do ente da Federação. O limite do montante da DCL não poderá ultrapassar, no máximo, duas vezes a RCL do período, conforme a Resolução nº 40/2001 do Senado Federal, ou 200% da RCL.

Considerando que no ano de 2001, a DCL extrapolou o limite, chegando a 272,74%, coube a mesma Resolução do Senado Federal estabelecer que, havendo excesso, o montante da DCL deverá ser reduzido na proporção de 1/15 avos a cada exercício financeiro entre os anos de 2002 a 2016. Assim, como excedente em 2001 ficou em 72,74% e 1/15 avos corresponde a 4,85%, desta forma no período de 15 anos, a DCL terá como meta a redução de 4,85% ao ano.

Neste tópico objetiva-se, desta forma, demonstrar a evolução da DCL. Assim buscou-se os demonstrativos de DCL e suas metas, verificando o objetivo com o

realizado. A Tabela 4 evidencia a evolução do montante de DCL, bem como os seus limites e as suas metas.

Tabela 4 – Dívida Consolidada Líquida e seus limites nos anos de 2003 a 2014

Anual	RCL R\$ inflacionado	DCL R\$ inflacionado	% s/ RCL	Meta de Ajuste Anual (%)	Limite de Alerta (%)
2003	18.695.461.025,47	52.346.988.805,14	280,00%	263,04%	236,74%
2004	18.141.805.600,67	51.287.737.572,75	282,70%	258,19%	232,37%
2005	20.520.390.889,22	52.899.675.825,92	257,79%	253,34%	228,01%
2006	21.351.806.934,13	54.122.142.558,88	253,48%	248,49%	223,64%
2007	21.049.142.673,00	53.429.209.733,40	253,83%	243,64%	219,28%
2008	22.536.420.918,80	52.842.533.603,85	234,48%	238,79%	214,91%
2009	23.945.290.087,57	52.567.597.463,64	219,53%	233,94%	210,55%
2010	25.237.460.029,74	54.007.710.376,56	214,00%	229,09%	206,18%
2011	25.823.140.141,51	55.200.878.836,51	213,77%	224,24%	201,82%
2012	26.039.559.070,94	56.798.847.632,05	218,13%	219,39%	197,45%
2013	27.469.910.286,59	57.297.893.686,11	208,58%	214,54%	193,09%
2014	28.633.465.816,00	59.939.701.992,16	209,33%	209,69%	188,72%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do RS (2015)

De acordo com a Tabela 4 em todos os períodos analisados foi extrapolado o limite de 200% da RCL, por conseguinte, essa situação não atende o artigo 3º da Resolução nº 40/2001 do Senado Federal. No período de 2004 alcançou a maior extremidade atingindo o valor de 282,70% da RCL.

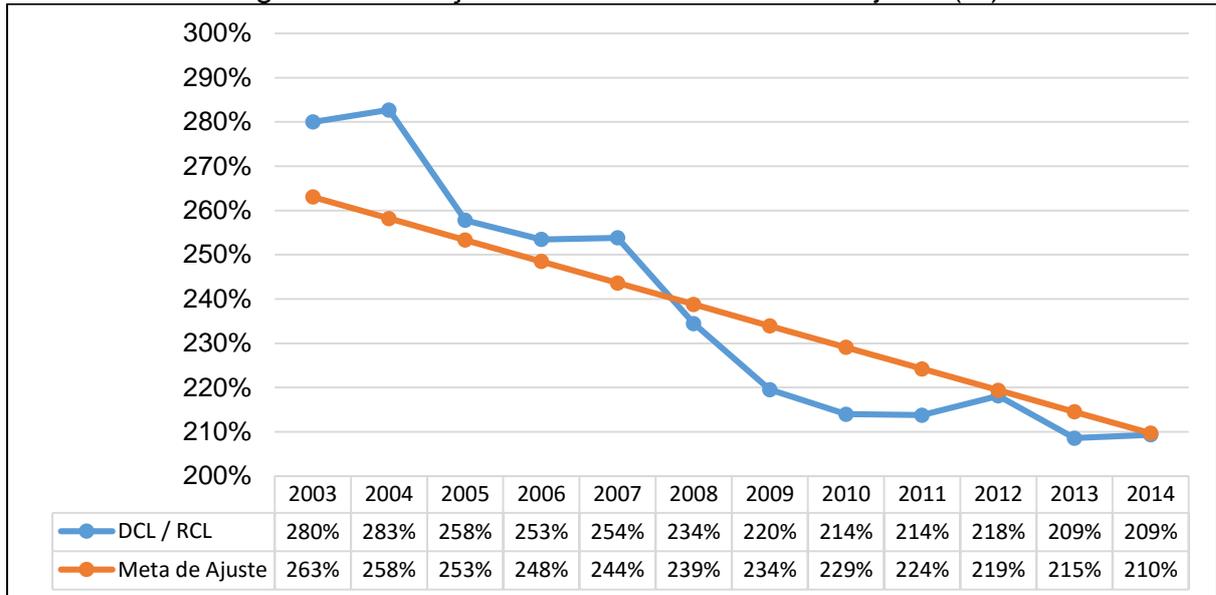
No período de 2013 a 2014 compreendeu os menores percentuais, em que alcançou 208,58% e 209,33%, respectivamente. Todavia, em valores atingiu o maior montante do período analisado, aproximando no valor de 60 bilhões de reais. Nesse aspecto, em valores, a partir do ano de 2010, a DCL vem expondo uma série de crescimentos, evidenciando a falta de controle e economia que a administração e o Poder Executivo vêm demonstrando ao decorrer do tempo.

Além disso, a meta imposta de redução de 1/15 avos, passou a ser atingida a partir do ano de 2008, no qual permaneceu até o fim do período analisado. A não observância, durante o período de ajustes, da meta imposta pelo Senado Federal implica em impedimento de contratação de novas operações de crédito, consonante

a isso, conforme os resultados apresentados na Tabela 4, no período de 2003 a 2007 resultou nessas penalidades.

Desta maneira a Figura 7 evidencia a correlação gráfica percentual da DCL sobre a RCL, com a meta de ajuste, ou seja, o objetivo com o praticado, para o período compreendido entre os anos de 2003 a 2014.

Figura 7 – Relação DCL/RCL e da Meta de Ajuste (%)

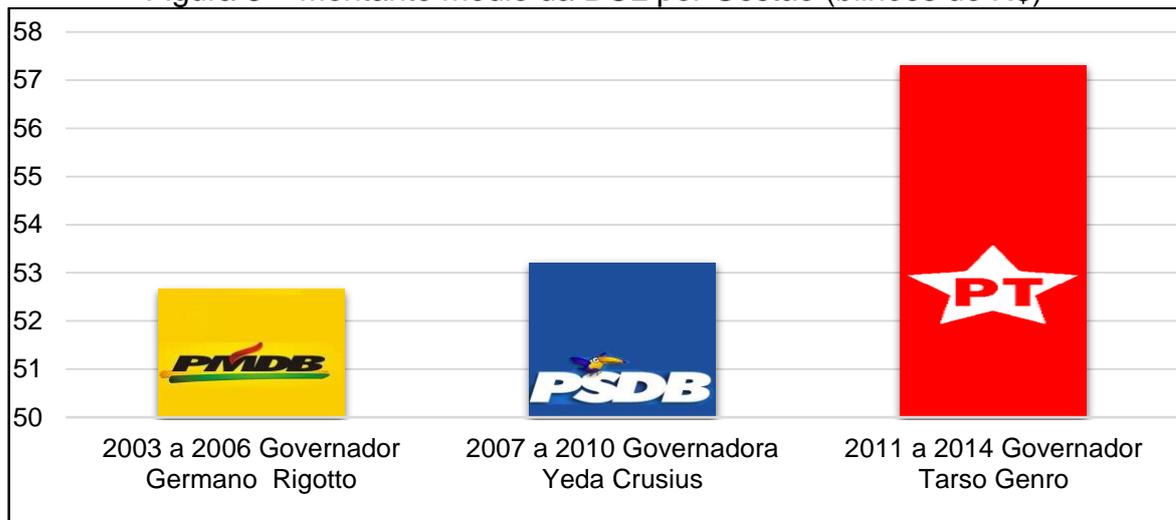


Fonte: Tribunal de Contas do Estado do RS (2015)

Mediante análise da Figura 7 observa-se que apesar do período de 2003 a 2006 apresentar os maiores percentuais da DCL sobre a RCL, como mencionado anteriormente, foi o período que houve o maior decréscimo, no qual passou de 280% para 253%, um decréscimo de 9,64%. Diferentemente do período de 2011 a 2014, que apresentou apenas 2,34% de redução da DCL com relação à RCL, isso implica em ineficiência no controle de gastos, visto que ambos os períodos são de quatro anos.

Já a Figura 8 evidencia a média dos valores inflacionados acumulados de cada gestão, em bilhões de reais da DCL para cada governo, sendo um período de quatro anos por administração em bilhões de reais.

Figura 8 – Montante médio da DCL por Gestão (bilhões de R\$)



Fonte: Elaborado pela autora

Conforme o exposto da Figura 8 considera-se que o comportamento médio do montante da DCL, em cada gestão, manteve-se entre os valores de 52 a 58 bilhões de reais. Desse modo, para chegar-se à média por gestão, somaram-se o montante de DCL de cada ano do seu respectivo governo.

Em seguida, dividiu-se os resultados por quatro e encontrou-se os valores de 52,664 bilhões de reais para a administração do PMDB do Excelentíssimo Senhor Germano Antônio Rigotto; 53,211 bilhões de reais para o PSDB da Excelentíssima Senhora Yeda Rorato Crusius, bem como, 57,309 bilhões de reais para a gestão do Excelentíssimo Senhor Tarso Fernando Hertz Genro do PT.

Conforme os valores demonstrados na Figura 8, visualiza-se que o comando efetuado pela administração do PT, elevou em média a DCL em mais de 4,098 bilhões de reais, comparado com a gestão anterior, ao mesmo tempo em que, a coordenação do PSDB estendeu em média 0,547 bilhão de reais.

Por fim, confrontando a gestão do PT com a administração do PMDB, obteve-se uma evolução de 4,645 bilhões de reais, uma variação de 8,82%, equiparando que em média o crescimento da RCL da administração do PT ficou em 8,99%.

Desta forma, a gestão do Exmo. Senhor Tarso Genro retratou o maior montante de DCL do período analisado, bem como foi verificado com a Despesa com Pessoal. Pelo contrário, a administração do Excelentíssimo Senhor Germano Rigotto do PMDB, em que apresentou o menor montante, igualmente comparado com a gestão do PSDB.

3.2.3.2 Resultado Nominal

No tópico anterior, foi demonstrada a evolução da DCL. Desta forma, com a obtenção destes dados, apresenta-se no presente tópico a apuração do Resultado Nominal, seguidos de uma breve análise. Para isso, relaciona-se a evolução da DCL de um período para outro com as suas respectivas metas de Resultado Nominal, impostas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), ou seja, o limite máximo estipulado para o seu crescimento.

Nesse aspecto, a variação do Resultado Nominal também serve de instrumento de fiscalização, bem como, um termômetro para se analisar o poder de economia que o Estado do Rio Grande do Sul gera para conseguir saldar as suas dívidas; visto que a contenção de gastos e diminuição do endividamento gera aumento de disponibilidades.

Assim, para analisar os resultados buscou-se, primeiramente, as metas estabelecidas pela LDO para cada ano, uma vez que as metas são anuais e após o Resultado Nominal foi realizada a comparação do objetivo com o realizado.

Desta forma, a Tabela 5 apresenta os resultados nominais de todo o período analisado. Ressalta-se que os valores apresentados são nominais, visto que, cabe o cumprimento das metas estipuladas pela LDO do seu respectivo ano.

Tabela 5 – Evolução do Resultado Nominal nos anos de 2003 a 2014

Exercício	Meta da LDO	Resultado Nominal (em R\$)		
		Dívida Consolidada Líquida - DCL	Resultado Nominal (variação da DCL)	Atendimento à Meta da LDO
2003	1.483.713.000,00	27.606.713.119,78	2.334.412.533,92	NÃO
2004	3.295.000.000,00	30.353.246.000,00	2.746.532.880,22	SIM
2005	2.442.000.000,00	31.835.491.000,00	1.482.245.000,00	SIM
2006	2.981.570.000,00	33.743.927.000,00	1.908.436.000,00	SIM
2007	1.863.910.000,00	35.514.398.000,00	1.770.471.000,00	SIM
2008	2.193.510.000,00	39.058.534.142,22	3.544.136.142,22	NÃO
2009	2.960.970.000,00	38.170.676.773,57	-887.857.368,65	SIM
2010	2.037.320.000,00	43.437.026.558,26	5.266.349.784,69	NÃO
2011	1.899.650.000,00	46.874.222.770,28	3.437.196.212,02	NÃO
2012	2.816.500.000,00	51.718.917.260,23	4.844.694.489,95	NÃO
2013	2.648.280.000,00	55.040.941.433,82	3.322.024.173,59	NÃO
2014	4.760.410.000,00	59.939.701.992,16	4.898.760.558,34	NÃO

Fonte: Tribunal de Contas do RS, adaptado pela autora.

A partir da Tabela 5 verificou-se que apenas 41,67% do período analisado atenderam ao objetivo estipulado pela LDO. Nesse sentido durante quatro anos consecutivos de 2004 a 2007, a variação da DCL permaneceu abaixo da meta, apresentando resultados favoráveis para a contenção de gastos. Todavia, a começar de 2010 até o fim do período analisado, voltou a apresentar valores superiores.

Semelhante a isso, a meta máxima de crescimento para 2010 foi de 2,037 bilhões de reais, porém, o Resultado Nominal foi de 5,266 bilhões de reais, apresentando a maior diferença com o objetivo, no qual expôs uma evolução de mais de três bilhões de reais.

Ao mesmo tempo, em 2012, apresentou também crescimento, chegando a dois bilhões de reais, nesse sentido foram os piores Resultados Nominais apresentados. Essa condição, contudo, não prejudicou o cumprimento da meta de ajuste anual da DCL.

Diferentemente, em 2009, o Resultado Nominal demonstrou não somente a adequação com a meta, como também uma diminuição da DCL, em valores nominais, bem como inflacionados, como mencionado anteriormente. Assim sendo, a grande maioria dos Resultados Nominais da DCL analisados estão aquém do esperado.

3.2.3.3 Resultado Primário

Igualmente ao Resultado Nominal demonstrado no item anterior, o Resultado Primário possui metas estabelecidas anualmente pela LDO. Desta maneira, este resultado reproduz o poder de controle de suas despesas, visto que, apresenta o quanto de receita o administrador público consegue economizar, após o pagamento de seus gastos. Em decorrência a isso é possível realizar novos investimentos e liquidar as dívidas do passado.

Assim, o Resultado Primário compreende a diferença entre as receitas primárias, ou seja, a receita total menos as receitas de aplicações financeiras, de operações de crédito, e despesas primárias, isto é, despesa total menos amortização da dívida e juros de encargos da dívida. De modo que, quanto maior o Resultado Primário apresentado, maior será a disponibilidade de recursos.

Desta forma, quanto à apuração do Resultado Primário do Poder Executivo do Rio Grande do Sul, foram consultadas as metas anuais estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, bem como os demonstrativos acumulados de cada ano, em razão de que a sua avaliação é bimestral.

Destaca-se que os valores apresentados na Tabela 6 são nominais, visto que cada período tem sua própria meta estabelecida. Neste sentido, a Tabela 6 apresenta os valores da evolução do Resultado Primário para o período compreendido entre os anos de 2003 a 2014, detalhando: a meta da LDO em R\$; o Resultado Primário em R\$; o atendimento à meta da LDO; e a respectiva variação ao longo do período analisado.

Tabela 6 – Evolução do Resultado Primário nos anos de 2003 a 2014

Exercício	Meta da LDO (em R\$)	Resultado Primário Realizado (em R\$)	Atendimento à Meta da LDO	Variação
2003	456.527.000,00	- 99.580.000,00	NÃO	-54,33%
2004	358.000.000,00	35.978.000,00	NÃO	136,13%
2005	50.000.000,00	572.131.000,00	SIM	1.490,22%
2006	513.270.000,00	454.197.000,00	NÃO	-20,61%
2007	1.096.510.000,00	954.249.517,32	NÃO	110,10%
2008	1.234.400.000,00	2.150.781.562,26	SIM	125,39%
2009	1.820.010.000,00	1.627.527.141,92	NÃO	-24,33%
2010	1.958.350.000,00	1.582.222.343,35	NÃO	-2,78%
2011	1.994.880.000,00	1.454.147.381,24	NÃO	-8,09%
2012	1.741.490.000,00	804.579.809,69	NÃO	-44,67%
2013	1.653.840.000,00	623.854.301,09	NÃO	-22,46%
2014	1.419.460.000,00	- 542.160.000,00	NÃO	-186,90%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do RS (2015)

Conforme a Tabela 6 visualiza-se que apenas dois exercícios cumpriram com o estipulado pela LDO, ou seja, apenas 16,67% de todo o período estudado. Por conseguinte, na variação de um exercício para outro da apresentação do Resultado Primário, oscilou de -186,90% para até 1.490,22%, expondo uma grande disparidade em valores de um exercício para outro.

Assim, em 2005, retratou o melhor resultado ocorrendo um acréscimo de mais de 500 milhões de reais se comparado ao exercício anterior, o que demonstra a capacidade de contenção de gastos. Além disso, o exercício de 2005 atingiu a meta estabelecida, no entanto foi a menor meta estipulada de todo o período. Ainda,

em 2008, apresentou um *superávit* superior de dois milhões de reais, o maior averiguado de todo o período.

Em contraposição a isso, a partir do exercício de 2009 até 2014, os valores do Resultado Primário apresentaram decréscimos sucessivos no resultado. No ano de 2014, expôs o pior resultado chegando a um *déficit* primário de 542 milhões de reais e uma variação de -186,90%.

3.2.3.4 Restos a Pagar

Os Restos a Pagar estão relacionados à dívida fluante, ou seja, a dívida de curto prazo. São as despesas empenhadas, mas não pagas, até 31 de dezembro de cada ano. A Tabela 7 evidencia os Restos a Pagar e a suficiência ou insuficiência financeira provocada nos exercícios, em valores nominais.

Tabela 7 – Evolução dos Restos a Pagar nos anos de 2003 a 2014

Exercício	Total Restos a Pagar		Suficiência /(Insuficiência) Financeira	
	R\$ nominais	Evolução %	R\$ nominais	Evolução %
2003	2.241.149.000,00	19,95%	-2.737.424.000,00	-2,72%
2004	2.570.811.000,00	14,71%	-3.482.232.000,00	-27,21%
2005	2.965.048.000,00	15,34%	-4.242.843.000,00	-21,84%
2006	3.399.723.000,00	14,66%	-5.070.925.000,00	-19,52%
2007	3.251.968.000,00	-4,35%	-4.551.074.000,00	10,25%
2008	3.225.238.000,00	-0,82%	-4.013.280.000,00	11,82%
2009	3.165.569.986,30	-1,85%	-4.265.528.057,99	-6,29%
2010	828.890.728,36	-73,82%	-2.782.379.072,03	34,77%
2011	1.275.443.817,27	53,87%	-3.447.727.127,15	-23,91%
2012	1.565.992.640,21	22,78%	-4.627.842.394,61	-34,23%
2013	1.618.641.744,62	3,36%	-7.467.989.127,61	-61,37%
2014	1.755.918.162,00	8,48%	-10.146.639.503,00	-35,87%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do RS (2015)

De acordo com a Tabela 7 em todos os períodos analisados apresentaram após a inscrição de Restos a Pagar insuficiência financeira. Ao final da administração 2011/2014, essa insuficiência triplicou comparado ao recebido da gestão anterior, aumentando de -2,782 bilhões de reais em 2010 para -10,146 bilhões de reais em 2014. Diferentemente, ao final da gestão 2007/2010 expôs uma diminuição em relação ao recebido da administração anterior de -5,070 bilhões de reais para -2,782 bilhões de reais.

O pior agravamento da situação financeira ocorreu no exercício de 2013, em que apresentou uma variação de -61,37% em relação ao exercício anterior e, posteriormente, em 2014 com -35,87%. Desta forma, no período de 2011/2014, somente apresentou evolução da insuficiência financeira, bem como, crescimentos sucessivos nos valores inscritos em Restos a Pagar.

Por fim, quanto aos montantes de Restos a Pagar, o exercício financeiro de 2010, retratou o menor valor apresentando um decréscimo de -73,82% em relação ano anterior.

Ainda, a gestão 2007/2010 apresentou decréscimos sucessivos ao longo de sua gestão atingindo o menor ao final. Todavia, em 2006, atingiu o maior montante chegando em 3,399 bilhões de reais e apresentando uma insuficiência financeira de -5,070 bilhões de reais. A Tabela 8 evidencia a disponibilidade de caixa antes da inscrição dos Restos a Pagar.

Tabela 8 – Disponibilidade de caixa antes da inscrição dos Restos a Pagar

Exercício	Disponibilidade de Caixa		Total Restos a Pagar	
	R\$ Nominais	Evolução %	R\$ Nominais	Evolução %
2003	-496.275.000,00	37,70%	2.241.149.000,00	19,95
2004	-911.421.000,00	-83,65%	2.570.811.000,00	14,71
2005	-1.277.795.000,00	-40,20%	2.965.048.000,00	15,34
2006	-1.671.202.000,00	-30,79%	3.399.723.000,00	14,66
2007	-1.299.106.000,00	22,27%	3.251.968.000,00	-4,35
2008	-788.042.000,00	39,34%	3.225.238.000,00	-0,82
2009	-1.099.958.071,69	-39,58%	3.165.569.986,30	-1,85
2010	-1.953.488.343,67	-77,60%	828.890.728,36	-73,82
2011	-2.172.283.309,88	-11,20%	1.275.443.817,27	53,87
2012	-3.061.849.754,40	-40,95%	1.565.992.640,21	22,78
2013	-5.849.347.382,99	-91,04%	1.618.641.744,62	3,36
2014	-9.819.583.649,00	-67,87%	1.755.918.162,00	8,48

Fonte: Elaborada pela autora com base em Tribunal de contas do Estado do RS (2015)

A Tabela 8 demonstra que, a disponibilidade de caixa foi negativa em todos os exercícios analisados. Nessas condições, existem ressalvas nas inscrições de Restos a Pagar, em que expresso no artigo 42 da LRF, é vedado o poder ou órgão, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, adquirir despesas que não possam ser pagas dentro dele, bem como, não haja recursos disponíveis para o pagamento de parcelas no exercício seguinte.

Sendo assim, em todo o período analisado feriu o artigo 42 da LRF, como também o artigo 359F da Lei nº 10.028/2000 ou a Lei de Crimes Fiscais. Dessa maneira a penalidade imposta por essa Lei é a detenção de seis meses a dois anos, no entanto, nenhum gestor público foi penalizado.

4 CONCLUSÃO

O objetivo geral do trabalho monográfico consistiu na identificação do grau de endividamento do Estado do Rio Grande do Sul, com a demonstração da evolução da Receita Corrente Líquida, das metas das Despesas com Pessoal, e também dos Resultados Primário e Nominal do Poder Executivo; frente à Lei de Responsabilidade Fiscal, com a utilização das demonstrações e dos pareceres publicados.

Para atender o objetivo geral do estudo, primeiramente, foi realizado o levantamento bibliográfico relacionado à origem, os objetivos e as funções do Estado; o orçamento público e os fundamentos legais; as finalidades da Contabilidade; bem como os conceitos da Contabilidade Governamental e as principais legislações pertinentes; os anexos da LRF; e a dívida e o endividamento público.

Os procedimentos metodológicos utilizados para desenvolver o estudo, foi o método de estudo de caso, cujo objeto de estudo foi o Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul; quanto à forma de abordagem a pesquisa foi caracterizada tanto qualitativa como quantitativa; e quanto aos objetivos foi empregada a pesquisa descritiva.

Por sua vez, a coleta de dados foi realizada mediante os documentos contábeis do Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul obtidos no Portal da Transparência do Rio Grande do Sul; e também no *site* do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, levando-se em consideração o período compreendido entre os anos de 2003 a 2014. Além disso, foram consultados os Anexos Fiscais da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Identificou-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal foi promulgada ainda em 2000, exigindo da Administração Pública brasileira um planejamento de suas finanças para prevenir os riscos e reduzir o endividamento, estabelecendo algumas metas, considerando-se como parâmetro a Receita Corrente Líquida (RCL).

O desenvolvimento do estudo mostrou também que o Estado do Rio Grande do Sul vem apresentando ao longo dos anos de 2003 a 2014, déficits em suas finanças públicas, acompanhados com um endividamento diante da União que já persiste por mais de 40 anos, totalizando um valor de R\$ 56,9 bilhões no ano de 2014.

O estudo indicou que os percentuais da RCL do Poder Executivo, para o período de 2003 a 2014, mostraram crescimento médio no montante nominal de 10,68%, portanto maior quando comparado ao montante inflacionado que ficou em 4,10%.

Na evolução da Despesa com Pessoal do Poder Executivo identificou-se que na maioria dos períodos considerados os percentuais se mantiveram nos patamares dos limites legais impostos pela LRF, oscilando entre 38,11% a 48,5%. O que despertou a atenção é que no ano 2003, o Poder Executivo extrapolou os limites intermediários (limites alerta e prudencial).

O que rendeu ao Poder Executivo uma advertência emitida pelo TCE/RS, vedando a criação de novos cargos ou funções, eventuais aumentos, contração de horas extras, e concessão de vantagens; permanecendo dessa forma até o primeiro quadrimestre de 2004; e no período de 2008 a 2010 alcançou as metas; e para o ano de 2014 foi extrapolado o limite de alerta, rendendo mais uma advertência do TCE/RS.

Verificou-se também que as Despesas com Pessoal apresentaram uma média percentual menor na gestão 2007/2010 sob o comando do PSDB, ou seja, 40,174% em relação à RCL; e maior quando o governo gaúcho foi comandado pelo PMDB, ou seja, 43,934% sobre a RCL, porém em valores inflacionados a administração do PT, apresentou um montante superior de nove bilhões comparado a administração anterior.

Por sua vez, o grau de endividamento do Poder Executivo do Rio Grande do Sul, indicou que os percentuais da Dívida Consolidada Líquida se apresentaram acima de 200% da RCL, portanto extrapolando a meta estipulada pela Resolução nº 40/2001 do Senado Federal. Enquanto que nos anos de 2003 a 2007, foram excedidas as metas de ajuste anual e os limites de alerta.

O montante médio da DCL do Poder Executivo na gestão 2011/2014 sob o comando do PT se apresentou maior quando comparada à gestão 2007/2010 comandada pelo PSDB e na gestão 2003/2006, sob o comando do PMDB, sendo que esta última apresentou o menor montante da DCL para o período analisado.

No Resultado Nominal, os valores mostraram que o Poder Executivo do Rio Grande do Sul, atingiu a meta apenas nos anos de 2004 a 2007 e no ano de 2009, o que representa 41,67% do período analisado. Para o Resultado Primário as metas foram atingidas nos anos de 2005 e 2008, representando apenas 16,67% do período

estudado. No que se refere aos Restos a Pagar o Poder Executivo apresentou valores negativos em todo o período analisado, indicando insuficiência financeira, com maior incidência no ano de 2013, quando apresentou uma variação de 61,37% em relação ao ano de 2012; e a disponibilidade de caixa antes da inscrição dos Restos a Pagar se apresentou negativa em todos os anos analisados, devido a essa falta de disponibilidades, se institui um crime fiscal, principalmente no período compreendido entre os anos de 2011 a 2014, que mais elevou a falta de disponibilidades. Porém mesmo com essas circunstâncias o TCE/RS aprova as contas do Estado e nenhum gestor é penalizado.

Diante do exposto foi possível desenvolver os objetivos específicos do estudo para atender ao objetivo geral, em que foram identificados quais os períodos que o Governo do Estado do Rio Grande do Sul elevou o seu endividamento; e em quais houve o maior decréscimo, por gestão administrativa.

Foi possível também analisar se a DCL atendeu os limites impostos pelo Senado Federal e, também, foi evidenciada a evolução da RCL do Poder Executivo, foram apresentadas as Despesas com Pessoal e demonstrados os Resultados Primário e Nominal, os Restos a Pagar e a disponibilidade de caixa do Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul.

Por fim, este estudo não se apresenta definitivo, pois muitos estudos precisam ser desenvolvidos sobre a temática estudada, a qual vem despertando cada vez mais o interesse do público acadêmico e, também, dos profissionais que atuam nas Ciências Contábeis, que buscam a aplicação dos preceitos contábeis para o aprimoramento contínuo, considerando-se a legislação vigente no país; e em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública**: da teoria a prática. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 320 p. Disponível em: <[http://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788502088856/...](http://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788502088856/)>. Acesso em: 09 abr. 2015.

ATLAS SOCIOECONÔMICO DO RIO GRANDE DO SUL. **Índice de Desenvolvimento Humano – IDH e IDHM**. 2013. Disponível em: <<http://www.atlas.socioeconomico.rs.gov.br/>>. Acesso em: 24 ago. 2015.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 13 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 24 ago. 2015.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, Senado, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 24 ago. 2015.

_____. **Decreto nº 93.872, de 23 de Dezembro de 1986**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 24 ago. 2015.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 24 ago. 2015.

_____. **Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm>. Acesso em: 24 ago. 2015.

_____. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 24 ago. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 1.128/2008**: NBC T 16. 1 Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc>. Acesso em: 28 out. 2015.

_____. **Resolução CFC N.º 1.129, de 21 de novembro de 2008**: NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 28 out. 2015.

_____. **Resolução CFC Nº 1.133/2008**: NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 28 out. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.437/2013**: altera e exclui itens das NBC's. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001437>. Acesso em: 28 out. 2015.

CRUZ, Flávio da (coordenador); VICCARI JUNIOR, Adauto; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélio; TREMEL, Rosângela. **Lei de responsabilidade fiscal**

comentada: Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 353 p.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. xii, 314 p.

DI PEITRO, William R.; ANORUO, Emmanuel. Government size, public debt and real economic growth: a panel analysis. **Journal Of Economic Studies**. [s.l.], v. 39, n. 4, p.410-419, 31 ago. 2012. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/01443581211255620>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA – FEE. **Perfil socioeconômico**. 2014. Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/perfil-socioeconomico/estado/>>. Acesso em: 25 ago. 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 184 p.

GREMAUD, Amaury Patrick; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; TONETO JÚNIOR, Rudinei. **Economia brasileira contemporânea**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 638 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ECONOMIA DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS – FGV/IBRE. **Indicadores de preços**. Disponível em: <<http://portalibre.fgv.br/main.jsp?lumChannelId=402880811D8E34B9011D92AF56810C57>>. Acesso em: 25 ago. 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Síntese Rio Grande do Sul**. 2015. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=rs>>. Acesso em: 26 ago. 2015.

_____. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor – IPCA**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultinpc.sh>. Acesso em: 26 ago. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. xvi, 346 p.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 27. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2010. 182 p.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 410 p. Disponível em: <<http://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522489398/page/...>>. Acesso em: 09 abr. 2015.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. São Paulo: Atlas, 2000. 203 p.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. 376 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. xxxiv, 658 p.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2006. 356 p.

MEIRELLES, Hely Lopes; ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 40. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2014. 941 p.

MELLO, Gilmar Ribeiro de; MACEDO, Fabricio de Queiroz; TAVARES FILHO, Francisco; SLOMSKI, Valmor. Identificando o endividamento dos estados brasileiros: uma proposta através de análise discriminante. **Revista Enfoque Reflexão Contábil**. [s. L.], v. 25, n. 1, p. 05-14, jan./abr./2006. Quadrimestral. Postado em: Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/3504>>. Acesso em: 01 abr. 2015.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 400 p.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Válido para o exercício de 2012. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional. Postado em: 13 jul. 2011. 536 p. (Série Manuais). Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF_4edicao.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2015.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar nº 101/2000**: entendendo a lei de responsabilidade fiscal. 2. ed. Brasília: ESAF, 2002. 185 p. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/arquivos-economia-servicos/entendendo-a-lei-de-responsabilidade-fiscal>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

PAZZAGLINI FILHO, Marino. **Crimes de responsabilidade fiscal**: atos de improbidade administrativa por violação da LRF. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 264 p.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 381 p. Disponível em: <<http://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522488162/page/381>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade pública**: de acordo com as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2011. xii, 243 p.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (organizadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. atual. São Paulo: Atlas,

2006. 195 p. Disponível em: <<http://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522486977?q=beuren>>. Acesso em: 24 ago. 2015.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. xvi, 544 p.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011. xvii, 561 p.

SECRETARIA DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL – SEFAZ RS, 2015. **Dívida consolidada do Rio Grande do Sul**. Disponível em: <<https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/index.aspx>>. Acesso em: 07 ago. 2015.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria nº 42, de 14 de Abril de 1999, do MOG – D.O.U. de 15/04/1999**. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2015.

SENADO FEDERAL. **Resolução nº 40, de 2001**. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=221525>>. Acesso em: 04 maio 2015.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MARION, José Carlos. **Manual de contabilidade para pequenas e médias empresas**. São Paulo: Atlas, 2013. Disponível em: <<http://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522485017/page/...>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

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

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TCE/RS. **Contas Estaduais**. Disponível em: <http://www.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador>. Acesso em: 02 ago. 2015.

VASCONCELOS, Clayton Arruda de. **Artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal: aspectos controversos**. Tribunal de Contas da União, Senado Federal, Secretaria de Orçamento Federal, Controladoria Geral da União, Curso de Especialização em Orçamento Público. Brasília, 2010. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 18 maio 2015.

YIN, Robert K.. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. xviii, 248 p.