



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de
Políticas Públicas (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Curso de Graduação em Ciências Contábeis

WERLLY LIMA GOMES

A Transparência do Fundo Constitucional do Distrito Federal no
Orçamento Anual

Brasília - DF

2023

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Werly Lima Gomes

A Transparência do Fundo Constitucional do Distrito Federal no Orçamento Anual

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Pesquisa Exploratória

Área: Contabilidade Pública

Orientador: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Brasília - DF

2023

GG633t Gomes, Werlly Lima
A Transparência do Fundo Constitucional do
Distrito Federal no Orçamento Anual / Werlly Lima
Gomes; orientador José Marilson Dantas. -- Brasília,
2023.
48 p.

Monografia (Graduação - Ciências
Contábeis) --Universidade de Brasília,
2023.

1. Fundo Constitucional do Distrito Federal. 2.
Transparência. 3. Contabilidade Pública. 4. Lei
Orçamentária Anual. I. Marilson Dantas, José, orient.
II. Título.

Werlly Lima Gomes

A Transparência do Fundo Constitucional do Distrito Federal no Orçamento

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas.

Aprovado em _____ de _____ de 2023.

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas
Orientador

Prof. Wagner Rodrigues dos Santos
Professor - Examinador

Brasília - DF, fevereiro de 2023.

EPÍGRAFE

“Se maus ministros desfrutam de segurança e lucros, então é o começo do fim.”

(Han Fei Tzu)

AGRADECIMENTOS

Eu agradeço a Deus pela oportunidade de me graduar na Universidade de Brasília. Foram muitos momentos de desafio e de superação, ser um acadêmico não é uma tarefa fácil, mas graças as oportunidades que me foram oferecidas tanta pela universidade quanto divinas, estou concluindo mais essa etapa da minha vida e me tornar um contador.

Aos meus pais que sempre me motivaram a estudar e apoiaram as minhas decisões em relação ao meu futuro dando suporte financeiro e psicológico nos momentos difíceis, enquanto pensava em desistir.

Aos meus amigos e colegas de curso que estiveram comigo desde o primeiro semestre e que passamos dificuldades juntos e se esforçando para não tirar um MI. Em especial ao meu amigo, Welisson, que sempre esteve comigo desde o primeiro semestre e ajudou no meu crescimento na universidade e um companheiro de *gameplay*, mas também ao meu amigo, Gabriel, que me despertou o desejo pelo estudo e me ajudou nos momentos mais difíceis da minha vida.

À Universidade de Brasília através de seus docentes que me despertaram o desejo pelo estudo da contabilidade. Ao professor Tozetti por proporcionar um desafio durante a disciplina de Contabilidade Geral 2 em que ralei para aprender, ao professor José Marilson que me despertou o desejo pelo estudo da área da contabilidade pública e à professora Ducineli por ter sido a minha primeira professora e me cativou com sua didática e ensino de contabilidade no primeiro semestre, ainda que fosse bem difícil.

RESUMO

O Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF) vem ganhando bastante destaque ao decorrer dos anos, uma vez que a transferência dos recursos provindos da União ao Distrito Federal tem aumentado consideravelmente. É fato que o fundo apresenta certa relevância aos interesses distrital, mas também aumenta a necessidade da evidenciação de informações que impacto na tomada de decisão e o *accountability* -prestação de contas. Assim, o presente trabalho tem o objetivo de verificar se o tratamento relacionado à transparência do fundo tem sido dado na proposta orçamentária do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) e da Lei Orçamentária Anual (LOA). Com isso, pretende-se entender o processo de evidenciação do FCDF, verificando a forma de transparência realizada pelo governo federal e pelo governo distrital. Nesse sentido, a amostra da pesquisa são os próprios PLOA e as LOA com interstício de 2012 a 2022. Por ser tratar de uma pesquisa exploratória, a verificação da adequação da transparência foi realizada no PLOA utilizando orientações da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a LOA utilizando os anexos em sua composição.

Palavras-chave: Fundo Constitucional do Distrito Federal, Lei Orçamentária Anual, Projeto de Lei Orçamentária Anual, Transparência.

ABSTRACT

The Constitutional Fund of the Federal District (in Portuguese, FCDF) has gained a lot of prominence over the years, since the transfer of resources from the Union to the Federal District has increased considerably. It is a fact that the fund has a certain relevance to the district's interests, but it also increases the need for disclosing information that impacts decision-making and accountability. Therefore, the present research aims to verify if the treatment related to the transparency of the fund has been given in the budget proposal of the Annual Budget Law's Project (in Portuguese, PLOA) and the Annual Budget Law (in Portuguese, LOA). With this, the goal is to understand the FCDF disclosure process, verifying the form of transparency carried out by the federal government and the district government. This way, the research sample is the PLOA and the LOA with an interstice from 2012 to 2022. Since it is an exploratory research, the verification of the adequacy of transparency was carried out in the PLOA using guidelines from the Budget Guidelines Law (in Portuguese, LDO) and the LOA using the annexes in its composition.

Keywords: Fund of the Federal District, Annual Budget Law, Annual Budget Law's Project, Transparency.

LISTA DE TABELAS E QUADROS

Tabela 1 - Orçamentos do DF, GO e BA aplicado à Educação e saúde.....	17
Tabela 2 - Receitas e Despesas da Seguridade Social.....	29
Tabela 3 - Receitas de Todas as Fontes, por Órgão e UO -LOA	31
Tabela 4 - Despesas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social por Poder, Órgão, UO, Fontes de Recursos e Grupos de Natureza de Despesa -LOA.....	33
Tabela 5 - Balanço Patrimonial do FCDF.....	34
Quadro 1 - Etapas do PLOA e LOA	23
Quadro 2 - Composição das Unidades Gestoras	26
Quadro 3 - Órgãos com interesse no FCDF	27
Quadro 4 - Principais Ações Orçamentárias Padronizadas da União do FCDF.....	30
Quadro 5 - Anexos da LOA	38
Quadro 6 - Evidenciação do FCDF – PLOA.....	40
Quadro 7 - Evidenciação do FCDF – PLOA.....	41

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

BGU	Balanço-Geral da União
CGU	Controladoria Geral da União
CLDF	Câmara Legislativa do Distrito Federal
FCDF	Fundo Constitucional do Distrito Federal
GDF	Governo do Distrito Federal
LOA	Lei Orçamentária Anual
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MTO	Manual Técnico do Orçamento
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
SIAFI	Sistema Integração Administrativa Financeira
STF	Supremo Tribunal Federal
TCDF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora
UO	Unidade Orçamentária

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	13
1.1 Considerações Iniciais	13
1.2 Problema	15
1.3 Objetivo	15
1.4 Justificativa	15
2.REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 Câmara Legislativa do Distrito Federal	20
2.2 Mecanismos de Transparência	20
2.2.1 Processo orçamentário da LOA	22
2.2.2 Dispositivos gerais de transparências	23
2.3 Legislação Contábil de um Fundo.....	24
3 FUNDO CONSTITUCIONAL DO DISTRITO FEDERAL	26
3.1 Evidenciação do FCDF no Balanço Federal	28
3.2 Evidenciação do FCDF no Balanço Distrital	34
4. METODOLOGIA.....	36
4.1 Classificação da pesquisa	36
5. RESULTADOS DA PESQUISA	38
5.1 Identificação dos principais anexos	38
5.2 Forma de evidenciação na apresentação da LOA	40
5.3 Verificação de adequação da legislação pertinente	43
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
REFERÊNCIAS	46

1.INTRODUÇÃO

1.1Considerações iniciais

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, tem como um dos objetivos o desenvolvimento nacional. É notável que, em um país de dimensões continentais, há diferenças econômicas, sociais e culturais quando observado cada ente da federação. Devido às divergências apresentadas, a Constituição instituiu, obrigatoriamente, uma vinculação de parte das receitas para determinadas despesas a fim de amenizar as diferenciações entre os Estados.

Dessarte, a vinculação de receitas é um exemplo de gestão pública para garantir a evolução dos Estados-membros, pois não é possível manipular recursos que não sejam o objeto de sua despesa, portanto um fundo é utilizado com o propósito de certificar uma vinculação. O fundo público exerce um papel de manutenção econômica e de asseguarção dos direitos (SALVADOR,2012). Por isso, a Carta Magna dispõe em seu artigo 159, *caput*, e inciso I, alínea “c”:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

(...)

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer.

O propósito do texto constitucional é o desenvolvimento econômico e social. Para alcançá-lo, foi regulamentada a Lei nº 7.827/89 que criou o Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste (FCO), do Nordeste (FNE) e do Norte (FNO). Os beneficiados dessas políticas públicas, de acordo com artigo 4º, *caput*, inciso I e II, são:

Art.4º São beneficiários dos recursos dos fundos constitucionais de financiamento do Norte, do Nordeste e do Centro-Oeste:

I - Produtores e empresas, pessoas físicas e jurídicas, e cooperativas de produção que, de acordo com as prioridades estabelecidas nos planos regionais de desenvolvimento, desenvolvam atividades produtivas nos setores agropecuário, mineral, industrial, agroindustrial, de empreendimentos comerciais e de serviços das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

II - Estudantes regularmente matriculados em cursos superiores e de educação profissional, técnica e tecnológica não gratuitos que contribuirão para o desenvolvimento (...)

Os referidos fundos (FCO, FNE e FNO) são apenas alguns exemplos dos fundos instituídos pela carta constitucional, uma vez que há outros de alta relevância para o debate público, em diversas áreas, tais como o Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (FIES), o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) e o Fundo Nacional da Saúde (FNS). Todavia, diferentemente dos outros fundos supracitados, os quais são projetos de nível nacional e macrorregional, a Carta Magna definiu, em nível regional, um fundo próprio para manter e organizar a estrutura da segurança, saúde e serviços públicos do Distrito Federal.

Para o STF (BRASIL, 2007), o Distrito Federal não é nem Estado nem Município, de forma que, cumulativamente, exerce a competência de ambos os entes, e por isso é reconhecido caracterizado como *sui generis*. Ademais, a cidade sede do Distrito Federal é Brasília, que é concomitantemente sede da União e, subsequentemente, concentra a sede de todas as entidades e os órgãos dos governos federal e distrital. Por esse motivo, é essencial que o ente político receba assistência financeira, a qual já foi prevista e fundamentada pela Lei Maior em seu artigo 21 e inciso XVI:

Art. 21. Compete à União: (...)

XIV - organizar e manter a polícia civil, a polícia penal, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como prestar assistência financeira ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, por meio de fundo próprio.

Portanto, foi instituído o FCDF pela Lei nº 10.633/2002, que repassa os recursos federais aos entes de serviço público do DF. Desde 2003, a transferência era feita pelo SIAFI para as Unidades Gestoras (UGs), que poderiam fazer a execução das despesas através do sistema. Porém, em 2015, o GDF passou a gerir o FCDF em seu orçamento próprio, por um determinado tempo; assim, a responsabilidade de transparência incidiu sobre o GDF, que deve cumprir as responsabilidades atribuídas pela Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e pela Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação).

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é uma das ferramentas utilizadas para a transparência pública das receitas e despesas, estabelecida pelas normas de finanças públicas e caracterizada como um dos mecanismos mais importantes para a prestação de contas, sendo realizada de acordo com exercício financeiro. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) define as metas e as prioridades que deverão ser cumpridas na LOA, fixando o montante dos recursos, disciplinando o equilíbrio entre as contas e apresentando regras e vedações para o aumento das despesas dos poderes. O Plano Plurianual (PPA), por sua vez, estabelece os objetivos e metas planejados pela administração pública a longo prazo, de modo a guiar a LDO e a LOA para atingir seus objetivos e metas.

1.2 Problema de pesquisa

Além de toda a jurisprudência, a legislação e a orientação de órgãos regulamentadores, a transparência em todos os níveis é importante para o processo de *accountability* – termo da língua inglesa aqui compreendido como um conjunto de práticas com vistas à prestação de contas e, intrinsecamente, ao interesse público, de modo a guardar profundas relações para com os princípios constitucionais expressos de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (Art. 37, Constituição Federal). Assim, ressalta-se que tanto é necessário questionar e apurar a fidedignidade das informações prestadas quanto ter as informações de forma clara e objetiva.

Diante da fundamentação estabelecida, a pesquisa tem o foco de responder o seguinte questionamento: *Como o Governo do Distrito Federal tem tratado seu orçamento, no tocante ao Fundo Constitucional? Nesse quesito, em que medida é possível observar a transparência na prática orçamentária distrital?*

1.3 Objetivo

O objetivo precípuo da pesquisa é entender o tratamento dado ao FCDF na proposta orçamentária e no PLOA e LOA, aprovados pela CLDF, no período de 2012 a 2022. Além disso, são estabelecidos alguns objetivos específicos que assistem a compreender a finalidade da pesquisa:

- Entender a legislação contábil que disciplina o orçamento e o FCDF;
- Verificação, sob a óptica da transparência, dos fundamentos que disciplinam a apresentação dos recursos do FCDF na LOA; e
- Avaliar as variadas formas de transparência e o processo de contabilização do FCDF realizados pelos governos federal e distrital.

1.4 Justificativa

O GDF, em 2021, encaminhou o PLOA 2022 que previa orçamento total de R\$ 48,6 bilhões, dos quais 16,29 bilhões são oriundos do FCDF, para a CLDF. Ou seja, 33,51% do valor total previsto do PLOA 2022 são recursos do fundo. Porém, o assunto não é amplamente difundido, ainda que se trate da capital federal, além de que há pouca bibliografia que pesquise

temas diretamente relacionados ao FCDF.

A gestão dos recursos do FCDF, desde sua instituição, ficou aos cuidados do governo federal. No entanto, no período de 2015 a 2016, o controle dos recursos foi entregue ao governo distrital; logo em seguida, porém, o controle retornou à gestão federal. A compreensão das mudanças de gestão é útil para a compreensão das características da gestão federal e distrital e, assim, para verificar, comparativamente, as diferenças positivas e negativas em relação à contabilização e à transparência do fundo.

O Distrito Federal recebe um grande volume de recursos da União, em valores consideravelmente maiores que os recursos destinados a outros Estados, em especial sob a ótica monetária. Com isso, é possível compreender, por meio de uma perspectiva comparada, a diferença monetária e a alocação dos recursos recebidos da LOA e seus investimentos em educação e saúde, em relação aos Estados de Goiás e Bahia (Tabela 1):

Tabela 1 - Orçamentos do DF, GO e BA aplicado à Educação e saúde

Ano	Estados	População	Orçamento Geral (R\$)	Educação (R\$)	Saúde (R\$)
2022	Distrito Federal	3.0 M	32.3 B	6.2 B	3.7 B
	FCDF	-	16.3 B	-	-
	Total (DF + FCDF)	-	48.6 B	-	-
	Goiás	7.1 M	37.8 B	4.8 B	3.7 B
	Bahia	15 M	53.8 B	6.8 B	7.8 B
2021	Distrito Federal	3.0 M	28.3 B	5.1 B	3.5 B
	FCDF	-	15.8 B	-	-
	Total (DF + FCDF)	-	44.1 B	-	-
	Goiás	7.2. M	33.1 B	3.7 B	3.1 B
	Bahia	15 M	49.3 B	6.3 B	7.6 B
2020	Distrito Federal	3.0 M	27.3 B	5.3 B	3.6 B
	FCDF	-	15.7 B	-	-
	Total (DF + FCDF)	-	43.0 B	-	-
	Goiás	7.1 M	31.8 B	3.4 B	2.6 B
	Bahia	15 M	49.2 B	5.9 B	7.2 B
2019	Distrito Federal	2.9 M	27.7 B	5.5 B	3.3 B
	FCDF	-	14.3 B	-	-
	Total (DF + FCDF)	-	42.0 B	-	-
	Goiás	7.1 M	32.0 B	3.2 B	2.5 B
	Bahia	15 M	47.1 B	5.6 B	7.1 B
2018	Distrito Federal	2.9 M	28.7 B	5.5 B	3.2
	FCDF	-	13.7 B	-	-
	Total (DF + FCDF)	-	42.4 B	-	-
	Goiás	7.2 M	24.2 B	3.5 B	2.3 B
	Bahia	15 M	45.2 B	5.4 B	6.7 B

M= Milhões e B= Bilhões

Fonte: Elaboração própria

Desse modo, é notável que orçamento geral do DF é consideravelmente maior que o do Estado de Goiás – aproximadamente R\$ 10 bilhões – e mais próximo dos valores do Estado da Bahia, isso graças aos recursos do FCDF que impactam significativamente na alocação de recursos distritais. Não há somente diferença nos recursos, mas também em população, pois

Goiás tem mais que o dobro de população que o DF. Além disso, o Estado da Bahia apresenta cinco vezes mais cidadãos do que DF, mas os valores orçamentários são próximos.

A ação de fazer uma comparação do orçamento geral do Distrito Federal com outros orçamentos do Estado brasileiro é importante, já que permite a análise e o entendimento da situação financeira do DF em relação aos demais estados do país e também avaliar a dimensão e o impacto desse fundo para região.

A comparação do Fundo Constitucional do DF com outros orçamentos estaduais permite avaliar se o DF está recebendo recursos em quantidades e proporções justas em relação aos demais estados do país. Essa comparação permite identificar quais são as áreas prioritárias que recebem mais recursos e quais áreas precisam de mais investimentos para garantir a melhoria da qualidade de vida da população.

Além disso, a conferência com outros orçamentos estaduais pode indicar a necessidade de ajustes na gestão e alocação de recursos do Fundo Constitucional. A análise comparativa permite identificar possíveis falhas e erros na distribuição de recursos, e assim, corrigi-los para garantir uma aplicação mais efetiva dos recursos em prol da população do Distrito Federal.

Ademais, o FCDF é apresentado no Balanço-Geral da União (BGU) e o Balanço-Geral do Governador do DF. Em ambos, a forma de tratamento do fundo é distinta. O BGU apresenta poucas informações claras sobre o repasse dos recursos em alguns dos seus propósitos. Há notas explicativas que dão mais detalhes sobre o FCDF, mas apenas informações conceituais, uma vez que não há detalhes de contrapartida dos repasses.

O Balanço geral do Distrito Federal apresenta mais detalhes. É separado um tópico inteiro com demonstrações e mais informações detalhadas. Contudo, os dados não são claros sobre a origem dos recursos; além disso, não há informações pormenorizadas que podem ser consultadas na íntegra no âmbito de sua utilização. Ademais, não há citações do FCDF nas notas explicativas, já que há um tópico inteiro que mostra informações específicas através das demonstrações contábeis providas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Com efeito, a STN faz a evidenciação do FCDF através da Classificação por Função de Governo (COFOG – *Classification of Functions of Government*), por meio da qual é feito um detalhamento das classificações das funções de governo ou dos objetivos socioeconômicos, como saúde, educação, proteção social e defesa. O intuito é apresentar um *feedback* das evidenciações das despesas do governo federal e estudar a eficácia das utilizações desses recursos. Além disso, fornece dados contábeis providos do SIAFI ao Balanço de Prestação de Contas do Governador do DF.

Percebe-se que há uma transparência em relação ao FCDF tanto na esfera federal

quanto distrital. Todavia, pontua-se a necessidade de verificar se há uma transparência adequada ou não no orçamento distrital e se apresenta-se uma qualidade contábil na sua evidenciação.

2.REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Câmara Legislativa do Distrito Federal

Em 1960, o Distrito Federal, em sua localização atual, foi pensado para abrigar a capital federal, entretanto não possuía de início a autonomia política, financeira e orçamentária. Com isso, a promulgação da Constituição de 1988 trouxe relevante autonomia para o DF, mas não plena, haja vista que a organização e a manutenção de vários órgãos distritais ficam, ao menos provisoriamente, aos encargos da União.

A Câmara Legislativa do Distrito Federal (CLDF) exerce o Poder Legislativo distrital e a representação da população através da fiscalização sobre o Poder Executivo distrital. Ademais, através da Comissão de Economia, Orçamento e Finanças (CEOF), é responsável pela elaboração das leis orçamentárias distritais (LOA, LDO e PPA), juntamente com a Comissão de Fiscalização, Governança, Transparência e Controle (CFGTC). Vale lembrar que a execução orçamentária das despesas de saúde e educação providas do FCDF faz parte do projeto de elaboração da LOA, uma vez que passou a ser incorporada ao orçamento distrital, em 2015 e 2016, com capacidade de manipulação dos recursos, uma vez que reconhecidos como próprios.

O rito da LOA no âmbito distrital é semelhante ao federal, mas a Lei Orgânica do Distrito Federal (LODF) faz orientações sobre o prazo do ciclo orçamentário que são distintos do ciclo federal, pois é adaptado para a realidade regional. Além disso, a LODF dispõe os recursos que são desvinculados e transferidos para o Tesouro do Distrito Federal, oriundos de órgão, fundo ou despesa, reconhecidos como próprios do DF.

A LODF orienta que a LOA trate de assuntos regionais, como o plano diretor de ordenamento territorial e o detalhamento das despesas por região administrativa e a redução das desigualdades inter-regionais. A fiscalização da LOA é exercida pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), o qual é o órgão auxiliar da CLDF.

2.2 Mecanismos de Transparência

O governo transparente é aquele que fornece as informações, atualizando e criando facilidades para que os cidadãos tenham acesso, assim aumentando o controle social e dificultando a corrupção (RIBEIRO, 2009). A Constituição garantiu os instrumentos de planejamento, a saber, o PPA, a LDO e LOA.

O foco da evidenciação no setor público é diverso do privado. A teoria contábil da área pública afirma que a principal razão de manter o ativo no setor público é pelo seu potencial de serviço e não geração de fluxo de caixa, uma vez que sua receita é sem contraprestações, oriundas do poder do Estado (NUNES & LIMA, 2017).

Por isso, o importante é medir o nível de eficiência e satisfação dos cidadãos, os quais são os principais usuários da informação pública. Para isso, os objetivos da divulgação contábil são fornecer informações que sejam claras e de fácil compreensão, utilizando-se, para isso, de gráficos, quadros, tabelas, percentuais e indicadores-chaves de desempenho (LIMA, 2018)

Os princípios orçamentários servem para orientar e garantir a racionalidade, a eficiência e a transparência ao ciclo orçamentário. Com isso, existem diversos princípios como unidade, universalidade, anualidade, exclusividade, orçamento bruto, e não vinculação da receita de impostos (BRASIL, 2023). Todavia, o FCDF é uma exceção ao princípio da não vinculação da receita de impostos, juntamente com outros fundos estabelecidos pela própria CF/88 (por exemplo o FUNDEB).

Ademais, há alguns princípios que são voltados para a divulgação e transparência do orçamento. É essencial a compreensão destes, os quais são: a) o princípio da clareza é apresentação da informação de forma clara e compreensível sem o uso da linguagem complexa; b) o princípio da publicidade é a evidenciação de forma ampla para atingir o número de cidadãos; c) princípio da exatidão é desenvolvimento de diagnósticos levantamentos com base na realidade e na efetividade da capacidade do setor público para implementação de projeto e programas (GIACOMONI, 2021).

Nota-se que esses princípios são importantes para garantir a qualidade da informação. Com isso, garante-se uma padronização e linearidade na elaboração do orçamento, o que permite uma maior compreensão e comparação ao longo período.

A NBC TSP 28, Divulgação de Informação Financeira do Setor Governo Geral, é uma norma que orienta a apresentação das informações contábeis sobre o Setor Governo Geral (SGG) – todas as entidades do governo geral (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) – para garantir a maior de qualidade da informação contábil (BRASIL, 2020).

Semelhantemente, a NBC TSP Estrutura Conceitual apresenta diversos elementos precípuos que são a base abstrata da elaboração contábil. Assim, apresentando as características qualitativas que uma informação deve possuir: a) relevância – informações financeiras e não financeiras capazes de influenciar os objetivos da elaboração contábil; b) representação fidedigna – informação completa, neutra e livre de erro material; c) compreensibilidade – informação que permite os usuários compreender o seu significado; d) tempestividade –

informação disponível antes da prestação de contas e tomada de decisão; f) comparabilidade – possibilidade de identificar semelhanças e diferenças entre dois eventos; g) verificabilidade – assecuração de que as informações representam fielmente os eventos econômicos ocorrido (BRASIL, 2020).

É importante um processo de orientação das normas de contabilidade pública, uma vez que o objeto de estudo é o patrimônio público. Portanto, as ações são voltadas ao interesse público e a visão do Estado não é o lucro, mas a qualidade da prestação do serviço. Então, conclui-se que a forma de contabilização é distinta da privada, ainda que semelhante, o que necessita de um processo de orientação para a contabilização dos eventos público que atenda à demanda do interesse público.

2.2.1 Processo orçamentário da LOA

Dentre os instrumentos supracitados, o orçamento anual é o mais importante por discriminar as receitas e despesas, por sua periodicidade, e um alto nível de detalhamento das contas por seguir vários princípios orçamentários. Por esse motivo, é considerado mais que uma lei sob aspecto formal, é uma peça da gestão, planejamento e transparência. É composto por três orçamentos: fiscal, de seguridade social e de investimento das empresas. Salienta-se que a LOA possui algumas particularidades, conforme afirma Diana V. de Lima (2022):

É importante ter em mente que o orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros, para determinado período, os planos e programas de trabalho, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, de modo a assegurar a contínua e oportuna liberação desses recursos. (...)

O gestor também não é obrigado a executar todas as despesas fixadas em seu orçamento. Todavia, somente poderão ser realizadas despesas devidamente autorizadas pelo do Poder Legislativo. (...)

(LIMA, 2022, p. 16)

A proposta de orçamento é elaborada pelo Poder Executivo através do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal (SOF), órgão central do Ministério da Economia seguindo várias etapas preestabelecidas, haja vista o numeroso montante financeiro, grande número de órgãos envolvidos e quantidade de pessoas mobilizadas (GIACOMONI, 2021).

Assim, as etapas, resumidamente, são elencadas da seguinte forma:

Quadro 1 - Etapas do PLOA e LOA

Etapas Orçamentárias	Conceito
Elaboração da Proposta	O PLOA originado dos órgãos públicos que serão consolidados pelo Poder Executivo e enviado ao Legislativo.
Discussão, Votação e Aprovação	O PLOA enviado é analisado pela Comissão de Orçamento e Finanças que pode receber emendas parlamentares. Caso seja aprovado pelo Legislativo é sancionado pelo Presidente da República e torna-se LOA.
Execução Orçamentária	Atividade que se inicia no exercício financeiro, 1 de janeiro a 31 de dezembro.
Controle da Execução	É a fiscalização da PLOA e LOA através de meios externos (TCU e Legislativo) e interno (Órgãos que elaboraram PLOA), acontece em todo ciclo orçamentário.

Fonte: Elaboração própria

Aliás, há a proposta qualitativa – inclusão, exclusão e atualização de atividades, projetos e operações especiais – e a proposta quantitativa – previsão de alocação de recursos – que estão constituídas no PLOA (MTO, 2023). Do mesmo modo, ambas serão apreciadas pelo Poder Legislativo, o qual vetará ou aprovará determinado quesito.

Ademais, o MCASP orienta, especificamente, a escrituração dos processos contábeis públicos, sendo que as NBCs são aplicadas subsidiariamente em caso de conflitos. Assim, a PLOA é direcionada na apresentação de suas propostas ao Legislativo, uma vez que existem várias formas de interpretação de uma informação contábil.

2.2.2 Dispositivos gerais de transparências

A transparência exerce um grande papel no século XXI, ainda mais com o advento da internet, de modo que a informação passou a ser divulgada com mais afinco a partir das evoluções tecnológicas, criação de novos sistemas e softwares, e acessibilidade a população.

Por isso, o governo federal, através da CGU, criou o Portal da Transparência, um site de livre acesso que fornece informações sobre dinheiro público e sua utilização (BRASIL). A criação foi tão importante que foi dado o prêmio, em 2008, de Prevenção e Combate à corrupção pela *United Nations Office on Drugs and Crime (UNODC)*. Dessa forma, são destacados os esforços de criar mecanismos para proporcionar maior divulgação das informações.

Ademais, há o Relatório de Gestão, que é um instrumento utilizado para prestação de

contas, demonstrando uma visão sistemática do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas durante o exercício financeiro (TCU, 2010, Art 1. II). Dessa forma, os relatórios são de extrema relevância para a análise e recomendação de melhorias dos atos tomados pela administração pública, já que tais dados do estudo são expostos ao público.

Destaca-se o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do governo federal criado pela empresa pública de Serviço de Processamento de Dados (SERPRO), que permite a escrituração contábil através do uso de eventos, os quais são padronizados (KATSUMI, 2021). Com isso, o SIAFI exerce o controle sobre as contas do governo tanto no nível nacional quanto no nível regional, já que muitos eventos são padronizados, o que garante maior nível de transparência.

Outro importante instrumento, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi promulgada para assegurar o equilíbrio fiscal, monitorar, controlar e resolver os problemas, mantendo a sustentabilidade financeira (LIMA e DINIZ, 2016). A LRF ampliou o significado e a relevância das leis orçamentárias. Com isso, tornou o ciclo orçamentário mais transparente pela exigência de anexos, limitação dos gastos, dívida e endividamento, bem como transparência da gestão fiscal, vide Relatório de Gestão Fiscal e Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

2.3 Legislação Contábil de um Fundo

Nesse sentido, há a Teoria do Fundo, segundo a qual um fundo especial é criado para o cumprimento de um determinado serviço ou atingir algum objetivo específico, pois, como o fundo não faz parte da estrutura administrativa, é necessário ter uma contabilidade própria e regras específicas definidas pela legislação, já que, para cada fundo, existem demonstrações independentes que devem ser fornecidas no curto-prazo, porque os fundos possuem prazo de vida (KATSUMI, 2021).

É importante ressaltar que um fundo público não possui personalidade jurídica, ou seja, não possui a capacidade de adquirir direitos ou deveres, nem existência de autonomia. Por isso, cabe à Lei Complementar (LC) “estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos” (Art. 165, § 9º, CF/88).

Entretanto, não há a existência dessa LC, assim a lei orientadora passou a ser, por recepção, a Lei nº 4320/1964, que possui *status* de lei complementar, haja vista sua matéria e o

regramento constitucional diferente quando de sua edição e publicação. A referida lei apresenta os conceitos básicos da estrutura de um fundo especial, a partir do Título VII, nos artigos 71 a 74:

TÍTULO VII

Dos Fundos Especiais

Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

Art. 73. Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Art. 74. A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Ressalta-se que o MCASP apresenta a forma de escrituração de fundos especiais, tanto como receita quanto como despesa. O repasse de recursos deve ser reconhecido como uma receita corrente em “Transferências da União e de suas Entidades” no recebimento do repasse e a despesa deve ser classificada na modalidade de aplicação “91 - Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social”.

Por conseguinte, há uma asseguarção de que não haverá uma dupla contagem dos valores financeiros repassados, pois ambas as classificações supracitadas são reconhecidas como “Receita Intraorçamentária”, as quais são contrapartida da Modalidade de aplicação 91.

3. FUNDO CONSTITUCIONAL DO DISTRITO FEDERAL

Instituído pela Lei Federal nº 10.633, de 27 de dezembro de 2002, o FCDF possui natureza contábil, tem o propósito precípua de prover e manter recursos para a manutenção da Polícia Civil do Distrito Federal (PCDF), da Polícia Militar do Distrito Federal (PMDF) e do Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal (CBMDF), bem como prestar assistência financeira nos serviços públicos de saúde e educação. A razão de o DF receber esses recursos é prevista e fundamentada no Acórdão n. 2938/2018 do TCU, de relatoria do Min. José Mucio Monteiro:

Desde sua criação, o novo Distrito Federal sempre teve necessidade de dispor de forças policiais bem equipadas, remuneradas e preparadas, que pudessem prover segurança de qualidade, por diversos motivos, como os encargos decorrentes de ser: cidade administrativa sede da União Federal, que abriga 127 embaixadas; sede dos Poderes da República; e alvo de manifestações populares, entre outros aspectos. No entanto, o Distrito Federal nunca conseguiu arcar sozinho com tais despesas, havendo a necessidade de a União se responsabilizar com os gastos de segurança. Apesar de possuir competências tributárias próprias, justificava-se esse ressarcimento federal devido a uma suposta baixa capacidade arrecadatória do Distrito Federal. Além de recursos para a área de segurança, a União repassava recursos para os serviços de saúde e de educação, ademais de manter a justiça e o ministério público distritais.

(...)

(REsp 2938/DF, Tribunal de Contas da União, Relator: José Mucio Monteiro, em andamento, Publicado no Protocolo Eletrônico - TCU, Sessão ocorrida em 12/12/2018)

Posteriormente, a partir de 2003, os recursos eram gerados pela União e repassados pelo sistema contábil do governo federal, o SIAFI, o qual utilizava uma conta contábil que fazia o direcionamento da execução das despesas do fundo utilizando o orçamento da União – embora as Unidades Gestoras (UGs) e os ordenadores fossem provenientes da estrutura administrativa distrital, a classificação das UGs é estruturada da seguinte forma:

Quadro 2 - Composição das Unidades Gestoras

Código da UG	Unidade Gestora
170392	Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF)
170393	Polícia Militar do Distrito Federal (PMDF)
170394	Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal (CBMDF)
170395	Polícia Civil do Distrito Federal (PCDF)
170397	Secretaria de Estado de Saúde (SES)
170399	Secretaria de Estado de Educação (SEE)
170484	Departamento de Gestão de Pessoal (PMDF)
170485	Departamento de Saúde e Assistência de Pessoal (PMDF)
170495	Assistência Médica (CBMDF)

Fonte: Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal

Entretanto, em 2015, o GDF passou a gerir parte dos recursos em seu próprio orçamento. Nesse contexto, as verbas destinadas às áreas de educação e saúde – as quais, antes, eram administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) – passaram a fazer parte da LOA do GDF. Todavia, o TCU, após analisar o caso, apresentou recomendações para a CGU e a STN para que se retornasse à modalidade anterior, administrada pela STN, conforme Acórdão nº 2.981/2015-TCU.

Portanto, recursos para manutenção das forças de segurança ainda continuavam sendo puramente federais, naquele ano. Assim, não há uma definição explícita das competências, o que causa uma ineficiência administrativa e conflitos.

Importante salientar que o GDF contesta a competência dos órgãos fiscalizadores federais de exercer o controle de fiscalização dos recursos do FCDF, ainda que sejam provenientes da União, pois, segundo a argumentação, somente TCDF teria competência de fiscalizar o FCDF, conforme Mandado de Segurança (MS 28584-STF) e Acórdão 824/2004-Plenário/TCU.

A causa de conflitos de interferências da fiscalização federal é um possível desvio de finalidade na utilização dos recursos do FCDF para o pagamento de aposentadoria e pensão para servidores das áreas de educação e saúde do DF, pois o TCU argumenta que a utilização dos recursos para pagamentos de inativos está em desacordo com as finalidades das ações 0312 (Serviços Públicos de Educação do DF) e 009T (Serviços Públicos de Saúde do DF), conforme Acórdão 2326/2021-Plenário/TCU.

Assim, há uma série de entes, tanto federais quanto distritais, que tem um interesse no arranjo dos recursos depositados da União. Os órgãos e as entidades as quais tem interesse direto são:

Quadro 3 - Órgãos com interesse no FCDF

ÓRGÃOS DISTRITAIS	ÓRGÃOS FEDERAIS	ÓRGÃOS HÍBRIDOS*
Secretaria de Estado de Fazenda (Subsecretaria de Tesouro/Coordenação de Gestão do FCDF)	Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (Ministério da Fazenda)	Corpo de Bombeiros Militar do Distrito Federal
Secretaria de Estado de Saúde	Secretaria do Tesouro Nacional	Polícia Militar do Distrito Federal
Secretaria de Estado de Educação	Secretaria de Orçamento Federal	Polícia Civil do Distrito Federal
Instituto de Previdência dos Servidores do Distrito Federal	Secretaria de Gestão de Pessoas (Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão)	
Tribunal de Contas do Distrito Federal	Ministério da Segurança Pública	

Controladoria-Geral do Distrito Federal	Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União	
Unidades deliberativas (Governador, Governança-DF e CPP)	Tribunal de Contas da União (SecexFazenda, SecexDefesa, Sefip, Selog e Semag)	

* Corporações organizadas e mantidas pela União e utilizadas pelo Governo do Distrito Federal
 Fonte: Tribunal de Contas da União

3.1 Evidenciação do FCDF no Balanço Federal

O Balanço Geral da União (BGU), também conhecido como Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON), realizado pelo STN com o respaldo de normas orientadoras – como a Lei nº 4.320/1964, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), a LC nº 101/2000, o Decreto nº 93872/1986 e a Lei nº 10.180/2001 – é um dos principais dispositivos de evidenciação das informações contábeis no âmbito federal.

Além disso, faz parte da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR) apresentando informações relevantes sobre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria da União, toda administração direta e indireta (BRASIL, 2022).

O BGU é um conglomerado de demonstrações contábeis, das quais o Balanço Patrimonial (BP) é um dos mais importantes por evidenciar os ativos e seus potenciais geradores de serviços, além de demonstrar as obrigações do governo. Todavia, referente ao FCDF, a evidenciação não é feita de forma direta e não há qualquer citação entre 2013 e 2017.

Todavia, desde 2018, o FCDF é evidenciado, especificamente, no BP, passivo não circulante, provisões a longo prazo, Provisões Matemáticas Previdenciárias da União RPPS - Civis e Militares dos Ex-Territórios.

Estas são o somatório geral das provisões calculadas pela Secretaria da previdência (SPREV), referindo-se ao FCDF valores que são relativos ao passivo ao atuarial dos servidores da PCDF, PMDF e CBMDF. Desta forma, destaca-se o FCDF, na maioria do BGU, dentro de receitas e despesas de seguridade social.

Assim, é necessário entender a forma de evidenciação do fundo. Nesse sentido, a demonstração das receitas e despesas da seguridade social é o principal instrumento de evidenciação do FCDF. Com isso, apresentam-se os dados dos últimos cinco anos do BGU:

Tabela 2 - Receitas e Despesas da Seguridade Social

	31/12/2021	31/12/2020	31/12/2019	31/12/2018	31/12/2017
Receita da Seg. Social	978.696	819.744	750.097	713.094	675.212
RGPS	461.901	406.113	415.170	395.195	379.252
RPPS	41.297	39.987	33.461	33.411	33.469
União	40.655	39.436	33.167	33.411	33.469
FCDF	642	551	294	-	-
Inativos e Pens. Militares	8.424	6.652	2.691	2.444	3.343
Demais (Cofins, CSLL e Outras)	467.074	366.993	298.774	282.044*	259.148*
Despesas da Seg. Social	1.267.124	1.471.337	1.054.363	993.739	953.305
RGPS	712.027	669.707	628.469	589.513	561.393
RPPS	95.558	94.518	91.588	79.879	78.251
União	88.862	87.991	86.257	79.879	78.251
FCDF	6.696	6.527	5.331	-	-
Pensões Militares	24.561	23.437	22.913	21.413	19.163
Saúde	179.078	161.537	122.270	116.821	114.701
Assist. Social	168.621	423.568	95.964	88.672	84.712
Abono Salarial	10.158	19.259	17.523	17.338	16.229
Seguro-Desemp.	36.229	40.079	37.389	36.2894	38.007
Demais (outras desp.)	40.891	39.232	38.249	43.814*	40.849*
Resultado	(288.429)	(651.593)	(304.267)	(280.644)	(278.093)
Desvinculação das Rec. da União	206	200	92.354	109.649	100.373
Resul. Incluindo Rec. desvinculadas	(288.223)	(651.393)	(211.913)	(170.995)	(117.720)

Dados em: R\$ milhões

* Conta sintética a qual contém o FCDF dentre outras rubricas.

Fonte: Elaboração própria

Nota: As informações contidas na tabela são de origem do Balanço-Geral da União, que retirou dados do SIAFI, retirados dos seguintes períodos: 2021,2020,2019,2018,2017.

É possível perceber que o fundo nas demonstrações das receitas e despesas da Seguridade Social mudou conforme os anos. Nesse sentido, antes o FCDF era representado dentro de uma conta sintética (soma de diversas contas analíticas), casos de 2017 e 2018, depois passou a ser representado por uma conta analítica (representação dos elementos patrimoniais no maior grau de detalhamento) – caso dos anos de 2019, 2020 e 2021.

Assim, é perceptível que o grau de detalhamento e transparência do fundo aumentou nos últimos cinco anos. Entretanto, nota-se que, em comparação a receita, a despesa é demasiadamente superior, já que seu montante é dez vezes maior que o de ganhos.

É importante tais informações, pois assim é possível compreender que o FCDF, em questões previdenciárias, apresenta *déficit* em sua composição. Portanto, se as origens dos

recursos fossem no âmbito distrital e não federal, então haveria fato relevante para se considerar na LOA distrital, devendo ser devidamente apresentado.

Vale ressaltar, há o orçamento anual federal, conhecido como LOA federal ou Orçamento da União (OGU), que é a principal lei federal que faz discriminação das receitas e despesas com base nas orientações da LDO e diretrizes do PPA. Portanto, é através da LOA federal que é permitida a transferência dos recursos para as UGs.

Todavia, é importante entender a estrutura das ações orçamentárias, que são importantes aliadas para compreender o processo de evidenciação do fundo. Primeiramente, a ação orçamentária é uma operação que resulta no produto (bens ou serviços) que contribui para atingir o objetivo do programa – as transferências obrigatórias fazem parte desse conceito (BRASIL, 2023).

Segundamente, o plano orçamentário é um instrumento de identificação orçamentária – não é constante da LOA – para que a discriminação seja a mais detalhada possível, além de ser vinculada a uma ação orçamentária (BRASIL, 2023).

Assim, o Manual Técnico Orçamentário (MTO) define que os recursos referentes ao FCDF são alocados na Unidade Orçamentária 73901 e apresenta a seguinte estrutura de ação e plano orçamentário, os quais serão utilizados para apresentação do FCDF na LOA federal:

Quadro 4 - Principais Ações Orçamentárias Padronizadas da União do FCDF

Ação	Descrição da ação/ Plano Orçamentário
0312	Serviços Públicos de Educação do DF
	PO 0000 - Serviços Públicos de Educação do DF
009T	Serviços Públicos de Saúde do DF
	PO 0000 - Serviços Públicos de Saúde do DF
00NR	Manutenção das Polícias Civil e Militar e do Corpo de Bombeiros do DF
	PO 0001 - Manutenção do Corpo de Bombeiros do DF
	PO 0002 - Manutenção da Polícia Militar do DF
	PO 0003 - Manutenção da Polícia Civil do DF
00NS	Inativos da Polícia Militar e do Corpo de Bombeiros do DF
	PO 0001 - Inativos do Corpo de Bombeiros do DF
	PO 0002 - Inativo da Polícia Militar do DF
00Q2	Pensionistas das polícias militar e do Corpo de Bombeiros do DF
	PO 0001 - pensionistas do Corpo de Bombeiros do DF
	PO 0002 - pensionistas da Polícia Militar do DF
00QN	Inativos e pensionistas da Polícia Civil do DF
00FM	Assistência médica e odontológica as polícias civil e militar e ao Corpo de Bombeiros do DF
	PO 0001 - assistência médica e odontológica aos militares do Corpo de Bombeiros do DF e seus dependentes

	PO 0002 - assistência médica e odontológica aos policiais militares do DF e seus dependentes
	PO 0003 - assistência médica e odontológica aos servidores da Polícia Civil do DF e seus dependentes
00NT	Outros benefícios das polícias civil e militar e do Corpo de Bombeiros do DF
	PO 0001 - auxílio alimentação aos servidores do Corpo de Bombeiros DF
	PO 0002 - auxílio alimentação aos policiais militares do DF
	PO 0003 - auxílio alimentação aos servidores da Polícia Civil do DF
	PO 0004 - assistência pré-escolar aos dependentes dos Militares do Corpo de Bombeiro do DF
	PO 0005 - Assistência pré-escolar aos dependentes dos policiais militares do DF
	PO 0006 - Assistência pré-escolar aos dependentes dos servidores da Polícia Civil do DF
	PO 0007 - Auxílio-Transporte aos servidores da Polícia Civil do DF
	PO 0008 - Auxílio-Funeral e Natalidade do Corpo de Bombeiros do DF
	PO 0009 - Auxílio-Funeral e Natalidade da Polícia Militar do DF
00RS	Ajuda de custo para moradia ou auxílio-moradia a agentes públicos
	PO 0001 - Ajuda de Custo para moradia ou auxílio moradia do Corpo de Bombeiros do DF
	PO 0002 - Ajuda de Custo para moradia ou auxílio moradia da Polícia Militar do DF

Fonte: MTO 2023

As ações orçamentárias são importantes para a identificação da locação dos recursos de acordo com um propósito da despesa. Assim, não se pode utilizar recursos de determinado plano orçamentário que não exista. Isso, é uma das argumentações do TCU contra a utilização de recursos do FCDF para pagamento de inativos da área da educação e saúde.

O FCDF é apresentado no volume I – Texto da Lei Orçamentária, Receitas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, Legislação da Receita e Despesa. O fundo é apresentado em seis ações marcadas por Plano Orçamentário, os quais são: 00NR, 00NS, 00NT, 00FM, 00RS e 00Q2.

Nesse sentido, as receitas arrecadas pelo FCDF são as receitas de contribuição social, as quais são destacadas abaixo:

Tabela 3 - Receitas de Todas as Fontes, por Órgão e UO -LOA

LOA	2022	2021	2020	2019	2018
73.901- FCDF	917.354.747	892.148.280	857.898.887	503.108.087	510.050.805
106 – Contrib p/ Fundo de Saúde dos PMDF e CBMDF	36.9994.780	39.287.129	31.560.820	20.821.950	14.087.350
Contrib p/ Fundos de Assist. Médica - PM - Principal	18.522.973	19.692.787	16.813.484	11.444.497	9.471.000
Contrib p/ Fundos de Assist. Médica - CBM - Principal	18.471.807	19.594.342	14.747.336	9.377.453	4.616.350

123 - Contribuição p/ Custeio das Pensões Militares	452.238.256	424.268.695	249.717.242	169.159.425	167.963.142
Contrib p/ Previdência Militar e p/ Custeio das Pensões Militares-Principal	209.654.435	424.268.695	249.717.242	169.159.425	167.963.142
156 – Contrib. Servidor p/ Plano de Seg. Social do Servidor Público	209.654.435	213.666.591	170.197.422	140.349.019	128.636.364
Contrib do Servidor Ativo Civil p/ o RPPS - Principal	109.233.638	107.462.933	98.030.413	86.353.664	98.151.706
Contrib do Servidor Inativo p/ o RPPS - Principal	100.420.797	106.203.658	68.966.722	53.995.355	30.484.658
Contrib do Servidor Pensionista p/ o RPPS - Principal	-	-	3.200.287	-	-
169 – Contrib. Patronal p/ Plano De Seg. Social do Servidor Público	218.467.276	214.925.865	196.060.826	172.777.693	160.297.848
Contrib. Patronal de Servidor Ativo Civil p/ o RPPS – Principal - Operações Intraorçamentárias	218.467.276	214.925.865	1.444.906	172.777.693	160.297.848
956 – Contrib do Servidor p/ Plano de seg. Social do Servidor Público - Condicionados	-	-	-	-	19.992.762
Contrib do Servidor Ativo Civil p/ o RPPS - Principal	-	-	-	-	11.678.764
Contrib do Servidor Inativo p/ o RPPS - Principal	-	-	-	-	8.313.998
969 - Contrib do Patronal p/ Plano de Seg. Social do Servidor Público - Condicionados	-	-	-	-	19.073.339
Contrib Patronal de Servidor Ativo Civil p/ o RPPS – Principal - Operações Intraorçamentárias	-	-	-	-	19.073.339

Valores em R\$ 1.00.

Fonte: elaboração própria

Nota: As informações contidas na tabela são de origem do Orçamento anual da união retirados dos seguintes períodos: 2022, 2021, 2020, 2019, 2018.

As receitas de contribuição social do FCDF são apresentadas através dos códigos de fonte (106, 123, 156, 956) que são receitas correntes, mas os códigos 169 e 969 são receitas intraorçamentárias. Porém, os recursos apresentados são previsões iniciais, sendo que há as receitas que realmente foram realizadas. Por exemplo, o valor de R\$ 892.148.280 foi previsto para as receitas de contribuições sociais do exercício de 2021, entretanto as receitas realizadas foram, somente, de 885.580.860.

Embora, a previsão e resultado realizado sejam importantes para monitoramento do valor montante real arrecadado, somente é perceptível através das demonstrações financeiras próprias do fundo. Pois, o Orçamento Anual da União condensa centenas de UOs, ações orçamentárias e fundos, assim sendo inviável o detalhamento de específico.

Ademais, é possível encontrar a receita do FCDF em relatórios de gestão. Assim como, a orientação em relação a normas, legislação do TCU e CGU. Pois, não há uma padronização

no que se refere forma de evidenciação do fundo, uma vez que não há citação na Lei 10.633/02.

O Orçamento Geral da União faz o reconhecimento das devidas despesas do FCDF no orçamento fiscal e seguridade social pela sua estrutura orçamentária, a qual é distribuída da seguinte forma:

Tabela 4 - Despesas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social por Poder, Órgão, UO, Fontes de Recursos e Grupos de Natureza de Despesa -LOA

LOA	2022	2021	2020	2019	2018
73.901- FCDF	16.281.254.219	15.846.179.233	15.737.621.607	14.295.475.653	13.696.991.938
1-PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	14.009.681.609	13.676.175.748	13.447.114.789	12.660.608.313	12.041.673.283
100- Recursos Primários De Livre Aplicação	3.887.716.334	6.361.107.071	6.334.561.862	12.178.322.176	11.545.709.828
123 – Contrib p/ Custeio das Pensões Militares	452.238.256	424.268.695	249.717.242	169.159.425	167.963.142
151 – Recursos Livres p/ Seg. Social	6.891.605.308	6.462.207.526	6.288.899.254	-	-
156 – Contrib. Servidor p/ Plano de Seg. Social do Servidor Público	209.654.435	213.666.591	170.197.422	140.349.019	128.636.364
169 – Contrib. Patronal p/ Plano de Seg. Social do Servidor Público	218.467.276	214.925.865	196.060.826	172.777.693	160.297.848
188 – Recursos Financ de Livre Aplic.	2.350.000.000	-	-	-	-
923- Contrib p/ Custeio das Pensões Militares – Condicionados	-	-	207.678.183	-	-
956 – Contrib do Servidor p/ Plano de Seg. Social do Servidor Público - Condicionados	-	-	-	-	19.992.762
969 - Contrib Do Patronal p/ Plano de Seg. Social do Servidor Público - Condicionados	-	-	-	-	19.073.339
3 – OUTRAS DESP. CORRENTES	2.166.183.594	2.063.003.485	2.064.728.989	1.490.964.138	1.526.247.825
100- Recursos Primários de Livre Aplicação	1.538.926.416	1.467.252.035	1.572.728.989	1.470.142.188	1.512.160.475
106 – Contrib P/ Fundo De Saúde Dos PMDF E CBMDF	36.994.780	39.287.129	31.560.820	20.821.950	14.087.350
151 – Recursos Livres p/ Seg. Social	590.262.398	327.464.321	457.754.786	-	-
153 – Recursos Destin às Atividades-fins da Seg. Social	-	229.000.000	-	-	-
906 – Contrib P/ Fundo De Saúde Dos PMDF E CBMDF - CONDICI	-	-	2.684.394	-	-
4 – INVESTIMENTOS	105.389.016	107.000.000	225.777.829	143.903.202	129.070.830
100 – Recursos Primários Livres de Aplicação	90.000.000	90.000.000	208.777.829	143.903.202	129.070.830
151 – Recursos Livres p/ Seg. Social	15.389.016	17.000.000	17.000.000	-	-

Valores em R\$ 1.00.

Fonte: elaboração própria

Nota: As informações contidas na tabela são de origem do Orçamento anual da união retirados dos seguintes períodos: 2022, 2021, 2020, 2019, 2018.

As despesas estão classificadas de acordo com a categoria econômica e Grupo de Natureza da Despesa (GND). Todavia, essas despesas fazem parte da função 28 – Encargos Especiais –, subfunção 845 – Outros Encargos Especiais – e do programa 0903 – Operações

Especiais: Transferências Constitucionais e as Decorrentes de Legislação Específica. Além disso, o órgão que faz o direcionamento dos recursos é 73000 - Transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios para o 73901 - FCDF.

Dessa forma, a classificação da despesa está de acordo com as orientações do MCASP e cumpre com NBC TSP, assim apresentando características qualitativa da informação.

3.2 Evidenciação do FCDF no Balanço Distrital

Em âmbito regional, é elaborado o Balanço-Geral do Governador do Distrito Federal que, semelhantemente ao BGU, integra uma série de relatórios e demonstrativos contábeis, os quais compõem a Prestação de Contas Anual do Governador, que, por sua vez, é realizada pela Subsecretaria de Contabilidade – SUCON/SEEC.

A evidenciação do FCDF é feita através das demonstrações do Balanço Orçamentário (BO), Balanço Patrimonial (BP), Balanço Financeiro (BF), Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). Todavia, é importante frisar que as fontes dessas informações são fornecidas pelo STN. É fundamental entender a forma de apresentação do fundo no âmbito distrital, por causa disso analisa-se o BP do FCDF nos últimos cinco anos.

Tabela 5 - Balanço Patrimonial do FCDF

BALANÇO PATRIMONIAL DO FCDF											
ATIVO					PASSIVO						
ESPECIFICAÇÃO	2021	2020	2019	2018*	2017*	ESPECIFICAÇÃO	2021	2020	2019	2018*	2017*
ATIVO CIRCULANTE	779.917,77	714.904,70	543.674,16	353.751.341,74	572.408.986,94	PASSIVO CIRCULANTE	3.045.973,69	1.162.404,00	820.246,35	811.328.842,12	1.198.355.363,55
Caixa e equivalentes	636.691,03	511.174,77	326.268,77	281.678.787,42	421.170.130,80	Obrig. Trab., Prev. e Assist. a Pagar a curto prazo	1.277.063,55	969.317,70	784.708,08	808.055.321,68	1.120.920.938,68
Créditos a Curto Prazo	142.973,44	203.499,07	-	-	-	Fornec. e Contas a Pagar a Curto prazo	40.951,56	34.312,66	2.141,20	246.056,73	427.633,47
Demais Créditos e valores	142.973,44	203.499,07	200.372,15	82.754.289,73	148.528.807,66	Provisões a Curto Prazo	1.559.312,20	-	-	-	-
Estoques	253,30	230,86	17.033,25	9.318.274,59	2.710.048,06	Demais Obrig. a Curto Prazo	168.646,39	158.773,63	33.397,07	3.027.463,71	77.006.791,50
ATIVO NÃO CIRCULANTE	58.984,55	59.849,10	44.086,42	33.482.288,86	27.619.604,15	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	54.794.143,29	58.469.831,95	72.321.324,29	-	-
Imobilizado	58.241,21	58.905,04	42.636,26	32.669.613,37	18.396.308,04	Provisões a longo prazo	54.794.143,29	58.469.831,95	72.321.324,29	-	-
Bens Móveis	32.167,24	34.638,15	18.590,40	11.362.265,85	16.050.986,00	TOTAL DO PASSIVO EXIGÍVEL	57.840.116,98	59.632.235,94	73.141.570,64	811.328.842,12	1.198.355.363,55
Bens Imóveis	26.073,97	24.266,88	24.045,86	21.307.347,52	2.345.322,04	PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
Intangível	743,34	944,06	1.450,16	812.655,48	9.223.296,11	ESPECIFICAÇÃO					
Softwares	200,72	706,82	69.317,36	8.479.957,99	743.338,12	Resultados Acumulados	- 57.001.214,66	- 58.857.482,15	- 72.553.810,05	- 424.095.231,53	- 598.328.772,46
Marcas, Diret. e Patentes Indust.	743,34	743,34	743,34	743.338,12	743.338,12	Resultado do Exercício	1.888.143,07	13.760.778,23	199.526,28	177.611.810,94	292.596.912,47
						Resultado de Exercícios Anteriores	- 58.857.482,15	- 72.553.810,05	- 424.095,23	- 598.328.772,46	- 886.828.313,62
						Ajustes de Exercícios Anteriores	- 31.875,58	- 64.450,32	- 72.329.241,10	- 3.378.270,01	- 4.097.371,31
						TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	- 57.001.214,66	- 58.857.482,15	- 72.553.810,05	- 424.095.231,53	- 598.328.772,48
TOTAL DO ATIVO	838.902,32	774.753,80	587.760,58	387.233.610,58	600.028.591,09	TOTAL DO PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO	838.902,32	774.753,79	587.760,58	387.233.610,58	600.028.591,09

* Valores expressos em unidade de real, conforme BGDF de 2018 e 2017

Dados em: Milhares de Reais

Fonte: elaboração própria

Nota: As informações contidas na tabela são de origem do Balanço-Geral do DF, que retirou dados do SIAFI, retirados dos seguintes períodos: 2021,2020,2019,2018,2017. Somente contas com recursos foram utilizadas.

Ainda que haja diversas demonstrações que fazem a composição do FCDF, o BP é o mais recomendado por revelar o ativo e passivo do fundo. Além disso, é perceptível que tanto

o ativo quanto o passivo tiveram um aumento considerável, nos últimos cinco anos, ainda que o passivo, no último ano, teve um aumento quase quatro vezes mais que o ativo, por causa das provisões de curto prazo que tiveram um impacto significativo.

Destaca-se que o governo distrital faz o processo de transparência, evidenciando as demonstrações através do STN. Todavia, não há um processo de análise ou esclarecimento das contas. É fato que há notas explicativas que ressaltam um aspecto relevante, mas não há um processo de esclarecimento da origem dos recursos das demonstrações. Por isso, é necessário abrir a respectiva LOA federal para compreender a origem, já que há somente a evidenciação no Balanço.

Por mais que há outros órgãos que façam a evidenciação, o FCDF sofre por uma falta de um sistema de governança e por não conseguir eliminar duplicidades de instâncias controladoras o que causa conflito de competências (RELATOR MONTEIRO, 2018).

Além disso, não há uma definição clara de como será realizado a divulgação das demonstrações do FCDF, já que diversos órgãos apresentam as informações de forma separada (TCU, CGU, SEEC/DF), uma vez que não há um sistema formal próprio de governança.

Dessa forma, não há identificação clara dos recursos em relação à estrutura do fundo, sua destinação, responsáveis, ou disponibilização de dados abertos, uma vez que todas as informações estão integradas ao SIAFI. Em relação a isso, os órgãos, que utilizam o fundo, ocupam o papel de transcrever as informações brutas disponíveis no SIAFI para seus relatórios de transparência. Todavia, o relatório de gestão, realizado por órgãos fiscalizadores, ocupa o papel de orientar o devido processo de evidenciação.

Outra forma de identificação dos recursos é a busca manual do usuário da informação através de relatórios e do próprio orçamento anual federal. Todavia, este processo é demasiadamente trabalhoso e não é processo claro, assim demandando tempo e um conhecimento mínimo de contabilidade para compreender a essência das contas. Ou seja, é necessário fazer um processo de conciliação contábil para verificar o saldo das contas estão adequadas.

4. METODOLOGIA

Percebe-se que os recursos da União direcionados ao FCDF estão aumentando a cada ano, o que impacta diretamente a tomada de decisão e a prestação de contas pública. O objetivo precípua da presente pesquisa é compreender a forma de tratamento relacionado à transparência que é dado ao FCDF tanto pelo governo federal quanto distrital.

Além disso, compreender se a forma de transparência pública está sendo apresentada de forma adequada, uma vez que o fundo apresenta mais de 30% do orçamento total do Distrito Federal, assim tornando-se fato relevante no processo de prestação de contas.

4.1 Classificação da pesquisa

É importante frisar a categoria da pesquisa, o presente estudo faz uma abordagem metodológica através de uma pesquisa exploratória. Para Gil (2022, p. 42) “As pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

Por isso, essa metodologia é a mais adequada, uma vez que não há uma quantidade razoável de estudos para uma familiaridade em relação à transparência do FCDF. Ainda que, o fundo seja um importante elemento para as contas públicas distritais.

A classificação segundo o método adotado será a pesquisa documental. Pois, “a pesquisa documental vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação etc” Gil (2022, p. 45). Ademais, esta pesquisa também pode ser classificada como bibliográfica, uma vez que há a pesquisa por bases teóricas e da legislação em relação ao tema e problema desta pesquisa. O objetivo precípua é verificar a adequação da transparência do FCDF no orçamento anual do Distrito Federal.

Este estudo é classificado como qualitativo, já que pretende compreender o FCDF e sua forma de tratamento em relação à transparência pela LOA distrital, a partir de leis, normas e legislação contábil.

Nesse sentido, a pesquisa utiliza fontes secundárias, uma vez que os documentos utilizados como base para verificação da transparência serão os PLOAs e as LOAs, que foram tratados no sítio da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal (SEFAZ) e coletados com um interstício de 2012 a 2022.

Para a composição desta pesquisa, destaca-se a evidenciação do FCDF nos orçamentos anuais distritais, divulgados entre 2012 e 2022. Assim, elaboraram-se procedimentos da

pesquisa que será realizado em três etapas:

1ª etapa: identificar os principais anexos que contribuem para o objeto da pesquisa.

2ª etapa: encontrar informações referentes ao FCDF dentro dos anexos e do PLOA, suas classificações e forma de evidenciação.

3ª etapa: realizar a devida verificação da adequação da legislação e jurisprudência pertinente, assim destacando o cumprimento ou não da transparência.

5. RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo demonstra os resultados obtidos na forma de evidenciação e transparência do objeto da pesquisa. Em vista disso, no item 5.1 será montada uma tabela que mostra diversos anexos importantes para o estudo do fundo e suas definições. No item 5.2 abordará as informações encontradas em relação ao FCDF e sua forma de evidenciação na LOA. No item 5.3 verificará adequação dos resultados encontrados em relação a legislação pertinente.

5.1 Identificação dos principais anexos

A LOA contém diversos anexos, os quais sofrem mudanças em determinados anos, demonstrando as contas contábeis e notas explicativas sobre determinadas situações financeiras públicas. Por isso, a pesquisa restringiu em selecionar anexos específicos que apresentam diversas contas contábeis, possivelmente o FCDF, por inúmeros anexos não conter relação nenhuma com o objeto de estudo, por exemplo, o Relatório de Obras e Serviços de Engenharia com Indícios de Irregularidades Graves.

Os anexos são elaborados com base no Art. 7º da LDO descrevem a constituição e as composição. A Nesse sentido, o anexo selecionado foi transformado em alínea para fins didáticos. Assim, os seguintes anexos serão avaliados na tabela abaixo:

Quadro 5 - Anexos da LOA

Alínea	Discriminação
a	Evolução da Receita
b	Evolução da Despesa
c	Resumo Geral da Receita F & S
d	Demonstrativo Geral da Receita
e	Discriminação da Legislação da Receita
f	Resumo Geral da Despesa
g	Demonstrativo da Despesa P & O & U & F
h	Demonstrativo dos Recursos Destinados a Investimentos por Órgão
i	Demonstrativo da Aplicação Mínima em Educação
j	Demonstrativo da Aplicação Mínima em Saúde
k	Margem de Expansão

Fonte: elaboração própria

A alínea “a” apresenta a estruturação das receitas organizada por categoria econômica

e sua evolução ao decorrer dos anos. As informações financeiras são retiradas do Sistema Integrado de Gestão Governamental (SIGGO).

A alínea “b” mostra a ordenação das despesas distribuídas por categoria econômica e sua evolução ao decorrer dos anos. Não é detalhado a composição das despesas apenas um resumo geral.

A alínea “c” assim como a alínea “a” apresenta um resumo das receitas, todavia referente ao exercício financeiro corrente da demonstração. Assim, a LDO, em seu capítulo, “Da Organização e da Estrutura dos Orçamentos”, cita que a receita corrente líquida conterà os recursos do FCDF não aplicados no custeio de pessoal (BRASIL, 2012).

A alínea “d” apresenta a composição da receita de forma geral contendo informações sobre orçamentos fiscal da seguridade social, de acordo com a classificação do Anexo I da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e suas alterações.

A alínea “e” discrimina a legislação específica para existência das receitas apresentadas na LOA e suas regulamentações.

A alínea “f” apresenta a composição da despesa de forma geral contendo informações sobre orçamentos fiscal e da seguridade social, por categoria econômica e origem dos recursos.

A alínea “g” evidencia a despesa por Poder, Órgão, Unidade Orçamentária, Fonte de Recursos e Grupo de Despesas, dentro dos orçamentos fiscal e da seguridade social.

A alínea “h” revela a receita por Poder, Órgão, Unidade Orçamentária, Fonte de Recursos e Grupo de Despesas, dentro dos orçamentos fiscal e da seguridade social.

A alínea “i” é a demonstração da aplicação mínima na manutenção e desenvolvimento do ensino. É feito uma evidenciação do cálculo segundo o disposto da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB. Todavia, a LDO, em sua seção I “Das Diretrizes Gerais para Elaboração dos Orçamentos”, cita que os recursos da educação passados pela FCDF não fazem parte da metodologia de cálculo.

A alínea “j” é a demonstração da aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde. É feito uma evidenciação das metodologias de cálculos segundo o disposto na Emenda Constitucional 29, de 2000, na Lei Complementar Federal nº 141, de 2012, na Lei Federal nº 8.080, de 1990, na Resolução nº 322, de 2003, do Conselho Nacional de Saúde e nos demais dispositivos pertinentes.

A alínea “k” é a metodologia de cálculo da expansão que é utilizado tanto para as receitas quanto para despesas. Com isso, efetuando um cálculo para entre o ano corrente e ano anterior, assim identificando se há ou não expansão da receita e despesas.

5.2 Forma de evidenciação na apresentação da LOA

Neste item serão verificados se há alguma menção ou evidenciação explícita do fundo e a forma de estruturação. utilizando-se como base os orçamentos dos anos de 2012 a 2022, que estão estabelecidos no quadro abaixo:

Quadro 6 - Evidenciação do FCDF – LOA

Ano	Lei Orçamentária Anual	Houve evidenciação explícita?	Anexo (alínea)
2022	Lei nº 7.061 - 07.01.2022	Não	K (menção)
2021	Lei nº 6.778 - 06.01.2021	Não	K (menção)
2020	Lei nº 6.482 - 09.01.2020	Não	K (menção), I (menção)
2019	Lei nº 6.254 - 09.01.2019	Não	I (menção)
2018	Lei nº 6.060 - 29.12.2017	Não	-
2017	Lei nº 5.796 - 29.12.2016	Não	I
2016	Lei nº 5.601 - 30.12.2015	Sim	D
2015	Lei nº 5.442 - 30.12.2014	Sim	D, I (menção)
2014	Lei nº 5.289 - 30.12.2013	Não	I
2013	Lei nº 5.011 - 28.12.2012	Não	I
2012	Lei nº 4.744 - 29.12.2011	Não	-

Fonte: Elaboração Própria

Alínea “k” mostra o fundo através de uma tabela da evolução da receita, mas os recursos são demonstrados como uma fonte a parte com código da fonte 999*. Assim, percebe-se que FCDF tem um impacto significativo na metodologia realizada pela alínea margem de expansão das receitas. Todavia, há um demonstrativo da metodologia dos principais itens da despesa que cita a determinação do TCU em relação ao Acórdão 2.891/2015.

Alínea “i”, o demonstrativo da aplicação mínima em educação, há uma menção do FCDF em sua observação. Pois, é citado que não há computação das despesas com função de encargos especiais, que em relação às despesas prevista no fundo.

Ademais, há evidenciação de forma explícita das receitas do FCDF na alínea “d” entre os anos de 2015 e 2016. A estrutura da demonstração é feita da seguinte forma:

10000000 RECEITAS
CORRENTES

17000000 TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

17200000 TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS

17210000 TRANFERENCIAS DA UNIÃO
 17210900 OUTRAS TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO
 17210906 TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO PARA EDUCAÇÃO - FUNDO CONSTITUCIONAL DO DF
 17210907 TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO PARA SAÚDE - FUNDO CONSTITUCIONAL DO DF - FCDF
 Fonte: Elaboração Própria

Diferentemente dos anos anteriores, em 2015 e 2016 houve evidenciação do FCDF no orçamento. Em 2016, cerca de 2.3 bilhões de reais foram transferidos para a educação, enquanto 2.5 bilhões de reais foram transferidos para a saúde, recursos oriundos do Tesouro. Em 2015, cerca de 2.8 bilhões de reais foram transferidos para a educação, enquanto 3.1 bilhões foram transferidos para a saúde, oriundos do Tesouro. Assim, verificando a evolução da receita na alínea “a”, tanto para anos anteriores quanto para anos posteriores, é possível perceber que o fundo teve um impacto significativo no orçamento distrital.

Vale ressaltar que a forma de evidenciação segue as orientações do MCASP, de acordo com o item 2.3 da pesquisa. Pois, os recursos provindos da União devem ser reconhecidos como receita de Transferência da União, assim como deve ser vinculado ao seu objeto de despesa que é a educação e saúde.

O PLOA é um instrumento que contém as propostas orçamentárias organizados pelos órgãos públicos, os quais publicam informações qualitativas e quantitativas para apreciação. Assim, a LDO determina que seja realizado o “Detalhamento do Limite do Fundo Constitucional do DF, encaminhado ao Ministério da Economia, contemplando o mesmo nível de detalhamento do Quadro de Detalhamento da Despesa”. Dessa forma, elaborou-se um quadro abaixo demonstrando se houve o cumprimento de determinada legislação.

Quadro 7 - Evidenciação do FCDF – PLOA

PLOA	Evidenciação no Quadro de detalhamento do FCDF?	LDO
2022	Sim	Art. 6, XXXVI
2021	Sim	Art. 6, XXXVI
2020	Sim	Art. 6, XXVII
2019	Sim	Art. 6, XIII
2018	Sim	Art. 7, XIII
2017	Sim	Art. 7, XIII
2016	Sim	Art. 10, XIII
2015	Sim	Art. 10, XIII
2014	Sim	Art. 10, XIII
2013	Sim	Art. 9, XIII
2012	Sim	Art. 9, XIII

Fonte: Elaboração Própria

A demonstração do fundo no quadro de detalhamento do limite do FCDF é realizada nos moldes do quadro IV, item 3.1, desta pesquisa, separando tanto a ação orçamentária, por área de atuação, quanto o plano orçamentário. Todavia, há alguns anos em que o formato do quadro muda, ao simplificar algumas informações e alteração de questões estéticas, porém de modo a manter a essência das informações com a devida ação orçamentária e PO apropriadas, portanto, assegurando o detalhamento devidamente.

Ademais, é efetuado o detalhamento da natureza da despesa com a categoria econômica, grupo de natureza da despesa, modalidade de aplicação que está de acordo com as orientações do MTO. Importante ressaltar que o detalhamento é positivo para a identificação das destinações das despesas. Ademais, a discriminação das informações é realizada utilizando o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP) vinculado à SOF.

Ante o exposto, é perceptível que há transparência do fundo na lei orçamentária. No entanto, há diferenças na forma de demonstração. Nesse sentido, nota-se que o processo de evidenciação é bem mais explícito no PLOA do que na LOA, devido à orientação específica da LDO para PLOA. Contudo, é ainda necessário verificar se há adequação na jurisprudência.

Importante salientar que as despesas que são as destinações dos recursos são classificadas em três áreas: segurança pública, saúde e educação. Cada uma dessas áreas possui uma dotação orçamentária específica. Assim, na área de segurança pública, as despesas do FCDF são destinadas ao pagamento de pessoal, investimentos em equipamentos, viaturas e tecnologia, além de programas de prevenção à criminalidade e ações de combate ao crime organizado.

Já as despesas da área de saúde são destinadas ao financiamento do Sistema Único de Saúde (SUS), como o pagamento de pessoal, compra de insumos e equipamentos, além de investimentos em novas unidades de saúde e na construção de hospitais. Por último área de educação, as despesas são destinadas à melhoria da qualidade do ensino e do aprendizado nas escolas públicas do DF, incluindo a compra de materiais didáticos, a capacitação de professores e investimentos em infraestrutura e tecnologia.

Essas despesas supracitadas não aparecem de forma clara na evidenciação da LOA, principalmente, em relação as alíneas da despesa citados no quadro 5. Isso devido as transferências dos recursos serem feitos diretamente para as Unidades Gestoras (UG). Portanto, sendo inviável determinar a destinação dos gastos na LOA. Com isso, há conflitos entre o âmbito distrital e federal.

Isso, pois o conflito de competências entre os governos federal e distrital em relação ao FCDF pode gerar incertezas sobre a destinação desses recursos na LOA. Por exemplo, se o

governo federal alegar que determinada despesa do FCDF não pode ser realizada pelo governo distrital, isso pode levar à exclusão dessas despesas da LOA, gerando um déficit na prestação dos serviços públicos previstos. Além disso, o conflito de competências pode gerar divergências na forma como as despesas do FCDF são contabilizadas e reconhecidas no orçamento, o que pode dificultar a compreensão da destinação desses recursos pelos órgãos de controle interno e externo o que justifica a falta de clareza e não evidenciação destas na LOA.

5.3 Verificação de adequação do orçamento distrital a disposições normativas e jurisprudenciais

Neste tópico, será verificado se as informações que constam na LOA estão de acordo com a legislação acerca da transparência do fundo constitucional. Assim, será feita uma sucinta verificação de juridicidade, isto é, uma análise mais ampla que a de legalidade, haja vista que a decisão dos órgãos competentes também guia a prática orçamentária e deve ser observada para todos os devidos fins.

A LOA deve seguir as orientações das Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e o planejamento do Plano Plurianual (PPA). Percebe-se após a análise que ainda que cumpra os requisitos de transparência referentes à LRF e à divulgação das informações brutas, a qualidade da informação não apresenta uma adequação.

Dessa forma, a transparência do FCDF na LOA é fundamental para a transparência e accountability (prestação de contas) do governo em relação aos recursos recebidos e aplicados na área da segurança pública, saúde e educação do DF. A transparência é um princípio fundamental da administração pública e é garantida pela Constituição Federal.

A demonstração do Fundo Constitucional na LOA permite que a população do DF tenha acesso às informações sobre a aplicação dos recursos e acompanhe de perto a destinação dos recursos públicos. Essa medida aumenta a transparência e a accountability do governo em relação à aplicação dos recursos, permitindo que a população possa avaliar a efetividade e eficiência dos investimentos realizados pelo governo.

A evidenciação do Fundo Constitucional também é importante para a gestão fiscal do DF, pois permite a avaliação da capacidade financeira do governo em relação às suas obrigações e investimentos previstos na LOA. Nesse sentido, a disponibilização de informações detalhadas sobre o Fundo Constitucional, como o montante recebido e a previsão de aplicação em cada uma das áreas, auxilia na análise das políticas públicas e no planejamento estratégico para a alocação dos recursos.

Portanto, uma medida de transparência e prestação de contas do governo permite o acompanhamento e controle social dos recursos públicos destinados ao DF. Além disso, essa medida reforça o compromisso do governo com a eficiência e efetividade dos investimentos realizados, garantindo que os recursos públicos sejam aplicados de forma correta e transparente, contribuindo para a melhoria da qualidade de vida da população do DF.

Posto isso, considerando as informações apresentadas no item 3.2 da presente pesquisa, há divulgação das informações, mas não há um cumprimento do princípio da clareza, conforme item 2.2. Nesse sentido, é perceptível que os dados divulgados no BGU cumprem o papel da transparência, mas não é o mais adequado para se compreender as origens e destinações do gasto, uma vez que não há notas explicativas vinculando as informações de forma orgânica para compreensão da prestação de contas.

A LDO determina que seja feito “Detalhamento do Limite do Fundo Constitucional do DF, encaminhado ao Ministério da Economia, contemplando o mesmo nível de detalhamento do Quadro de Detalhamento da Despesa”. O PLOA cumpre essa orientação em seus anos correspondentes, assegurando a transparência na prestação de contas, ainda que não se trate de recursos de recursos próprios do GDF.

No que se refere à LOA, há cumprimento da legislação enquanto ainda se é PLOA. Todavia, uma vez sancionada não há grandes evidenciações, apenas menções referentes à Lei 10.633/2002, dado que os recursos não são parte das receitas do Distrito Federal. Importante ressaltar que os recursos são transacionados pelo SIAFI e por isso se apresentam em sua maioria em informações federais.

Entretanto, em 2015 e 2016, ocorreu-se um caso *sui generis* no orçamento distrital. O PPA 2020-2023 explica o comportamento atípico de evidenciação, demonstrando que nos anos supracitados houve direcionamento dos recursos para as áreas de saúde e educação no âmbito do orçamento do governo distrital. Contudo, em 2017, os recursos voltaram a circular exclusivamente na esfera federal, assim executados por meio do SIAFI.

Dessa forma, a explicação de tal mudança durante o ciclo da LOA, em 2015 e 2016, é explicada no Acórdão 2891-45/15-P, relator, José Mucio Monteiro, em que o TCU questiona a decisão da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) por essas mudanças na LOA, a resposta aos ofícios de requisição afirma:

(...)

30. A SOF, por meio da Nota Técnica 301/2015/Seafi/SOF/MP, de 14/7/2015 (peça 56, p. 67-70), esclarece que as alterações que ela promoveu na classificação orçamentária do FCDF a partir de 2015 foram decorrentes de solicitações da SPOA/MF, por intermédio do Ofício 338/2014/SPOA/SE-MF-DF, de 21/8/2014, e do Governo do Distrito Federal, por meio do Ofício 541/2014/GAB/Caci, de 30/7/2014,

no qual encaminha cópia do Parecer 156/2013-Profis/PGDF, de 9/12/2013.

(...)

(...) da forma como o orçamento do FCDF estava composto até 2014, era possível identificar, de forma segregada, os gastos com pessoal e encargos sociais e outras despesas correntes e de capital, segundo as áreas de saúde e educação. Ainda que o novo desenho orçamentário concebido para vigorar a partir de 2015, se apresente adequado à técnica orçamentária é possível admitir, em face das ponderações da CGU, a dificuldade de identificar esses gastos, no âmbito da esfera federal, nos mesmos níveis existentes até 2014.' (...)

(REsp 2891/DF, Tribunal de Contas da União, Relator: José Mucio Monteiro, em andamento, Publicado no Protocolo Eletrônico - TCU, Sessão ocorrida em 11/11/2015)

Portanto, percebe-se que o TCU não se manifesta de acordo com a mudança da técnica orçamentária, uma vez que se dificultou a identificação dos repasses na esfera federal. Assim, solicitou-se à STN a adoção de medidas imediatas para reestabelecer a sistemática que era adotada até 2014, e que mudou durante os anos de 2015 e 2016, visto que se trata de recursos federais: “ainda que transferidos, os recursos do FCDF mantêm titularidade federal” (RELATOR CAMPELO, 2008).

No tocante à adequação da jurisprudência, é certa que há realização da transparência, ainda que as informações não sejam claras para o devido processo de *accountability*. Entretanto, percebe-se que não há tanta ênfase e foco na devida importância que o FCDF possui, já que os recursos pertencem à União e as informações em relação ao fundo são de origem federal. O GDF busca o reconhecimento dos recursos como competência própria como já citado na impetração de Mandado de Segurança (MS 28584-STF).

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa busca verificar o tratamento dado ao FCDF na proposta orçamentária e no PLOA e na LOA distrital. Para isso, foram selecionados os orçamentos dos anos de 2012 a 2022, assim verificando-se adequação de transparência em relação à legislação vigente.

Para entender como é realizada a transparência do fundo, foram apresentados diversos mecanismos de transparência em que há detalhamento da forma de apresentação, evidenciação e contabilização do FCDF, juntamente com a legislação referente à forma de tratamento do fundo.

Para isso, também foram verificadas as legislações contábeis referentes ao orçamento e ao FCDF. Ademais, procuraram-se formas de transparência e contabilização da Lei nº 10.633/2022 realizados pelo governo federal e distrital, com avaliação dos fundamentos que disciplinam a apresentação dos recursos.

No tocante à transparência da LOA, há cumprimento da legislação no que se refere ao PLOA, com seu quadro “Detalhamento do Limite do Fundo Constitucional do DF, encaminhado ao Ministério da Economia, contemplando o mesmo nível de detalhamento do Quadro de Detalhamento da Despesa” orientado pela LDO. Porém, quando o PLOA se torna LOA, não há uma transparência explícita, apenas menções em relação ao fundo. Isso deve-se ao fato da origem dos recursos, que são federais.

Portanto, percebe-se que não é obrigatória a transparência explícita do FCDF na LOA, uma vez que não é um recurso próprio do governo do DF, pois são recursos provindos da União e têm titularidade da União. Assim, o GDF permanece em busca da incorporação do FCDF em seu orçamento próprio, como sua tentativa no Mandado de Segurança (MS 28584-STF), para que possa manipular a orientação dos recursos de acordo com suas próprias necessidades, não direcionando para despesas distintas do determinado pelo fundo, mas mudando as prioridades na área que são efetuados os gastos.

Assim, em 2015 e 2016, ocorreu-se um caso *sui generis* no orçamento distrital. O PPA explica o comportamento atípico de evidenciação, de modo que recursos federais constavam na LOA distrital. Contudo, em 2017, os recursos voltaram a circular exclusivamente na esfera federal, assim executados por meio do SIAFI, por uma decisão do TCU, pois os recursos são de origem federal, contendo titularidade federal.

As divergências entre o governo distrital e federal sobre o fundo causam problemas por apresentar falta de um sistema de governança determinado e presença de uma duplicidade de instâncias controladoras, que causam problemas de conflito de competência, o que causou a

integração do fundo ao orçamento do DF em 2015 e 2016. Conseqüentemente, a intervenção do TCU para a execução se moldada aos moldes anteriores de evidenciação. Nesse sentido, ressalta-se que nos anos de 2015 e 2016 não foi adequada a transparência do fundo constitucional, ainda que sejam cumpridos os princípios e as técnicas orçamentária estejam de acordo com legislação pelo governo distrital, que, no entanto, não possuem a competência sobre o fundo.

Entretanto, em relação as despesas, essas não são claramente evidenciadas na Lei Orçamentária Anual. Isso ocorre porque a transferência de recursos é feita diretamente para as Unidades Gestoras (UG), tornando inviável determinar a alocação dos gastos na LOA. Isso devido aos conflitos entre o governo distrital e o governo federal.

Por fim, pontua-se a necessidade de pesquisas futuras que abordem a competência e os conflitos, tanto na esfera federal quanto distrital, no que se refere à apropriação e ao controle dos recursos provindo do FCDF, com o intuito de compreender as devidas jurisdições de controle. O conflito de competências entre o governo federal e o governo distrital em relação aos recursos e despesas do fundo tem impacto direto na forma como essas despesas são reconhecidas e destinadas na LOA distrital.

As pesquisas nessa área podem investigar, por exemplo, as principais causas do conflito de competências e como ele afeta a gestão dos recursos do FCDF. Também podem avaliar a efetividade dos mecanismos existentes de controle e fiscalização dos gastos do fundo, bem como identificar boas práticas de gestão em outros estados que possam ser aplicadas no DF.

Em síntese, a realização de mais pesquisas em relação ao conflito de competências dos recursos e despesas do FCDF é fundamental para a construção de soluções que garantam a efetiva aplicação dos recursos do fundo e a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados à população do DF. Somente com o aprofundamento do conhecimento e a identificação de boas práticas será possível superar os desafios existentes e avançar na efetivação dos direitos fundamentais dos cidadãos do Distrito Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 21 de nov. 2022.
- BRASIL. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 1 dez. 2022.
- SALVADOR, E. **Fundo Público e o Financiamento das Políticas Sociais no Brasil**. Serviço Social em Revista, [S. l.], v. 14, n. 2, p. 4–22, 2012. DOI: 10.5433/1679-4842.2012v14n2p4. Disponível em: <<https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/ssrevista/article/view/12263>>. Acesso em: 24 nov. 2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 37.56-1/DF – Distrito Federal**. Relator: Ministro Carlos Ayres Britto, Acórdão, 21 de junho de 2007. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=491156>>. Acesso em: 24 nov. 2022.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 18. ed., p.236, rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2022.
- RIBEIRO, M. **Usando a internet para a promoção da transparência: os portais da América Latina**. In: XIV Congresso CLAD , p.7, 27-30 oct, 2009, Salvador, Brasil. Anais. Salvador: CLAD, 2009.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União - CGU. **Portal da Transparência**. Disponível em: <<https://www.portaldatransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 12 dez. 2022.
- NIYAMA, Jorge K. **Teoria da Contabilidade**. p. 220 e 217. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021 E-book. ISBN 9788597027792. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597027792/>>. Acesso em: 12 dez. 2022.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9788597027839. p.82. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597027839/>>. Acesso em: 14 dez. 2022.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa - TCU Nº 63, de 1º de setembro de 2010**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24E50B945014E657CEAE9028E>>. Acesso em 11 nov. 2022.
- LIMA, Diana Vaz D. **Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público**. Atlas: Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597018400. p. 106. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018400/>>. Acesso em: 26 dez. 2022.

NUNES, S.P.; LIMA, D.V. **Uma análise crítica da estrutura conceitual do setor público no Brasil**. 2017, p. 17. Disponível em:

<https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica//finais_site/289.pdf>. Acesso em 26 dez. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Balanco Geral da União**. Disponível:

<<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/balanco-geral-da-uniao-bgu-anual/2021/114>>. Acesso em 21 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 824/2004-Plenário**. Disponível em

<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO:824%20ANOACORDAO:2004%20COLEGIADO:%22Plen%C3%A1rio%22/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20>. Acesso em 21 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2981/2015-Plenário**. Disponível em:

<<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/Ac%25C3%25B3rd%25C3%25A3o%25202.891%252F2015/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/6/%2520>>. Acesso em 17 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2938/2018-Plenário**. Relator: José Mucio Monteiro. 2018 Disponível em:

<<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/2.938%252F2018/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/7/%2520>>. Acesso em 20 nov. 2022.

LIMA, Severino Cesário D.; DINIZ, Josedilton A. **Contabilidade Pública - Análise Financeira Governamental**. São Paulo: Grupo GEN, 2016. E-book. ISBN 9788597008395.

Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597008395/>. Acesso em: 02 jan. 2023.

BRASIL, Secretaria de Fazenda do DF. **Lei Orgânica do Distrito Federal**. Disponível em:

<<https://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=0&txtAno=0&txtTipo=290&txtParte=>>>. Acesso em 24 nov. 2022.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TSP**. Disponível:

<<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em 24 nov. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em:

<<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>>. Acesso em 21 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1730/2008-Plenário**. Relator: Valmir Campelo. 2008. Disponível em

<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1730%2520ANOACORDAO%253A2008%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em 24 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2891/2015-Plenário**. Relator: José Mucio Monteiro. 2018. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/AC-2891-45%252F15-P/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>>. Acesso em 21 nov. 2022.