



Tribunal de Contas da União

Instituto Serzedello Corrêa

Dilmar Teixeira Machado

A TRANSPARÊNCIA NA INSCRIÇÃO DOS RESTOS A PAGAR

**Brasília
2012**

Dilmar Teixeira Machado

A TRANSPARÊNCIA NA INSCRIÇÃO DOS RESTOS A PAGAR

Projeto de Monografia apresentado ao Programa de Pós-Graduação do Instituto Serzedello Corrêa como parte da avaliação do Curso de Especialização em Orçamento Público.

Orientador: Antonio Carlos C. D. Carvalho Junior

Brasília

2012

Machado, Dilmar Teixeira.

A transparência na inscrição dos restos a pagar [manuscrito] / Dilmar Teixeira Machado. -- 2012. 37f.

Orientador: Antonio Carlos C. D. Carvalho Junior.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) – Curso de Orçamento Público, Câmara dos Deputados, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor); Controladoria-Geral da União, Secretaria de Controle Interno (SFC); Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal (SOF); Senado Federal, Universidade do legislativo (Unilegis); Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa (ISC), 2012.

1. Orçamento público, Brasil. 2. Despesa pública, Brasil. 3. Contabilidade pública, Brasil. 4. Prestação de contas, Brasil. I. Título.

CDU 336.12(81)

Resumo

Os relatórios orçamentários e financeiros gerados pelo Executivo Federal apresentam importantes informações para a avaliação das ações do Governo Federal, pois as ações impactam a economia. Os relatórios servem para mensurar a solvência do setor público. Devemos ser cautelosos com os dados fornecidos pelo Governo Federal.

No caso dos relatórios orçamentários e financeiros, podem ser observados aspectos que impeçam que futuros objetivos traçados pelo governo sejam alcançados. As distorções que podem ser verificadas nas informações da inscrição dos restos a pagar, em função do elevado volume, são alguns dos problemas que deverão ser encarados pelos próximos governos.

O objetivo será avaliar os impactos da inscrição de restos a pagar na política fiscal, verificando os impactos qualitativos e quantitativos que poderão afetar a tomada de decisão do Governo Federal e o controle social. O estudo busca atender ao princípio da publicidade e transparência, elencados na Constituição Federal de 1988.

Como o governo é o responsável pela divulgação das informações da administração pública, os dados gerados devem representar a realidade do patrimônio público, objeto da contabilidade pública. Portanto, a escolha do tema, restos a pagar, justifica-se devido aos grandes volumes geridos pelo Governo Federal nos últimos anos, capaz de causar distorções qualitativas e quantitativas no Orçamento Geral da União.

A metodologia utilizada é a de pesquisa de natureza aplicada, com a forma de abordagem qualitativa, com objetivos descritivos e utilizando procedimentos técnicos bibliográficos e documentais.

O estudo dos restos a pagar do Governo Federal busca apresentar resultados consistentes para a avaliação e, também, uma possível abordagem para a inscrição futura dos futuros restos a pagar.

Palavras-Chave: Governo Federal, restos a pagar, informações, relatórios, transparência.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Evolução dos Restos a Pagar Inscritos.....	24
Figura 2 - Despesas Empenhadas x RP Inscritos.....	25
Figura 3 - RP Inscritos x RP Processados, Não Processados e Reinscritos	26
Figura 4 - Restos a Pagar Inscritos x Restos a Pagar pagos	27

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Evolução dos valores inscritos em Restos a Pagar	38
Tabela 2 - Evolução dos Restos a Pagar Inscritos com as despesas empenhadas	38
Tabela 3 - Restos a Pagar Inscritos x Restos a Pagar pagos	38

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 Objeto da Pesquisa.....	8
1.2 Objetivos.....	8
1.3 Hipóteses.....	9
1.4 Justificativa	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1 Lei n° 4.320 - Normal Geral de Direito Financeiro	10
2.2 Decreto-Lei n° 200 – Organização da Administração Pública	10
2.3 Decreto n° 93.872 – Unificação dos recursos do Tesouro Nacional	11
2.4 Lei de Responsabilidade Fiscal – Normas de finanças públicas.....	13
2.5 Lei de Diretrizes Orçamentárias	16
2.5 Lei Orçamentária Anual.....	17
2.5 Contabilidade Pública.....	17
2.6 Restos a Pagar	18
3 O VOLUME DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR	20
3.1 Evolução dos valores inscritos em Restos a Pagar	24
3.2 Evolução dos Restos a Pagar Inscritos com as despesas empenhadas.....	25
3.3 RP Inscritos x RP Processados, Não Processados e Reinscritos	26
3.4 Restos a Pagar Inscritos x Restos a Pagar pagos	27
4 IMPACTOS DA INSCRIÇÃO DOS RESTOS A PAGAR.....	28
4.1 Resultado Fiscal	29
4.2 Sem Lastro Financeiro	30
4.3 Orçamento Paralelo.....	31
5. METODOLOGIA.....	33
5.1 Tipo de pesquisa	33

5.2 Universo de pesquisa	33
5.3 Coleta de pesquisa	33
CONCLUSÃO	34
REFERÊNCIAS.....	36

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, existe uma busca por parte da sociedade do atendimento ao princípio da transparência, o qual pode ser respeitado, em parte, pelas demonstrações orçamentárias do Governo Federal.

As informações de natureza orçamentária fornecidas pelo Governo devem respeitar às normas de direito financeiro e, subsidiariamente, às normas de finanças públicas, elencadas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Dentre as informações encontram-se os restos a pagar, que de acordo com o art. 36 da Lei nº 4.320, que estatui normas gerais de direito financeiro, consideram-se restos a pagar, nos seguintes termos: “Art. 36. *Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.*” (BRASIL, 1964)

As processadas e não processadas ocorrem caso a despesa tenha sido ou não liquidada, respectivamente.

Este trabalho busca apresentar o relacionamento das normas legislativas e a existência dos Restos a Pagar, da contabilidade pública e do orçamento público no Brasil.

No orçamento brasileiro é relevante a inscrição de despesas em Restos a Pagar, portanto, torna-se singular a análise do histórico e dos efeitos provocados pelos Restos a Pagar no orçamento, nos balanços e nas demonstrações contábeis da Administração Pública Federal.

1.1 Objeto da Pesquisa

A necessidade da transparência das informações fornecidas pelo Governo Federal é fundamental na figura dos Restos a Pagar.

Os Restos a Pagar podem apresentar situações que impactem a qualidade dos dados orçamentários, afetando a tomada de decisão e de controle social.

Dentro desse contexto, surge o problema investigado: Há impactos da inscrição de restos a pagar na política fiscal?

1.2 Objetivos

Objetivo Geral

Avaliar os impactos da inscrição de restos a pagar na política fiscal.

Objetivos Específicos

- a) Avaliar se o volume excessivo de inscrição de Restos a Pagar põe em risco o futuro fiscal da União;
- b) Verificar se o volume excessivo de Restos a Pagar influencia na demonstração da real situação orçamentária e financeira da União.

1.3 Hipóteses

- a) O volume excessivo de inscrição de Restos a Pagar põe em risco o futuro fiscal da União;
- b) O volume excessivo de RP não demonstra a real situação orçamentária e financeira da União;

1.4 Justificativa

O Governo é o responsável pela divulgação dos dispêndios e investimentos da administração pública. Com isso, é necessário que os dados gerados representem a realidade do patrimônio público, objeto da contabilidade pública. Portanto, a avaliação dos impactos dos restos a pagar e o volume inscrito são de suma importância para transparência pública.

O momento é oportuno, pois a necessidade da transparência dos gastos públicos é algo buscado pela sociedade. A efetivação do controle social passa pelo acesso às informações geradas pelo Governo de forma clara, pra que possa atender aos princípios da administração pública elencados na Constituição Federal de 1988. (BRASIL, 1988)

Este projeto apresenta viabilidade, pois a busca de informações esparsas em órgãos e sistemas de governo será consolidada para que possam ser avaliadas. A sociedade precisa saber onde o governo aplica seus recursos, considerando o aumento do interesse pelo controle social.

A escolha do tema restos a pagar justifica-se devido aos grandes volumes geridos pelo Governo Federal nos últimos anos, capaz de causar distorções qualitativas e quantitativas no Orçamento Geral da União.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

As definições apresentadas neste trabalho são baseadas nos instrumentos normativos que fazem referência aos Restos a Pagar.

2.1 Lei nº 4.320 - Normal Geral de Direito Financeiro

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Para alguns autores, essa lei constitui o mais importante instrumento legal estruturado do direito financeiro brasileiro.

A Constituição Federal prevê em seu texto a edição de lei complementar que trate do exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

A referida lei complementar ainda não foi editada, o que levou a Constituição Federal recepcionar a Lei nº 4.320 com status de lei complementar, tratando das normas gerais do direito financeiro no Brasil.

O tema Restos a Pagar foi tratado pela Lei nº 4.320 no Art.36:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

Parágrafo único. Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

2.2 Decreto-Lei nº 200 – Organização da Administração Pública

Segundo sua ementa, esse decreto dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

Com a edição do Decreto-Lei nº 200, houve um crescimento da autonomia e ampliação da capacidade administrativa brasileira. Passa a adotar o planejamento para a ação governamental.

Ao editar o Decreto-Lei n° 200, ocorre a apresentação de quatro instrumentos de planejamento: a) o plano geral de governo; b) os programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual; c) o orçamento-programa anual; e d) a programação financeira de desembolso.

O tema Restos a Pagar foi tratado pelo Decreto-Lei no Art.76:

Art. 76. Caberá ao Inspetor Geral de Finanças ou autoridade delegada autorizar a inscrição de despesas na conta “Restos a Pagar” (Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964), obedecendo-se na liquidação respectiva às mesmas formalidades fixadas para a administração dos créditos orçamentários.

Parágrafo único. As despesas inscritas na conta de “Restos a Pagar” serão liquidadas quando do recebimento do material, da execução da obra ou da prestação do serviço, ainda que ocorram depois do encerramento do exercício financeiro.

2.3 Decreto n° 93.872 – Unificação dos recursos do Tesouro Nacional

A despesa pública para que seja registrada deve cumprir alguns estágios.

O Decreto n° 93.872/86 dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

O Art. 67 apresenta: “Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas”.

O § 1° apresenta o seguinte conceito: “Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto”

O § 2° apresenta: “O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor”.

O Art. 68 do Decreto n° 93.872/86 apresenta nova redação dada pelo Decreto n° 7.654, 23 de dezembro de 2011, que: Altera o Decreto no 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências.

O referido Art.68 define condições para inscrição das despesas públicas em restos a pagar no encerramento do exercício financeiro.

Com a edição do Decreto nº 7.654/2011 foram incluídos vários parágrafos ao Decreto nº 93.872/86, criando exigências e flexibilidades significativas para inscrição dos restos a pagar no encerramento do exercício financeiro.

Nova redação do Art. 68 do Decreto nº 93.872/86:

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa. (Redação dada pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

§ 1o A inscrição prevista no caput como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

§ 2o Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, ressalvado o disposto no § 3o. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

§ 3o Permanecem válidos, após a data estabelecida no § 2o, os restos a pagar não processados que: (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

I - refiram-se às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até a data prevista no § 2o; ou (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

II - sejam relativos às despesas: (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

a) do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC; (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

b) do Ministério da Saúde; ou (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

c) do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

§ 4o Considera-se como execução iniciada para efeito do inciso I do § 3o: (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

I - nos casos de aquisição de bens, a despesa verificada pela quantidade parcial entregue, atestada e aferida; e (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

II - nos casos de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

§ 5o Para fins de cumprimento do disposto no § 2o, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda efetuará, na data prevista no referido parágrafo, o bloqueio dos saldos dos restos a pagar não processados e não liquidados, em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

§ 6o As unidades gestoras executoras responsáveis pelos empenhos bloqueados providenciarão os referidos desbloqueios que atendam ao disposto nos §§ 3o, inciso I, e 4o para serem utilizados, devendo a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda providenciar o posterior cancelamento no SIAFI dos saldos que permanecerem bloqueados. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

§ 7o Os Ministros de Estado, os titulares de órgãos da Presidência da República, os dirigentes de órgãos setoriais dos Sistemas Federais de Planejamento, de Orçamento e de Administração Financeira e os ordenadores de despesas são responsáveis, no que lhes couber, pelo cumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

§ 8o A Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, no âmbito de suas competências, poderá expedir normas complementares para o cumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011)

O Decreto nº 93.872/86 prevê em seus artigos 69 e 70:

Art. 69. Após o cancelamento da inscrição da despesa como Restos a Pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores.

Art. 70. Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar (CCB art. 178, § 10, VI).

2.4 Lei de Responsabilidade Fiscal – Normas de finanças públicas

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: “Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências” e regulamenta o Art. 163 da Constituição Federal de 1988.

A LC 101/2000 é considerada como um marco para as finanças públicas no Brasil, pois veio mudar a cultura na gestão dos recursos públicos. Passa a ser instrumento para disciplinar e responsabilizar a gestão fiscal aplicada a todas as esferas governamentais.

Como instrumento de planejamento e controle ético, passa a dar transparência às contas apresentadas pela União, permitindo uma avaliação e controle por parte dos órgãos incumbidos do controle interno e externo e o controle social.

A LRF atinge a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, com abrangência aos Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e aos Tribunais de Contas e Ministério Público, também, aos órgãos da administração direta, os fundos, as autarquias, as fundações e as empresas estatais dependentes.

A Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta no seu primeiro artigo a obsessão com a questão da responsabilidade na gestão fiscal e com os restos a pagar.

Art. 1o Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1o A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

No capítulo Da Dívida e do Endividamento, a Lei de Responsabilidade Fiscal trata dos Restos a Pagar em seu Art.42:

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

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Com o Art.42, os governantes passaram a conter a transferência das dívidas para seus sucessores, devido à responsabilização futura de seus atos, exceto quando disponível o financeiro para honrar os compromissos.

Existe a possibilidade de contrair despesas nesse período em casos como, socorrer calamidade pública ou extraordinária para atender a urgências necessárias.

Na seção que trata Da Escrituração e Consolidação das Contas, o Art. 50 apresenta normas da contabilidade pública que deverão ser observadas na inscrição dos restos a pagar.

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

A Lei de Responsabilidade Fiscal disciplina que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, abrangendo todos os Poderes e o Ministério Público e o Relatório de Gestão Fiscal, a ser emitido pelos titulares dos Poderes, acompanhar-se-ão de demonstrativo relativo a Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no artigo 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar; e de demonstrativo da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

- 1) liquidadas;
- 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
- 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
- 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

Na seção que trata Da Fiscalização da Gestão Fiscal, o Art. 59 estabelece:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

2.5 Lei de Diretrizes Orçamentárias

O parágrafo segundo do artigo 165 da Constituição Federal estabelece que a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá:

- as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- orientará a elaboração da lei orçamentária anual;
- disporá sobre as alterações na legislação tributária; e
- estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal acrescentou outros conteúdos à LDO e determinou que o projeto de lei dispusesse também sobre:

- equilíbrio entre receitas e despesas;
- critérios e forma de limitação de empenho;
- normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; e
- demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Segundo Albuquerque, Medeiros e Silva (2008, p. 163) afirmam: a Lei de Diretrizes Orçamentárias é o elo entre o Plano Plurianual – PPA, que funciona como um plano de Governo, e a Lei Orçamentária Anual – LOA, instrumento de viabilização da execução dos programas governamentais.

Para Sanches (2004, p. 204-205): a Lei de Diretrizes Orçamentárias caracteriza-se como uma lei muito mais importante do que a orçamentária, à qual cabe apenas traduzir em valores e ações específicas as grandes opções de alocação definidas pela LDO, ao fixar as prioridades e metas da Administração para o exercício seguinte.

Diante do exposto, de acordo com a legislação, a LDO deve antecipar a direção dos gastos públicos, definindo os parâmetros que nortearão a elaboração do projeto de lei orçamentária para o exercício subsequente.

2.5 Lei Orçamentária Anual

A Constituição Federal, no art. 165, inciso III e § 5º, determina que lei de iniciativa do Poder Executivo estabeleça o orçamento anual, o qual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Para Pereira (2003, p. 134) “o orçamento pode ser aceito como um acordo especial entre o Estado e o contribuinte, sob a mediação do parlamento” em razão de tratar-se de “um ato que materializa a origem e o montante de recursos a serem obtidos, paralelamente à natureza e montante dos dispêndios a serem efetuados”.

Para Campos (2005, p. 75), “a lei orçamentária anual é meramente descritiva visto que a política orçamentária é fixada pelo plano plurianual e pela lei de diretrizes orçamentárias”.

A elaboração da LOA será orientada pela Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e compatibilizada com o Plano Plurianual (PPA).

No tema restos a pagar, praticamente se transcreve ano após ano nas leis analisadas apenas a autorização para pagamento daquelas despesas inscritas em Restos a Pagar que tenham sido, durante cada exercício financeiro, excluídas da relação de Subtítulos Relativos a Obras e Serviços com Índícios de Irregularidades Graves informados pelo Tribunal de Contas da União, conforme previsto nas Leis de Diretrizes Orçamentárias.

2.5 Contabilidade Pública

Algumas considerações sobre a Contabilidade Pública ou Governamental devem ser apresentadas como as denominadas por autores que tratam do assunto contabilização da despesa pública.

Mota (2006, p. 186) apresenta Contabilidade Pública, da seguinte maneira:

A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei 4.320/64), os princípios gerais de finanças e os princípios de contabilidade.

Segundo Silva, Pinto e Mota (2008, p. 91) a Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade que “coleta, registra e controla os atos e fatos da Administração Pública, relativos ao patrimônio e suas variações, com enfoque no acompanhamento da execução do orçamento”.

Segundo Lima e Castro (2007, p. 1-2), a Contabilidade Pública é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

Entende-se por entidade governamental, independentemente de suas características peculiares, toda e qualquer entidade criada a partir de legislação federal, estadual, distrital ou municipal, que lhe atribui autonomia para gestão pública de bens, direitos e obrigações.

2.6 Restos a Pagar

Conforme o Manual de Despesa Nacional, no final do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a Dívida Flutuante. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar, os Processados e os Não processados.

Os Restos a Pagar Processados são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente, apenas, o estágio do pagamento (BRASIL, 2008).

A inscrição de despesa em Restos a Pagar não processados é procedida após a depuração das despesas pela anulação de empenhos, no exercício financeiro de sua emissão, ou seja, verificam-se quais despesas devem ser inscritas em Restos a Pagar, anulam-se as demais e inscrevem-se os Restos a Pagar não-processados do exercício (BRASIL, 2008).

Portanto, os restos a pagar compreendem as despesas públicas do exercício financeiro que não foram pagas até o encerramento. Os valores processados, embora não pagos, referem-se a despesas empenhadas e liquidadas, ou seja, com objeto cumprido na forma de produtos e

serviços entregues, gerando ao credor o direito de recebimento. Em paralelo, os não processados surgem de empenhos não liquidados até 31 de dezembro do exercício de emissão. Pela legislação, o empenho não liquidado será considerado anulado em 31 de dezembro. A inscrição em restos a pagar não processados é procedimento de exceção, aplicável nos seguintes hipóteses, previstas no art.35 do Decreto 93.872/1986:

- Vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor;
- Vencido esse prazo, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja, de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;
- Destinar-se a transferência a instituições públicas ou privadas;
- Corresponder a compromissos assumidos no exterior.

O Decreto 93.872/1986 disciplinava, em redações anteriores, que o termo final de validade dos restos a pagar não processados era 31 de dezembro do ano subsequente ao da inscrição. Porém, tal prazo era prorrogado por meio da edição de decretos pelo Poder Executivo, causando a reinscrição indiscriminada dos restos a pagar não processados.

No momento, os compromissos não liquidados têm validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição. Ressalva existe nas despesas com execução iniciada e parcialmente entregues ou prestadas; despesas do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC); despesas do Ministério da Saúde e do Ministério da Educação custeadas com recursos da manutenção e desenvolvimento do ensino.

A nova redação do art. 68 do Decreto 93.872/1986 confere um sentido bem mais elástico à validade dos restos a pagar não processados. Como regra geral, ela foi estendida por seis meses em relação à redação anterior. Nos casos ressalvados, não cabe mais falar em validade, pois os passivos constituídos não mais se submetem a nenhuma limitação temporal. Persiste apenas o prazo prescricional de cinco anos quanto à dívida passiva relativa aos restos a pagar, não se distinguindo neste caso os processados e não processados. Pode-se esperar, portanto, que o volume de restos a pagar continue sua trajetória crescente nos próximos exercícios.

Mesmo com todas as normas, definições e conceitos, não existe uma anuência no tratamento dos Restos a Pagar, quando avaliados e estudados.

3 O VOLUME DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR

A Constituição Federal em seu Art. 71 estabelece que o Tribunal de Contas da União deverá emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, cabendo, exclusivamente, ao Congresso Nacional julgar as contas prestadas e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo.

O crescente volume na inscrição de restos a pagar demonstra o risco para execução orçamentária e financeira do Governo Federal em cada exercício, podendo causar impactos indesejados no planejamento e posterior execução das políticas públicas. O pagamento dos restos a pagar é efetuado com recursos financeiros dos exercícios posteriores, os quais demandam atender, também, as despesas do exercício em curso. A inscrição dos restos a pagar, embora se trate de exceção na execução orçamentária, poderá causar distorções e possíveis pontos negativos na execução da despesa pública, pois um elevado volume de restos a pagar poderá configurar uma concorrência no momento dos pagamentos das despesas públicas, causando prejuízo ao orçamento vigente e ao equilíbrio fiscal. Outro agravante, mesmo estando na esfera da discricionariedade do Poder Executivo, na inscrição dos restos a pagar não processados é o do contingenciamento do gasto público que tem ocorrido nos últimos anos. Procedimento que força a emissão dos empenhos no final do exercício e ocasiona a falta de atendimento do estágio da liquidação dos bens ou serviços adquiridos no exercício em curso.

Esse volume expressivo na inscrição dos Restos a Pagar passou a ter uma atenção relevante nos relatórios do Tribunal de Contas da União, conforme se comprova no trecho do relatório das contas do exercício de 2011:

Outro ponto que chamou atenção nos últimos anos foi a inscrição de percentual significativo dos recursos destinados às ações prioritárias em restos a pagar não processados ao final do exercício, transferindo a execução da ação para os exercícios seguintes.

O volume crescente de inscrição de despesas empenhadas em restos a pagar representa risco para a programação financeira do Governo Federal, com impactos potenciais negativos sobre o planejamento e a execução das políticas públicas. Isso porque, embora não demande nova dotação orçamentária, o pagamento dos restos a pagar é feito com recursos financeiros dos exercícios posteriores, os quais também necessitam cobrir, cumulativamente, as despesas do respectivo orçamento em curso.

Em virtude do caráter excepcional da inscrição em restos a pagar, essa distorção, em tese, deve ser residual. Contudo, mais do que indicar possíveis falhas de planejamento na execução da despesa pública, um elevado montante de restos a pagar pode configurar uma verdadeira disputa na boca do caixa da União, em prejuízo ao ciclo orçamentário regular e ao equilíbrio fiscal.

A Nota Técnica nº 9/2012 elaborada pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira, COFF, apresenta em suas principais conclusões, item 17, considerações sobre o contingenciamento utilizado pela União para o alcance da meta nominal de 2011, com a seguinte redação:

17. Superestimativa de receitas e acúmulo de restos a pagar

Essas comparações sugerem que o contingenciamento não teria sido necessário para que a meta nominal fosse alcançada em 2011, e que a 5ª avaliação, prevendo receitas em volume que não iria se realizar – esperava-se a desaceleração da economia e da arrecadação administrada pela RFB no último bimestre –, distorceu a execução, abriu espaço para empenho e propiciou o aumento dos restos a pagar inscritos.

O Estudo Técnico nº 2/2012, realizado pelo Consultor de Orçamento Vander Gontijo, da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira, trata do Sistema de Planejamento e o Anexo de Metas e Prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

No estudo, as Metas e Prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias são tratadas com preocupação, pois as emendas que o Anexo de Metas e Prioridades do PLDO tem recebido causam grave dano ao sistema de planejamento e orçamento da União.

O Art. 4º da Lei nº 12.309, de 2010 (LDO para 2011), determina:

Art. 4º As prioridades e metas físicas da administração pública federal para o exercício de 2011, atendidas as despesas que constituem obrigação constitucional ou legal da União e as de funcionamento dos órgãos e entidades que integram os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, correspondem às ações relativas ao Programa de Aceleração do Crescimento – PAC e às constantes do Anexo VII desta Lei, as quais terão precedência na alocação dos recursos no Projeto e na Lei Orçamentária de 2011, não se constituindo, todavia, em limite à programação da despesa.

A alocação de recurso de despesa não se constitui em limite à programação da despesa. A Lei de Diretrizes Orçamentárias dispõe que não vai restringir em nada a

programação de despesa, em razão das indicações do Art. 4º acima. Criando uma liberdade para o Poder Executivo fazer o que melhor alocar os recursos em áreas e momentos oportunos.

Essa situação foi tratada como uma de suas preocupações pelo Relator Geral da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2011. O volume crescente de restos a pagar de anos anteriores abrem margem para a discricionariedade na escolha da programação orçamentária a ser executada pela União.

Preocupação do Relator Geral da LDO 2011:

A participação do Congresso Nacional na definição de prioridades na execução de investimentos é pequena. O Poder Executivo, com o volume crescente de autorizações orçamentárias e de restos a pagar de anos anteriores possui ampla margem de discricionariedade na escolha das programações a serem executadas.

A realidade da execução do orçamento tem ensejado a liberação de créditos nos últimos meses (quando não nos últimos dias) do exercício. Essa prática, contingenciamento, gera problemas sérios na qualidade do gasto e transforma o mecanismo (necessário) de Restos a Pagar em Restos a Fazer.

Tal prática transforma a execução dessa conta em orçamentos paralelos, já que orçamento de anos anteriores, que deveriam estar encerrados, mantém-se vivos por meio de Restos a Pagar.

No artigo apresentado pelo repórter André Borges do Valor Econômico: Investimentos federais em transportes não decolam, trás o baixo investimento no setor de transporte e o comprometimento exacerbado na quitação de restos a pagar, dados estruturados pela coordenação de infraestrutura do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (**Ipea**).

*O governo não conseguiu apertar o acelerador dos investimentos públicos que havia planejado para o setor de transportes. Os desembolsos previstos para obras em rodovias, ferrovias e hidrovias, ações encaradas como principal antídoto contra a estagnação econômica, não decolaram na velocidade desejada. O ano de 2012 chega ao fim carimbado como uma das piores execuções orçamentárias do setor de transportes nos últimos tempos. Esse cenário é revelado a partir de informações do Sistema de Administração Financeira (Siafi). Os dados foram estruturados pela coordenação de infraestrutura do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (**Ipea**). O plano desenhado para as estradas federais previa a execução total de R\$ 13,627 bilhões ao longo deste ano. Até esta semana, apenas 48,3%*

desse montante - R\$ 6,581 bilhões - havia sido executado. O cenário projetado até 31 de dezembro é pouco estimulante. Se confirmada a média histórica dos últimos anos relativa aos desembolsos feitos no último bimestre, a projeção aponta para uma execução de apenas 57,9% do total previsto para as estradas federais, chegando a R\$ 7,897 bilhões no ano. É preciso destacar ainda que quase 70% dessa execução deve-se, exclusivamente, à quitação de restos a pagar, ou seja, pagamento de contratos que foram firmados antes de 2012.

No artigo apresentado em seu blog, Maílson da Nóbrega comenta os recursos liberados por meio de emendas parlamentares demonstram o atraso institucional no funcionamento do Governo.

Segundo Maílson da Nóbrega:

A recente confusão em torno da liberação de recursos para as emendas parlamentares foi mais uma demonstração de atraso político e institucional em área crucial para o funcionamento do governo e da democracia. Mostrou também a capacidade do ministro da Fazenda de se meter em trapalhadas. Como se recorda, a presidente decidiu prorrogar a utilização de certos “restos a pagar” que incluíam emendas, cuja utilização vencia em 30 de junho passado. Acontece que o loquaz ministro (palavras de editorial do Estadão da semana passada) avisou que novas liberações ficariam bloqueadas por 90 dias, o que revoltou deputados e senadores. O ministro foi desmentido e a base se acalmou.

Isso acontece por causa de duas disfunções do sistema orçamentário e político do Brasil. A primeira é a aceitação da ideia de que o orçamento é “autorizativo”, isto é, o governo pode decidir não gastar o que não for obrigatório por lei, tais como despesas de pessoal, pagamento de pensões e aposentadorias, transferências constitucionais a Estados e municípios e outros semelhantes. A segunda é a utilização de emendas parlamentares como instrumento de barganha política entre o Executivo e o Legislativo.

3.1 Evolução dos valores inscritos em Restos a Pagar

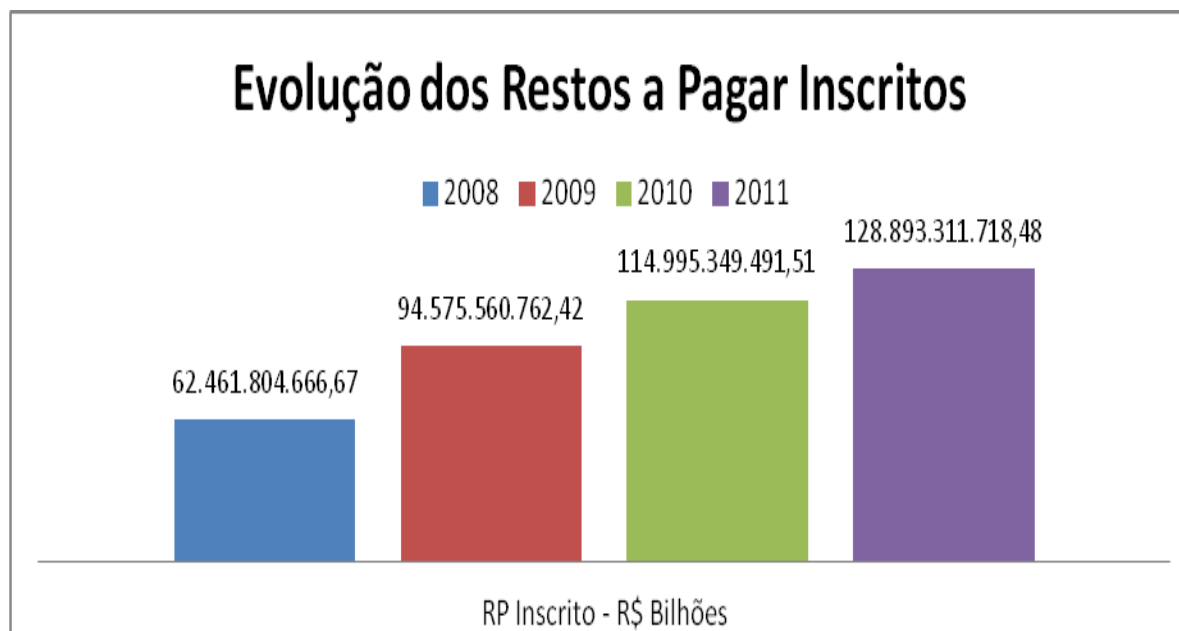


Figura 1 - Evolução dos Restos a Pagar Inscritos

No valor referente a cada exercício, estão incluídos os restos a pagar processados, não processados, e os valores referentes a exercícios anteriores que foram prorrogados ao final de cada exercício.

O gráfico demonstra um crescimento substancial do volume de inscrição de restos a pagar (período 2008-2011). O crescimento dos restos a pagar inscritos, no período, foi da ordem de 106% (cento e seis por cento), o que equivale dizer que o volume mais que duplicou nos últimos quatro anos.

Em 2008 o valor aproximava-se de R\$ 62,5 bilhões de reais, já em 2011 esse valor chegou a quase R\$ 129 bilhões de reais.

3.2 Evolução dos Restos a Pagar Inscritos com as despesas empenhadas

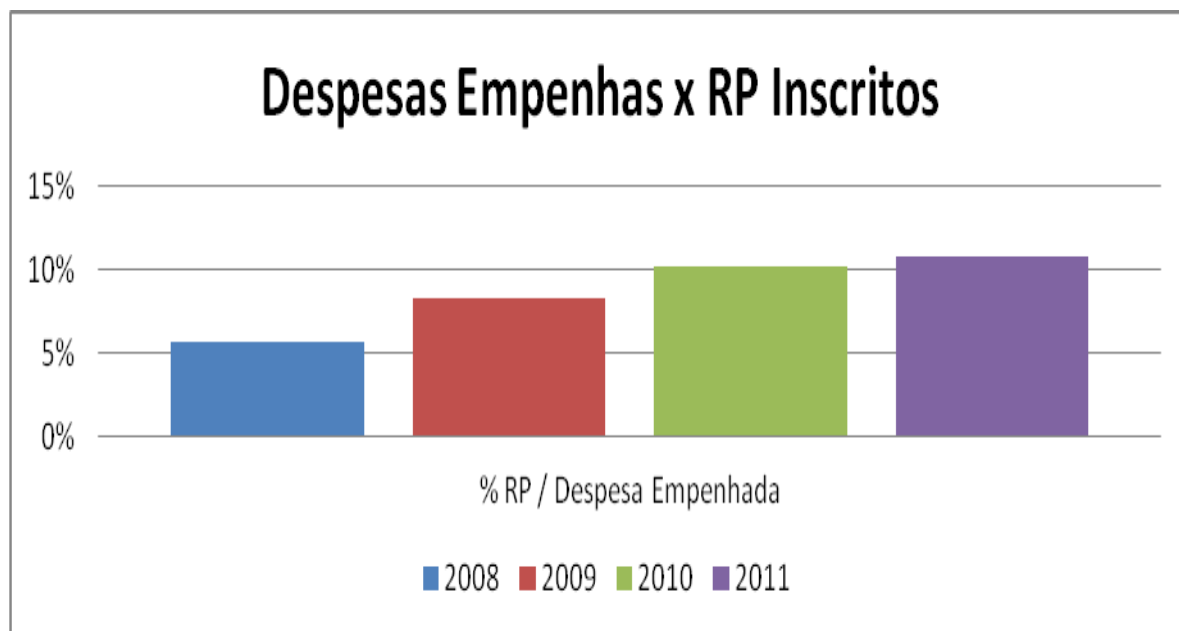


Figura 2 - Despesas Empenhadas x RP Inscritos

No gráfico acima, considera-se a razão entre o valor total dos restos a pagar inscritos pelo total das despesas empenhadas no período, exceto o refinanciamento da dívida. Portanto, verifica-se um aumento de 6% (seis por cento) de restos a pagar inscritos em 2008 comparados com as despesas empenhadas no período para 11% (onze por cento) quando comparado com o ano de 2011.

O volume de despesas empenhadas de 2008 a 2011 cresceu 22%, proporção bem inferior ao crescimento do volume de restos a pagar inscritos (132%).

Quando analisado o total das despesas empenhadas nos quatro anos chegamos ao valor de cerca de R\$ 4,5 trilhões de reais para uma inscrição total de restos a pagar de cerca de R\$ 400 bilhões de reais, inscrição que representa aproximadamente 10% do total empenhado.

3.3 RP Inscritos x RP Processados, Não Processados e Reinscritos

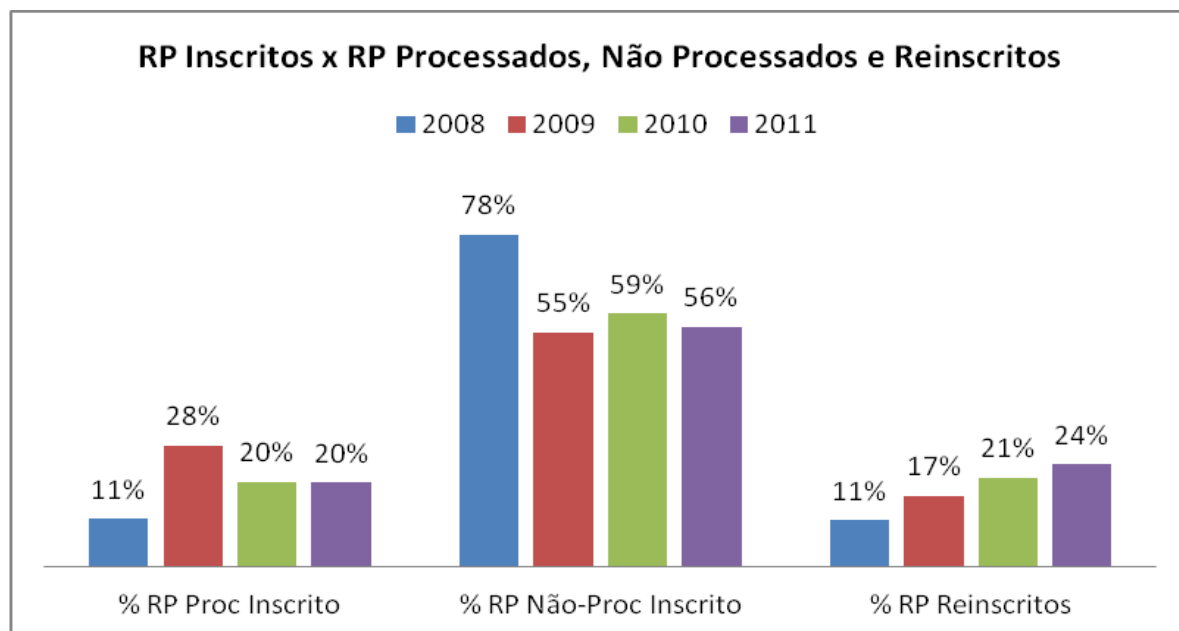


Figura 3 - RP Inscritos x RP Processados, Não Processados e Reinscritos

No gráfico acima, a apresentação segregada dos restos a pagar processados, não processados e a reinscritos permite concluir que o percentual dos valores dos Restos a Pagar Não Processados, no período, representa a grande parte do total dos restos a pagar inscritos. Situação que pode comprometer substancialmente as condições financeiras do orçamento público, no momento de honrar os compromissos com seus credores. Os percentuais apresentados demonstram a relação dos Restos a Pagar, Restos a Pagar Não Processados e Restos Pagar Reinscritos comparados com o volume total dos restos a pagar inscritos do período.

O volume total dos restos a pagar inscritos no período atingiu cerca de R\$ 400 bilhões de reais. Do montante inscrito, cerca de 20,5% processados, 60,2% referem-se a restos a pagar não processados e cerca de 19,3% de restos a pagar de exercícios anteriores.

Observa-se um aumento anual relevante nos restos a pagar de exercícios anteriores, passando de 11%, 2008, para 24%, 2011, dos totais dos restos a pagar inscritos. No global, houve crescimento de 149,2% de 2008 a 2011 nos restos a pagar de exercícios anteriores.

3.4 Restos a Pagar Inscritos x Restos a Pagar pagos

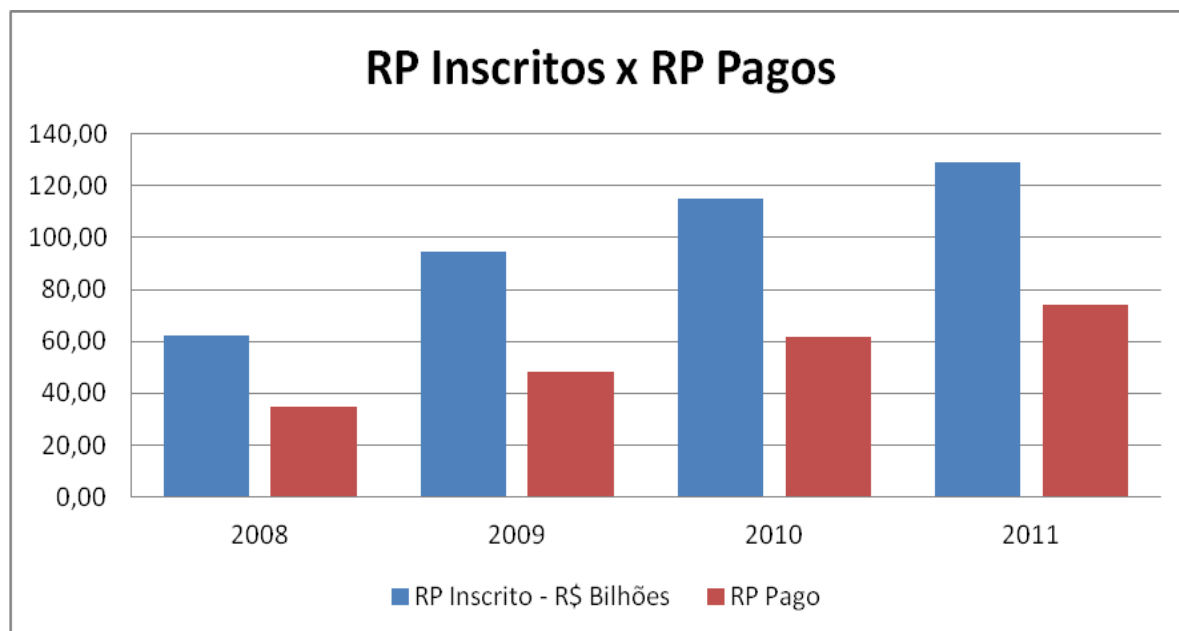


Figura 4 - Restos a Pagar Inscritos x Restos a Pagar pagos

Esse gráfico apresenta o comparativo dos valores pagos com os valores inscritos dos restos a pagar. Esta apresentação demonstra que houve um aumento considerável de restos a pagar, mas ao mesmo tempo demonstram, também, um volume maior de inscrição de restos a pagar. Quando avaliados em percentuais, os números de 2008 mostram o pagamento de cerca de 56% (cinquenta e seis por cento) dos restos a pagar inscritos. Em 2009, 51% (cinquenta e um por cento), 2010, 54% (cinquenta e quatro por cento) e 2011, 57% (cinquenta e sete por cento) do total inscrito. No total dos valores inscritos em restos a pagar somados durante os quatro anos, cerca de 55% (cinquenta e cinco por cento) foram pagos. Os percentuais demonstram que o governo acaba reinscrevendo um percentual médio de 45% (quarenta e cinco por cento) quando pagamos todos os valores pagos em relação aos inscritos no período de 2008-2011.

Com a apresentação desses percentuais, o passivo de despesas não pagas de orçamentos anteriores compromete quase 50% (cinquenta por cento) da dotação do ano subsequente.

4 IMPACTOS DA INSCRIÇÃO DOS RESTOS A PAGAR

Com os dados apresentados nos gráficos deste trabalho, constata-se, ao longo do período analisado, que os impactos no Orçamento Geral da União são significativos, pois ocorre um crescente aumento dos saldos dos Restos a Pagar Processados e Não Processados, inscritos e reinscritos, ocasionando uma variação de cerca de R\$ 62 Bilhões, 2008, para R\$ 129 Bilhões, 2011. Os valores inscritos e reinscritos devem de fato representar a obrigação de pagamento aos empenhos emitidos, razão que cria a necessidade de cancelamento dos restos a pagar não processados com vigência expirada. Outra situação verificada durante a pesquisa dos dados foi a edição sistemática de decretos, por parte do Poder Executivo, de prorrogação da validade dos créditos, o que acaba expondo a fragilidade do processo orçamentário.

O pagamento das despesas do exercício impacta o cálculo do resultado primário. Assim, a execução orçamentária do exercício acaba por concorrer com a execução de restos a pagar dos exercícios anteriores, pois o cálculo do resultado primário é feito pelo critério de caixa (despesas pagas no exercício versus receitas arrecadadas no exercício).

No ano de 2011, foram pagos restos a pagar processados relativos a empenhos de 2002, o que confere um sentido bem mais elástico à validade dos restos a pagar não processados.

O Tribunal de Contas da União com a finalidade de verificar a inscrição de empenhos não liquidados em restos a pagar não processados realiza auditorias, *in loco*.

Como resultado, foi proferido o Acórdão 3.108/2011 – TCU - Plenário. Com as seguintes medidas, entre outras:

- a) recomendar à STN que oriente os órgãos setoriais sobre:
- a obrigatoriedade de se observar o art. 35 do Decreto nº 93.872/86 e o disposto no parágrafo 1º do art. 1º da LRF;
 - a necessidade de se inscrever a despesa em restos a pagar não processados pelos valores previstos nos respectivos contratos;
 - a importância de se inscrever a despesa em restos a pagar não processados observando-se o emprego de recursos financeiros definidos no cronograma de desembolso contido no Plano de Trabalho do respectivo convênio ou contrato de repasse;

b) recomendar ao Ministério do Planejamento que elabore estudos com vistas à criação de mecanismos no Siconv, para controle da emissão de notas de empenho no mesmo exercício financeiro da assinatura de convênios e contratos de repasse, de forma a observar o disposto no art. 2º da Lei nº 4.320/1964 e o art. 3º da Portaria Interministerial MP/MF/MCT 127/2008.

O Acórdão 3.108/2011-TCU-Plenário traz que a edição sistemática de decretos de prorrogação de validade dos restos a pagar expõe a fragilidade do processo de execução orçamentária. Ademais, a tradição orçamentária incremental, aliada ao receio quanto à disponibilidade de dotações futuras, tem levado à utilização indevida da inscrição em restos a pagar como garantia imprópria à obtenção de recursos.

4.1 Resultado Fiscal

A LRF impõe, no § 1º do art. 4º, a obrigatoriedade de constar, na LDO, o Anexo de Metas Fiscais, em que devem ser estabelecidas metas anuais relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício ao que a lei se referir e aos dois subsequentes.

O resultado nominal corresponde à diferença entre todas as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas; indica o montante de recursos que o setor público necessitou captar (além de suas receitas fiscais) junto ao sistema financeiro, ao setor privado e ao resto do mundo, para realização de suas despesas orçamentárias. Destarte, engloba as despesas com juros oriundas de dívidas contraídas no passado. Para se avaliar o esforço fiscal presente torna-se necessário apurar o déficit excluindo-se os juros, isto é, a diferença entre as receitas primárias e despesas primárias o que corresponde ao chamado resultado primário. O principal objetivo com o cálculo é avaliar a capacidade de pagamento do setor público no longo prazo.

Existem duas formas de apuração dos resultados fiscais: acima da linha e abaixo da Linha. No Brasil o indicador de desempenho fiscal utilizado para a tomada de decisões é o NFSP (Necessidades de Financiamento do Setor Público), adotado pelo Banco Central.

O critério abaixo da linha considera apenas os itens de financiamento, por intermédio do cálculo da variação do endividamento líquido, já o critério acima de linha utiliza o total dos fluxos de receitas e despesas orçamentárias.

O governo ao inscrever os restos a pagar consegue gerar superávit primário mais elevado do que a efetiva economia do período, pois acaba postergando os pagamentos das despesas para exercícios futuros. Esse aumento do superávit primário, com o tempo, mostra-

se inconsistente, pois terá impacto negativo na execução da programação financeira do ano seguinte ou aumento da DLSP, que surge com a necessidade de endividamento, o que transforma tais despesas em Dívida Fundada, aumenta a DLSP.

Com a adoção do critério abaixo da linha pelo Banco Central, os resultados fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias dos últimos anos estão sendo cumpridos acima dos fixados. Contudo, o superávit apontado pela metodologia utilizada pelo Banco Central não representa uma economia orçamentária efetiva.

4.2 Sem Lastro Financeiro

Nem sempre as arrecadações das receitas orçamentárias se efetivam no montante previsto na peça orçamentária

A possível anulação de dotação frente a frustração da arrecadação das receitas orçamentárias está prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal em seu Art.9:

Art. 9o Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1o No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

Porém, os resultados fiscais têm sido apresentados de maneira artificial, pois acabam utilizando os restos a pagar para melhorar os números divulgados pela União.

Devido à previsão do Art.42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o gestor público não poderá transferir para seu sucessor em final de mandato compromissos não respaldados por disponibilidades financeiras.

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

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

A autorização de obrigação nos últimos oito meses do mandato ou parcela a ser paga em exercício seguinte, caso não possuam recursos financeiros suficientes para honrar os compromissos, tipifica crime cometido pelo administrador público.

Com essa previsão, veda-se a transferência para administração futura de restos a pagar que tenham sido acumulados durante o mandato, pois o governante não poderá deixar de pagar os restos a pagar acumulados para priorizar os pagamentos das despesas do exercício corrente.

Segundo Furtado (2005): *“não se pode negar que a inscrição em Restos a Pagar, sem cobertura financeira, afronta o princípio do equilíbrio orçamentário, que foi o grande mote da LRF e está espraiado em todo o seu texto”*.

4.3 Orçamento Paralelo

A necessidade de emissão de empenho para o pagamento de despesas inscritas em Restos a Pagar sem disponibilidade de caixa causa a utilização das receitas do ano corrente para honrar compromissos extra-orçamentários. Esse mecanismo acaba distorcendo a programação e execução financeira, prejudicial à qualidade do gasto público.

A execução dos Restos a Pagar cria uma disputa por recursos adicionais, o que viabiliza para o governo a seleção de pleitos de seus aliados em disputas eleitorais. O orçamento acaba utilizado como barganha política na execução dos Restos a Pagar, relacionada com a suposta alocação das receitas para acomodação de emendas parlamentares.

Os parlamentares opositoristas vêm tentando criar limites para a inscrição de Restos a Pagar por meio da inclusão de dispositivos nos projetos de LDO apresentados pelo Poder Executivo. A intenção é reduzir e restringir o poder discricionário do Governo Federal na utilização meramente política dos recursos. Porém, as propostas acabam sendo vetadas pelo Poder Executivo.

Nesse contexto, o Congresso Nacional inseriu no Art.66, da LDO-2011, dispositivos visando à limitação das inscrições de Restos a Pagar, nos seguintes termos:

“§ 3º O Poder Executivo constituirá, no decreto de programação orçamentária e financeira, reserva para o pagamento, no exercício de 2012, de pelo menos 10% (dez por cento) do estoque de restos a pagar relativos a convênios e contratos de repasse.

§ 4o O estoque dos restos a pagar relativos às despesas primárias discricionárias no encerramento do exercício de 2012 não poderá ultrapassar, no âmbito de cada Poder e MPU, o estoque existente no encerramento do exercício de 2011.

§ 5o Os restos a pagar relativos a convênios e contratos de repasse, inclusive os inscritos até o exercício de 2011, somente serão cancelados quando o beneficiário der causa à inexecução.”

Porém, o Poder Executivo, por meio da Mensagem nº 312/2011, vetou a iniciativa dos parlamentares, apresentando as seguintes razões:

“A destinação prévia da reserva de dez por cento da programação financeira ao pagamento de Restos a Pagar – RAPs poderá prejudicar órgãos com poucos RAPs, em prol de outros. Ademais, a proposta poderá ensejar a inobservância da ordem cronológica dos pagamentos dos credores da União.

Ao mesmo tempo, a redução do estoque de restos a pagar, mormente aqueles referentes à categoria de investimentos públicos, depende de adequada evolução dos empreendimentos e deve ser avaliada caso a caso. Em se tratando do PAC, a validade indeterminada dos restos a pagar já foi estabelecida por decreto, sendo que sua limitação poderia ser prejudicial à execução das obras.

No caso do § 5o, se os RAPs enquadrarem-se na situação de não processados devem ser regidos de acordo com a previsão legal vigente e não submetendo sua validade à vinculação exclusiva da culpa do beneficiário na execução do objeto do convênio ou contrato de repasse. Se forem RAPs processados, as condições para sua manutenção estão asseguradas também pela legislação vigente.”

Diante do exposto, o Poder Executivo acaba fazendo prevalecer a vontade do governo em razão da exiguidade do tempo para que as mudanças possam ter efeitos.

5. METODOLOGIA

5.1 Tipo de pesquisa

A metodologia para a elaboração do trabalho é a de pesquisa de natureza aplicada, com a forma de abordagem qualitativa, com objetivos descritivos e utilizando procedimentos técnicos bibliográficos e documentais.

A pesquisa aplicada tem por objetivo gerar conhecimentos úteis para o avanço dos estudos, envolvendo dados reais de interesse de todos. A pesquisa busca entender o assunto para que sirva de material auxiliar para análises futuras.

Esta pesquisa com a forma de abordagem qualitativa busca interpretar fenômenos e atribuir significados, com coletas de dados de fontes diretas, no ambiente onde são produzidas as informações do Governo Federal.

A pesquisa tem como objetivo ser descritiva, pois busca descrever a relação entre variáveis coletadas nos órgãos e sistemas informatizados do Governo Federal.

A pesquisa utiliza procedimentos técnicos bibliográficos e documentais, pois aquela utiliza material prévio elaborado, como livros, artigos e material disponível na internet e esta utiliza material que não recebeu ainda um tratamento analítico.

5.2 Universo de pesquisa

O trabalho buscou avaliar os relatórios do Governo Federal que foram publicados nos anos de 2008 a 2011.

5.3 Coleta de pesquisa

A origem da coleta de dados utilizada na pesquisa foi os relatórios fornecidos pelo Siga Brasil, sistema informatizado do Senado Federal responsável pela publicidade.

CONCLUSÃO

O trabalho mostra que os relatórios orçamentários e financeiros do Governo Federal geram informações que servem para avaliar as ações do governo na implantação das políticas públicas. Mostra, também, que as informações se apresentam com possíveis assimetrias, qualitativas e quantitativas, no que diz respeito à inscrição das despesas processadas e não processadas no Orçamento Geral da União nos últimos anos.

A inserção de dispositivos nas normas de finanças públicas e nos orçamentos públicos relacionados aos Restos a Pagar indicam a dimensão da preocupação dos governantes com o efeito da utilização da inscrição dos Restos a Pagar na temática financeira e orçamentária da União.

Os esforços possíveis buscados pelos gestores públicos na busca da redução dos restos a pagar demonstram a preocupação no excessivo volume da inscrição de restos a pagar, o que poderá por em risco o futuro fiscal da União.

O volume apresentado nos últimos anos e os critérios adotados para registro e contabilização das despesas pelo Governo acabam influenciando as demonstrações orçamentárias e financeiras, o que propõe distorções presentes e futuras na gestão do orçamento fiscal da União.

Nesse sentido, os projetos de lei complementar sobre finanças públicas, que visam dar cumprimento ao disposto no §9º do art. 165, da Constituição Federal, devem necessariamente tratar de maneira mais clara e precisa do tema Restos a Pagar, dada a sua relevância para o planejamento e o controle da execução orçamentária.

Outro quesito a ser considerado é evitar a prorrogação sucessiva da vigência dos Restos a Pagar para exercícios financeiros além do estabelecido no artigo 68 do Decreto nº 93.872/86, principalmente em relação aos Restos a Pagar não processados. Tal prorrogação acaba afetando os recursos financeiros de anos seguintes, além da clara demonstração de falta de planejamento nas questões orçamentárias e financeiras por parte da Administração Pública.

Os restos a pagar são um problema porque geram pressão sobre a execução orçamentária do exercício seguinte, uma vez que o pagamento dos mesmos será considerado uma despesa primária para o exercício em que ocorrer o pagamento e não para o exercício em que ocorreu a inscrição;

Mas a raiz do problema não reside propriamente nisso. O problema é que os restos a pagar não são considerados pela metodologia do Banco Central do Brasil (abaixo da linha) como um passivo do setor público. Desse modo, quando ocorre a inscrição dos restos a pagar (no exercício X1, por exemplo), as estatísticas fiscais elaboradas mensalmente pelo Bacen não captam o aumento do passivo “restos a pagar”. Desse modo, como não existe, no caso, a variação do endividamento líquido, não há reflexos, no momento da inscrição dos restos a pagar, sobre o resultado primário.

Se o Bacen considerasse os restos a pagar como uma dívida, então a inscrição dos mesmos provocaria, para o momento da inscrição, uma variação aumentativa do endividamento líquido que, por não representar apropriação de juros, seria considerada uma despesa primária no momento da inscrição, fazendo com que a despesa impactasse o exercício fiscal de X1 e não o exercício fiscal de X2, ano em que se efetuará o pagamento dos mesmos.

Isso traria redução da inscrição dos restos a pagar e faria com que a execução orçamentária fosse mais equilibrada ao longo do ano, evitando-se o acúmulo, ano após ano, de inscrições em restos a pagar, às vezes apenas para “separar” um pedaço dos recursos financeiros do exercício seguinte.

Referida alteração, já prevista pelos Manuais de Demonstrativos Fiscais da STN independeria de alteração de normativos (leis etc), bastando, para tanto, apenas a vontade do Banco Central em alterar sua metodologia.

Entretanto, a redução dos restos a pagar deve ser efetivada de maneira progressiva, buscando o não comprometimento da execução orçamentária e financeira nas ações de políticas públicas apresentadas pelo Poder Executivo nos respectivos exercícios financeiros, para que não coloque em risco a continuidade do crescimento econômico.

Por fazer parte do acompanhamento periódico da execução orçamentária e financeira e da gestão fiscal da União, o tema Restos a Pagar certamente continuará sendo matéria de avaliação por parte dos órgãos de controle e da sociedade organizada, visando contribuir para a melhoria na gestão dos recursos públicos federais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em: out.2012

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008. **Manual de Despesa Nacional.** Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/MinutaManualDespesa.pdf>. Acesso em: out. 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **40 anos da Consultoria Legislativa: consultores legislativos e consultores de orçamento.** Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2011. 200 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007.** Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. Disponível em: < www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc>. Acesso em: out.2012.

BRASIL. **Constituição (1988):** Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm >. Acesso em: out 2012.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm> Acesso em: out.2012

BRASIL. **Decreto nº 93872, de 23 de dezembro de 1986.** Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm> Acesso em: out.2012

BRASIL. **Decreto nº 7654, de 23 de dezembro de 2011.** Altera o Decreto no 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7654.htm> Acesso em: out.2012

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: out.2012

Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2011.** Disponível em:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2011/index.html> Acesso em: out.2012

Senado Federal. **SigaBrasil**. Sistema de informações sobre orçamento público. Disponível em: <
<http://www8a.senado.gov.br/InfoViewApp/listing/main.do?appKind=InfoView&service=%2FInfoViewApp%2Fcommon%2FappService.do>> Acesso em: set.2012

LIMA, D. V. de e CASTRO, R. G. de. **Contabilidade pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOTA, F. G. L. **Curso básico de contabilidade pública**. 2. ed. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2006.

SILVA, P. H. F. da, PINTO, L. F. e MOTA, F. G. L. **Curso de Siafi**: uma abordagem prática da execução orçamentária e financeira. 2. ed. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2008.

Nota Técnica nº 09/2012: **Cumprimento de Metas em 2011**. COFF. Disponível em: <
<http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2012/nt09.pdf> > Acesso em: out.2012

Estudo Técnico nº 2/2012: **O Sistema de Planejamento e o Anexo de Metas e Prioridades da Lei de Diretrizes Orçamentárias**. COFF. Disponível em: <
<http://www2.camara.gov.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2012/ET022012SISTDEPLANEANOANEXODEMETASDALDOx.pdf>> Acesso em: out.2012

FURTADO, J. R. C. **Os restos a pagar de final de mandato**. Jus Navigandi, Teresina, 2005.

ALBUQUERQUE, C. M. de; MEDEIROS, M. B. e SILVA, P. H. F. da, **Gestão de finanças públicas**: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal. 2. ed. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2008.

SANCHES, O. M. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. Brasília: Prisma/OMS, 2004.

CAMPOS, D. de. **Direito financeiro e orçamentário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

Nóbrega, Maílson da. **Faz falta um orçamento impositivo**. Disponível em: <
<http://mailsondanobrega.com.br/blog/?p=168> > Acesso em: out.2012

Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais: exercício de 2012**. Disponível em: <
http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF_4edicao.pdf> Acesso em: nov.2012

Tabela 1 - Evolução dos valores inscritos em Restos a Pagar

Ano	RP Inscrito - R\$ Bilhões (Exceto Refinanciamento da dívida)
2008	62.461.804.666,67
2009	94.575.560.762,42
2010	114.995.349.491,51
2011	128.893.311.718,48
% 2009/2008	51%
% 2010/2009	22%
% 2011/2010	12%
% 2011/2008	106%

Fonte: SigaBrasil

Tabela 2 - Evolução dos Restos a Pagar Inscritos com as despesas empenhadas

Ano	Empenhado	% Evolução Despesa Empenhada	RP Inscritos	% Evolução RP Inscritos	% RP / Despesa Empenhada
2008	981.091.389.909,36	0%	62.461.804.666,67	0%	6%
2009	1.150.709.487.666,38	17%	94.574.877.384,01	51%	8%
2010	1.131.513.545.753,87	-2%	114.975.483.173,72	22%	10%
2011	1.197.463.002.065,51	6%	128.893.311.718,48	12%	11%
TOTAL	4.460.777.425.395,12		400.905.476.942,88	9 % Total RP/ Empenhado	
2011/2008	22%	2011/2008	106%		

Fonte: SigaBrasil

Tabela 3 - Restos a Pagar Inscritos x Restos a Pagar pagos

Ano	RP Inscrito - R\$ Bilhões	RP Pago	% Pago / Inscrito
2008	62.461.804.666,67	34.762.094.064,02	55,7%
2009	94.575.560.762,42	48.328.223.755,97	51,1%
2010	114.995.349.491,51	61.942.619.780,20	53,9%
2011	128.893.311.718,48	74.056.900.355,93	57,5%
TOTAL	400.926.026.639,08	219.089.837.956,12	54,6%

Fonte: SigaBrasil