

**Tribunal de Contas da União (TCU)**  
**Senado Federal (SF)**  
**Secretaria de Orçamento Federal (SOF)**  
**Controladoria-Geral da União (CGU)**

**ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO**

**O IMPACTO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS NA  
PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E NA GESTÃO  
ADMINISTRATIVA DO MINISTÉRIO DA JUSTIÇA**

**JOÃO LUIZ DOMINGUES**

**RENILDA DE ALMEIDA MOURA - MESTRE**

Brasília – DF  
2010

**Tribunal de Contas da União (TCU)**  
**Senado Federal (SF)**  
**Secretaria de Orçamento Federal (SOF)**  
**Controladoria-Geral da União (CGU)**

**ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO**

**O IMPACTO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS NA  
PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E NA GESTÃO  
ADMINISTRATIVA DO MINISTÉRIO DA JUSTIÇA**

**JOÃO LUIZ DOMINGUES**

**Orientador: RENILDA DE ALMEIDA MOURA - MESTRE**

Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa –  
ISC/TCU, como requisito parcial à obtenção do grau  
de Especialista em Orçamento Público.

**BRASILIA - DF**  
**2010**

## **DEDICATÓRIA**

Dedico aos meus pais que, com muita dificuldade e esforço, conseguiram me proporcionar uma formação sólida para que eu pudesse chegar onde me encontro hoje.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, que me iluminou para elaboração desse trabalho; a minha companheira, amiga e esposa, **Luciana Tucci**, pela sua compreensão; ao meu filho, **Gabriel Tucci**, alegria de todos os dias; a minha orientadora, Prof. Mestre **Renilda de Almeida Moura**, pela dedicação e paciência e a todos aqueles que de alguma forma contribuíram para o engrandecimento dessa pesquisa.

## **RESUMO**

Esta pesquisa visa investigar os impactos na programação orçamentária, financeira e na gestão administrativa do Ministério da Justiça em decorrência da inscrição de despesas em restos a pagar não processados. A investigação se reveste de importância uma vez que a regra para inscrição de restos a pagar não processados apresenta distorções quando se reconhece como despesa realizada os valores apenas empenhados, ou seja, sem que haja o recebimento do bem ou da prestação de serviço pelo contratado. Tal fato gera um descompasso entre a execução orçamentária e financeira, visto que a despesa é considerada realizada em um ano e os efeitos financeiros ocorrem em outro exercício. A pesquisa está delimitada aos dados apurados nos últimos cinco exercícios (2005-2009) nos 06 (seis) programas estruturantes do Ministério da Justiça, na qual se verificou o comportamento da liquidação e pagamento dos restos a pagar não processados. O resultado da pesquisa aponta a boa e regular gestões orçamentária e financeira, todavia evidencia, quanto à gestão administrativa, a manutenção de saldo em restos a pagar não processados em desalinho com as hipóteses previstas no art. 35 do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986.

**Palavras-chave:** Restos a Pagar não Processados, Programas Estruturantes, Fato Gerador da Despesa.

## **ABSTRACT**

This research aims to investigate the impacts on the programming budget, financial and administrative management of the Ministry of Justice due to the inclusion of expenses payable remains unprocessed. The research is of importance since the rule for entry of amounts to be paid has not processed distortion when it is recognized as expense made only committed values, ie, without receiving the goods or the provision of service by the contractor. This fact creates a gap between the budget and finances, since the expense is deemed held in one year and the financial effects occur in other exercise. The research is delimited to the data compiled in the last five years (2005-2009) in 06 (six) structuring programs of the Ministry of Justice, which investigated the behavior of assessment and payment of amounts to be paid not processed. The research indicates a good and regular budget and financial managements, however evidenced, for administrative management, the maintenance of balance in the pay remains unprocessed in disarray with the situations covered by art. 35 of Decree No. 93872 of December 23, 1986.

Keywords: Debris not payable process, program structuring, Fact Generator expense.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	08
	1.1 O Tema e sua Relevância.....	08
	1.2 Caracterização do Problema.....	09
	1.3 Objetivos.....	10
	1.3.1 Objetivo Geral.....	10
	1.3.2 Objetivos Específicos.....	10
	1.4 Hipóteses.....	11
<b>2</b>	<b>MARCO TEÓRICO</b> .....	11
	2.1 Restos a Pagar.....	11
	2.1.1 Posicionamento do Tribunal de Contas da União.....	16
	2.2 Programação Financeira.....	17
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	18
<b>4</b>	<b>RESTOS A PAGAR NO MINISTÉRIO DA JUSTIÇA</b> .....	18
	4.1 Execução de Restos a Pagar.....	19
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	26
<b>6</b>	<b>REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO</b> .....	28

## **1 INTRODUÇÃO**

### **1.1 O Tema e sua Relevância**

O presente trabalho busca investigar os impactos na programação orçamentária, financeira e na gestão administrativa do Ministério da Justiça em decorrência da inscrição de despesas em restos a pagar não processados. De acordo com a Lei nº 4.320/64, que estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, as despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício serão inscritas em restos a pagar.

A investigação ora proposta se reveste de importância uma vez que a regra para inscrição de restos a pagar não processados apresenta distorções que podem repercutir no orçamento do órgão ou da entidade. A primeira é reconhecer, no momento da apuração resultado contábil do exercício, como despesas realizadas àquelas apenas empenhadas, ou seja, não houve o recebimento do bem ou da prestação de serviço. A outra é o descompasso entre a execução orçamentária e financeira, visto que a despesa é considerada realizada em um exercício e seus efeitos financeiros em exercícios posteriores.

Segundo Giacomoni (2007) essas disfunções são potencializadas negativamente pelas práticas, comuns na gestão pública brasileira, de concentrar as liberações orçamentárias no final do exercício e de produzir grande número de empenhos, visando o aproveitamento dos créditos, e nessas condições não há tempo para a realização efetiva da despesa, restando promover, em grande volume, a inscrição de saldos de empenhos não processados em restos a pagar.

De forma a delimitar o escopo do trabalho a pesquisa será realizada em cinco exercícios financeiros (2005-2009) e nos Programas 0150 - Proteção e Promoção dos Povos Indígenas; 0661 - Aprimoramento da Execução Penal; 0662 - Prevenção e Repressão à Criminalidade; 0663 - Segurança Pública nas Rodovias Federais; 1127 - Sistema Único de Segurança Pública; e 1453 - Nacional de Segurança Pública com Cidadania, que são considerados programas estruturantes no Ministério da Justiça.

### **1.2 Caracterização do Problema**

A Lei Orçamentária Anual - LOA visa concretizar os objetivos e metas propostas no Plano Plurianual - PPA, segundo as diretrizes estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO. Dessa forma em cada exercício financeiro as despesas são autorizadas tendo por base a estimativa de arrecadação das receitas. Ao longo de sua execução os valores da lei orçamentária podem ser modificados com a abertura de créditos adicionais e ainda, de forma indireta, com os contingenciamentos de créditos e a inscrição em restos a pagar não processados, quando transfere para outro exercício a execução financeira.

De forma a melhor compreender o problema analisado cabe ressaltar que a execução orçamentária da despesa deve obedecer aos estágios do empenho, liquidação e pagamento. O empenho precede a realização da despesa e está adstrito ao limite do crédito orçamentário disponível. A liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo contratado, com base nos documentos que comprovem o crédito, a fim de apurar a origem, o objeto, o credor, e a importância do que se deve pagar. No caso dos restos a pagar não processados ocorre a liquidação orçamentária no exercício da lei orçamentária e sua liquidação (recebimento dos bens e serviços) em exercícios seguintes.

Destaca-se que o art. 35 da Lei nº 4.320/64 determina que: “Pertencem ao exercício financeiro: [...] II - as despesas nele legalmente empenhadas.” Em obediência ao que determina o referido inciso os valores empenhados e não cancelados serão registrados como despesa orçamentária no exercício a que se referir os empenhos, caracterizando o registro pelo princípio da competência orçamentária.

Segundo Machado Jr. e Reis (2008), o referido princípio “*é referente, exclusivamente, aos empenhos legalmente feitos no exercício da execução do orçamento e não às despesas cujos fatos geradores poderão ter ocorrido, coincidentemente, no exercício da origem do empenho*”. Dessa forma o reconhecimento como despesa orçamentária irá afetar a situação líquida patrimonial do ente governamental.

Entretanto, há autores que criticam esse dispositivo legal. Para Reis (2006), “*considera-se realização de despesa não o seu empenhamento, mas a concretização do seu objeto ou do seu fato gerador, o qual pode se dar no exercício de origem ou em exercício seguinte*”.

Giacomoni (2007) expõe posicionamento semelhante quando afirma: “*A fase do empenho certamente não configura adequadamente a competência do exercício, que é caracterizado quando da realização efetiva da despesa*”.

A visão desses autores traz à tona uma antiga discussão existente na administração pública que é o princípio contábil da competência orçamentária e o princípio da competência para registro das despesas e receitas segundo o fato gerador das mesmas, conforme estabelecido na Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade.

Cabe, no entanto, mencionar que está previsto no manual de contabilidade pública, com vigência para 2012, em que não se deve reconhecer como despesa do exercício aquela para qual não houve o adimplemento por parte do fornecedor ou do prestador dos serviços das obrigações anteriormente assumidas, em atendimento ao Princípio da Competência.

O tema restos a pagar não processados vem tendo atenção crescente nos relatórios apresentados pelo Tribunal de Contas da União quando da apreciação prévia da prestação de contas do presidente da república, principalmente pelo volume expressivo e crescente que pode comprometer a programação financeira e o planejamento governamental nos anos seguintes.

E é neste contexto que o problema objeto de pesquisa se encaixa, qual seja: em que medida os valores inscritos em restos a pagar não processados interferem na programação orçamentária, financeira e na gestão administrativa do Ministério da Justiça?

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo Geral:**

O objetivo geral do presente trabalho visa evidenciar o comportamento da execução dos restos a pagar não processados e o impacto que exercem na programação orçamentária, financeira e na gestão administrativa do Ministério da Justiça, nos exercícios financeiros de 2005 a 2009.

#### **1.3.2 Objetivos Específicos:**

Os pontos específicos a serem abordados pela proposta de trabalho visam:

- a) Avaliar os impactos produzidos pela inscrição de valores em restos a pagar não processados na execução dos programas estruturantes do Ministério da Justiça.
- b) Verificar se existem controles administrativos relativos às inscrições dos restos a pagar não processados.

#### **1.4 Hipóteses:**

O resultado da proposta de trabalho pretende confirmar ou negar as seguintes hipóteses:

- a) Se os valores inscritos em restos a pagar não processados vêm impactando o desenvolvimento dos programas de governo – programas estruturantes do Ministério da Justiça.
- b) Se os valores de restos a pagar não processados interferem na gestão orçamentária e financeira do exercício seguinte.
- c) Se os restos a pagar não processados estão em conformidade com os normativos.

## **2 MARCO TEÓRICO**

### **2.1 Restos a Pagar**

Os restos a pagar constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro.

A Lei nº 4.320/1964 distingue as despesas processadas das não processadas. No primeiro caso, houve a liquidação da despesa, ou seja, o credor adimpliu todas as obrigações contraídas com a Administração Pública, faltando apenas, para encerrar o estágio da despesa, a realização do pagamento, no segundo, o credor ainda não cumpriu com suas obrigações contratuais, e representam despesas empenhadas, porém, ainda não liquidadas. Neste caso realiza-se a chamada “liquidação forçada”, visto que se reconhece como despesa do exercício corrente, despesa para qual não se atingiu o segundo estágio, a liquidação.

Segundo Feijó (2008), restos a pagar tem sua origem nos princípios da legalidade da despesa e da anualidade do orçamento público. O princípio da legalidade impõe que os atos dos quais resultem execução de despesa se encontrem devidamente amparados na legislação, sendo um dos pré-requisitos a previsão na lei orçamentária. Do princípio da anualidade decorre a necessidade de se lançar a despesa à conta do exercício em que houve a respectiva autorização orçamentária.

Todavia, há despesas que se iniciam em determinado ano – emissão do empenho, e completam as demais etapas da execução da despesa somente no ano seguinte.

De forma a conceder um embasamento teórico sobre o tema objeto de pesquisa considerou-se relevante trazer a visão de alguns autores, quais sejam:

Albuquerque, Medeiros e Silva (2008) apresentam a seguinte conceituação para os restos a pagar processados e não processados:

a) Restos a pagar processados – despesas em que o credor já tenha cumprido com as suas obrigações, ou seja, já tenha entregue os bens ou serviços, e em que tenha reconhecido como líquido e certo o seu direito ao respectivo pagamento. Tratam-se dos empenhos liquidados no exercício anterior e ainda não pagos.

b) Restos a pagar não Processados – despesas que ainda dependem da entrega, pelo fornecedor, dos bens ou serviços ou, ainda que tal entrega tenha se efetivado, o direito do credor ainda não foi apurado e reconhecido. Tratam-se de despesas empenhadas no exercício anterior, ainda não liquidadas e não pagas.

Quanto à descrição do processo de inscrição de restos a pagar, ensina Piscitelli, Timbó e Rosa (2006):

A inscrição em restos a pagar é feita na data do encerramento do exercício financeiro de emissão da nota de empenho, mediante registros contábeis; nessa mesma data, processa-se também a baixa da inscrição feita no encerramento do exercício anterior. A inscrição feita terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente, período no qual o credor deverá habilitar-se ao recebimento do que lhe é devido. É vedada a reinscrição. Não raras vezes ocorre que o pagamento só vem a ser reclamado após o cancelamento da inscrição; nestes casos, reconhecido o direito do credor, o pagamento deverá ser efetuado à conta do orçamento vigente, na rubrica Despesas de Exercícios Anteriores, o que é bem diferente da situação que se está examinando, pois, quando há inscrição em Restos a Pagar, a despesa corre à conta do orçamento em que estava autorizada; no exercício do pagamento, o desembolso afetará apenas o fluxo de recursos financeiros do Tesouro.

O posicionamento de Piscitelli, Timbó e Rosa (2006) se alinha com o contido no parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 93.872/86, no sentido de que as despesas não processadas terá validade somente até 31 de dezembro do ano subsequente, e, conseqüentemente, divergindo do posicionamento do Poder Executivo de reinscrevê-lo ao final de cada ano por meio da edição de decreto.

Cabe mencionar que a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, prevê no § 1º, de seu art. 1º, a necessidade de obediência aos limites e condições da inscrição de Restos a Pagar como um pressuposto de responsabilidade fiscal.

§ 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.** (grifo nosso.)

Assim, buscando maior equilíbrio das contas públicas, o referido normativo legal estabeleceu em seu art. 42 a seguinte vedação:

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.

Essa limitação deve-se ao fato de que não é razoável assumir compromissos financeiros sem a garantia dos recursos necessários ao pagamento, evitando, dessa forma, a inscrição de restos a pagar em montante que comprometa receitas futuras não definidas, bem como eliminar a possibilidade de que um governante deixe compromissos a pagar ao final de seu mandato sem o respectivo respaldo financeiro ao seu sucessor.

Para Pires (2006), a Lei de Responsabilidade Fiscal “não entra no mérito do que pode ou não ser inscrito em restos a pagar, mas sim veda a inscrição em restos a pagar no último ano do mandato do governante sem a respectiva cobertura financeira, eliminando de vez as heranças fiscais do passado”.

No entendimento de Cruz (2006) esse artigo deve ser assim compreendido:

A regra geral desse artigo é que, a partir do dia 1º de maio, no último ano de mandato, os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e seus respectivos órgãos e o Ministério Público, sob pena de responsabilização de seus titulares, não poderão, a princípio, contrair despesa que não possa ser paga no ano. Para que seja possível contrair despesa que tenha parcela a ser paga no ano seguinte, a única condição é que, previamente, seja providenciada disponibilidade de caixa suficiente para cobrir esta parcela.

Entretanto, Khair, Afonso e Oliveira (2006) fazem crítica ao artigo:

É importante observar que o art. 42 proíbe que se deixem restos a pagar decorrentes de obrigações contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato em montante superior às disponibilidades de caixa. Isso significa que:

a) nos três primeiros anos de mandato, pode-se deixar restos a pagar superiores às disponibilidades de caixa, o que contribui para o acúmulo de passivos, dificultando o ajuste ao final do mandato.

b) no último ano de mandato, também se pode deixar restos a pagar superiores às disponibilidades de caixa, desde que as obrigações tenham sido contraídas antes dos oito últimos meses.

Em função disso, seria importante alterar a regra atual, obrigando que a igualdade entre restos a pagar e disponibilidades de caixa se verificasse ao final de cada ano ao longo do mandato, e que se abolisse o prazo de dois quadrimestres acima referido. Para tanto, nem seria necessário alterar a LRF, mas aproveitar a oportunidade para se aprovar a outra lei complementar fundamental para as finanças públicas, prevista no art. 165, § 9º, e que regula o processo orçamentário, financeiro e contábil – na verdade, a que substituirá ou reformará a famosa Lei nº 4.320, de 1964.

Quanto à proposta de Khair, Afonso e Oliveira (2006), há que se discordar dos autores, haja vista que a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece em outros artigos mecanismos de controle para limitação de empenho e movimentação financeira, bem como para cancelamento de empenho por insuficiência de caixa, quais sejam:

O art. 9º limita a emissão de empenhos em virtude da existência de déficit primário ou nominal nas contas públicas. Dessa forma, se ao final de cada bimestre verificar que a realização da receita poderá comprometer o atingimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, deverá haver a limitação de empenho e da movimentação financeira, conforme os critérios estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias. À medida que a receita se restabelecer, promove-se, proporcionalmente, a recomposição das dotações. Tais medidas visam evitar a emissão de empenho sem o respectivo lastro.

Já o art. 55 que estabelece o conteúdo do Relatório de Gestão Fiscal a ser emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos ao final de cada quadrimestre, traz em seu inciso III os demonstrativos que devem ser elaborados no último quadrimestre de cada ano, acrescentando o de disponibilidade de caixa e de restos a pagar. Nestes demonstrativos devem ser evidenciados em cada exercício financeiro o montante de disponibilidade de caixa existente em 31 de dezembro, bem como os valores inscritos em restos a pagar, evidenciando os valores de e empenhos que não foram inscritos em restos a pagar devido à insuficiência de caixa. O artigo 55 da referida lei assim dispõe:

[...]

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

**a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro.**

b) 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. (grifo nosso)**

Destarte, pode-se concluir que, diversamente do apontado por de Khair, Afonso e Oliveira (2006), há mecanismos de controle estabelecidos na LRF para a inscrição de despesa em restos a pagar durante todo o mandato do titular de Poder e órgão, quer seja por limitação do empenho, bimestralmente, ou ao final de cada exercício por falta de disponibilidade de caixa, o

qual o empenho deverá ser cancelado, o que reduz de forma significativa o impacto dos restos a pagar no exercício seguinte.

Por oportuno, faz-se necessário esclarecer que apesar do veto dado pelo Presidente da República por meio da Mensagem nº 627, de 04/05/2000, ao art. 41 do projeto de lei que deu origem à Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual delimitava o montante dos restos a pagar, a regra remanescente mostra-se adequada ao controle da inscrição de restos a pagar, cabendo, no entanto, uma atuação mais efetiva dos controles externos e internos no aspecto da legalidade da inscrição e da manutenção do saldo por mais de um exercício financeiro.

Assim, a importância da conta restos a pagar para as contas públicas não está adstrita apenas ao momento de sua inscrição ao final do ano, mas, também, a possibilidade da manutenção de seu saldo por vários exercícios financeiros. É o que se observa ao final de cada ano quando o Poder Executivo edita decreto prorrogando a validade dos restos a pagar não processados inscritos em exercícios financeiros anteriores, tornando sem efeito o contido no parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 93.872/86, qual seja:

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho, **desde que satisfaça às condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.**

Parágrafo único. A inscrição de restos a pagar relativa às despesas não processadas **terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente. (grifo nosso)**

Cabe trazer à discussão, também, a tentativa de se alterar as regras para inscrição de restos a pagar ocorrida no projeto da LDO para 2008. Em seu art. 131, havia regras que buscavam disciplinar a inscrição de recursos a pagar e a manutenção do saldo da conta a liquidar, na medida em que se almejava gerar mais eficiência da máquina pública e reduzir a diferença entre o que é aprovado pelo Congresso - via Orçamento Geral da União, e o que é liberado pelo governo federal, no entanto, foi rejeitado pelo executivo.

Art. 131 (VETADO). Os restos a pagar não processados terão vigência de um ano a partir de sua inscrição, exceto se:

I - vierem a ser liquidados nesse período, observado o disposto no parágrafo único do art. 112 desta Lei;

II - referirem-se a convênio, ou instrumento congênere, por meio do qual já tenha sido transferida a primeira parcela de recursos, ressalvado o caso de rescisão; ou

III - referirem-se a convênio, ou instrumento congênere, cuja efetivação dependa de licença ambiental ou do cumprimento de requisito de ordem técnica estabelecido pelo concedente.

§ 1º Durante a execução dos restos a pagar não serão admitidas alterações nos valores anteriormente inscritos.

**§ 2º Fica vedada no exercício de 2008 a execução de restos a pagar inscritos em exercícios anteriores a 2007 que não tenham sido liquidados até 31 de dezembro de 2007, ressalvado o disposto no inciso II do caput.**

§ 3º Os órgãos de controle interno e externo verificarão o cumprimento do disposto neste artigo. **(grifo nosso)**

As razões do veto foram as seguintes:

O entendimento de que devem ser envidados todos os esforços possíveis na busca da redução das despesas inscritas em restos a pagar, especialmente as não-processadas, parece ser unanimidade entre os gestores públicos de todos os Poderes. Entretanto, também é expressiva a opinião de que essa redução deve ser realizada de forma gradual, a fim de não comprometer a execução orçamentária e financeira das ações autorizadas pelo Poder Legislativo nos respectivos exercícios financeiros.

Dessa forma, considerando que o dispositivo em questão impede que os restos a pagar não processados, que não tenham sido objeto de convênio ou instrumento congêneres, não possam ter a sua vigência prorrogada, poderá colocar em risco a continuidade de importantes ações empreendidas pelo Governo na busca do almejado crescimento econômico.

Percebe-se que a proposta em questão limitaria a um ano a transferência de inúmeros recursos comprometidos e não executados em orçamentos anteriores, o que se coadunaria com o previsto no art. 68, do Decreto nº 93.872/86, descrito anteriormente, e o que de certa forma, reduziria o estoque das despesas inscritas na conta a liquidar que não estivessem satisfazendo às condições estabelecidas no decreto.

### **2.1.1 Posicionamento do Tribunal de Contas da União**

O assunto restos a pagar vem tendo atenção crescente e relevante nos relatórios apresentados pelo Tribunal de Contas da União, quando da emissão do parecer prévio sobre a Prestação de Contas Anual do Presidente da República. O relatório apresentado referente ao exercício de 2008 ressalta a manutenção de volume expressivo de restos a pagar não processados inscritos ou revalidados no exercício de 2007, o que de certa forma compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes.

As contas apresentadas pelo Presidente da República em 2007 foram aprovadas com ressalvas que inclui o excessivo volume de restos a pagar não processados, a seguir transcrito:

Devem ser ressalvadas, em relação ao Poder Executivo, as ocorrências mencionadas ao longo do relatório, em particular:

[...]

XVIII - volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2006, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes, com destaque para o Ministério das Cidades, que inscreveu R\$ 2,06 bilhões em restos a pagar não-processados, o que representa 92,8% da despesa realizada pelo órgão em 2006.

Matéria sobre o tema foi veiculada no Jornal do Senado, nº 2.641/138, agosto de 2007, informando que o volume inscrito em restos a pagar ao final do ano de 2006 alcançou três vezes mais o valor previsto ao PAC. O valor foi tão elevado que a Corte de Contas o considerou um “orçamento paralelo”, posto que fora contabilizado um aumento de mais de 100% (cem por cento) em todas as esferas de Poder.

### **2.1.2 Programação Financeira**

A programação financeira compreende um conjunto de atividades que tem o objetivo de ajustar o ritmo de execução do Orçamento-Programa ao fluxo provável de recursos financeiros, de modo a assegurar a execução dos programas anuais de trabalho e, conseqüentemente, impedir eventuais insuficiências de tesouraria, haja vista que a entrada de receitas que o governo arrecada dos contribuintes nem sempre coincide, no tempo, com as necessidades de realização de despesas públicas, pois a arrecadação de tributos e outras receitas não se concentram apenas no início do exercício financeiro, mas está distribuída ao longo de todo o ano civil. Isso significa que a execução deve estar atrelada ao real ingresso de recursos.

As atividades de programação financeira no governo federal se realizam em três níveis distintos: a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, o órgão central; as Subsecretarias de Planejamento, Orçamento e Administração, órgãos setoriais de programação financeira – OSPF; e as Unidades Gestoras Executoras – UGE.

Compete à STN estabelecer as diretrizes para a elaboração e formulação da programação financeira mensal e anual, bem como a adoção de procedimentos necessários a sua execução. Aos órgãos setoriais compete a consolidação das propostas de programação financeira dos órgãos vinculados e a descentralização dos recursos financeiros recebidos do órgão central. Às Unidades Gestoras Executoras cabe a realização da despesa pública, ou seja, o empenho, a liquidação e o pagamento.

A programação financeira é estabelecida por meio de decreto logo após a sanção presidencial à lei orçamentária anual, em que o Poder Executivo em cumprimento ao previsto no art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece a programação financeira e o cronograma de desembolso mensal por órgão, observando as metas de resultados fiscais dispostas na lei de diretrizes orçamentária, apresentando limites orçamentários para a movimentação e o empenho de despesas, bem como limites financeiros que impedem o pagamento de despesas empenhadas e inscritas em restos a pagar em anos anteriores.

### **3 METODOLOGIA**

A metodologia utilizada no presente trabalho consistiu em pesquisa bibliográfica e documental. Bibliográfica por trazer o embasamento teórico da literatura sobre o tema como: livros, periódicos, artigos científicos, dissertações, sítios na Internet, e documental por se basear em documentos oficiais como Leis, Decretos, Instruções Normativas e Relatórios produzidos pelas entidades governamentais.

Quanto ao objeto de pesquisa pode se considerar um estudo de caso, em que busca evidenciar o comportamento da execução dos restos a pagar não processados e o impacto que exerce na programação orçamentária, financeira e na gestão administrativa do Ministério da Justiça. Para alcançar esses objetivos foi realizada coleta de dados no Sistema Siafi Gerencial nos anos 2005-2009 em seis programas estruturantes do Ministério da Justiça - 0150, 0661, 0662, 0663, 1127 e 1453, na qual verificou os valores da dotação orçamentária inicial e atualizada; o volume de inscrição de despesas a liquidar; e a porcentagem dessas despesas que foram liquidadas e pagas no ano subsequente a sua inscrição. Quanto à forma de abordagem do problema, será utilizada uma pesquisa quantitativa.

## **4 INSCRIÇÃO E EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NO MINISTÉRIO DA JUSTIÇA**

Inicialmente cabe discorrer sobre os aspectos gerais da instituição objeto de análise. O Ministério da Justiça tem por missão garantir e promover a cidadania, a justiça e a segurança pública, por meio de uma ação conjunta entre o Estado e a sociedade. É órgão da administração federal direta e tem como área de competência, entre outras: a defesa da ordem jurídica, dos direitos políticos e das garantias constitucionais; a política judiciária; os direitos dos índios; a defesa da ordem econômica nacional e dos direitos do consumidor; o planejamento, coordenação e administração da política penitenciária nacional; a prevenção e repressão à lavagem de dinheiro e cooperação jurídica internacional; e entorpecentes, segurança pública, Polícias Federal, Rodoviária Federal e Ferroviária Federal.

Assim sendo, verifica-se que as atribuições do Ministério da Justiça demonstram a sua relevância e o grau de atuação da organização no cotidiano dos brasileiros e daqueles que vivem no país.

Para desempenhar essas atribuições é necessário que esteja previsto no Plano Plurianual – PPA, sob a forma de programas e ações, o planejamento governamental a ser executado durante os quatro anos de sua vigência, organizando, assim, a atuação governamental e orientando o alcance dos objetivos estratégicos definidos para o período do Plano. Os programas e ações deste Plano serão observados nas leis de diretrizes orçamentárias e nas leis orçamentárias anuais.

De modo a verificar a execução orçamentária e financeira na realização de despesas autorizadas pelas leis orçamentárias anuais, o presente trabalho selecionou 06 (seis) Programas que ao longo dos últimos cinco anos alcançaram o montante de R\$ 9.960.358.828,00 (nove bilhões novecentos e sessenta milhões trezentos e cinquenta e oito mil e oitocentos e vinte oito reais), que representam 34,51% do orçamento do Ministério da Justiça.

### **4.1 Execução de Restos a Pagar:**

De modo a verificar o comportamento da conta restos a pagar não processados no âmbito do Ministério da Justiça, comparou-se, primeiramente, os valores da dotação orçamentária fixados pela Lei Orçamentária Anual – LOA mais os créditos adicionais abertos durante o

exercício com o volume de despesas a liquidar no período de 2005 a 2009. O resultado obtido está transcrito no Gráfico 01 a seguir.

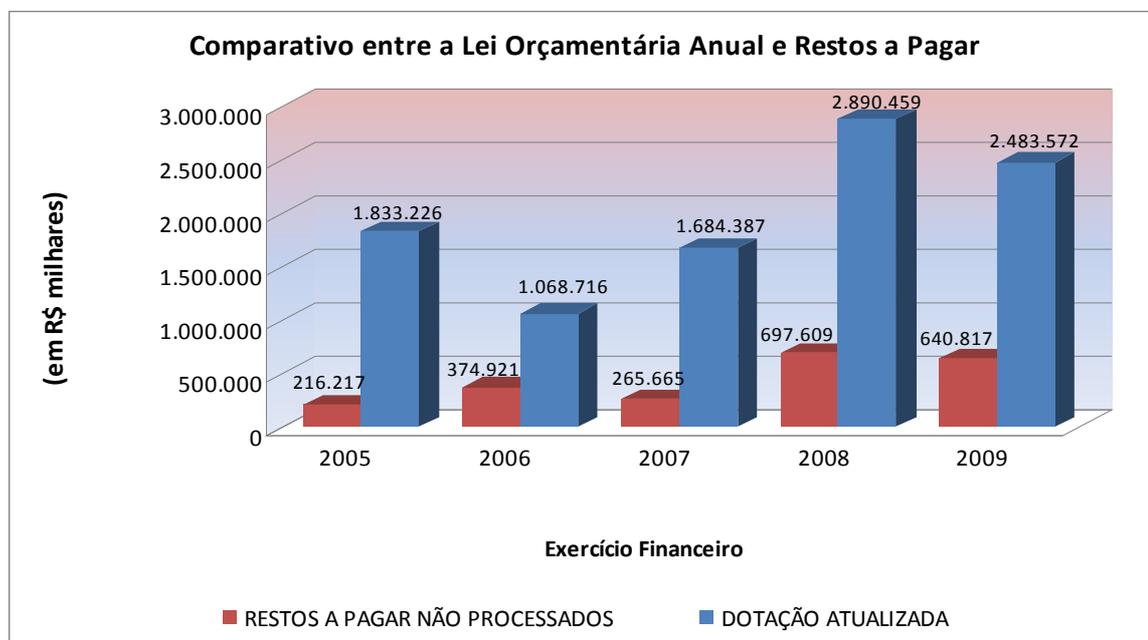


Gráfico 01 – Evolução da LOA e dos restos a pagar não processados para os anos de 2005 a 2009.

Fonte: Baseado nos dados extraídos do Sistema SIAFI.

Assim, observa-se a partir do exercício financeiro de 2005 um contínuo crescimento no montante das despesas inscritas em restos a pagar não processados em comparação com o exercício financeiro imediatamente anterior de cada ano analisado, exceto quanto ao ano de 2007.

O incremento observado nos orçamentos aprovados nas LOA de 2008 e 2009 é devido à inclusão do Programa 1453 no Plano Plurianual 2008-2111. Os valores autorizados para realização de despesas superam, em cada ano, a casa de um bilhão de reais. É o programa de maior representatividade no Ministério da Justiça.

Da mesma forma, dos valores inscritos em restos a pagar não processados nos anos de 2008 e 2009, a maior parcela é do Programa 1453, conforme pode ser observado no quadro a seguir:

PROGRAMAS	DOTAÇÃO ATUALIZADA	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS
-----------	--------------------	--------------------------------

	2008	2009	2008	2009
0150, 0661, 0662, 00063 e 1127	1.758.070.427,00	1.189.137.001,00	371.673.409,63	274.839.309,83
1453	1.132.388.087,00	1.294.435.149,00	325.935.259,28	365.977.406,43

Quadro 01

Fonte: Baseado nos dados extraídos do Sistema SIAFI.

Uma outra forma de verificar o comportamento da conta restos a pagar não processados é compará-lo com as despesas inscritas em restos a pagar processados. O Gráfico 02 estabelece esse comparativo por exercício de execução<sup>1</sup>.

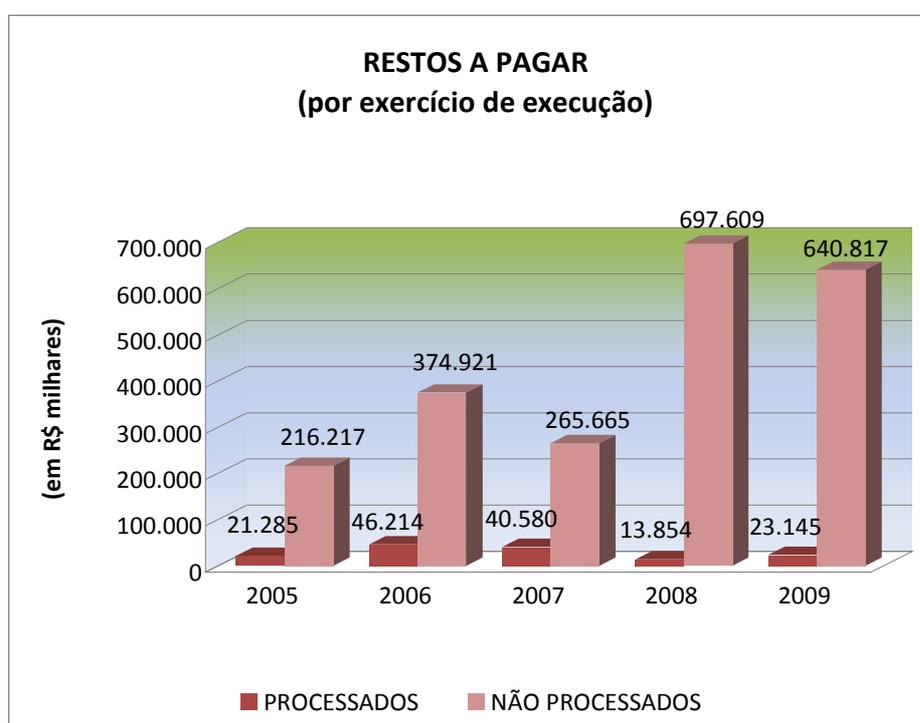


Gráfico 02 – Evolução dos Restos a Pagar para os anos de 2005 a 2009.

Fonte: Baseado nos dados extraídos do Sistema SIAFI.

Da mesma forma que fora evidenciado no Gráfico 01, o Gráfico 02 indica que as despesas executadas sob a forma de restos a pagar não processados vem crescendo ao longo dos últimos 05 (cinco) anos. Todavia, tal fato, por si só, não representa intercorrência na execução orçamentária, haja vista a previsão legal para a sua realização. No entanto, a manutenção desse saldo por vários exercícios financeiros pode estar em desacordo com o que estabelece o art. 35 do Decreto nº 93.872/86.

<sup>1</sup> Considera-se como exercício de execução o ano de inscrição dos restos a pagar

O quadro a seguir representa os valores atualizados em 12/11/2010 para a execução financeira dos restos a pagar não processados. Chama a atenção à permanência de saldo para os exercícios de 2007 e 2008 no montante de R\$ 24.529.009,74 e R\$ 199.526.478,11, respectivamente. Quanto ao exercício de 2009, está de acordo com o que prevê o art. 68, do Decreto nº 93.872/86.

<b>Restos a Pagar Não Processados – Período de Apuração: Exercícios de 2005 a 2009</b>					
	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Inscritos	216.216.615,45	374.921.457,16	265.665.337,82	697.608.668,91	640.816.716,26
A Pagar	zero	zero	24.529.009,74	199.526.478,11	175.697.765,63

Quadro 02

Fonte: Baseado nos dados extraídos do Sistema SIAFI.

Em que pese o Decreto nº 7.057/09, ter prorrogado a validade dos restos a pagar não processados inscritos nos exercícios financeiros de 2007 e 2008 até 31 de dezembro de 2010, há a necessidade de se apurar se os valores reinscritos estão de acordo com os normativos que regulamentam o assunto. Por isso faz-se necessário dividir a análise em duas partes: primeiro quanto à suficiência de disponibilidade financeira à época da inscrição, a segunda, quanto à natureza do objeto.

Quanto à disponibilidade de caixa, em consulta aos demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal referente ao 3º Quadrimestre dos anos de 2007 e 2008 disponibilizados no site da Controladoria-Geral da União, havia recursos financeiros suficientes para realizar a inscrição em restos a pagar das despesas empenhadas e não liquidadas nos referidos exercícios para todos os órgãos do Poder Executivo, o que atende ao contido no inciso III, art. 55, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Da mesma forma, essa regularidade foi verificada quando da inscrição nos anos de 2005, 2006 e 2009. Cabe destacar a verificação de disponibilidade de caixa em relação às obrigações são efetivadas por Poder, o que inviabiliza compará-la individualmente no Ministério da Justiça.

Em relação à natureza do objeto, em consulta às notas de empenho verificou-se que está relacionada, em sua maioria, a saldo de empenho e a transferências voluntárias sob a forma de convênios e contratos de repasse.

Considerando o vasto número de unidades gestoras do Ministério da Justiça que apresentou notas de empenho emitidas nos exercícios de 2007 e 2008 inscritas em restos a pagar não processados, e que estas se encontram sediadas em todo o território nacional, escolheu-se 08 (oito) unidades gestoras localizadas em Brasília, às quais foram feitas circularização para verificar a necessidade da manutenção do referido saldo, todavia, 02 (duas) unidades gestoras não responderam à circularização. Ao todo foram consultadas 96 (noventa e seis) notas de empenho. Deste total, foram canceladas 25, mantidas 38 e para 33 não houve resposta por parte das unidades gestoras.

A justificativa por uma das unidades gestoras consultadas para a manutenção de saldo em restos a pagar a liquidar deve-se, em grande parte, à falta de força de trabalho adequada, quantitativa e qualitativamente, para verificar se as notas de empenhos emitidas nos anos anteriores enquadraram-se em uma das hipóteses do art. 35 do Decreto nº 93.872/86. Tal fato denota ausência de controles internos administrativos na unidade gestora.

Para as demais unidades a justificativa é que existe interesse da Administração em que haja o adimplemento por parte do contratado. No caso específico das transferências voluntárias o cancelamento do saldo implicaria, segundo a unidade gestora, na extinção de 5.405 novas vagas para os sistemas penitenciários estaduais, e dessa forma, instituiu-se por meio da Portaria Conjunta nº 621, de 22 de abril de 2010, o Grupo de Trabalho para acompanhar a construção dos estabelecimentos penais cujas obras não iniciaram.

No entanto, a não iniciação das obras e a respectiva criação das vagas para os sistemas penitenciários estaduais representa, em princípio, um impacto negativo na implementação das políticas públicas previstas pelo governo federal na área de segurança pública para os entes federados.

É importante ressaltar quanto à celebração dos termos de convênio e contratos de repasses, cujo objeto é a realização de obras (construção ou ampliação de infra-estrutura), que estes ocorreram com maior frequência nos meses de novembro e dezembro, o que poderia ter origem no contingenciamento imposto pelo Poder Executivo durante o ano. Entretanto essa hipótese não foi confirmada, após os levantamentos realizados em relação aos créditos contingenciados.

O Quadro 03 mostra a inscrição de restos a pagar não processados em cada exercício e os valores para os quais houve liquidação e pagamento no ano seguinte ao de sua inscrição. O período 2005/2006 apresentou as maiores taxas de ocorrência de pagamento, cerca de 90%. O

baixo percentual alcançado nos anos de 2007 e 2008 se deve em grande parte a celebração de convênios e contratos de repasse no final do exercício e a implementação do Programa 1453 no ano de 2008, conforme comentado anteriormente. O exercício de 2009 apresenta até o momento um bom percentual de pagamento, 71,62%, em que pese não ter se encerrado o exercício de 2010.

<b>Restos a Pagar Não Processados</b>					
<b>Ano</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Inscritos</b>	216.216.615,45	374.921.457,16	265.665.337,82	697.608.668,91	640.816.716,26
Valores Pagos no Ano Imediatamente Seguinte à Inscrição	187.482.577,59	339.666.161,78	149.193.373,17	296.492.730,53	458.964.688,38
<b>Percentual (%)</b>	<b>88,59</b>	<b>90,59</b>	<b>56,16</b>	<b>42,50</b>	<b>71,62</b>

Quadro 04

Fonte: Baseado nos dados extraídos do SIAFI

Quanto aos aspectos orçamentários é importante destacar que ao analisar a execução dos orçamentos autorizados para o período de 2005 a 2009, tendo como referência os valores previstos na Lei Orçamentária Anual e os advindos da abertura de créditos adicionais, não se consigna variação significativa nos percentuais encontrados. Quanto aos valores empenhados e liquidados, cerca de 98% alcançaram no mesmo ano o 3º estágio da despesa, ou seja, o pagamento. Destarte, os valores inscritos na conta a liquidar nos exercícios financeiros de 2005, 2006, 2007 e 2008 não influenciaram na programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso estabelecido pela Lei Complementar nº 101/2000.

Por último, com o objetivo de verificar se o resultado referente aos aspectos orçamentário, financeiro e administrativo obtido a partir da seleção de 06 (seis) programas estruturantes representa a realidade do Ministério da Justiça, selecionou-se mais um programa estruturante, o 1353 – Modernização da Polícia Federal, tendo como referência o mesmo período. Assim sendo, chegou-se ao seguinte resultado:

- a) Do orçamento autorizado, executou-se 83,29%.
- b) Dos valores empenhados e liquidados, cerca de 99,65% alcançaram no mesmo ano o 3º estágio da despesa.
- c) Quanto à liquidação e pagamento de restos a pagar não processados no ano seguinte ao de sua inscrição, apresentou valores equivalentes ao alcançado no estudo anterior. Em relação aos resultado obtidos nos períodos 2005/2006 e 2007/2008, a

diferença deve-se, em grande parte, que o ano de 2005 foi o primeiro ano de execução do Programa 1353.

O quadro a seguir sintetiza a execução.

<b>Restos a Pagar Não Processados</b>					
<b>Ano</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Inscritos</b>	39.486.481,35	94.557.762,88	125.138.059,66	103.015.291,96	67.889.350,89
Valores Pagos no Ano Imediatamente Seguinte à Inscrição	28.047.465,48	70.974.523,58	111.495.568,43	85.146.549,91	43.450.993,87
<b>Percentual (%)</b>	<b>71,03</b>	<b>75,05</b>	<b>89,09</b>	<b>82,65</b>	<b>64,00</b>

Quadro 05

Fonte: Baseado nos dados extraídos do SIAFI

d) A execução de restos a pagar por exercício mostra a tendência do crescimento dos restos a pagar a liquidar, porém em maior amplitude em relação ao resultado obtido anteriormente.

O gráfico a seguir mostra a evolução das despesas com restos a pagar processados.



Gráfico 03 – Evolução dos Restos a Pagar para os anos de 2005 a 2009.  
Fonte: Baseado nos dados extraídos do Sistema SIAFI.

e) Manutenção de pequenos valores, resultantes de saldo empenho, na conta de despesa a liquidar nos exercícios financeiros de 2007 e 2008.

## 5 CONCLUSÃO

A questão inicial do trabalho argüiu se a inscrição de restos a pagar não processados exerce algum impacto na programação orçamentária, financeira e na gestão administrativa do Ministério da Justiça nos exercícios financeiros de 2005 a 2009 em relação à execução de 06 (seis) programas estruturantes, de modo que possa impactar a implementação das políticas públicas estabelecidas pelo governo federal, além de verificar se essas despesas a liquidar inscritas em restos a pagar não processados estariam em conformidade com os normativos que regulamentam o assunto. Para tanto foi realizada pesquisa buscando a execução orçamentária dos 06 (seis) programas no período ora considerado e do Programa 1353, de modo a poder comparar se os resultados obtidos nesse Programa seguem a tendência do levantamento anterior.

Os resultados e as análises realizados ao longo da pesquisa demonstram a legalidade da inscrição de restos a pagar não processados, haja vista a existência suficiente de recursos financeiros ao final de cada exercício a todos os órgãos do Poder Executivo, consoante ao contido no Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa do Relatório de Gestão Fiscal ao final do 3º Quadrimestre de cada ano.

Em que pese à legalidade da inscrição, verificou-se um crescimento no montante das despesas inscritas em restos a pagar não processados em comparação com o exercício financeiro imediatamente anterior de cada ano analisado, quer seja em relação à Lei Orçamentária Anual ou às despesas liquidadas. Essa tendência é observada na execução do Programa 1353, porém, em maior amplitude.

No que tange à parte orçamentária, as execuções ocorreram em todos os exercícios financeiros em níveis equivalentes e satisfatórios, considerando os recursos previstos originalmente na Lei Orçamentária Anual e os advindos da abertura de créditos adicionais, isto é, está sendo executada a programação orçamentária prevista para cada ano.

Quanto à execução financeira, em todos os anos 98% das despesas liquidadas foram pagas no mesmo ano da emissão do empenho, sem que houvesse o comprometimento do pagamento de restos a pagar oriundos de exercícios anteriores, haja vista o elevado percentual de pagamento de restos a pagar não processado liquidado no exercício seguinte ao de sua inscrição. Ou seja, a prorrogação dos restos a pagar não processados não afetou a programação financeira e cronograma de execução de desembolso estabelecido pela Lei Complementar nº 101/2000.

Quanto à gestão administrativa do Ministério da Justiça, destacam-se a emissão de grande volume de notas de empenho no final do exercício, principalmente resultantes de transferências voluntárias (convênios e contratos de repasse), visando o aproveitamento de créditos orçamentários e a manutenção de saldo na conta de restos a pagar não processados por vários exercícios financeiros, quer seja em razão de convênios não executados ou relativos a saldo de empenho, sugerindo a ausência de controles internos administrativos no Ministério da Justiça, em virtude de estar em desalinho com as hipóteses previstas no art. 35 do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986.

Por fim, quanto à verificação de os valores a liquidar impactarem o desenvolvimento dos programas de governo, há que se ressaltar que no caso da construção de presídios estaduais aqui abordado, a manutenção dos valores autorizados para a realização dessas

despesas em restos a pagar não processados por mais de 2 (dois) anos, haja vista que as notas de empenho foram emitidas nos anos de 2007 e 2008, gera um impacto negativo na implementação das políticas públicas previstas pelo governo federal na área de segurança pública para os entes federados.

Assim sendo, a pesquisa revela a necessidade de uma atuação mais efetiva dos controles externo e interno no acompanhamento do saldo da conta de restos a pagar a liquidar, aliada as melhorias dos controles internos do órgão, de forma a contribuir para melhor observância das normas regulamentadoras do processo de inscrição e manutenção de saldo na conta de restos a pagar a liquidar, na medida em que somente se permitiria a permanência de empenhos que estivessem atendendo aos preceitos legais.

## 6 REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

FEIJÓ, Paulo Henrique; MEDEIROS, Márcio, ALBUQUERQUE, Claudiano. **Gestão de Finanças Públicas. Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal.** 2008.

CRUZ, Flávio da; JÚNIOR, Adauto Viccari; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélío; TREMEL, Rosângela. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada.** 2009.

MACHADO Jr., J.Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **Lei nº 4320/1964 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2008.

AGUIAR, A. G. **Lei nº 4.320: comentada ao alcance de todos. 3. ed. Belo Horizonte.** 2005.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 2007.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. e ROSA, M. B. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública. 9º ed. rev. e atual.** São Paulo. 2006.

PIRES, J. B. F. S. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática. 9. ed. ver. e atual.** Brasília. 2006.

KHAIR, A., AFONSO, J.R. R. e OLIVEIRA, W. de. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Os Avanços e Aperfeiçoamentos Necessários. In: MENDES, M. (org.). Gasto Público Eficiente: 91 Propostas para o Desenvolvimento do Brasil. Rio de Janeiro.** 2006.

REIS, H. C. Regime de caixa ou de competência: eis a questão. Rio de Janeiro. IBAM. 2006.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento.**

JORNAL DO SENADO – Órgão de divulgação do Senado Federal. Edição Especial. Ano XIII — Nº 2.641/138 — Brasília, 6 a 12 de agosto de 2007.

BRASIL. Presidência da República - Legislação. **Lei Complementar nº 101/2000** - Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Presidência da República - Legislação. **Lei nº 4.320/64** - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. Presidência da República - Legislação. **Lei nº 10.180/01** - Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

BRASIL. Presidência da República - **Legislação. Decreto nº 93.872/86** – Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

BRASIL. Controladoria-Geral da União – CGU. **Prestação de Contas do Governo da República Relativa ao Exercício de 2009.**