

CÂMARA DOS DEPUTADOS
Cefor - Centro de Formação,
Treinamento e Aperfeiçoamento

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
ISC - Instituto Serzedello Corrêa

SENADO FEDERAL
Unilegis - Universidade do
Legislativo Brasileiro

WILSON ROBERTO DA SILVA

**ASPECTOS NORMATIVOS, CONTÁBEIS E
ORÇAMENTÁRIOS DOS RESTOS A PAGAR NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL**

Brasília

2008

WILSON ROBERTO DA SILVA

**ASPECTOS NORMATIVOS, CONTÁBEIS E
ORÇAMENTÁRIOS DOS RESTOS A PAGAR NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL**

Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Orçamento Público, realizado em parceria pelo Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, o Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento, da Câmara dos Deputados e a Universidade do Legislativo Brasileiro, do Senado Federal.

Orientador: Hipólito Gadelha Remígio

Brasília

2008

AUTORIZAÇÃO

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio do Tribunal de Contas da União, da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, bem como a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos, desde que identificada sua autoria.

Em _25_ / _11_ / 2008.

Silva, Wilson Roberto da.

Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na administração pública federal [manuscrito] / Wilson Roberto da Silva. -- 2008.

91 f.

Orientador: Hipólito Gadelha Remígio.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) -- Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, 2008.

1. Orçamento público, Brasil. 2. Despesa pública, Brasil. 3. Contabilidade pública, Brasil. I. Título.

CDU 336.12(81)

ASPECTOS NORMATIVOS, CONTÁBEIS E ORÇAMENTÁRIOS DOS RESTOS A PAGAR NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público – Tribunal de Contas da União, Câmara dos Deputados, Senado Federal – 2º Semestre de 2008.

Aluno: WILSON ROBERTO DA SILVA

Banca Examinadora:

Mestre Hipólito Gadelha Remígio (Orientador)

Mestre Oádia Rossy Campos (Examinadora)

Brasília, 25 de novembro de 2008.

*Acima e antes de tudo, a Deus, pelo dom
inigualável da vida.*

*Aos meus familiares e amigos, companheiros
fiéis de minha jornada.*

AGRADECIMENTOS

Ao Mestre Hipólito Gadelha Remígio, pela paciência, disposição e preciosas orientações a este trabalho.

Aos meus familiares e amigos, pelos momentos de ausência em nosso convívio diário.

Aos colegas do Curso, pela inesquecível parceria durante esta importante etapa de nossas vidas.

Aos professores, pelas orientações e compreensão em momentos de dificuldade.

Aos Coordenadores do Curso e Equipe de Apoio, pelo esforço constante no atendimento a nossas reivindicações.

Ao Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União; ao Centro de Formação Treinamento e Aperfeiçoamento, da Câmara dos Deputados e à Universidade do Legislativo Brasileiro, do Senado Federal, pela magnífica oportunidade de aperfeiçoamento profissional.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para que este trabalho de conclusão do curso fosse realizado.

“A partir de agora você retoma seu projeto de vida, que sofreu uma pausa para o seu merecido descanso. Você já viajou no sono, momento em que você refez as energias, enquanto o espírito viajou em experiências inconscientes, que vão servir de inspiração para este dia.

Lembre-se que o mais importante da vida não acontece de segunda a sexta e nem só aos sábados, domingos e feriados. Lembre-se que a felicidade não escolhe datas.

O seu grande momento não escolherá hora, nem dia, nem lugar. Será onde você estiver. O que importa é estar preparado para o grande momento e não perder a sua perspectiva de que o momento presente pode estar sendo o seu ‘grande momento’.

Mas não há nada como a força de uma nova manhã para encher o seu coração de esperança...

Lembre-se do ponto onde você parou na caminhada em busca dos seus sonhos. Reveja seus objetivos, reavalie sua estratégia e esteja sempre no comando.

Este será mais um dia decisivo na sua história. Tenha coragem para enfrentar o frio dos corações incrédulos sem perder o rumo; determinação, paciência e sabedoria para ultrapassar os obstáculos; tolerância para suportar quem você tiver de carregar. E fé, para não perder a esperança.”

(Texto extraído da Internet)

RESUMO

Este trabalho de conclusão do curso de Especialização em Orçamento Público tem por objetivo apresentar uma análise dos Restos a Pagar quanto aos aspectos normativos, contábeis e orçamentários. Nele são tratados os relacionamentos existentes entre as diversas normas de finanças públicas, contabilidade pública e orçamento público com os Restos a Pagar. O estudo da contabilidade aplicada à Administração Pública foi essencial para a realização deste trabalho. São apresentados os conceitos fundamentais para o adequado entendimento do assunto e analisados alguns efeitos e reflexos provocados pela Administração Pública quando da inscrição, do pagamento e do cancelamento dos Restos a Pagar. Além de apresentar conceitos teóricos fundamentais, procurou-se apresentar resultados práticos de pesquisas realizadas diretamente no Sistema SIAFI com a finalidade de relacionar os conceitos teóricos com a prática que é realizada rotineiramente pelos agentes públicos nos diversos órgãos da Administração Pública Federal. Embora já tendo sido utilizada há anos pelo Poder Público, a inscrição de despesas em Restos a Pagar passou a receber maior atenção das autoridades e da sociedade, em períodos recentes, em razão do acréscimo contínuo no montante dos valores inscritos a cada ano e por representar uma importantíssima “moeda de barganha” nas relações entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo.

PALAVRAS-CHAVE: Restos a Pagar, contabilidade pública, orçamento público, resíduos passivos.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Contas utilizadas para a inscrição de despesas em Restos a Pagar	51
Quadro 2 – Contas utilizadas para o pagamento de despesas inscritas em Restos a Pagar.....	52
Quadro 3 – Contas utilizadas para o cancelamento de despesas inscritas em Restos a Pagar.....	53
Gráfico 1 – Evolução dos Restos a Pagar para os anos de 2003 a 2008.	61
Gráfico 2 – Evolução da LOA e dos Restos a Pagar para os anos de 2003 a 2008.	64

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Demonstrativo dos Restos a Pagar por exercício de execução.	61
Tabela 2 – Restos a Pagar por Poder e Órgão.	62
Tabela 3 - Demonstrativo de valores fixados na LOA e os Restos a Pagar.	63
Tabela 4 – Demonstrativo de valores inscritos em Restos a Pagar não processados por Órgãos Concedentes.....	66

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEF	Caixa Econômica Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
EED	Empresa Estatal Dependente
FINAM	Fundo de Investimentos da Amazônia
FINOR	Fundo de Investimentos do Nordeste
FUNRES	Fundo de Recuperação Econômica do Espírito Santo
IFAC	International Federation Of Accountants
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Lei do Plano Plurianual
PPI	Projeto-Piloto de Investimentos Públicos
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

1	Introdução.....	12
2	Bases Legais	14
2.1	A Lei nº 4.320 e os Restos a Pagar	14
2.2	O Decreto-Lei nº 200 e os Restos a Pagar	20
2.3	O Decreto nº 93.872/86 e os Restos a Pagar.....	21
2.4	A Lei de Responsabilidade Fiscal e os Restos a Pagar.....	24
2.5	A Lei de Crimes Contra as Finanças Públicas e os Restos a Pagar	30
2.6	A Lei de Diretrizes Orçamentárias e os Restos a Pagar	33
2.7	A Lei Orçamentária Anual e os Restos a Pagar	39
3	A Contabilização dos Restos a Pagar	41
3.1	A Inscrição de Restos a Pagar	51
3.2	O Pagamento de Restos a Pagar	52
3.3	O Cancelamento de Restos a Pagar	53
3.4	As Recentes Alterações no Registro Contábil da Inscrição de Despesas em Restos a Pagar.....	53
3.4.1	Restos a Pagar Processados	54
3.4.2	Restos a Pagar Não Processados.....	55
4	O Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República e os Restos a Pagar	59
5	As Perspectivas para a Contabilidade Aplicada à Administração Pública	68
6	Conclusão	70
	REFERÊNCIAS.....	72
	BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	76
	APÊNDICES	77

1 INTRODUÇÃO

Os Restos a Pagar têm tido relevância no noticiário da imprensa nacional e, recentemente, foi a base de um trabalho vencedor¹ do Prêmio SOF de Monografias – 2007, organizado pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

A presente monografia visa apresentar o estrito relacionamento existente entre os Restos a Pagar e os instrumentos normativo-legislativos que tratam das finanças públicas, da contabilidade pública e do orçamento público no Brasil.

No sistema de execução do orçamento brasileiro é relevante conhecerem-se as reais necessidades da inscrição de despesas em Restos a Pagar e, principalmente analisarem-se os efeitos provocados pelos Restos a Pagar no orçamento, nos balanços e nas demonstrações contábeis da Administração Pública Federal.

Trata-se de um estudo exploratório com o objetivo de dar ao tema um melhor tratamento - mais explícito e acessível – buscando aprimorar o entendimento sobre a questão dos Restos a Pagar.

Para tanto, as fontes empregadas para a coleta de dados foram a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental, inclusive com levantamentos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

Os livros e publicações de diversos autores, alguns deles considerados referência nas áreas das finanças públicas ou da contabilidade pública, constituíram o material básico para a elaboração deste trabalho.

Os artigos científicos, teses e dissertações obtidas, em grande parte, por meio de pesquisas na *Internet* complementam a base do material da pesquisa bibliográfica realizada.

Em relação à pesquisa documental, foram realizados levantamentos nas normas jurídicas que apresentam algum relacionamento com o tema, bem como, realizadas pesquisas nos relatórios, tabelas e pareceres elaborados por instituições públicas ou profissionais ligados às áreas em estudo, com o intuito de identificar

¹ Intitulado “Restos a Pagar: Implicações sobre a Sustentabilidade Fiscal e a Qualidade do Gasto Público” de autoria de Silva, Cândido Júnior e Gerardo (2007), foi escolhido como o melhor trabalho inscrito dentro do Tema 2 em avaliação no certame. Os temas estabelecidos para a seleção do Prêmio SOF de Monografias – 2007 foram: Tema 1. Orçamento como Instrumento de Política Pública e Gestão Fiscal e Tema 2. Promovendo a Qualidade do Gasto Público. O trabalho dos autores mencionados “objetiva propor indicadores que possam ser utilizados para análise da qualidade da despesa pública”. A divulgação do resultado dessa seleção ocorreu em 5 de maio de 2008 quando já havia sido aprovado o projeto de elaboração da presente monografia.

subsídios que viessem contribuir para um adequado esclarecimento sobre o tema tratado.

As pesquisas efetuadas no SIAFI tiveram importância fundamental na identificação da evolução da escrituração contábil da inscrição de despesas em Restos a Pagar ao longo dos últimos exercícios, bem como na forma de demonstração do cancelamento e do pagamento dos Restos a Pagar.

2 BASES LEGAIS

Preliminarmente, faz-se necessário salientar que a elaboração deste trabalho fundamenta-se, essencialmente, no estudo dos instrumentos legais que lhe dão a adequada sustentação para a construção da interpretação de seus conceitos e relacionamentos.

Desse fato surge, então, a necessidade de trazer, de antemão, definições e informações baseadas nos instrumentos legais que fazem referência à questão dos Restos a Pagar ou Resíduos Passivos como também são denominados por alguns autores, entre eles, Angélico (1995), Piscitelli, Timbó e Rosa (2006) e Lima e Castro (2007).

A expressão “Restos a Pagar” tem essa denominação formalizada em 10 de novembro de 1922, quando da publicação, no Diário Oficial da União, do Decreto nº 15.783, de 08 de novembro de 1922, que aprovou o regulamento para a execução do Código de Contabilidade Pública.

2.1 A LEI Nº 4.320 E OS RESTOS A PAGAR

Como primeira norma legal a ser considerada no estudo, 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 Angélico (1995, p. 15) “a Lei nº 4.320/64 constitui a carta magna da legislação financeira do País”.

A importância dessa lei é destacada também por Sanches (2004, p. 207) quando afirma que a Lei nº 4.320/64 “constitui a mais importante lei sobre matéria orçamentária já produzida no País e um dos diplomas legais melhor articulados do direito financeiro pátrio”.

O texto constitucional em seu artigo 165, parágrafo 9º (BRASIL, 1988) estabelece, entretanto, a edição de uma lei complementar que disponha sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual e, também, estabeleça normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Essa lei complementar poderá dispor sobre a conceituação mais adequada de Restos a Pagar, regulando com mais detalhes o processo de inscrição e de cancelamento, fechando as brechas que são utilizadas para atenuar ou ludibriar os princípios da responsabilidade fiscal (KHAIR, AFONSO e OLIVEIRA, 2006, p. 302).

Em razão de não ter sido ainda editada essa lei complementar, a Lei nº 4.320/64 foi “recepcionada pela Constituição de 1988 com *status* de lei complementar” conforme mencionam Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 2).

No que se refere a essa questão, Bruno (2007, p. 90) apresenta as seguintes considerações:

Considerando que havia, como há, uma legislação infraconstitucional preexistente regulando as finanças públicas, as suas normas foram recepcionadas com o grau de lei complementar a que se refere o art. 169 (*sic*), § 9º, I e II, com elas compatíveis, enquanto permanecer a inércia do legislador competente, tendo sido rejeitadas as conflitantes.

[...]

Verifica-se pois, a existência de uma legislação preexistente e não conflitante com as disposições constitucionais, podendo ser aplicada com grau de lei complementar, mesmo não o sendo, constitui-se em norma legal regulamentadora de finanças públicas que, enquanto o legislador permanecer inerte quanto a novo tratamento normativo, servirá ela de lei complementar integrativa, onde for compatível.

Buscam-se no artigo 36 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), a seguir transcrito, as informações preliminares que venham direcionar para um adequado entendimento sobre esse tema:

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.

Portanto, Restos a Pagar são aqueles compromissos efetuados pela Administração Pública que foram empenhados durante o exercício, mas acabaram não sendo pagos até o encerramento do ano.

Conforme Albuquerque, Medeiros e Silva (2008, p. 366), Restos a Pagar são “despesas empenhadas, mas não pagas dentro do mesmo exercício financeiro”.

Angélico (1995, p. 71) apresenta o seguinte posicionamento: “A despesa orçamentária empenhada, mas não paga até o último dia do ano financeiro, é

apropriada ao exercício em contrapartida com a conta financeira *resíduos passivos* ou *restos a pagar*".

Para Cruz (2003, p. 78), os Restos a Pagar são compromissos assumidos (materiais/serviços/obras) pela Administração Pública por empenhos feitos e não pagos até o último dia do ano, sendo uma consequência do regime indevidamente chamado de exercício ou de competência; como se procurará demonstrar oportunamente.

No entendimento de Aguiar (2005, p. 281-282), os Restos a Pagar ocorrem na seguinte situação:

Quando uma despesa é legalmente empenhada e liquidada dentro do exercício financeiro ao qual ela pertence, mas, por qualquer razão, somente vem a ter seu pagamento realizado no exercício seguinte, é que surge a necessidade temporária de se mandar ou de se inscrever essa despesa numa conta denominada Restos a Pagar. Restos a Pagar é a conta onde são inscritas todas as obrigações de natureza financeira de responsabilidade do Poder Público que foram empenhadas, liquidadas, mas não pagas até o último dia do exercício financeiro ao qual elas pertencem, isto é, até 31 de dezembro.

O posicionamento desse autor está incompleto, pois está limitado apenas ao caso dos Restos a Pagar processados desconsiderando as despesas que foram empenhadas, mas não foram liquidadas dentro do respectivo exercício financeiro.

É necessário, portanto, esclarecer que o dispositivo mencionado faz distinção entre as despesas processadas e as despesas não processadas.

Isso decorre do fato de que, para a realização da despesa, devem ser observados três estágios: o empenho, a liquidação e o pagamento.

O empenho da despesa, conforme o artigo 58 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), "é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição".

Segundo Machado Jr. e Reis (2008, p. 137), o empenho pode ser definido administrativamente como "uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviços, com base em autorização e dedução da dotação respectiva, de que o fornecimento ou o serviço contratado lhe será pago, desde que observadas as cláusulas contratuais".

O segundo estágio da realização da despesa – a liquidação da despesa – "consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e

documentos comprobatórios do respectivo crédito” conforme estabelece o artigo 63 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964).

Em relação a esse estágio, Giacomoni (2007, p. 303) assim se refere:

Nesse estágio, são procedidas as verificações e avaliações sobre o cumprimento, por parte do credor, das condições previamente acertadas (na licitação, no contrato, no empenho etc.). Dependendo do objetivo da transação, a liquidação pode exigir um conjunto bastante amplo de verificações. No caso da execução de obra contratada por empreitada global, com pagamentos por etapas, sujeitos a reajustamentos, a liquidação de cada etapa considerará uma série de aspectos, tais como: cumprimento dos prazos por parte do empreiteiro, testes de verificação da qualidade do material e do serviço, adequação dos índices de reajustamento aplicados etc. Numa situação dessas, a responsabilidade pela liquidação será dividida entre um número variado de funcionários, de diversos níveis hierárquicos.

Para Aguiar (2005, p. 354), o ato da liquidação da despesa tem a finalidade de “identificar a origem da obrigação, o objeto da despesa que se vai pagar, o valor total líquido e certo a ser pago e a pessoa a quem se deve pagar para que a obrigação se extinga regularmente.”

O pagamento, terceiro estágio da realização da despesa, deve ser processado em dois momentos: com a emissão da ordem de pagamento e com o pagamento propriamente dito.

A preceito do que estabelece o artigo 64 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), a ordem de pagamento “é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga” sendo que ela só poderá ser consignada em documentos processados pelos serviços de contabilidade, em conformidade com o enunciado do parágrafo único desse artigo.

Para melhor esclarecimento sobre o que dispõe esse artigo, Silva (2007, p. 195) apresenta o seguinte comentário:

Este dispositivo tem a finalidade de incumbir à Contabilidade de ser o órgão responsável pela organização de todo o procedimento financeiro de desembolso. Com isso, acredita-se que há maior rigor na saída de recursos do Estado, tendo em vista ser a Contabilidade detentora dos conhecimentos e métodos que permitem esse controle, em face dos tipos de informações que estão sempre à sua disposição. Deve-se, na verdade, ser feito pela Contabilidade ou por órgão a ela subordinado.

Já o pagamento (Art. 65, da Lei nº 4.320/64) “será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídas, por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.”

A título de esclarecimento, é importante citar-se a informação trazida por Giacomoni (2007, p. 303) de que, nos dias atuais, “os serviços bancários são utilizados tanto na arrecadação da receita pública como no pagamento das despesas, tornando desnecessários os serviços próprios de tesouraria e pagadoria”.

Elucidando a questão do pagamento, Mota (2006, p. 113) afirma que “na área pública, atualmente, a maioria das despesas é paga pela via bancária. No Governo Federal, o Banco do Brasil S/A, como agente financeiro do Tesouro Nacional, tem essa incumbência”.

E, complementando as informações, o autor esclarece ainda que os “casos excepcionais previstos no final do artigo referem-se ao regime de adiantamento que consiste na concessão de numerário a servidor, que leva hoje o título de suprimento de fundos”.

Sobre esse terceiro estágio da realização da despesa, Aguiar (2005, p. 352) tem o seguinte posicionamento:

A última fase da despesa, que é o Pagamento, se define pela satisfação da obrigação financeira ao credor, quando a Administração Pública solve, em espécie, sua obrigação, extinguindo-a. Esta fase da despesa, porém, só pode ser realizada quando já houver se processado a segunda, isto é, a Liquidação, que é o momento em que se examinam o direito adquirido pelo credor da obrigação, a origem e o objeto que se deve pagar, a importância exata a ser paga, e a pessoa a quem se deve pagar para se extinguir, legalmente, a obrigação. Esta fase da despesa deve ser um momento de exame cauteloso, para que não se cometa enganos fatais, com ocorrência de danos às partes.

Apresentadas as informações sobre os estágios da realização da despesa, retomam-se os esclarecimentos sobre a distinção entre as despesas empenhadas em grupos de processadas e não processadas.

De um lado, as despesas empenhadas processadas são aquelas que já passaram pelo segundo estágio da realização da despesa, ou seja, já foram liquidadas e aguardam apenas o devido pagamento.

Por outro lado, pode-se afirmar que as despesas empenhadas não processadas são aquelas que ainda não atingiram o segundo estágio da realização da despesa. São, portanto, despesas empenhadas, mas aguardam, ainda, serem liquidadas.

De acordo com Lima e Castro (2007, p. 82-83) são Restos a Pagar processados “as despesas em que o credor já tenha cumprido suas obrigações, entregado o material, prestado os serviços ou executado a etapa da obra, dentro do

exercício, tendo, portanto, direito líquido e certo, estando em condições de pagamento imediato.”

Ainda, segundo os mesmos autores (2007, p. 83) “são restos a pagar não processados as despesas que dependem, ainda, da prestação do serviço ou do fornecimento do material, ou seja, cujo direito do credor não foi apurado”.

Resumidamente, os Restos a Pagar processados representam os casos de despesas já liquidadas, faltando apenas o pagamento; e os Restos a Pagar não processados representam, portanto, as despesas ainda não liquidadas (LIMA e CASTRO, 2007).

Empregando uma outra abordagem, Albuquerque, Medeiros e Silva (2008, p. 366) 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.

Kohama (2003, p. 148-149), sugere os seguintes entendimentos:

Entende-se por Restos a Pagar de despesas processadas aqueles cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada “liquidada” por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento. Verifica-se que a despesa processou-se até a liquidação e em termos orçamentários foi considerada “despesa realizada”, faltando apenas o processamento do pagamento.

[...]

Entende-se como *despesa não processada* aquela cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende, ainda, da fase de liquidação, isto é, o empenho foi emitido, porém o objeto adquirido ainda não foi entregue e depende de algum fator para a sua regular liquidação; do ponto de vista do Sistema Orçamentário de sua escrituração contábil, não está devidamente processada.

Por oportuno, faz-se necessário esclarecer que alguns autores, entre eles Kohama (2003) e Pires (2006), consideram a liquidação como o terceiro estágio da despesa.

A argumentação utilizada é a de que “a escrituração contábil da despesa orçamentária deve, ainda, ser registrada também quanto ao aspecto relativo ao crédito fixado na lei orçamentária que se constitui, na realidade, em mais uma etapa ou estágio, denominada Fixação” (KOHAMA, 2003, p. 123).

Pires (2006, p.144) afirma que de acordo com o Código de Contabilidade Pública de 1922 e a Lei nº 4.320/64, os estágios da despesa são: empenho, liquidação e pagamento.

No entanto, ele se alia aos autores que incluem nos estágios estabelecidos a fixação, por entenderem que a despesa não pode ser executada sem a correspondente autorização orçamentária.

“Ficaremos somente com os quatro estágios da despesa, que são:

FIXAÇÃO

EMPENHO

LIQUIDAÇÃO

PAGAMENTO” (PIRES, 2006, p. 145).

Portanto, para Kohama (2003) e Pires (2006), as etapas ou estágios são quatro: fixação da despesa (1º estágio), empenho da despesa (2º estágio), liquidação da despesa (3º estágio) e pagamento da despesa (4º estágio).

Entretanto, o importante é considerar que, tanto para os casos de Restos a Pagar processados quanto para os Restos a Pagar não processados, o empenho se concretizou dentro do exercício, porém o efetivo pagamento só deverá ocorrer no exercício financeiro subsequente.

2.2 O DECRETO-LEI Nº 200 E OS RESTOS A PAGAR

Conforme consta de sua ementa, o Decreto-Lei nº 200 dispôs sobre a organização da Administração Federal e estabeleceu as diretrizes para a reforma administrativa.

Albuquerque, Medeiros e Silva (2008, p. 125) ressaltam a importância desse instrumento legal quando apresentam as seguintes considerações:

O Decreto-Lei nº 200 ampliou a autonomia administrativa, reduziu a burocracia e ampliou a capacidade administrativa do Estado Brasileiro. Estabeleceu o planejamento como princípio fundamental das atividades da administração federal e definiu que a ação governamental deveria visar a promover o desenvolvimento econômico-social do País. Para tanto, normatizou a elaboração e atualização de quatro instrumentos

básicos de planejamento: i) o plano geral de governo; ii) os programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual; iii) o orçamento-programa anual; e iv) a programação financeira de desembolso.

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967), estabelece no artigo 76, a seguir transcrito, a quem cabe a autorização para a inscrição de despesas em Restos a Pagar:

Art. 76. Caberá ao Inspetor Geral de Finanças ou autoridade delegada autorizar a inscrição de despesas na conta “Restos a Pagar” (Lei nº 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.

Até o momento não consta qualquer revogação expressa ou alteração nesse artigo do Decreto-Lei 200, entretanto as atribuições por ele definidas estão, atualmente, a cargo do Secretário do Tesouro Nacional.

“O órgão competente para exercer o controle e disciplinar o tratamento de restos a pagar é a Secretaria do Tesouro Nacional” (LIMA e CASTRO, 2007, p. 83).

Para Pereira (2003, p. 178), a Secretaria do Tesouro Nacional, órgão da estrutura do Ministério da Fazenda, tem “um efetivo controle sobre os gastos governamentais, visto estar sob sua responsabilidade o poder de decisão sobre toda a área de programação financeira do Estado”.

2.3 O DECRETO Nº 93.872/86 E OS RESTOS A PAGAR

Como já foi visto anteriormente, para que uma despesa seja registrada na conta Restos a Pagar é necessário que ela tenha cumprido algumas etapas.

O Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e disciplina algumas dessas etapas.

O *caput* do artigo 67 do Decreto nº 93.872/1986 (BRASIL, 1986) praticamente repete o artigo 36 da Lei nº 4.320/64, quando afirma: “Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas”.

O parágrafo primeiro desse artigo renova o conceito de que “entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas”; enquanto que o parágrafo segundo estabelece que “o registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor”.

O artigo 68, abaixo transcrito, define as condições para a escrituração das despesas em Restos a Pagar:

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, e terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente.

Entre as condições estabelecidas no artigo mencionado encontram-se aquelas relacionadas no artigo 35 do Decreto nº 93.872/86 (BRASIL, 1986) que estabelece que o empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I – vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II – vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III – se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

e

IV – corresponder a compromissos assumidos no exterior.

Com as explicações de Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 184) busca-se dar maior entendimento ao registro de despesas em Restos a Pagar:

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.

Tendo sido inscritas em Restos a Pagar, as despesas passarão então pelas etapas de pagamento ou cancelamento.

O pagamento das despesas inscritas em Restos a Pagar ocorrerá como acontece com qualquer outra despesa pública, sendo necessário lembrar que as despesas inscritas em Restos a Pagar não processados deverão antes passar pelo o estágio da liquidação da despesa.

Em relação à etapa do pagamento dos Restos a Pagar, Mota (2006, p. 117-118) adverte que:

Quando do pagamento dos restos a pagar, pode-se verificar que o valor inscrito é inferior ao que deve ser pago. Assim ocorrendo, a diferença deverá ser executada à conta de despesas de exercícios anteriores [...], dentro da devida categoria econômica, à conta do orçamento relativo ao ano de reconhecimento da dívida.

Esse mesmo autor afirma ainda que: “Ocorrendo o inverso, ou seja, quando o valor inscrito é superior ao que deve ser pago, essa diferença a maior deve ser simplesmente cancelada” (MOTA, 2006, p. 118).

Ocorrendo o cancelamento das despesas inscritas em Restos a Pagar, o resultado financeiro será incorporado à receita do exercício em que se operar, conforme estabelece o artigo 38 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964): “Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste considerar-se-á receita em que se efetivar”.

Esclarecendo o que estabelece esse artigo, Silva (2007, p. 125) faz o seguinte comentário:

A reversão, portanto, faz-se na dotação, e não no crédito orçamentário. É feita na mesma dotação em que ocorreu o empenho da despesa quando a anulação se realizar no mesmo exercício em que foi empenhada. Caso contrário, ocorrendo em qualquer exercício financeiro posterior ao da realização da despesa, dará origem a uma receita orçamentária, cuja classificação deve ser feita em Outras Receitas Correntes.

O Decreto nº 93.872/86 (BRASIL, 1986) prevê também que, em razão do cancelamento das despesas inscritas em Restos a Pagar, haja credores que tenham seus direitos atingidos, havendo por parte da Administração o reconhecimento da obrigação de pagamento; estabelece então, por meio do artigo 70, e, em obediência ao artigo 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932

(BRASIL, 1932), um período de prescrição nos seguintes termos: “Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar”.

Para a elucidação desse assunto, Lima e Castro (2007, p. 83) apresentam a seguinte afirmação:

A inscrição de valores em restos a pagar, de praxe, terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente. Após essa data, os saldos remanescentes serão automaticamente cancelados, permanecendo em vigor, no entanto, o direito do credor por 5 (cinco) anos, a partir da inscrição.

Ainda sobre a prescrição, Pires (2006, p. 172) tem o seguinte comentário:

Embora a validade do registro contábil seja apenas de um ano, os Restos a Pagar só prescrevem após 5 (cinco) anos a partir da sua inscrição. Dada a baixa contábil dos Restos a Pagar e até a sua prescrição, as despesas reconhecidas serão pagas na rubrica “Despesas de Exercícios Anteriores”.

Entretanto é preciso lembrar que, apesar dessas informações, ainda não existe um consenso sobre a questão dos Restos a Pagar por parte dos estudiosos do assunto, inclusive no tratamento dispensado sobre a matéria pelos diversos Tribunais de Contas Estaduais, sendo a interpretação dominante no sentido da impossibilidade, por ilegal, da anulação ou cancelamento de Notas de Empenho ou de valores inscritos em Restos a Pagar relativos às despesas liquidadas (CRUZ, 2006, p.170).

2.4 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E OS RESTOS A PAGAR

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que regulamenta o artigo 163 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), foi publicada no Diário Oficial da União de 05 de maio de 2000.

Denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, essa lei complementar estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Pires (2006, p. 173) ressalta a importância dessa lei com os seguintes comentários:

A Lei de Responsabilidade Fiscal é um marco em matéria de finanças públicas no Brasil. Ela veio para provocar o início de uma mudança cultural na administração dos recursos públicos brasileiros. O administrador público acostumado com os desmandes e irresponsabilidades sem punição passam (*sic*) a ter um instrumento que vem disciplinar as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aplicada a todas as esferas de governo.

Para Pereira (2003, p. 184) a lei complementar trouxe algumas vantagens, conforme destaca nos comentários a seguir:

As principais vantagens notadas na LRF são a criação de um instrumento necessário para planejamento e controle das finanças públicas, dando transparência às contas dos entes da Federação e, conseqüentemente, facilitando o controle da sociedade sobre o governo, permitindo uma melhor avaliação da gestão dos prefeitos, governadores e do Presidente da República ao reduzir fortemente os passivos financeiros, além de permitir a participação da população na discussão da LDO e proposta orçamentária, ajudando a direcionar a ação do governo ao interesse da sociedade e impedindo que sejam transferidas heranças financeiras desastrosas de uma gestão para outra.

Em seu trabalho, Campos (2005, p. 82) apresenta o seguinte posicionamento: “A Lei de Responsabilidade Fiscal foi feita justamente para impedir a continuação da orgia de gastos públicos, cuja liquidação era empurrada para as gerações futuras”.

Em relação a esse mesmo tema, Machado Jr. e Reis (2008, p. 14) afirmam que a Lei de Responsabilidade Fiscal “dispõe sobre normas de comportamento ético para o gestor público no trato do patrimônio público que lhe fora confiado” e acrescentam ainda:

Há muito exigida pela sociedade, a Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe sobre normas de Finanças Públicas, conforme o Capítulo II, do Título VI da Constituição da República. Entretanto, ela vai além, posto que (*sic*) abraça procedimentos de natureza técnico-econômica que envolvem análise do custo-benefício, análise do fluxo de caixa, contabilidade financeira melhor planejada, contabilidade gerencial para possibilitar informações para a avaliação de desempenho sob os enfoques da eficiência, da economicidade, da eficácia e da efetividade.

A abrangência dessa lei complementar alcança a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estando neles compreendidos o Poder Executivo, o Poder Judiciário, o Poder Legislativo (inclusive os Tribunais de Contas), e o

Ministério Público; bem como, os órgãos da administração direta, os fundos, as autarquias, as fundações e as empresas estatais dependentes.

De forma crítica, Khair, Afonso e Oliveira (2006, p. 277) têm a seguinte observação sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal:

Passados alguns anos de sua vigência, observa-se, de um lado, que a LRF virou uma espécie de instrumento de propaganda: jornais, revistas e respeitados articulistas tecem elogios à Lei, atribuindo-lhe responsabilidade por uma revolução fiscal ocorrida no país, sem a preocupação de se fazer uma análise mais profunda sobre a capacidade que a LRF está tendo para promover mudanças efetivas na gestão fiscal. Por outro lado, os gestores da política econômica parecem achar que responsabilidade fiscal se resume a gerar superávit primário, em qualquer dimensão e a qualquer custo, negligenciando aspectos fundamentais, como a maior transparência e a modernização da gestão, que estão presentes na LRF.

É preciso avançar na consolidação da responsabilidade fiscal, bem como corrigir os problemas verificados na aplicação da LRF. Importantes instituições e regras contempladas na Lei até hoje não foram criadas ou regulamentadas. Em outros casos, as normas até tem efeito legal, mas não funcionam na prática.

De acordo com Nascimento (2001, p. 11), a Lei de Responsabilidade Fiscal constitui “um código de conduta gerencial a ser observado, doravante, na condução da coisa pública”.

Complementando, ele afirma que a LRF “traça limites, estabelece controle e oferece elementos balizadores acerca dos gastos públicos, bem como sobre o fluxo de recursos financeiros necessários à sua efetiva realização”.

A preocupação com a questão dos Restos a Pagar aparece já no primeiro artigo da Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000) quando estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange, entre outros, à inscrição em Restos a Pagar.

O artigo 25 dessa Lei Complementar define também as exigências, além das estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, para a realização de transferência voluntária – a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou dos destinados ao Sistema Único

de Saúde – estabelecendo que deve ser comprovada, por parte do beneficiário, a observância do limite de inscrição em Restos a Pagar.

Dentro do capítulo *Da Dívida e do Endividamento*, da Lei de Responsabilidade Fiscal, há uma seção específica que trata dos Restos a Pagar. Nela, o artigo 42 está assim redigido:

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.

Para Pires (2006, p. 183), 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”.

A Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) já fazia limitações nesse sentido no artigo 59. No entanto, tais limitações eram específicas para os municípios, ficando os prefeitos proibidos de empenhar mais do que o duodécimo da despesa prevista no último mês do mandato e também de o município assumir, no mesmo período, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do prefeito, reputando como nulos e de nenhum efeito os empenhos praticados nessas condições, sem prejuízo da responsabilidade do prefeito sobre os valores empenhados, ressalvados os casos comprovados de calamidade pública.

No entanto, as vedações do artigo 42 são mais abrangentes, pois obrigam todos os titulares de Poder ou órgãos referidos no artigo 20 e são mais rigorosas.

A inserção desse artigo no texto da Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000) veio frear o ímpeto dos governantes que insistiam em transferir dívidas para seus sucessores.

No entendimento de Cruz (2006, p. 170) 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.

Buscando um melhor esclarecimento desse artigo faz-se necessário atentar para o comentário de Derzi (2001, p. 310) quando afirma que “o dispositivo, não obstante, não atinge as novas despesas contraídas no primeiro quadrimestre do último ano do mandato, ainda que de duração continuada superior ao exercício financeiro”.

Concluindo seu comentário o autor afirma que: “Também não deverá alcançar outras despesas contraídas no final do exercício para socorrer calamidade pública ou extraordinárias para atender a urgências necessárias”.

Com o intuito de complementar as informações, seguem-se as observações e sugestões propostas por Khair, Afonso e Oliveira (2006, p. 301-302):

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:

- 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;
- 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.

No artigo 50 da Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000) há o acréscimo de algumas normas de contabilidade pública, dentre elas, a observação de que as inscrições em Restos a Pagar devem 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.

Os artigos 53 e 55 da Lei de Responsabilidade Fiscal disciplinam que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, abrangendo todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, e o Relatório de Gestão Fiscal, a ser emitido pelos titulares dos Poderes e

órgãos ao final do último quadrimestre, serão acompanhados, respectivamente, 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:

- liquidadas;
- empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do artigo 41 (sem efeito prático em função do veto apostado ao artigo 41 da Lei Complementar nº 101/2000);
- empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa; e
- não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.

O último artigo da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) que trata dos Restos a Pagar é o artigo 59. Ele estabelece que 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 da Lei Complementar, com ênfase no que se refere aos limites e condições para a inscrição de despesas em Restos a Pagar.

Os comentários de Campos (2005, p. 80), transcritos a seguir, reforçam que a Lei de Responsabilidade Fiscal “tem assento em bases importantes que são o controle e a sanção”:

A primeira base é (*sic*) o controle e a fiscalização exercidos pelo Ministério Público e pelos Tribunais de Contas. Ao lado do controle fiscal surge o controle social, que é aquele exercido pela população, pois o cumprimento orçamentário deve ser levado ao conhecimento da população.

A segunda base são as sanções.

Finalizando esta parte do estudo, é importante destacar a afirmação de Nascimento (2001, p. 12) ao ressaltar que “não existe qualquer incompatibilidade entre a lei de responsabilidade fiscal e as normas gerais de direito financeiro. Por conseguinte, elas oferecem subsídios à compreensão da temática fiscal, em sinergia com a legislação orçamentária”.

2.5 A LEI DE CRIMES CONTRA AS FINANÇAS PÚBLICAS E OS RESTOS A PAGAR

Em respeito ao princípio da anterioridade da lei contido no inciso XXXIX, artigo 5º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) que estabelece que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, e obedecendo ao artigo 73, primeira parte, da Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000) que afirma que “as infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-lei (*sic*) nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal)”, foi editada a Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, que alterou o Código Penal - e demais normas da legislação pertinente -, visando adequá-lo a novas normas contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Conforme expõe Bruno (2007, p. 123) uma rápida verificação permite perceber que “o emprego irregular de verbas públicas em contrariedade ao orçamento público, outrora mera irregularidade administrativa, nos termos de entendimento do Supremo Tribunal Federal, passou a tipificar crime”.

De acordo com a Lei de Introdução ao Código Penal (Decreto-Lei nº 3.914/1941) considera-se crime a infração a que a lei comina pena de reclusão (cumprida em regime fechado, semi-aberto ou aberto) ou detenção (cumprida em regime semi-aberto, ou aberto, salvo necessidade de transferência a regime fechado), quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa.

No entendimento de Jesus (2001, p. 604) “a Lei n. 10.028/00 trouxe proteção criminal à Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/00), cominando penas aos maus gestores da coisa pública”.

A severidade das sanções é comentada por Campos (2005, p. 80):

De nada adiantaria um rígido sistema de controle se não houvesse uma lei que estabelecesse punições para os atos contrários aos interesses da lei de controle. A lei prevê sérias sanções para o seu descumprimento, que vai desde o ressarcimento dos prejuízos causados às finanças públicas até a prisão, passando pela multa e pela cassação do mandato, quando exercendo cargo eletivo. A lei tem que ser severa, pois se assim não fosse impediria a observância do princípio da transparência e dificultaria o controle sobre a correta execução do orçamento, podendo daí decorrer uma série de outras violações.

A Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000 (BRASIL, 2000), acrescenta ao Código Penal capítulo específico que trata dos Crimes contra as Finanças Públicas ficando estabelecida pelo artigo 359-B a pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos para quem ordenar ou autorizar a inscrição em Restos a Pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei.

O fundamento legal da incriminação prevista nesse dispositivo está estabelecido no artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para Pelicoli e Moura (2002, p. 22) embora o fato possa não causar dano patrimonial, “é inegável que a ordem ou autorização da inscrição em restos a pagar da despesa que não tenha sido empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei causa dano ao regular andamento da administração pública”.

De acordo com as explicações de Mirabete (2005, p. 2657), o crime consuma-se “com a ordem, para o agente que a determina, e com a autorização, para o agente que a permite, independentemente da efetiva inscrição da despesa. Trata-se de crime de mera conduta, nas duas ações, não se admitindo a tentativa”.

É importante ressaltar que, conforme Pazzaglini Filho (2006, p. 76), “consume-se o delito com a ordenação ou autorização ilegal de inscrição em ‘Restos a Pagar’, independente de sua efetiva inscrição”.

Para esse autor, trata-se de “crime formal, envolvendo já a ação de ordenar ou autorizar resultado de dano ou de perigo à gestão regular e responsável das finanças públicas. Descabe, na espécie, a tentativa”.

O artigo 359-C, incluído no Código Penal pela Lei nº 10.028/2000 (BRASIL, 2000), institui a pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos a quem ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa.

No entendimento de Mirabete (2005, p. 2659), o crime previsto no artigo 359-C consuma-se com “a ordem ou autorização para que se assumam irregularmente a obrigação. Trata-se de crime formal, dispensando-se para a consumação que seja assumida a obrigação”.

Em relação a esse artigo, Neto, Gomes e Alves (2002, p. 71) fazem o seguinte comentário:

Como pode se observar, toda a obrigação assumida pelo administrador deve ser integralmente cumprida no decorrer do seu mandato. No entanto, é possível que o administrador venha assumir obrigações (*sic*) que seja adimplida total ou parcialmente no mandato seguinte.

Porém se faz necessário (*sic*) à (*sic*) existência de previsão de recursos financeiros suficientes para esse fim, sob pena de incorrer na responsabilidade criminal prevista no tipo legal. Isso porque a tipicidade do fato nasce quando a ordem ou autorização cria obrigação, gerando despesa que será passada à próxima gestão, sem a necessária e suficiente disponibilidade de caixa.

Para Pazzaglini Filho (2006, p. 79) trata-se de “crime formal que se consuma com a mera ordenação ou autorização de despesa irregular, independentemente de ter sido esta realizada. Não comporta, pois, a figura da tentativa”.

Outra alteração ao Código Penal, relacionada aos Restos a Pagar, é o artigo 359-F acrescentado pela Lei nº 10.028/2000 (BRASIL, 2000) que prevê a pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos para o Administrador Público que deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento de Restos a Pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei.

Conforme Pelicioli e Moura (2002, p. 31) “o delito ocorre quando o sujeito ativo, agente público, não ordenar o cancelamento do montante de restos a pagar em valor permitido em lei”, acrescentando ainda que:

O valor permitido em lei é a suficiente disponibilidade financeira que permita que seja paga integralmente dentro dos dois últimos quadrimestres, ou a disponibilidade de caixa existente no exercício seguinte. Assim, existem duas situações que fixam o valor permitido em lei, a primeira, aquela que permite o pagamento nos dois últimos quadrimestres, a segunda, a disponibilidade de caixa que permita pagar no exercício seguinte.

A incriminação protege a eficiência da máquina administrativa, no tocante ao seu normal desenvolvimento, incluindo-se aí, o poder de investimento muitas vezes comprometido em função de gastos acima da disponibilidade financeira existente.

Sobre o que estabelece o artigo 359-F, Mirabete (2005, p. 2662) afirma que o crime consuma-se “assim que se esgota o prazo para que o administrador, conforme as funções que desempenhe, ordene, autorize ou promova o cancelamento. Não se exige que haja prejuízo efetivo para a Administração”.

A respeito desse artigo, a conduta do agente público apresenta-se sob três formas, de acordo com o que menciona Jesus (2001, p. 623):

1ª) deixar de ordenar: o autor deve tomar a iniciativa do cancelamento, porém não emite a ordem. Não é o administrador que efetiva o cancelamento, mas terceira pessoa a seu comando. A ordem, que não foi emitida, tornaria sem efeito o montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei;

2ª) deixar de autorizar: já há iniciativa de corrigir o desvio por parte de terceira pessoa, porém, o autor, que possui a atribuição legal de corroborar com o cancelamento, fica inerte, não impedindo que se cancele o montante inscrito em valor superior ao previsto em lei. A autorização deve ser imprescindível para a correção da ilegalidade;

3ª) deixar de promover: o sujeito tem atribuição de corrigir o desvio, cancelando o montante inscrito em valor superior ao descrito em lei. Apesar de ser a pessoa indicada para o encargo, não efetua o cancelamento.

Nesse caso específico, “consuma-se o delito quando o sujeito ativo deixar decorrer o momento final em que deveria ser procedido o cancelamento dos ‘Restos a Pagar’” como afirma Pazzaglini Filho (2006, p. 89).

O autor acrescenta ainda que: “Por se tratar de crime omissivo, em que é impossível o fracionamento dos atos de execução, não se admite a figura da tentativa”.

Caso não sejam tomadas as providências para penalizar os autores das irregularidades tratadas, os crimes prescreverão em 4 (quatro) anos, para os casos previstos nos artigos 359-B e 359-F e, em 8 (oito) anos, para os casos previstos no artigo 359-C, conforme estabelece o artigo 109 do Código Penal.

2.6 A LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS E OS RESTOS A PAGAR

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), por meio do inciso II do artigo 165, determinou que lei de iniciativa do Poder Executivo estabelecesse as diretrizes orçamentárias.

De acordo com o que dispõe o parágrafo 2º desse artigo, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO é o ato normativo que:

- 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 (BRASIL, 2000) determinou que, além do atendimento ao disposto no § 2º do artigo 165 anteriormente citado, a Lei de Diretrizes Orçamentárias 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.

Outros dispositivos constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal acrescentaram competência à Lei de Diretrizes Orçamentárias para disciplinar sobre outros assuntos, conforme citação de Pereira (2003, p. 153):

Registre-se que (*sic*) LDO foi significativamente fortalecida, considerando que, além dessas incumbências, a Lei de Responsabilidade Fiscal, visando ao equilíbrio financeiro entre receitas e despesas, também lhe atribuiu, em diversos dispositivos, competência para disciplinar várias matérias. Dessa maneira, independentemente da forma e de seu conteúdo atuais, devem ser incorporadas ao texto da LDO normas que irão disciplinar ou tratar de assuntos como: fixação de critério para a elaboração da LOA; definição da forma de utilização e do montante da reserva de contingência; fixação de índices de preços para atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada; disciplina da programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, entre outros. Além dessas incumbências adicionais, a Lei de Responsabilidade Fiscal acrescentou à estrutura da LDO os denominados Anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem um papel fundamental na interligação entre o que estabelece a Lei do Plano Plurianual – PPA e as Leis Orçamentárias Anuais.

Sobre isso, Albuquerque, Medeiros e Silva (2008, p. 163) afirmam que 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”. Os mesmos autores fazem ainda, as seguintes considerações:

Ao situar-se em uma posição intermediária entre as diretrizes, objetivos e metas, definidas no plano plurianual, e a previsão da receita e fixação da despesa, próprias da lei orçamentária anual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias cumpre papel de balanceamento entre a estratégia traçada no início de um governo e as reais possibilidades que vão se apresentando ao longo dos anos de implementação do plano plurianual.

Diante da necessidade de se ajustar a programação prevista no plano plurianual ao cenário político, econômico e institucional que se apresenta nos meses que antecedem à elaboração e análise da proposta orçamentária, a Lei de Diretrizes Orçamentárias tem o poder de antecipar um fato inevitável: a necessidade de se fazer escolhas (ALBUQUERQUE, MEDEIROS e SILVA, 2008, p. 164).

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”.

A questão dos Restos a Pagar vem tendo a cada ano mais importância nas Leis de Diretrizes Orçamentárias passando a ser inserida em um número maior de dispositivos dessas leis.

Num levantamento realizado com as Leis de Diretrizes Orçamentárias estabelecendo as diretrizes orçamentárias da União, para os anos de 2004 a 2008, percebe-se a ampliação da preocupação do Poder Legislativo em propor alterações ao projeto de lei encaminhado ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo.

O interesse dos parlamentares, basicamente aqueles ligados às bancadas oposicionistas, é manter maior controle da execução dos Restos a Pagar e reduzir o poder discricionário do Governo Federal em relação à contínua elevação dos montantes inscritos em Restos a Pagar não processados no final de cada exercício financeiro, bem como, restringir a utilização, essencialmente, política de tais recursos.

Quando se trata especificamente da questão dos Restos a Pagar, as Leis de Diretrizes Orçamentárias para os anos de 2004 e 2005 (Apêndices A e B), podem ser consideradas como repetições adaptadas de dispositivos.

Obviamente, cada uma das Leis de Diretrizes Orçamentárias trata das diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de um determinado ano, porém a semelhança quanto ao teor dos dispositivos é patente.

Já em comparação com as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária para o ano de 2006, há uma ampliação no número dos dispositivos que versam sobre os Restos a Pagar, conforme consta da respectiva Lei de Diretrizes Orçamentárias (Apêndice C).

Entretanto, mais significativo é o acréscimo no número dos dispositivos que tratam dos Restos a Pagar nas Leis de Diretrizes Orçamentárias aprovadas em

2006 e 2007, com o objetivo de estabelecerem as diretrizes para a elaboração das leis orçamentárias para os anos de 2007 e 2008 (Apêndices D e E).

Além da ampliação no número dos dispositivos é adequado salientar o alcance das novas medidas e a demonstração efetiva da participação do Congresso Nacional regulando a matéria quando aprova alterações específicas para a questão dos Restos a Pagar propondo maior controle e transparência na execução dessas despesas.

Em 2006, quando da tramitação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias para 2007, acaba sendo aprovado no Congresso Nacional um dispositivo nos seguintes termos:

Art. 129. Os restos a pagar relativos a despesas primárias discricionárias inscritos em 2007 não excederão a 70% (setenta por cento) do valor inscrito no exercício de 2006.

Parágrafo único. Excluem-se do limite a que se refere o **caput** as despesas relativas ao Projeto-Piloto de Investimentos Públicos – PPI de que trata o art. 3º desta Lei.

O Poder Executivo, por meio da Mensagem nº 1.190, de 29 de dezembro de 2006, acaba vetando a iniciativa dos parlamentares apresentando, para tanto, as seguintes razões:

A inscrição de restos a pagar segue estritamente a legislação vigente, sendo o volume basicamente determinado pelo descompasso entre a execução física e financeira e o princípio da anualidade do orçamento, em particular no tocante aos investimentos.

Ao fixarem-se limites para a sua inscrição se toma por pressuposto a existência de desequilíbrios entre receitas e despesas, o que, todavia, não corresponde ao que ocorre com o processamento dos restos a pagar, que conforme apontado é intrínseco ao processo de execução orçamentária.

A própria Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, dedicou-se ao aspecto do comprometimento financeiro com os restos a pagar, fixando, em seu bojo a exigência de que, nos últimos dois quadrimestres de mandato, fossem resguardados os correspondentes recursos financeiros para arcar com as obrigações decorrentes dos restos a pagar, evitando-se que essas obrigações recaíssem sobre o próximo governante.

Assim, a gestão dessas obrigações não requer limitações adicionais àquelas já consagradas na LRF, sob pena de que qualquer limite arbitrado, sem observar a dinâmica da execução das despesas, possa colocar em risco a continuidade de ações relevantes, em vista do que se sugere apor veto ao dispositivo por contrariar o interesse público.

Por meio da Nota Técnica Conjunta nº 01/07 (2007a, p. 10), a Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados e a Consultoria

de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal apresentam aos congressistas “Subsídios à apreciação dos vetos presidenciais à Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2007 (Lei nº 11.439/2006 – LDO 2007)” fazendo a seguinte análise desse veto:

A realidade e a dinâmica da execução do orçamento, da forma como tem sido executado, tem ensejado a liberação de créditos nos últimos meses (quando não nos últimos dias) do exercício, Isso gera, por vezes, 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 verdadeiros “orçamentos paralelos”, desrespeitando o princípio da anualidade, já que orçamentos de anos anteriores, que deveriam estar encerrados, mantêm-se (*sic*) vivos por meio de tais Restos a Pagar.

A situação atual de restos a pagar está tão exacerbada que enseja a execução de restos a pagar de quatro exercícios anteriores em montante semelhante ao investimento de um Orçamento geral da União.

As limitações constantes da LRF tratam da cobertura financeira de restos a pagar no último ano de mandato, o que pode gerar desequilíbrio orçamentário e endividamento. A medida vetada pelo Poder Executivo trata de controle e boa execução das finanças públicas.

Quando da tramitação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias para 2008, o Congresso Nacional novamente fez inserir no texto encaminhado para a sanção presidencial um dispositivo relacionado à questão dos Restos a Pagar. O dispositivo apresentava o seguinte texto:

Art. 131. 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 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 2007, ressalvado o disposto no inciso II do caput.

§ 3º Os órgãos de controle interno e externo verificarão o cumprimento do disposto neste artigo.

Outra vez, o Poder Executivo acaba vetando o dispositivo expressando as seguintes razões para justificar tal procedimento:

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 congênere, não possam ter a sua vigência prorrogada, poderão colocar em risco a continuidade de importantes ações empreendidas pelo Governo na busca do almejado crescimento econômico.

Com a Nota Técnica Conjunta nº 04/07 (2007b, p. 9), as Consultorias de Orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal posicionam-se contrariamente ao veto.

Para apresentar alguns argumentos justificando tal posicionamento, transcreve-se da citada Nota Técnica o primeiro e o penúltimo parágrafos, que estão assim redigidos:

O dispositivo buscava estabelecer, por lei, e assim fazê-lo incidir sobre todos os Poderes, o que, previsto na Lei nº 4.320/64, no Decreto-Lei 200/67 e na Lei Complementar nº 101/2000, até então estava regulado apenas no Decreto nº 93.872, de 1986. A falta de maior disciplinamento legal sobre a inscrição de despesas em restos a pagar tem permitido a edição de decretos, para prorrogar sua vigência segundo a conveniência apenas do Poder Executivo, prorrogação essa que às vezes beneficia apenas determinados órgãos.

[...]

Isto posto, parece despiciendo alegar já existir nas normas orçamentárias critérios de razoável percepção sobre a inscrição em restos a pagar, seja na Lei nº 4.320/64, seja no Decreto Lei (*sic*) nº 200/67, seja no Decreto nº 93.872/1996 (*sic*), mas que não estão sendo obedecidos. O interesse no Congresso Nacional em legislar sobre a matéria, por meio da LDO, seria também o de aperfeiçoá-las, tornando-as mais claras.

Nas razões dos vetos, mencionadas anteriormente, chamam a atenção as duas justificativas finais que abarcam quaisquer circunstâncias que se pretendam manter inalteradas, quais sejam: “por contrariar o interesse público” e “colocar em risco a continuidade de importantes ações empreendidas pelo Governo na busca do almejado crescimento econômico”.

Por último, é necessário salientar que o Poder Executivo, por meio do Presidente da República, acaba fazendo prevalecer a vontade do Governo, em

virtude da imobilidade do Congresso Nacional para tratar dos vetos apostos e ainda, em virtude da exigüidade do tempo para que as mudanças possam ter os efeitos pretendidos.

2.7 A LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL E OS RESTOS A PAGAR

A Lei Orçamentária Anual é uma outra lei de iniciativa do Poder Executivo estabelecida pelo inciso III do artigo 165 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), competindo privativamente ao Presidente da República, conforme determina o inciso XXIII do artigo 84 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), enviar ao Congresso Nacional as propostas de orçamento.

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”.

Embora quase em desuso, a lei orçamentária é conhecida também como “lei de meios” ou “lei dos meios”.

Busca-se no trabalho de Sanches (2004, p. 204) o significado para essas denominações:

Expressão utilizada para designar, figurativamente ou como sinônimo, o orçamento público (lei orçamentária anual). Tal designação, bastante utilizada no âmbito da orçamentação tradicional e hoje de emprego limitado, decorre da percepção de que a lei orçamentária constitui uma peça fundamental na distribuição dos “meios” – recursos financeiros e institucionais – do poder público entre as várias e concorrentes funções do aparato estatal, bem como entre os muitos órgãos e entidades da administração pública.

Em relação à lei orçamentária, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que o projeto de lei orçamentária anual seja elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com as normas da própria Lei Complementar.

Nesse sentido, Pereira (2003, p. 154) apresenta os seguintes esclarecimentos:

Por determinação das normas emanadas da Constituição Federal de 1988 e da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 e tendo como referência o processo de planejamento, o projeto de lei orçamentária anual, previsto no inciso III do art. 165 da Constituição Federal, deverá ser elaborado de forma compatível com o plano plurianual e com a LDO, e sem prejuízo dos demonstrativos definidos pela Lei nº 4.320, de 1964.

Como se vê, a Lei Orçamentária Anual está delimitada pelas normas anteriormente referenciadas que acabam definindo a sua estrutura e a organização dos orçamentos.

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”.

Quanto à questão dos Restos a Pagar realizou-se levantamento das últimas cinco leis orçamentárias, sendo que nas Leis Orçamentárias Anuais aprovadas para os anos de 2005 a 2008 (Apêndice F), foi identificada apenas uma referência aos Restos a Pagar em cada uma delas.

A Lei Orçamentária Anual para o ano de 2004 não apresenta qualquer referência.

O dispositivo identificado nas quatro Leis Orçamentárias Anuais praticamente se transcreve ano após ano nas leis analisadas, e trata, em síntese, da 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 (Apêndices A a E).

3 A CONTABILIZAÇÃO DOS RESTOS A PAGAR

Antes de iniciar a abordagem do assunto específico deste capítulo apresentam-se algumas considerações sobre a Contabilidade Pública ou Governamental, como também é denominada por alguns autores, e o regime de contabilização da despesa pública.

Mota (2006, p. 186) apresenta o seguinte conceito para a Contabilidade Pública:

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.

Para 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”.

Esses autores alertam para o fato de que “o patrimônio” é o objeto da ciência contábil.

No caso da Contabilidade Pública os objetos são o orçamento e o patrimônio públicos.

Conforme observação de Pires (2006, p. 224), “a Contabilidade Pública não está interessada, somente, no Patrimônio e suas variações, mas também no Orçamento e sua execução (previsão e arrecadação da receita e a fixação e execução da despesa)”.

Em sua obra, Leite (2007, p. 4) tem as seguintes considerações sobre a Contabilidade Pública:

A Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecida no Orçamento Público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária da receita e da despesa, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de créditos, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio.

Com base nos dispositivos da Lei 4.320/64, podemos então definir a Contabilidade Pública como sendo o ramo da contabilidade que coleta, registra e controla os atos e fatos da Fazenda Pública, mostra o

Patrimônio Público e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento.

Outro conceito de Contabilidade Pública é apresentado por 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.

Como já mencionado, os objetos da Contabilidade Pública são o orçamento e o patrimônio públicos. A seguir, apresenta-se uma relação contendo os objetivos da Contabilidade para a Administração Pública, de acordo com Lima e Castro (2007, p. 3):

- registrar a previsão das receitas e a fixação das despesas constantes dos orçamentos públicos anuais;
- registrar todos os Ativos (bens e direitos), como os créditos, as aquisições para revenda, os empréstimos concedidos, os financiamentos, os títulos e valores, os estoques, entre outros; e todos os Passivos (obrigações), como os precatórios, as provisões passivas, o imposto de renda, as contribuições a pagar e outros passivos pertencentes ao ente público;
- escriturar e efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira das receitas e despesas;
- controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as obrigações do ente público;
- apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio;
- fornecer informações aos gerentes públicos e à sociedade em geral sobre o desempenho fiscal dos entes públicos, em particular no que tange ao respeito aos preceitos versando sobre disciplina fiscal agregada;
- fornecer dados sobre os entes públicos à Contabilidade Nacional (estatísticas econômicas do país);
- disponibilizar informações que auxiliem a medir o desempenho de estruturas e programas de governo.

Para Pires (2005, p. 223) a “Contabilidade Aplicada à Administração Pública, seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal, tem como carro chefe a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964”.

O Título IX da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) trata “Da Contabilidade” e está subdividido em três capítulos assim denominados:

Capítulo I – Disposições Gerais;

Capítulo II – Da Contabilidade Orçamentária e Financeira; e

Capítulo III – Da Contabilidade Patrimonial e Industrial.

Além dos procedimentos de contabilidade pública previstos na Lei nº 4.320/64, o artigo 50 da Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000) preconiza a obediência às demais normas de contabilidade pública, quais sejam, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade visando ampliar o controle das contas públicas.

Portanto, para Pires (2006, p. 229), o registro contábil “dos atos e fatos administrativos, bem como a elaboração dos balanços e demonstrativos contábeis, orçamentários e financeiros obedecem às normas gerais estatuídas pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e pela Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000”.

Araújo (2004, p. 70) relaciona as orientações contidas no artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal com vistas à escrituração das contas públicas:

- registro próprio da disponibilidade de caixa, de modo que os recursos vinculados fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;
- a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência;
- o resultado dos fluxos financeiros será apurado pelo regime de caixa, em caráter complementar;
- as demonstrações contábeis devem compreender, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;
- as receitas e despesas previdenciárias devem ser apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;
- as operações de crédito, as inscrições em restos a pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos 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 demonstração das variações patrimoniais, [...], dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos;
- as demonstrações conjuntas não incluirão as operações intra-governamentais;
- a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao conselho de gestão fiscal;
- a administração pública deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

O objetivo do controle contábil, segundo Silva (2003, p. 178), “é a segurança da veracidade do registro das operações no que se refere à legalidade dos atos e à fidelidade funcional dos agentes da administração”.

Devido à complexidade dos registros contábeis e buscando dar segurança e credibilidade às informações da Administração Pública Federal, em um território tão vasto e até mesmo em órgãos públicos localizados no exterior, o Brasil emprega um importante sistema informatizado que recebeu de Silva, Pinto e Mota (2008, p. 19), as seguintes considerações:

O Sistema Integrado de Administração Financeira – Siafi é o sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil da União. O Siafi foi implantado em 1987, tornando-se, desde então, importante instrumento para o acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do Governo Federal. Atualmente, se apresenta como um dos maiores e mais abrangentes instrumentos de administração das finanças públicas, dentre os seus congêneres conhecidos no mundo.

O desempenho do Siafi tem despertado a atenção e o interesse de organismos internacionais e de vários países da Europa e América Latina. Esses países têm enviado, freqüentemente, suas delegações ao Ministério da Fazenda, com o objetivo de conhecer a tecnologia utilizada e absorver a experiência adquirida, visando à implantação de sistema similar. Em 2006 o Siafi foi apresentado para representantes da Organização das Nações Unidas – ONU, como experiência de sucesso na transparência do gasto público.

O campo de aplicação da contabilidade pública está delimitado na própria ementa da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) que “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

De forma didática e detalhada, Mota (2006, p. 193) apresenta a estrutura da Administração Pública atendida pela contabilidade pública:

- a. Administração Direta
Governo Federal:
Ministérios, Secretarias do Governo Federal, Presidência da República e Órgãos dos demais Poderes da União (tribunais, casas legislativas etc.)
Governos Estadual/Distrital/Municipal:
Secretarias de Governo Estadual e Municipal, Prefeituras e Órgãos dos demais Poderes.
- b. Administração Indireta

Autarquias, fundações e empresas públicas vinculadas aos três níveis de governo (enquanto fazem uso de recursos à conta do orçamento público nas esferas fiscal e seguridade social).

As empresas estatais, enquanto dependentes, estão no campo de aplicação da Contabilidade Pública, é o que se entende da leitura do inciso III do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal em confronto com o inciso III do seu art. 2º. Dessa forma deve-se incluir no seu campo de atuação as sociedades de economia mista dependentes.

Sintética e resumidamente, Pires (2006, p. 228) afirma que o “campo de aplicação da Contabilidade é restrito à Administração Direta dos entes da federação, bem como às suas autarquias, fundações mantidas pelo poder público e empresas públicas dependentes”.

Para melhor compreensão quanto às empresas estatais dependentes, Sanches (2004, p. 135) apresenta a seguinte conceituação:

A empresa estatal que, em razão de sua incapacidade para gerar receitas suficientes para custear sua manutenção (despesas com pessoal ou de custeio em geral, bem como despesas de capital, exceto participações acionárias), precise receber transferências correntes do ente da federação a que se vincula, tornando-se, em razão disso, unidade orçamentária no Orçamento Fiscal ou da Seguridade Social respectivo. No caso da União essa linha – de dar tratamento orçamentário similar ao das autarquias às EED – deriva das normas das LDOs que exigem o detalhamento programático de todos os recursos do Tesouro alocados em entidades da administração – excetuados, formalmente, alguns fundos de incentivos fiscais (FINOR, FINAM e FUNRES) – conjugadas com as que restringem o orçamento de investimento de estatais a determinados gastos típicos da categoria capital.

“Ressalte-se que a LDO do Governo Federal, anualmente, estabelece que as estatais dependentes devem usar o SIAFI (instrumento de Contabilidade Pública Federal) na modalidade total para registrar a sua execução orçamentária e financeira.” (MOTA, 2006, p. 193).

Com relação ao regime contábil adotado pela Administração Pública no Brasil os estudiosos apresentam algumas divergências.

De um lado, como forma de se obter esclarecimentos sobre os regimes contábeis, transcrevem-se as definições utilizadas por Sanches (2004, p. 304) para os regimes de caixa e de competência:

REGIME DE CAIXA – Também chamado *Regime de Gestão Anual*, é a modalidade de regime contábil em que são consideradas como receitas e despesas do exercício tudo o que se receber ou pagar durante o exercício financeiro, ainda que se tratem de créditos e débitos referentes a outros exercícios. Esse regime, adotado em países como a

Inglaterra, dispensa a apuração de resíduos ativos (créditos) e de restos a pagar (débitos), visto que nele, encerrado o exercício, as receitas e despesas não realizadas são transferidas para o orçamento do ano seguinte.

REGIME DE COMPETÊNCIA – Também denominado *Princípio da Competência* ou *Regime Jurídico*, é a modalidade de regime contábil em que as receitas e despesas são apropriadas como do exercício em razão da data do respectivo fato gerador (ocorrência do fato que cria a obrigação) e não da época em que ocorre a arrecadação ou o pagamento. Sob esse regime, os tributos lançados e não arrecadados e as despesas empenhadas e não pagas no exercício, são contabilmente apropriados nos resultados do exercício como se tivessem sua execução completamente realizada no ano de referência. Esse regime, adotado em países como a Itália, requer a apuração, no final do exercício, das transações que devem ser apropriadas como resíduos ativos e restos a pagar.

Por outro lado, Reis (2006) apresenta as seguintes considerações sobre os regimes contábeis:

a) Regime de caixa

É o regime pelo qual se processam as movimentações de recebimentos e de pagamentos de valores por caixa, independentemente do fato gerador de receitas e despesas ter ocorrido ou não.

Em realidade, é regime de gestão financeira e não de Contabilidade. Nesta, contudo, costuma-se registrar as receitas pelo regime de caixa, em que pese ser consequência de uma interpretação equivocada da legislação financeira [...]. (REIS, 2006, p. 98).

b) Regime de competência

O regime de competência é aquele em que as receitas, as despesas e outras operações são reconhecidas e apropriadas ao exercício pela ocorrência do respectivo fato gerador.

Assim, a primeira providência a ser adotada, antes do registro, é analisar a operação da qual surge uma receita ou uma despesa a fim de identificar o respectivo fato gerador [...]. (REIS, 2006, p. 100).

No entendimento de Reis (2006, p. 100), o fato gerador da despesa “é o consumo efetivo, imediato ou de longo prazo, de bens e/ou serviços nas atividades da organização”.

Para Lima e Castro (2007, p. 4), o “legislador definiu para a execução financeira aplicada à Administração Pública Brasileira o regime misto, ou seja, de competência para as despesas e de caixa para as receitas”.

O entendimento desses autores está baseado no que dispõe o artigo 35 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), que estabelece:

“Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas”.

A fim de apresentar um entendimento sobre qual o regime adotado pela Administração Pública no Brasil, Kohama (2003, p. 54-55) fornece uma análise individualizada para cada um dos incisos desse artigo:

- a) pelo texto legal devem pertencer ao exercício financeiro “as receitas nele arrecadadas”, isto quer dizer que, em relação ao regime contábil de escrituração, deveremos utilizar o chamado “regime de caixa”, pois só deve ser considerada a receita que for efetivamente arrecadada no exercício;
- b) e, com relação às despesas, diz o texto que devem pertencer ao exercício financeiro “as despesas nele legalmente empenhadas”, o que nos leva a inferir, em termos de regime de escrituração contábil, tratar-se do “regime de competência”, uma vez que a despesa é atribuída e apropriada ao exercício, de acordo com a sua real incidência, ou seja, de acordo com a data do fato gerador. No caso da despesa, o fato gerador é o empenho, pois é ele que cria para o Estado a obrigação de pagamento.

Em conclusão a essa análise, Kohama (2003, p. 55) afirma que “no Brasil, a administração pública deve adotar o regime contábil de escrituração Misto, ou seja, o regime de caixa para a arrecadação das receitas e o regime de competência para a realização das despesas”.

Entretanto, outros autores discordam dos entendimentos de que o regime contábil adotado no Brasil seja o regime misto.

De acordo com os comentários de Trevisan (2004, p. 8), “A Contabilidade Pública brasileira virou samba de crioulo doido, que mistura regime de caixa com regime de competência”.

Ao analisar o artigo 35 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), Reis (2006, p. 96-97) tem o seguinte posicionamento:

- a) Pertencem ao exercício financeiro (caput)
O caput do artigo dispõe que se deve reconhecer, apropriar e classificar no período financeiro (exercício) em que se concretizou o fato gerador da receita e da despesa, considerando-se o *exercício financeiro* o período que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro, o qual coincide com o ano civil, conforme o disposto no art. 34 da Lei 4.320/64;
- b) as receitas nele arrecadadas (inciso I)
Preliminarmente, deve-se identificar o significado da expressão *receita* que, em administração pública, pode ser definida nos seguintes sentidos:
 - amplo, que significa a entrada de dinheiro em caixa, independentemente da sua origem, e
 - estrito, que se restringe àqueles valores provenientes das atividades geradoras de receitas da organização, próprias ou de relações jurídicas e de mandamentos constitucionais, que, como elemento novo, produzem efeitos financeiros e, conseqüentemente, acréscimos ao

patrimônio da entidade, e sobre os quais não existem reivindicações de terceiros.

[...]

c) as despesas nele legalmente empenhadas (inciso II)

A despesa governamental passa pelo processo de licitação, sendo esta dispensada e/ou inexigida desde que atenda a certas condições estabelecidas na legislação que lhe pertine, tendo à frente a Lei nº 8.666/93 com as alterações que lhes foram introduzidas por leis posteriores.

A despesa na administração pública pode provir de uma lei, de um contrato ou de um convênio, e pode ser examinada, como a receita, no sentido:

- amplo, o qual refere-se a uma simples compra de materiais para expediente, assim como à amortização de um empréstimo tomado, ou à compra de um terreno ou de um edifício, ou ainda à prestação de serviços.
- estrito, refere-se ao consumo efetivo dos bens e serviços para a concretização de um objetivo previamente delineado.

Assim, conforme explicação de Reis (2006, p. 97), “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”.

Em sua obra, Giacomoni (2007, p. 327) 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”.

Apesar das repetidas manifestações de descumprimento do princípio da competência pelos mais diversos setores acadêmicos nacionais que entendem não ser ele plenamente aplicável ao exercício da contabilidade governamental, o princípio da competência passou a assumir especial relevância na contabilidade pública, após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal cujo parágrafo 2º do artigo 4º exige a demonstração no anexo de metas fiscais a ser incluído na LDO da evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos, o que não teria ocorrido (evolução do patrimônio líquido) sem a aplicação desse princípio. (REMÍGIO, 2002).

Com base na interpretação do inciso II do artigo 35 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) o princípio da competência, segundo Machado Jr. e Reis (2008, p. 92), “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”, vindo a afetar a situação líquida patrimonial do ente governamental.

Para Remígio (2002, p. 80-81), entende-se por princípio da competência “o dever que se impõe ao profissional de contabilidade de, na apuração do resultado econômico de cada entidade, levar em consideração todas as despesas e receitas incorridas no período a que se referem as demonstrações, independentemente das datas dos respectivos fluxos de caixa”.

É também desse autor o seguinte entendimento: “A tônica do princípio encontra-se em reconhecer (e, portanto, registrar) as receitas e despesas quando da ocorrência do fato gerador e não do efeito sobre as disponibilidades financeiras”. (Remígio, 2002, p. 81).

Conforme Reis (2006, p. 100-101), as bases para a adoção do regime de competência podem ser identificadas nos seguintes elementos:

- Fato gerador – o que motiva a realização da receita e/ou despesa, ainda que não tenha sido recebida ou paga por caixa, respectivamente. Assim, como fato gerador da receita tem-se a lei ou a despesa resultante de um contrato ou de um convênio. No primeiro, tem-se como exemplo a Constituição da República ou a Lei Tributária. No segundo, tem-se os serviços geradores de receitas e os próprios convênios;
- Período de ocorrência – é aquele em que o fato gerador ocorre. Assim, por exemplo, mesmo que uma despesa seja empenhada no exercício X1, o seu fato gerador pode ocorrer no exercício X2. É o caso do empenho global, do empenho por estimativa ou mesmo das depreciações;
- Correlação da receita com a despesa – ou seja, a receita, neste conceito, é uma variável dependente e a despesa, da qual aquela decorre, é uma variável independente. Na administração pública pode-se afirmar que as receitas de impostos e de transferências constitucionais independem de despesas para os respectivos reconhecimentos e registros como tais. Aqui podem ser exemplificados os convênios, os serviços geradores de receitas, as obras públicas etc.

Em seu trabalho, Remígio (2002, p. 81) faz um importante alerta quanto à aplicação do princípio da competência:

Impossível, portanto, à contabilidade produzir informações úteis à tomada de decisão se não se cercar de metodologia capaz de criar informações verídicas, para o que constitui condição *sine qua non* a atenção ao princípio da competência, vez que, em última análise, corresponde a um dos requisitos para se alcançar o que se denomina no mundo jurídico de “verdade real”.

Na prática da contabilidade pública federal brasileira, porém, o que se verifica é um enorme abismo sobre a matéria da competência existente

entre as três principais fontes do conhecimento contábil: os doutrinadores da contabilidade pública, os aplicadores desta e a teoria da contabilidade.

Feito o devido alerta, Remígio (2002, p. 82) afirma que “é somente na teoria da contabilidade que se encontra um caminho seguro para se prosseguir na busca da verdade real e que os escritores da contabilidade pública, em sua maioria, não estão atentos aos ditames do princípio”.

Nesse mesmo sentido, Reis (2006, p. 102) assim se posiciona:

O excesso de formalidade de alguns setores da administração pública tem restringido o entendimento de certas disposições da legislação financeira, contribuindo para a existência de dificuldades que, na maioria das vezes, prejudica o desenvolvimento ou a evolução dos conceitos, em virtude da expansão e do aperfeiçoamento das atividades governamentais.

O equívoco na interpretação de dispositivos da legislação, também tem contribuído para o aparecimento de dificuldades e/ou obstáculos que levam os responsáveis pela Contabilidade das entidades governamentais a cometerem erros, ainda que não intencionais, mas que distorcem as informações sobre a situação patrimonial.

Na conclusão de seu trabalho, Reis (2006, p. 101) assegura que a “adoção do princípio da competência para as receitas (e para as despesas), conquanto possa haver divergências de entendimento da legislação, com certeza só tem a beneficiar a administração das entidades governamentais”. Para esse autor isso possibilita:

- Controle prévio sobre os devedores da Fazenda Pública;
- Controle prévio sobre a Tesouraria ou Caixa da entidade governamental;
- Controle prévio sobre o cadastro dos contribuintes; e
- Visualização mais clara da situação econômico-financeira do ente governamental.

Para Remígio (2002, p. 105), ressalvado o fato de que “falta à administração pública promover o reconhecimento de despesas relativas à depreciação e amortização de ativos e à constituição de provisões para créditos de liquidação duvidosa” verifica-se, em exame no SIAFI, que o Governo Federal “vem considerando em seu resultado econômico os efeitos aumentativos e diminutivos de fatos que constituem (na ótica da teoria da contabilidade), respectivamente, receitas e despesas”.

Feitas essas considerações, Remígio (2002, p. 105-106) conclui que “a contabilidade pública federal, em regra, registra a receita e a despesa pelo regime da competência, em claro cumprimento ao princípio contábil e em franca discordância com o que prega a equivocada doutrina da contabilidade pública”.

3.1 A INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR

De acordo com o entendimento de Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 313), após “a anulação dos empenhos do exercício que não serão inscritos em Restos a Pagar, e após o cancelamento dos valores inscritos no exercício anterior, é inscrita a despesa em Restos a Pagar, tendo validade até 31 de dezembro do exercício subsequente”.

A demonstração do registro contábil da inscrição dos Restos a Pagar será apresentada por meio de lançamentos contábeis estabelecidos pelo Plano de Contas da Administração Pública Federal, conforme o quadro abaixo:

EVENTO	E	E S P E C I F I C A C A O	NA UGE 1	
			DEBITE	CREDITE
A B C	T			
54.0.000		- REGISTRO DA DESPESA INSCRITA EM RESTOS A PAGAR, COM BASE NO SALDO DE EMPENHO NAO LIQUIDADO	3.X.X.X.X.XX.98	2.1.2.1.6.02.02
			2.9.3.2.0.00.00	1.9.3.2.9.02.00
			2.9.2.1.3.01.00	2.9.2.1.3.02.01
			1.9.2.4.1.05.05	1.9.2.4.1.05.99
			2.9.2.4.1.05.99	2.9.2.4.1.05.05
			2.9.2.4.1.01.01	2.9.2.4.1.01.02
			2.9.2.4.1.02.LL	2.9.2.4.1.03.LL
			2.9.2.4.1.04.01	2.9.2.4.1.04.05
			1.9.5.8.1.00.00	2.9.5.8.1.00.00
			2.9.2.4.1.06.01	2.9.2.4.1.06.02

A - TRANSAÇÃO B - SITUAÇÃO DO REGISTRO - NORMAL (0) C - SEQUENCIAL EST - ESTORNO

Fonte: Ministério da Fazenda/STN, Plano de Contas da Administração Pública Federal, exercício de 2007.

Quadro 1 – Contas utilizadas para a inscrição de despesas em Restos a Pagar

Mota (2006, p. 135) apresenta as seguintes orientações quanto aos registros a serem utilizados:

A inscrição de restos a pagar deve ser registrada com a utilização de uma conta de despesa orçamentária em contrapartida ao passivo denominado restos a pagar. Trata-se de contabilizar uma obrigação a pagar especificamente oriunda de um empenho emitido e ainda não pago, portanto, deve exigir uma conta de resultado negativo – despesa orçamentária – para representar a redução do patrimônio líquido ocorrida pelo reconhecimento da dívida a ser paga.

DESPESA ORÇAMENTÁRIA (conta de resultado diminutivo)

A PASSIVO (Restos a Pagar)

Pela inscrição em restos a pagar dos saldos dos empenhos não pagos no ano de 19X1 \$

3.2 O PAGAMENTO DE RESTOS A PAGAR

Os lançamentos contábeis para o registro do pagamento dos Restos a Pagar encontram-se estabelecidos no Plano de Contas da Administração Pública Federal, estando organizados da seguinte forma:

EVENTO	E S A B C T	E S P E C I F I C A C A O	NA UGE 1		NA UGE 2	
			DEBITE	CREDITE	DEBITE	CREDITE
53.3.344		- LIQUIDACAO DE OBRIGACOES COM FORNECEDORES DE BENS, MATERIAIS, SERVICOS, SEGUROS, ALUGUEIS E OUTROS RELATIVAS A EMPENHOS DO EXERCICIO ANTERIOR	2.1.2.1.1.02.00		2.9.2.4.1.05.02 2.9.5.4.0.00.00	2.9.2.4.1.05.03 2.9.5.2.0.00.00
56.1.602		- BAIXA DE LIMITE DE SAQUE DE RECURSOS DO TESOURO NACIONAL POR PAGAMENTO VINCULADO DE DESPESAS	1.9.3.2.1.07.01	1.1.2.1.6.04.00 1.9.3.2.1.07.99		2.1.2.1.6.04.00
70.1.973		- REGISTRO DE ORDEM BANCARIA DE SAQUE DA CONTA UNICA DO LIMITE DA SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, COM BASE NO LIMITE AUTORIZADO		1.1.1.1.2.01.15		1.1.1.1.2.II.QQ

A - TRANSACAO B - SITUACAO DO REGISTRO - NORMAL (0) C - SEQUENCIAL EST - ESTORNO

Fonte: Ministério da Fazenda/STN, Plano de Contas da Administração Pública Federal, exercício de 2007.

Quadro 2 – Contas utilizadas para o pagamento de despesas inscritas em Restos a Pagar

Segundo Mota (2006, p. 136), para o pagamento de Restos a Pagar deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

O pagamento de restos a pagar, ou seja, dos empenhos inscritos em restos a pagar, ocorre no ano seguinte ao da inscrição, devendo envolver dois elementos patrimoniais – dinheiro e obrigações a pagar – representados pelas contas bancos e restos a pagar. Perceba que, no ano da inscrição, já foi registrada a despesa, fato que afetou o patrimônio líquido naquele momento. Portanto, agora basta contabilizar simplesmente o movimento de saída de dinheiro e a conseqüente baixa do valor dos restos a pagar, isto é, registrar a baixa do ativo e do passivo, sem necessitar envolver qualquer conta de resultado.

PASSIVO (Restos a pagar)

A ATIVO (Bancos conta movimento)

Pelo pagamento de obrigações inscritas em restos a pagar \$

Conforme observam Lima e Castro (2007, p. 157), em “função de o registro ter sido emitido no exercício anterior, não ocorrerão lançamentos no sistema orçamentário”.

3.3 O CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR

Assim como para a inscrição e para o pagamento, os lançamentos dos registros para o cancelamento de Restos a Pagar também estão estabelecidos no Plano de Contas da Administração Pública Federal.

Conforme Mota (2006, p. 136), para efetuar o cancelamento de Restos a Pagar será necessário observarem-se as seguintes orientações:

O cancelamento de restos a pagar vai implicar redução das obrigações inscritas em restos a pagar, envolvendo apenas um elemento patrimonial – obrigação a pagar, que é reduzida em razão do não pagamento. Esse fato vai produzir uma elevação no patrimônio líquido, que deve ser representada por uma conta de resultado positivo – Variação Ativa.

PASSIVO (Restos a Pagar)
A VARIAÇÃO ATIVA (conta de resultado positivo)
Pelo cancelamento das obrigações inscritas em restos a pagar \$

Os registros contábeis a serem observados para o cancelamento dos Restos a Pagar têm a seguinte apresentação no Plano de Contas:

EVENTO	E	E S P E C I F I C A C A O	NA UGE 1	
			DEBITE	CREDITE
A	B C	T		
40.1.095		- CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR (EMPENHO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES)	2.9.5.1.0.00.00	1.9.5.9.2.00.00
			2.1.2.1.6.02.02	6.2.3.3.1.05.00
			1.9.3.2.9.02.00	2.9.3.2.0.00.00
			2.9.2.4.1.05.01	2.9.2.4.1.05.09

A - TRANSAÇÃO B - SITUAÇÃO DO REGISTRO - NORMAL (0) C - SEQUENCIAL BST - ESTORNO

Fonte: Ministério da Fazenda/STN, Plano de Contas da Administração Pública Federal, exercício de 2007.

Quadro 3 – Contas utilizadas para o cancelamento de despesas inscritas em Restos a Pagar

3.4 AS RECENTES ALTERAÇÕES NO REGISTRO CONTÁBIL DA INSCRIÇÃO DE DESPESAS EM RESTOS A PAGAR

Conforme mencionado, os Restos a Pagar poderão ser processados ou não processados e receberão tratamento distinto na contabilidade pública.

3.4.1 RESTOS A PAGAR PROCESSADOS

Apesar de não ser objeto das modificações mencionadas, inicialmente, será apresentada uma despesa inscrita em Restos a Pagar processados que tem mantido sua escrituração ao longo do tempo.

O objetivo é apresentar os espelhos contábeis da inscrição de Restos a Pagar realizada no SIAFI, dando destaque, em negrito, às contas do sistema financeiro (representativas de entradas e saídas de recursos) e patrimonial (representativas de fatos extracaixa e pelos fatos permutativos de receita e despesa que geram lançamentos nas mutações patrimoniais) que são “aquelas ligadas aos fatos administrativos contábeis, enquanto que as contas pertencentes aos sistemas orçamentário e de compensação estão ligadas aos atos orçamentários e potenciais” (Pires, 2006, p. 237).

```

__ SIAFI2002-CONTABIL-DEMONSTRA-BALANCETE (BALANCETE CONTABIL) _____
18/09/08 15:47                                USUARIO :
DATA EMISSAO      : 27Dez02  VALORIZACAO : 27Dez02  NUMERO : 2002NL006374
UG/GESTAO EMITENTE: 020001 / 00001 - SENADO FEDERAL
FAVORECIDO       : 04942046/0001-80 - GRAFICA MG LTDA ME
TITULO DE CREDITO :                                DATA VENCIMENTO :
INVERTE SALDO    : NAO
NUMERO PROCESSO  :
OBSERVACAO
PAGTO. DA NOTA FISCAL Nº 0125, REF. A AQUISIÇÃO DE DUAS MIL PASTAS PARA PRONTU
ÁRIO MÉDICO, DESTINADAS A SAMS, CONFORME PROCESSO 12837/02-4 - 2002DOC001403.

EVENTO INSCRICAO 1    INSCRICAO 2    CLASSIF.1 CLASSIF.2                V A L O R
510102 2002NE002551  01770000005009 333903016                3.200,00
520214 2002NE002551                333903016                3.200,00

```

```

__ SIAFI2002-CONTABIL-DEMONSTRA-BALANCETE (BALANCETE CONTABIL) _____
18/09/08 15:47                                USUARIO :
                                                NUMERO : 2002NL006374
DATA EMISSAO      : 27Dez02  LANCAMENTO : 27DEZ02  PAGINA : 1
UG/GESTAO EMITENTE: 020001 / 00001 - SENADO FEDERAL
EVENTO  UG  GESTAO  CONTA          CONTA CORRENTE                V A L O R
510102 020001 00001 33390.30.16                3.200,00 D
510102 020001 00001 29241.01.01 2002NE002551                3.200,00 D
510102 020001 00001 11318.01.00 16                3.200,00 D
510102 020001 00001 29320.00.00                3.200,00 D
510102 020001 00001 29213.01.00 1 810771 0100000000 339030 020020 3.200,00 D
510102 020001 00001 29241.04.01 04942046000180 3.200,00 D
510102 020001 00001 29241.02.06                3.200,00 D
510102 020001 00001 29241.01.02 2002NE002551                3.200,00 C
510102 020001 00001 61311.02.02                3.200,00 C
510102 020001 00001 19329.02.00 0100000000                3.200,00 C
510102 020001 00001 29213.02.01 1 810771 0100000000 33903016 020020 3.200,00 C
510102 020001 00001 29241.04.03 2002NE002551                3.200,00 C
510102 020001 00001 29241.03.06                3.200,00 C
542123 020001 00001 19243.01.00 020020 1 810771 0100000000 33903016 3.200,00 D
542123 020001 00001 19243.99.00 020020 1 810771 0100000000 33903016 3.200,00 C

```

520214 020001 00001 29241.04.03 2002NE002551	3.200,00	D
520214 020001 00001 21211.01.00 04942046000180	3.200,00	C
520214 020001 00001 29241.04.02 2002NE002551	3.200,00	C

Fonte: SIAFI

3.4.2 RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

Nos últimos anos o registro da inscrição de despesas em Restos a Pagar não processados destinados à aquisição de bens passou por algumas modificações quanto à forma de contabilização.

Em levantamento realizado no SIAFI, identificam-se três fases bastante significativas quanto a essas alterações.

Essas fases estão distribuídas, conforme o levantamento, nos seguintes períodos:

- Até o ano de 2000;
- De 2001 a 2005 e
- Após o ano de 2006.

Os registros contábeis utilizados até o ano de 2000, para os Restos a Pagar não processados, são os seguintes:

INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS EM 2000

___ SIAFI2000-CONTABIL-DEMONSTRA-BALANCETE (BALANCETE CONTABIL)_____

18/09/08 16:51 NS - MES NORMAL USUARIO :

DATA EMISSAO : 31Dez00 VALORIZACAO : 31Dez00 NUMERO : 2000NS000696

UG/GESTAO EMITENTE: 050001 / 00001 - SECRETARIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIC

FAVORECIDO : -

TITULO DE CREDITO : DATA VENCIMENTO :

INVERTE SALDO : NAO

OBSERVACAO

INSCRICAO DE SALDOS EM RESTOS A PAGAR, COM BASE NO SALDO DE EMPENHOS A LIQUI-
DAR (29241.01.01)

___ SIAFI2000-CONTABIL-DEMONSTRA-BALANCETE (BALANCETE CONTABIL)_____

18/09/08 16:54 NS - MES NORMAL USUARIO :

DATA EMISSAO : 31Dez00 VALORIZACAO : 31Dez00 NUMERO : 2000NS000696

UG/GESTAO EMITENTE: 050001 / 00001 - SECRETARIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIC

FAVORECIDO : -

TITULO DE CREDITO : DATA VENCIMENTO :

INVERTE SALDO : NAO

EVENTO	INSCRICAO 1	INSCRICAO 2	CLASSIF.1	CLASSIF.2	V A L O R
501468	2000NE000041		333903998		1.090,00
501468	2000NE000043		333903998		2.300,00
501468	2000NE000044		333903998		1.039,18
501468	2000NE000045		333903098		5.903,39

501468 050001 00001 33390.30.98	5.903,39	D
501468 050001 00001 29320.00.00	5.903,39	D
501468 050001 00001 29213.01.00 1 039870 0100000000 339030	5.903,39	D
501468 050001 00001 19241.05.05 37170032000145	5.903,39	D

501468	050001	00001	29241.05.99		5.903,39	D
501468	050001	00001	29241.01.01	2000NE000045	5.903,39	D
501468	050001	00001	29241.02.02		5.903,39	D
501468	050001	00001	29241.04.01	37170032000145	5.903,39	D
501468	050001	00001	19581.00.00	2000NE000045	5.903,39	D
501468	050001	00001	21216.02.02		5.903,39	C
501468	050001	00001	19329.02.00	0100000000	5.903,39	C
501468	050001	00001	29213.02.01	1 039870 0100000000 33903098	5.903,39	C
501468	050001	00001	19241.05.99		5.903,39	C
501468	050001	00001	29241.05.05	37170032000145	5.903,39	C
501468	050001	00001	29241.01.02	2000NE000045	5.903,39	C
501468	050001	00001	29241.03.02		5.903,39	C
501468	050001	00001	29241.04.05	2000NE000045	5.903,39	C
501468	050001	00001	29581.00.00	2000NE000045	5.903,39	C
543122	050001	00001	19243.01.00	05000133903098	5.903,39	D
543122	050001	00001	19243.99.00	05000133903098	5.903,39	C

Fonte: **SIAFI**

Nesse caso, registrava-se uma obrigação sem uma contrapartida patrimonial. Esse tipo de registro levava a entender que o governo tinha uma obrigação, mas não tinha um Ativo, como se ele tivesse apenas que fazer um desembolso.

INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS A PARTIR DE 2001

A partir de 2001, os registros contábeis passaram a ser realizados da seguinte maneira:

___ SIAFI2001-CONTABIL-DEMONSTRA-BALANCETE (BALANCETE CONTABIL)_____

18/09/08 17:00 NS ENCERRAMENTO - MES USUARIO :

DATA EMISSAO : 31Dez01 VALORIZACAO : 31Dez01 NUMERO : 2001NS000603

UG/GESTAO EMITENTE: 050001 / 00001 - SECRETARIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIC

FAVORECIDO : -

TITULO DE CREDITO : DATA VENCIMENTO :

INVERTE SALDO : NAO

OBSERVACAO

INSCRICAO DE SALDOS EM RESTOS A PAGAR, COM BASE NO SALDO DE EMPENHOS A LIQUIDAR (29241.01.01)

___ SIAFI2001-CONTABIL-DEMONSTRA-BALANCETE (BALANCETE CONTABIL)_____

18/09/08 17:00 NS ENCERRAMENTO - MES USUARIO :

DATA EMISSAO : 31Dez01 VALORIZACAO : 31Dez01 NUMERO : 2001NS000603

UG/GESTAO EMITENTE: 050001 / 00001 - SECRETARIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIC

FAVORECIDO : -

TITULO DE CREDITO : DATA VENCIMENTO :

INVERTE SALDO : NAO

EVENTO	INSCRICAO 1	INSCRICAO 2	CLASSIF.1	CLASSIF.2	V A L O R
501468	2001NE000019		333900898		25.347,00
501468	2001NE000020		333904998		789,40
501468	2001NE000022		333903998		80.435,69
501468	2001NE000047		333901498		297,72
501468	2001NE000051		333904698		43.600,41
501468	2001NE000052		333903998		10.172,80
501468	2001NE000053		333903998		24.083,13
501468	2001NE000058		333909398		6.602,29
501468	2001NE000059		333909398		71,24

501468 2001NE000063 333903098 2.848,58

501468 050001 00001 33390.30.98	2.848,58 D
501468 050001 00001 29320.00.00	2.848,58 D
501468 050001 00001 29213.01.00 1 039870 0100000000 339030	2.848,58 D
501468 050001 00001 19241.05.05 48794085000153	2.848,58 D
501468 050001 00001 29241.05.99	2.848,58 D
501468 050001 00001 29241.01.01 2001NE000063	2.848,58 D
501468 050001 00001 29241.02.02	2.848,58 D
501468 050001 00001 29241.04.01 48794085000153	2.848,58 D
501468 050001 00001 19581.00.00 2001NE000063	2.848,58 D
501468 050001 00001 21216.02.02	2.848,58 C
501468 050001 00001 19329.02.00 0100000000	2.848,58 C
501468 050001 00001 29213.02.01 1 039870 0100000000 33903098	2.848,58 C
501468 050001 00001 19241.05.99	2.848,58 C
501468 050001 00001 29241.05.05 48794085000153	2.848,58 C
501468 050001 00001 29241.01.02 2001NE000063	2.848,58 C
501468 050001 00001 29241.03.02	2.848,58 C
501468 050001 00001 29241.04.05 2001NE000063	2.848,58 C
501468 050001 00001 29581.00.00 2001NE000063	2.848,58 C
543122 050001 00001 19243.01.00 050001 1 039870 0100000000 339030	2.848,58 D
543122 050001 00001 19243.99.00 050001 1 039870 0100000000 339030	2.848,58 C
543009 050001 00001 11319.98.00	2.848,58 D
543009 050001 00001 61318.00.00	2.848,58 C

Fonte: **SIAFI**

Dessa forma, registrava-se o Passivo e um Ativo a incorporar. Isso mantinha um equilíbrio entre Ativo e Passivo, na medida em que, ao lado da obrigação estava um direito que lhe correspondia juntamente com a obrigação.

INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS A PARTIR DE 2007

Os registros contábeis passaram a ter os seguintes lançamentos:

```

__ SIAFI2007-CONTABIL-DEMONSTRA-BALANCETE (BALANCETE CONTABIL)_____
18/09/08 17:15      NS ENCERRAMENTO - MES          USUARIO :
DATA EMISSAO      : 31Dez07      VALORIZACAO : 31Dez07      NUMERO   : 2007NS008699
UG/GESTAO EMITENTE: 020001 / 00001 - SENADO FEDERAL
FAVORECIDO       :
TITULO DE CREDITO :
INVERTE SALDO   : NAO          DATA VENCIMENTO :

OBSERVACAO
INSCRICAO DE SALDOS EM RESTOS A PAGAR,COM BASE NO SALDO DE EMPENHOS A LIQUIDAR
(29241.06.01).

__ SIAFI2007-CONTABIL-DEMONSTRA-BALANCETE (BALANCETE CONTABIL)_____
18/09/08 17:15      NS ENCERRAMENTO - MES          USUARIO :
DATA EMISSAO      : 31Dez07      VALORIZACAO : 31Dez07      NUMERO   : 2007NS008699
UG/GESTAO EMITENTE: 020001 / 00001 - SENADO FEDERAL
FAVORECIDO       :
TITULO DE CREDITO :
INVERTE SALDO   : NAO          DATA VENCIMENTO :

EVENTO INSCRICAO 1      INSCRICAO 2      CLASSIF.1 CLASSIF.2      V A L O R
501468 2007NE000321      333903948      2.497,00
501468 2007NE000330      333903950      2.400,00

```

501468 2007NE000337	333903916	23.601,40
501468 2007NE000343	333903017	2.290,46

501468 020001 00001 33390.30.17		2.290,46	D
501468 020001 00001 29320.00.00		2.290,46	D
501468 020001 00001 29213.01.00 2 000055 0100000000 33903017 020039			
		2.290,46	D
501468 020001 00001 19241.05.05 03610664000160		2.290,46	D
501468 020001 00001 29241.05.99		2.290,46	D
501468 020001 00001 29241.01.01 2007NE000343		2.290,46	D
501468 020001 00001 29241.02.07 2 000055 0100000000 33903017 020039			
		2.290,46	D
501468 020001 00001 29241.04.01 03610664000160		2.290,46	D
501468 020001 00001 19581.00.00 2007NE000343		2.290,46	D
501468 020001 00001 29241.06.01 2007NE000343 17		2.290,46	D
501468 020001 00001 21216.02.02		2.290,46	C
501468 020001 00001 19329.02.00 0100000000		2.290,46	C
501468 020001 00001 29213.02.02 2 000055 0100000000 33903017 020039			
		2.290,46	C
501468 020001 00001 19241.05.99		2.290,46	C
501468 020001 00001 29241.05.05 03610664000160		2.290,46	C
501468 020001 00001 29241.01.02 2007NE000343		2.290,46	C
501468 020001 00001 29241.03.07 2 000055 0100000000 33903017 020039			
		2.290,46	C
501468 020001 00001 29241.04.05 2007NE000343		2.290,46	C
501468 020001 00001 29581.00.00 2007NE000343		2.290,46	C
501468 020001 00001 29241.06.02 2007NE000343 17		2.290,46	C
501468 020001 00001 21216.02.09		2.290,46	D
501468 020001 00001 61339.01.00		2.290,46	C
543122 020001 00001 19243.01.00 020039 2 000055 0100000000			
	33903017		
		2.290,46	D
543122 020001 00001 19243.99.00 020039 2 000055 0100000000			
	33903017		
		2.290,46	C
543137 020001 00001 29241.01.99		2.290,46	D
543137 020001 00001 29241.01.04 2 000055 0100000000 33903017 020039			
		2.290,46	C

Fonte: SIAFI

Com os lançamentos efetuados, registra-se o Passivo e retifica-se este mesmo Passivo o que acaba gerando uma soma igual a zero no Passivo, mascarando a obrigação assumida, e gerando um falso “superávit financeiro” em descumprimento à Lei de Responsabilidade Fiscal.

4 O RELATÓRIO E PARECERES PRÉVIOS SOBRE AS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA E OS RESTOS A PAGAR

Por força do que estabelece o artigo 71 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o Tribunal de Contas da União tem o dever de elaborar relatório e 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, conforme inciso IX do artigo 49 da Carta Magna.

Os Restos a Pagar têm tido uma atenção crescente e relevante nos relatórios apresentados pelo TCU, conforme se comprova na transcrição de trecho do relatório apresentado às contas relativas ao exercício de 2007:

O acompanhamento e o controle dos restos a pagar merecem destaque em virtude do expressivo volume de recursos inscritos nessa rubrica nos últimos exercícios. Os restos a pagar são de importância fundamental na análise da execução orçamentária e financeira de cada exercício.

A evidente preocupação dos Ministros do TCU quanto à questão dos Restos a Pagar acaba se refletindo na conclusão ao Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República – Exercício de 2006 (BRASIL, 2007, p. 315-316), quando incluem ressalva às contas apresentadas pelo Presidente da República, conforme destaca o item XVIII, a seguir transcrito:

Os pareceres prévios aprovados pelo Plenário do TCU são conclusivos no sentido de reconhecer que os órgãos dos três Poderes e o Ministério Público da União observaram os princípios fundamentais de contabilidade aplicados à administração pública, que os balanços demonstram adequadamente as posições financeira, orçamentária e patrimonial da União em 31 de dezembro de 2006, e que foram respeitados os parâmetros e limites definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, excetuando-se, no entanto, os seguintes aspectos.

Ressalvas

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;

[...]

Em razão das ressalvas apresentadas, entre elas o item mencionado, o Tribunal de Contas da União, nesse mesmo relatório, faz recomendações expressas aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão com o intuito de se evitar tal procedimento. O texto em referência tem a seguinte redação:

Recomendações

Em decorrência das ressalvas acima apontadas e das informações evidenciadas ao longo do relatório, faz-se necessário proceder às seguintes recomendações:

[...]

VI aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão que regulamentem o empenho de despesas ao longo do exercício orçamentário, de modo a reduzir os elevados montantes inscritos em restos a pagar não processados, e evitar o comprometimento da programação financeira dos exercícios seguintes. (BRASIL, 2007, p. 318-319)

No relatório das contas relativas ao exercício de 2007, o TCU manifesta o interesse em adotar medidas saneadoras em razão do não acatamento das recomendações, durante aquele exercício, pelos órgãos relacionados. A análise apresenta o seguinte teor:

7. RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NAS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA DE 2006 E PROVIDÊNCIAS ADOTADAS

[...]

B) Restos a Pagar

Ressalva: 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.

Recomendação: aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão que regulamentem o empenho de despesas ao longo do exercício orçamentário, de modo a reduzir os elevados montantes inscritos em restos a pagar não-processados, e evitar o comprometimento da programação financeira dos exercícios seguintes.

Comentários: Visando reduzir os elevados montantes inscritos em Restos a Pagar Não-Processados e atender a sobredita recomendação, o Poder Executivo incluiu no art. 14 do Decreto nº 6.046, de 22 de fevereiro de 2007, o prazo máximo de 14 de dezembro de 2007 para as unidades efetuarem o empenho das suas respectivas dotações orçamentárias. Além disso, o parágrafo 1º do referido artigo 14 do Decreto nº 6.046/2007 dispôs que os empenhos estariam limitados às despesas cujos contratos, convênios ou instrumentos congêneres pudessem ser formalizados até 31 de dezembro de 2007, excetuando as despesas constitucionais e legais.

Em que pese a pertinência da inclusão dos referidos dispositivos no Decreto de Programação Financeira, observa-se que, no exercício de

2007, a inscrição de valores em Restos a Pagar Não-Processados apresentou um crescimento de 42,19%, passando de R\$38,8 bilhões em 2006 para R\$ 55,1 bilhões em 2007, o que demonstra a necessidade de adoção de medidas complementares às adotadas.

Situação: Não atendida. (BRASIL, 2008).

Observa-se na tabela, a seguir, um demonstrativo dos Restos a Pagar para os anos de 2003 a 2008.

Tabela 1 - Demonstrativo dos Restos a Pagar por exercício de execução.

		(em R\$ milhares)					
EXERCÍCIO		2003	2004	2005	2006	2007	2008 ⁽¹⁾
RESTOS A PAGAR							
Processados		3.589.250	7.925.682	4.337.736	4.846.506	5.235.625	7.018.378
Não Processados		14.501.257	23.754.861	17.304.756	34.133.754	38.694.069	55.212.497
T O T A L		18.090.507	31.680.543	21.642.492	38.980.260	43.929.694	62.230.875

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados constantes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional.

(1) Refere-se ao RREO – Anexo IX (LRF, art. 53, inciso V) – do período de janeiro a setembro de 2008.

A evolução dos Restos a Pagar no período mencionado fica mais bem evidenciada no gráfico que se segue:

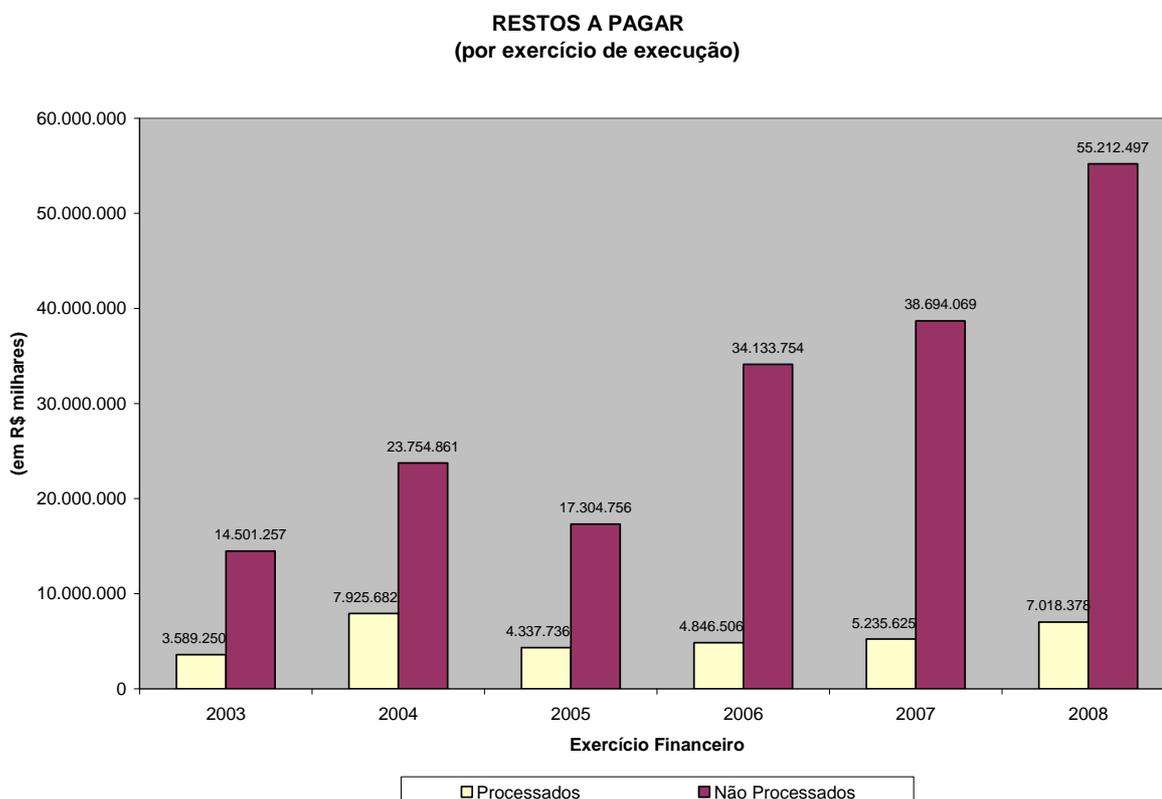


Gráfico 1 – Evolução dos Restos a Pagar para os anos de 2003 a 2008.

Conforme demonstra o Relatório do Tribunal de Contas da União sobre as Contas do Governo da República (BRASIL, 2008, p. 66) para o exercício de 2007, o “volume de restos a pagar inscritos vem se elevando substancialmente nos últimos exercícios, sobretudo em 2007. O crescimento em relação a 2006 foi da ordem de 41%. Entre 2003 e 2007, houve incremento de 96%”.

Esse crescimento pode ser atribuído ao interesse do Governo Federal em buscar o atendimento das reivindicações de sua base aliada num ano eleitoral.

A tabela a seguir apresenta detalhadamente os valores dos Restos a Pagar, por Poder e Órgão, inscritos para o ano de 2007 e os valores que ficaram pendentes ao final daquele exercício financeiro.

Tabela 2 – Restos a Pagar por Poder e Órgão.

(em R\$ milhares)

Poder/Órgão	RP Processados				RP Não-Processados ⁽¹⁾			
	Inscritos (A)	%	A Pagar (B)	% B/A	Inscritos (A)	%	A Pagar (B)	% B/A
Câmara dos Deputados	53.322	1,02	112	0,21	214.645	0,55	115	0,05
Senado Federal	0	0,00	0	0,37	52.678	0,14	-	-
Tribunal de Contas da União	123	0,00	-	-	26.491	0,07	-	-
Legislativo	53.446	1,02	112	0,21	293.814	0,76	115	0,04
Supremo Tribunal Federal	3.515	0,07	-	-	46.527	0,12	6.263	13,46
Superior Tribunal de Justiça	137	0,00	12	8,90	25.228	0,07	4.152	16,46
Justiça Federal	7.565	0,14	617	8,15	665.897	1,72	8.910	1,34
Justiça Militar	1.071	0,02	60	5,63	7.031	0,02	1.163	16,54
Justiça Eleitoral	15.728	0,30	226	1,44	211.813	0,55	7.377	3,48
Justiça do Trabalho	15.086	0,29	1.091	7,23	321.724	0,83	4.108	1,28
Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	5.941	0,11	279	4,69	60.880	0,16	3.716	6,10
Judiciário	49.042	0,94	2.285	4,66	1.339.101	3,46	35.690	2,67
Gabinete da Presidência da República	19.559	0,37	3.993	20,41	185.187	0,48	58.994	31,86
Ministério do Planej., Orçamento e Gestão	21.546	0,41	18	0,08	201.655	0,52	15.367	7,62
Advocacia-Geral da União	5.393	0,10	96	1,77	14.731	0,04	1.042	7,07
Ministério da Agric., Pecuária e Abast.	131.875	2,52	3.684	2,79	305.827	0,79	10.571	3,46
Ministério da Ciência e Tecnologia	353.520	6,75	39.899	11,29	575.205	1,49	101.515	17,65
Ministério da Fazenda	167.304	3,20	1.234	0,74	10.962.209	28,33	609.273	5,56
Ministério da Educação	1.592.014	30,41	187.136	11,75	2.686.950	6,94	862.634	32,10
Ministério do Desenv. Indústria e Comércio	27.754	0,53	2.353	8,48	34.045	0,09	1.898	5,57
Ministério da Justiça	65.882	1,26	3.228	4,90	617.904	1,60	29.730	4,81
Ministério de Minas e Energia	10.642	0,20	947	8,90	1.419.245	3,67	1.340.411	94,45
Ministério Previdência Social	48.602	0,93	9.056	18,63	274.731	0,71	8.336	3,03
Ministério das Relações Exteriores	2.784	0,05	3	0,11	27.791	0,07	1.084	3,90
Ministério da Saúde	1.652.397	31,56	928.209	56,17	4.103.111	10,60	1.155.252	28,16
Ministério do Trabalho e Emprego	911	0,02	1	0,07	749.485	1,94	2.432	0,32
Ministério dos Transportes	337.321	6,44	59.409	17,61	3.580.862	9,25	1.103.958	30,83
Ministério das Comunicações	3.665	0,07	134	3,65	47.885	0,12	5.386	11,25
Ministério da Cultura	29.043	0,55	6.185	21,30	159.785	0,41	24.267	15,19
Ministério do Meio Ambiente	8.807	0,17	281	3,19	107.521	0,28	14.433	13,42
Ministério do Desenvolvimento Agrário	14.831	0,28	664	4,48	1.259.060	3,25	231.740	18,41
Ministério do Esporte	4.443	0,08	-	-	561.273	1,45	79.424	14,15
Ministério da Defesa	216.566	4,14	13.815	6,38	1.403.477	3,63	151.163	10,77
Ministério da Integração Nacional	144.199	2,75	61.351	42,55	3.415.132	8,83	935.210	27,38
Ministério do Turismo	20.999	0,40	301	1,44	821.840	2,12	159.884	19,45
Ministério do Desen. Soc. e Comb. à Fome	123.549	2,36	37.500	30,35	245.393	0,63	112.273	45,75
Ministério das Cidades	126.860	2,42	9.183	7,24	3.159.570	8,17	1.409.269	44,60
Executivo	5.130.468	97,99	1.368.679	26,68	36.919.873	95,41	8.425.547	22,82
Ministério Público da União	2.669	0,05	385	14,43	141.282	0,37	14.084	9,97
Total Geral	5.235.625	100,00	1.371.462	26,19	38.694.069	100,00	8.475.435	21,90

Fonte: Siafi

(1) Inclusive valores dos exercícios anteriores.

Em relação a outros anos, o relatório do Tribunal de Contas da União faz as seguintes comparações:

O volume de restos a pagar inscritos ou prorrogados em 2006, para pagamento em 2007, atingiu R\$ 43,9 bilhões, o que representa aumento de 13% em relação ao inscrito em 2005. Do montante inscrito, R\$ 38,7 bilhões, ou 88%, referem-se a restos a pagar não-processados. Do total inscrito, 58% foram pagos em 2007, 20% foram cancelados. Por conseguinte, o saldo a pagar foi de 22% do total.

Apesar de não haver uma correlação direta - em razão de vincularem-se a exercícios financeiros distintos - entre as despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual e os Restos a Pagar, apresenta-se a seguir um comparativo entre os respectivos valores no período de 2003 a 2008, com o intuito de demonstrar o quanto tem crescido o montante global da inscrição de despesas em Restos a Pagar nesses últimos exercícios financeiros.

Tabela 3 - Demonstrativo de valores fixados na LOA e os Restos a Pagar.

(em R\$ milhares)

ANO	LOA sem refinanciamento da dívida (1) (I)	Demais deduções da LOA (2) (II)	Base de cálculo (I - II)	Restos a Pagar (RAP) inscritos no ano anterior (3)	Percentual dos RAP sobre o total em execução da LOA ajustada
2003	513.901.257	338.873.419	175.027.838	18.090.507	10,34
2004	609.045.992	412.244.327	196.801.665	31.680.543	16,10
2005	670.567.948	447.331.441	223.236.507	21.642.492	9,69
2006	823.231.812	562.104.507	261.127.305	38.980.260	14,93
2007	870.392.235	567.811.153	302.581.082	43.929.694	14,52
2008	945.912.311	587.401.258	358.511.053	62.230.875	17,36

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados contidos na Lei Orçamentária Anual dos períodos examinados, no SIAFI e no Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional.

(1) - Despesa total fixada nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, excluída a despesa relativa ao Refinanciamento da Dívida Pública Federal.

(2) – Soma das despesas relativas a: Previdência Social Básica (Programa 0083), Previdência de Inativos e Pensionistas da União (Programa 0089), Transferências Constitucionais e as decorrentes de Legislação Específica – Transferências para Estados e Municípios (Programa 0903), Serviço da Dívida Interna – Juros e Amortizações (Programa 0905) e Serviço da Dívida Externa – Juros e Amortizações (Programa 0906).

(3) - Soma dos Restos a Pagar processados e não processados inscritos no ano anterior.

Graficamente, o demonstrativo a que se refere a Tabela 3 tem a seguinte apresentação:

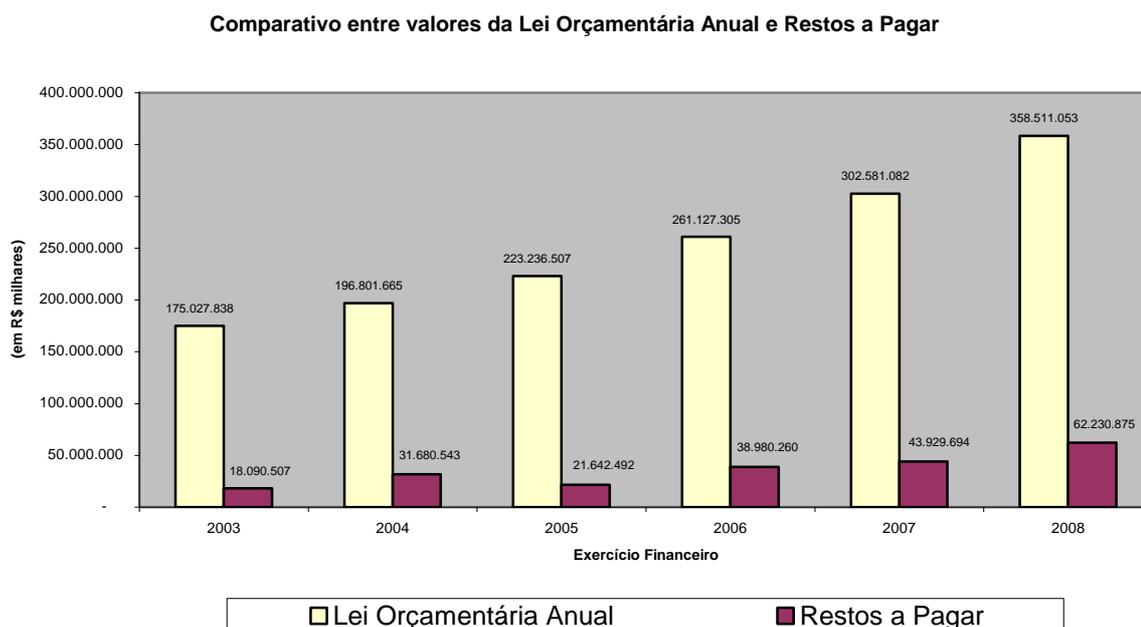


Gráfico 2 – Evolução da LOA e dos Restos a Pagar para os anos de 2003 a 2008.

Considerando os valores constantes da Tabela 3 e a visualização do Gráfico 2, observa-se, a partir do exercício financeiro de 2005, um contínuo crescimento no montante das despesas inscritas em Restos a Pagar em comparação com o exercício financeiro imediatamente anterior de cada ano analisado.

Outro detalhe que chama a atenção é o fato de que nos anos pré-eleitorais – os últimos foram 2003, 2005 e 2007 – houve um incremento nos valores de despesas inscritas em Restos a Pagar, o que evidencia um grande interesse do Governo Federal em ter ao seu dispor, nos anos eleitorais, além dos recursos da Lei Orçamentária Anual, um grande volume de recursos de Restos a Pagar com a finalidade de poder liberá-los em quantidade e momentos mais adequados ao seu próprio interesse.

Na conclusão do Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República – Exercício de 2007, apresentada pelo Tribunal de Contas da União, há, novamente, ressalvas quanto aos Restos a Pagar. Essas ressalvas encontram-se assim detalhadas:

CONCLUSÃO

[...]

A análise conduz à conclusão de que o Poder Executivo Federal observou os princípios fundamentais de contabilidade aplicados à administração pública, que os balanços demonstram adequadamente

as posições financeira, orçamentária e patrimonial da União em 31 de dezembro de 2006 (*sic*), e que foram respeitados os parâmetros e limites definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, ressalvando-se, no entanto, os seguintes aspectos.

Ressalvas

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

[...]

III. manutenção no Siafi de valores concernentes a restos a pagar inscritos em exercícios anteriores a 2005, sem prazo de validade prorrogado, o que contraria o Decreto nº 93.872/1986;

IV. realização de despesa a título de restos a pagar não-processados, embora estes não se encontrassem mais vigentes;

V. manutenção de volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2007, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes;

[...]

Recomendações

[...]

V. aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão que adotem as providências cabíveis com vistas ao cumprimento das disposições constantes do parágrafo 1º do art. 14 do Decreto nº 6.046/2007, em outros exercícios financeiros, de forma a evitar a inscrição em restos a pagar não-processados de valores que não representem obrigação para o ente, pendente ou não de implemento de condição;

[...]

X. à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, órgão central do sistema de contabilidade federal, que:

- a) em caso de necessidade de prorrogação do prazo de vigência de restos a pagar, processados ou não-processados, adote as providências cabíveis com vistas à edição do competente decreto, tendo em vista o disposto no Decreto nº 93.872/1986;
- b) observe os preceitos constitucionais, legais e normativos com vistas à adoção de metodologia adequada para o cálculo do valor mínimo de 18% a ser aplicado pela União, anualmente, na manutenção e desenvolvimento do ensino, previsto no *caput* do art. 212 da Constituição Federal, haja vista as seguintes impropriedades verificadas em relação ao exercício 2007:
 - b.1) exclusão indevida dos valores referentes aos restos a pagar não processados no cálculo do montante das Transferências para Estados, Distrito Federal e Municípios, dos recursos repassados pela União ao Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF), bem como exclusão dos valores referentes ao cancelamento, no exercício, de restos a pagar inscritos em 2006 com disponibilidade financeira de recursos de impostos vinculados ao ensino;

[...]

Outra avaliação que se faz em relação aos montantes inscritos em Restos a Pagar não processados – em relação ao exercício de 2007 - está diretamente ligada aos órgãos que possuem maior discricionariedade para o repasse de recursos e, justamente onde os parlamentares focam a atenção para a apresentação de emendas à Lei Orçamentária Anual.

Estes órgãos realizam as chamadas transferências voluntárias que se instrumentalizam por meio de convênios, contratos de repasse, termos de parceria, acordos de cooperação técnica e termos de compromisso para o repasse de recursos financeiros dos Orçamentos da União visando à execução de programas de governo.

A tabela abaixo apresenta alguns dos principais órgãos concedentes (órgão da administração pública federal direta ou entidade da administração pública federal indireta, responsável pela transferência dos recursos financeiros ou pela descentralização dos créditos orçamentários destinados à execução do objeto do convênio) e os montantes de recursos que foram inscritos em Restos a Pagar não processados pelas Unidades Gestoras que mais empregam o convênio e demais instrumentos congêneres como meio de transferência de recursos.

Tabela 4 – Demonstrativo de valores inscritos em Restos a Pagar não processados por Órgãos Concedentes.

(em R\$ milhares)		
ÓRGÃO/UNIDADE GESTORA	V A L O R	PERCENTUAL UG/ÓRGÃO
Órgão: 26000 - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO	3.270.282	
UG: 153173 - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação	756.249	23,12%
Órgão: 30000 - MINISTÉRIO DA JUSTIÇA	628.432	
UG: 200321 - CEF - Departamento Penitenciário Nacional/MJ	133.906	21,31%
Órgão: 36000 - MINISTÉRIO DA SAÚDE	5.311.558	
UG: 250005 - Coordenação-Geral de Recursos Logísticos/MS	738.611	13,91%
UG: 255000 - Fundação Nacional de Saúde - DF	1.496.317	28,17%
UG: 257001 - Diretoria-Executiva do Fundo Nacional de Saúde	2.114.207	39,80%
Órgão: 51000 - MINISTÉRIO DO ESPORTE	656.645	
UG: 180002 - Subsecr. de Planej. Orçam. e Administração/ME	285.037	43,41%
UG: 180006 - CEF - Ministério do Esporte	370.506	56,42%
Órgão: 56000 - MINISTÉRIO DAS CIDADES	5.597.158	
UG: 175004 - CEF - Programas Sociais	4.408.615	78,77%

Fonte: Elaboração própria a partir de pesquisa efetuada no SIAFI.

Os percentuais acabam chamando a atenção pelo fato de que tais órgãos, mesmo tendo em sua estrutura diversas outras unidades gestoras, empregam a inscrição de Restos a Pagar naquelas que apresentam melhores condições e recursos suficientes para facilitar prováveis negociações para atendimento a

pedidos da base aliada do Governo no Congresso Nacional ou para se consolidarem objetivos pouco transparentes.

É necessário mencionar que nem todo o montante inscrito em Restos a Pagar dos órgãos e unidades gestoras listados representa somente convênios, em razão de haver entre as unidades gestoras a possibilidade de que eventualmente a UG faça também o pagamento de outras despesas tais como pessoal e contratos, entretanto, esse valor é residual em relação ao montante total inscrito em Restos a Pagar.

Cumprе ressaltar que as inscrições de despesas em Restos a Pagar, como já foi dito, constituem verdadeiros orçamentos paralelos e demonstram a total falta de observância, por parte da Administração Pública Federal, aos instrumentos de planejamento em nosso país.

Fica evidente que os interesses políticos se sobrepõem à técnica e podem até mesmo contrariar os instrumentos normativos relacionados aos Restos a Pagar quando o Governo toma para si a responsabilidade de inscrever um montante tão elevado de despesas a cada encerramento do exercício financeiro e, principalmente, quando faz sucessivas prorrogações dos Restos a Pagar, como tem sido demonstrado nos Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República elaborados pelo Tribunal de Contas da União.

5 AS PERSPECTIVAS PARA A CONTABILIDADE APLICADA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Diário Oficial da União publicou, em 26 de agosto de 2008, a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Esta Portaria determina à Secretaria do Tesouro Nacional o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation Of Accountants – IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Entre as razões para a edição desse ato normativo estão:

1) A necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e estágio de desenvolvimento do país.

2) A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização.

3) Que a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos.

O Ministério da Fazenda anunciou que foram criadas dez normas, inicialmente, que se dividem entre:

- Conceituação e objetivos;
- Patrimônio e sistemas contábeis;
- Planejamento e seus instrumentos;
- Transações governamentais;
- Registros contábeis;
- Demonstrações contábeis;
- Consolidação das demonstrações contábeis;

- Controle interno;
- Reavaliação e depreciação dos bens públicos;
- Avaliação e mensuração de Ativos e Passivos em entidades do setor público.

Espera-se que com a implantação das medidas de convergência a serem adotadas pela Administração Pública seja encontrado um caminho mais adequado para a questão dos Restos a Pagar.

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou trazer à discussão aspectos fundamentais da utilização dos Restos a Pagar por parte da Administração Pública Federal.

A inserção nas principais normas de finanças públicas e orçamento público de dispositivos relacionados aos Restos a Pagar denotam a verdadeira dimensão da preocupação de nossos governantes quanto aos efeitos que poderão advir da utilização inadequada desse instrumento nas questões financeiras e orçamentárias do país.

Os levantamentos no Sistema SIAFI visaram apresentar, na prática, como ocorrem os registros contábeis das etapas pelas quais passam os Restos a Pagar, em confronto com os conhecimentos teóricos apresentados.

Alguma medida deve ser adotada imediatamente para solucionar a questão do pagamento de despesas que acabam não podendo ser realizadas dentro de um exercício financeiro passando para exercícios subseqüentes, entretanto, a utilização dos Restos a Pagar como “moeda de barganha” entre os Poderes Executivo e Legislativo é uma prática que necessita ser abolida em um país que se considera democrático.

Verificando o crescimento do montante de despesas inscritas em Restos a Pagar, em anos pré-eleitorais, podem-se identificar alguns interesses que estão em “jogo” e não apenas a impossibilidade de pagamento das despesas dentro do exercício financeiro em que houve o empenho.

Com os recursos dos Restos a Pagar o Governo acaba tendo a possibilidade de atender aos pleitos de seus aliados ou membros de sua base política na definição de candidaturas eleitorais e no apoio que possa dar maior visibilidade aos privilegiados envolvidos numa disputa eleitoral.

O emprego dos Restos a Pagar beneficiando candidatos privilegiados acaba sendo uma afronta ao princípio da igualdade entre os contendores, principalmente, com a adoção da reeleição para cargos do Poder Executivo implantada no Brasil.

Outra questão a ser considerada é evitar a prorrogação sucessiva do prazo de 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.

Com a adoção da utilização das Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público, prevista para os próximos anos – os estudos já estão em evolução -, o Brasil poderá aproveitar as melhores e mais bem sucedidas experiências internacionais de contabilidade pública, especialmente no tocante à questão dos Restos a Pagar.

Uma possível forma de minimizar a utilização exagerada de Restos a Pagar seria, quem sabe, a adoção de prazos menores para a conclusão do processo de tramitação das leis orçamentárias, de modo a permitir que, nos últimos 60 dias do ano os órgãos, já de posse da lei para o ano seguinte, expedisse as normas necessárias à assinatura de convênios e instrumentos congêneres.

Dessa forma, seria viabilizada a execução da transferência no próprio exercício de assinatura, o que evitaria a inscrição para o processamento no ano seguinte.

REFERÊNCIAS

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

ANGÉLICO, J. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, I. P. S. **Redescobrimo a contabilidade governamental**: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BRASIL. **Constituição (1988)**: Constituição da República Federativa do Brasil. Edição administrativa atualizada em dezembro de 2007 (Contém as Emendas Constitucionais n. 1 a 56). Brasília: Senado Federal, 2008.

_____. Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932. Regula a prescrição quinquenal. **Diário Oficial [da] União**, Rio de Janeiro, DF, 08 jan. 1932. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D20910.htm>. Acesso em: 10 out. 2008.

_____. Decreto nº 93.872, 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. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 24 dez. 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 10 out. 2008.

_____. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Reforma administrativa. 35. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. 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. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 05 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 10 out. 2008.

_____. 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. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 10 out. 2008.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI. Brasília: STN, 2008.

_____. Nota Técnica Conjunta nº 01/07: Subsídios à apreciação dos vetos presidenciais à lei de diretrizes orçamentárias para 2007 (Lei nº 11.439/2006 – LDO 2007). Brasília: Congresso Nacional, 2007a, 13 p.

_____. Nota Técnica Conjunta nº 04/07: Subsídios à apreciação dos vetos presidenciais à lei de diretrizes orçamentárias para 2008 (Lei nº 11.514, de 13 de agosto de 2007). Brasília: Congresso Nacional, 2007b, 20 p.

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2006. Ministro Ubiratan Aguiar, relator. Brasília: TCU, 2007.

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2007. Ministro Benjamin Zymler, relator. Brasília: TCU, 2008.

BRUNO, R. M. **Lei de responsabilidade fiscal e orçamento público municipal**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2007.

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

CRUZ, F. (coord.). **Comentários à lei nº 4.320**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. _____. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DERZI, M. A. M. Comentários de Arts. 40 ao 47. In: MARTINS, I. G. S. e NASCIMENTO, C. V. do (orgs.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 14. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007.

JESUS, D. E. Lei de crimes contra as finanças públicas. In: MARTINS, I. G. S. e NASCIMENTO, C. V. do (orgs.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.

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: Topbooks, 2006.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEITE, C. **Roteiro de contabilidade pública**. Brasília: Fortium, 2007.

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.

MACHADO JR., J. T. e REIS, H. C. **A lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal**. 32. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2008.

MIRABETE, J. F. **Código penal interpretado**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

NASCIMENTO, C. V. do. Comentários de Arts. 1º a 17. In: MARTINS, I. G. S. e _____ (orgs.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.

NETO, P. R. G.; GOMES, S. E. R. e ALVES, B. A. **Aspectos penais da lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: LED, 2002.

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

PELICIOLI, A. C. e MOURA, C. Z. de. **Comentários aos tipos penais previstos na lei dos crimes de responsabilidade fiscal**. São Paulo: LTr, 2002.

PIRES, J. B. F. S. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 9. ed. rev e atual. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2006.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. e ROSA, M. B. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2006.

REIS, H. C. Regime de caixa ou de competência: eis a questão. Rio de Janeiro: IBAM. Disponível em: <www.ibam.org.br/publique/media/regime-caixa.pdf>. Acesso em: 10 out. 2008.

REMÍGIO, H. G. Da contabilidade pública para um sistema de custos: enfrentando as questões relativas à aplicação do princípio da competência no setor público. In: _____. **Custos no serviço público**: um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais. 2002. f. 79-106. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UnB, UFPB, UFPE e UFRN. Disponível em: <http://www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_009.pdf>. Acesso em: 10 out. 2008.

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

SILVA, J. C. da. **Lei n. 4.320/64 comentada**: uma contribuição para a elaboração da lei complementar (§ 9º do art. 165 da CF/88). Brasília: Thesaurus, 2007.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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.

TREVISAN, A. M. Informativo do Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, DF, ano 7, n. 71, p. 8, maio/jun. 2004. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/jornal71.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2008.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade pública**: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

GARCIA, O. M. **Comunicação em prosa moderna**: aprenda a escrever, aprendendo a pensar. 26. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MEDEIROS, J. B. **Redação científica**: a prática de fichamentos, resumos, resenhas. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MÜLLER, M. S. e CORNELSEN, J. M. **Normas de padrões para teses, dissertações e monografias**. 6. ed. rev. e atual. Londrina: Eduel, 2007.

REIS, L. G. **Produção de monografia**: da teoria à prática. 2. ed. rev. e ampl. Brasília: Senac-DF, 2008.

SOUZA, M. B. M. **Manual para apresentação do trabalho acadêmico e técnico-científico**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2006.

SILVA, A. M. A. da, CÂNDIDO JÚNIOR, J. O. e GERARDO, J. C. **Restos a pagar**: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público. In: Prêmio SOF de Monografias – 2007. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/Secretaria de Orçamento Federal, 2008. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/sof/Premio/2007/1_Lugar_Alexandre_Manoel_Angelo_da_Silva.pdf>. Acesso em: 10 out. 2008.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Dispositivos relacionados aos Restos a Pagar contidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias para a elaboração da lei orçamentária de 2004.

LDO para 2004	
Identificação	Lei nº 10.707, de 30 de julho de 2003.
Ementa	Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2004 e dá outras providências.
Publicação	Diário Oficial da União de 31 de julho de 2003.
Art. 69.	Os Poderes e o Ministério Público da União deverão elaborar e publicar por ato próprio, até 30 (trinta) dias após a publicação da Lei Orçamentária de 2004, cronograma anual de desembolso mensal, por órgão, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 101, de 2000, com vistas ao cumprimento da meta de resultado primário estabelecida nesta Lei.
§ 1º	No caso do Poder Executivo, o ato referido no caput e os que o modificarem conterão: ... III - cronograma de pagamentos mensais de despesas não-financeiras à conta de recursos do Tesouro e de outras fontes, excluídas as despesas que constituem obrigação constitucional ou legal da União, constantes do Anexo IV, desta Lei, e incluídos os <u>Restos a Pagar</u> , que deverão também ser discriminados em cronograma mensal à parte, no que se refere aos processados;
Art. 93.	O projeto de lei orçamentária anual e a respectiva lei poderão contemplar subtítulos relativos a obras e serviços com indícios de irregularidades graves informados pelo Tribunal de Contas da União, permanecendo a execução orçamentária, física e financeira dos contratos, convênios, parcelas ou subtrechos em que foram identificados os indícios, condicionada à adoção de medidas saneadoras pelo órgão ou entidade responsável, sujeitas à prévia deliberação da Comissão Mista de que trata o art. 166, § 1º, da Constituição, nos termos do § 6º deste artigo.
§ 1º	Para os efeitos desta Lei, entende-se por: I – execução física, a autorização para que o contratado realize a obra, forneça o bem ou preste o serviço; II – execução orçamentária, o empenho e a liquidação da despesa, inclusive sua inscrição em <u>Restos a Pagar</u> ; III – execução financeira, o pagamento da despesa, inclusive dos <u>Restos a Pagar</u> já inscritos.
§ 10.	Aplica-se o disposto neste artigo, no que couber, às alterações ocorridas ao longo do exercício por meio da abertura de créditos adicionais e à execução física e financeira das obras ou serviços inscritos em <u>Restos a Pagar</u> .

APÊNDICE B - Dispositivos relacionados aos Restos a Pagar contidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias para a elaboração da lei orçamentária de 2005.

LDO para 2005	
Identificação	Lei nº 10.934, de 11 de agosto de 2004.
Ementa	Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2005 e dá outras providências.
Publicação	Diário Oficial da União de 12 de agosto de 2004.
Art. 71.	Os Poderes e o Ministério Público da União deverão elaborar e publicar por ato próprio, até 30 (trinta) dias após a publicação da Lei Orçamentária de 2005, cronograma anual de desembolso mensal, por órgão, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 101, de 2000, com vistas ao cumprimento da meta de resultado primário estabelecida nesta Lei.
§ 1º	No caso do Poder Executivo, o ato referido no caput e os que o modificarem conterão: ... III – cronograma de pagamentos mensais de despesas não-financeiras à conta de recursos do Tesouro e de outras fontes, excluídas as despesas que constituem obrigação constitucional ou legal da União, constantes do Anexo V, desta Lei, e incluídos os <u>Restos a Pagar</u> , que deverão também ser discriminados em cronograma mensal à parte, distinguindo-se os processados dos não processados; ...
Art. 97.	O projeto de lei orçamentária anual e a respectiva lei poderão contemplar subtítulos relativos a obras e serviços com indícios de irregularidades graves informados pelo Tribunal de Contas da União, permanecendo a execução orçamentária, física e financeira dos contratos, convênios, parcelas ou subtrechos em que foram identificados os indícios, condicionada à adoção de medidas saneadoras pelo órgão ou entidade responsável, sujeitas à prévia deliberação da Comissão Mista de que trata o art. 166, § 1º, da Constituição, nos termos do § 6º deste artigo.
§ 1º	Para os efeitos desta Lei, entende-se por: I – execução física, a autorização para que o contratado realize a obra, forneça o bem ou preste o serviço; II – execução orçamentária, o empenho e a liquidação da despesa, inclusive sua inscrição em <u>Restos a Pagar</u> ; III – execução financeira, o pagamento da despesa, inclusive dos <u>Restos a Pagar</u> já inscritos.
§ 10.	Aplica-se o disposto neste artigo, no que couber, às alterações ocorridas ao longo do exercício por meio da abertura de créditos adicionais e à execução física e financeira das obras ou serviços inscritos em <u>Restos a Pagar</u> .

APÊNDICE C – Dispositivos relacionados aos Restos a Pagar contidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias para a elaboração da lei orçamentária de 2006.

LDO para 2006	
Identificação	Lei nº 11.178, de 20 de setembro de 2005.
Ementa	Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2006 e dá outras providências.
Publicação	Diário Oficial da União de 21 de setembro de 2005.
Art. 3º	O superávit a que se refere o art. 2º será reduzido em até R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais), para o atendimento da programação constante de anexo específico do projeto e da lei orçamentária de 2006, observado o disposto no art. 11, incisos VII, VIII e IX, desta Lei.
Parágrafo único.	O valor de que trata o caput deste artigo será ampliado até o montante dos <u>restos a pagar</u> inscritos no exercício de 2005 relativos a despesas cujo identificador de resultado primário seja “3 – despesas primárias que não impactam o resultado primário”.
Referências na LDO	<p>Art. 2º A elaboração e aprovação do projeto da Lei Orçamentária de 2006 e a execução da respectiva lei deverão ser compatíveis com a obtenção da meta de superávit primário para o setor público consolidado, equivalente a 4,25% (quatro inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) do Produto Interno Bruto – PIB, sendo 2,45% (dois inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) para os orçamentos fiscal e da seguridade social e 0,70% (setenta centésimos por cento) para o Programa de Dispêndios Globais, conforme demonstrado no Anexo de Metas Fiscais constante do Anexo IV desta Lei.</p> <p>...</p> <p>Art. 11. A Mensagem que encaminhar o projeto de lei orçamentária conterá:</p> <p>...</p> <p>VII- critérios e metodologias utilizados para seleção da programação de que trata o art. 3º, desta Lei, bem como anexo, por órgão, com a memória de cálculo da taxa de retorno dos investimentos de cada programação selecionada;</p> <p>VIII – demonstrativo com informações sobre o estágio, físico e financeiro, de implementação de cada subtítulo contido no orçamento de 2005 com identificador de resultado primário 3, bem como comparação entre o executado e o planejado, com as razões para eventuais desvios, e</p> <p>IX – demonstrativo dos demais projetos submetidos à seleção de que trata o inciso VII deste artigo, ordenados segundo o atendimento dos critérios estabelecidos, bem como as razões, quando for o caso, que levaram a que não fossem incluídas na citada programação.</p>

Art. 75.	Os Poderes e o Ministério Público da União deverão elaborar e publicar por ato próprio, até 30 (trinta) dias após a publicação da Lei Orçamentária de 2006, cronograma anual de desembolso mensal, por órgão, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 101, de 2000, com vistas ao cumprimento da meta de resultado primário estabelecida nesta Lei.
§ 1º	No caso do Poder Executivo, o ato referido no caput deste artigo e os que o modificarem conterão: ... III – cronograma de pagamentos mensais de despesas não-financeiras à conta de recursos do Tesouro e de outras fontes, excluídas as despesas que constituem obrigação constitucional ou legal da União, constantes do Anexo V, desta Lei, e incluídos os <u>Restos a Pagar</u> , que deverão também ser discriminados em cronograma mensal à parte, distinguindo-se os processados dos não processados;
Art. 102.	O projeto de lei orçamentária anual e a respectiva lei poderão contemplar subtítulos relativos a obras e serviços com indícios de irregularidades graves informados pelo Tribunal de Contas da União, permanecendo a execução orçamentária, física e financeira dos contratos, convênios, etapas, parcelas ou subtrechos em que foram identificados os indícios, condicionada à adoção de medidas saneadoras pelo órgão ou entidade responsável, sujeitas à prévia deliberação da Comissão Mista de que trata o art. 166, § 1º, da Constituição.
§ 1º	Para os efeitos desta Lei, entende-se por: I – execução física, a realização da obra, fornecimento do bem ou prestação do serviço; II – execução orçamentária, o empenho e a liquidação da despesa, inclusive sua inscrição em <u>Restos a Pagar</u> ; III – execução financeira, o pagamento da despesa, inclusive dos <u>Restos a Pagar</u> já inscritos; e IV – indícios de irregularidades graves os atos e fatos que recomendem a suspensão cautelar das execuções orçamentária, física e financeira do contrato, convênio ou instrumento congêneres, ou de etapa, parcela, trecho ou subtrecho da obra ou serviço, que, sendo materialmente relevantes, enquadrem-se em alguma das seguintes situações, entre outras: a) tenham potencialidade de ocasionar prejuízos significativos ao erário ou a terceiros; b) possam ensejar nulidade do procedimento licitatório ou de contrato; e c) configurem graves desvios relativamente aos princípios a que está submetida a administração pública.
§ 12.	Aplica-se o disposto neste artigo, no que couber, às alterações decorrentes de créditos adicionais e à execução física e financeira das obras ou serviços cujas despesas foram inscritas em <u>Restos a Pagar</u> .

Art. 108.	A ordem bancária ou documento por meio do qual se efetua o pagamento de despesa, inclusive <u>Restos a Pagar</u> , indicará a nota de empenho correspondente.
Art. 110.	Na apropriação da despesa, o SIAFI utilizará contas distintas para registrar: I – a despesa liquidada no exercício a que se refere o orçamento; e II – aquela a ser liquidada em exercícios seguintes, relativamente aos valores inscritos em <u>Restos a Pagar</u> não processados.

APÊNDICE D - Dispositivos relacionados aos Restos a Pagar contidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias para a elaboração da lei orçamentária de 2007.

LDO para 2007	
Identificação	Lei nº 11.439, de 29 de dezembro de 2006.
Ementa	Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2007 e dá outras providências.
Publicação	Diário Oficial da União de 29 de dezembro de 2006.
Art. 3º	O superávit a que se refere o art. 2º desta Lei será reduzido em até R\$ 4.590.000.000,00 (quatro bilhões, quinhentos e noventa milhões de reais), para o atendimento da programação relativa ao Projeto-Piloto de Investimentos Públicos – PPI, constante de anexo específico do Projeto e da Lei Orçamentária de 2007.
Parágrafo único.	O valor de que trata o caput deste artigo poderá ser ampliado até o montante: I – dos <u>restos a pagar</u> relativos a despesas cujo identificador de resultado primário seja “3”; e II – da parcela adicional a que se refere os §§ 8º e 9º do art. 2º.
Referências na LDO	Art. 2º A elaboração e aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2007 e a execução da respectiva lei deverão ser compatíveis com a obtenção da meta de superávit primário para o setor público consolidado, equivalente a 4,25% (quatro inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) do Produto Interno Bruto – PIB, sendo 2,45% (dois inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) para os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e 0,70% (setenta centésimos por cento) para o Programa de Dispêndios Globais, conforme demonstrado no Anexo de Metas Fiscais constante do Anexo IV desta Lei.
Art. 76.	Os Poderes e o Ministério Público da União deverão elaborar e publicar por ato próprio, até 30 (trinta) dias após a publicação da Lei Orçamentária de 2007, cronograma anual de desembolso mensal, por órgão, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 101, de 2000, com vistas ao cumprimento da meta de resultado primário estabelecida nesta Lei.
§ 1º	No caso do Poder Executivo, o ato referido no caput deste artigo e os que o modificarem conterão: ... III – cronograma de pagamentos mensais de despesas não-financeiras à conta de recursos do Tesouro e de outras fontes, excluídas as despesas que constituem obrigação constitucional ou legal da União, constantes do Anexo V, desta Lei, e incluídos os <u>restos a pagar</u> , que deverão também ser discriminados em cronograma mensal à parte, distinguindo-se os processados dos não processados;

Art. 104.	O Projeto de Lei Orçamentária de 2007 e a respectiva Lei poderão contemplar subtítulos relativos a obras e serviços com indícios de irregularidades graves informados pelo Tribunal de Contas da União, permanecendo a execução orçamentária, física e financeira dos contratos, convênios, etapas, parcelas ou subtrechos em que foram identificados os indícios, condicionada à adoção de medidas saneadoras pelo órgão ou entidade responsável, sujeitas à prévia deliberação da Comissão Mista de que trata o art. 166, § 1º, da Constituição.
§ 1º	Para os efeitos desta Lei, entende-se por: I – execução física, a realização da obra, fornecimento do bem ou prestação do serviço; II – execução orçamentária, o empenho e a liquidação da despesa, inclusive sua inscrição em <u>restos a pagar</u> ; III – execução financeira, o pagamento da despesa, inclusive dos <u>restos a pagar</u> ; e IV – indícios de irregularidades graves, os atos e fatos que recomendem a suspensão cautelar das execuções orçamentária, física e financeira do contrato, convênio ou instrumento congêneres, ou de etapa, parcela, trecho ou subtrecho da obra ou serviço, que sendo materialmente relevantes enquadrem-se em alguma das seguintes situações, entre outras: a) tenham potencialidade de ocasionar prejuízos significativos ao erário ou a terceiros; b) possam ensejar nulidade do procedimento licitatório ou de contrato; e c) configurem graves desvios relativamente aos princípios a que está submetida a administração pública.
§ 12.	Aplica-se o disposto neste artigo, no que couber, às alterações decorrentes de créditos adicionais e à execução física e financeira das obras ou serviços cujas despesas foram inscritas em <u>restos a pagar</u> .
Art. 110.	A ordem bancária ou documento por meio do qual se efetua o pagamento de despesa, inclusive <u>restos a pagar</u> , indicará a nota de empenho correspondente.
Art. 112.	Na apropriação das despesas, o SIAFI utilizará contas distintas para registrar: I – a despesa liquidada no exercício a que se refere o orçamento; e II – aquela a ser liquidada em exercícios seguintes, relativamente aos valores inscritos em <u>restos a pagar</u> não processados.
Art. 129.	(VETADO) Os <u>restos a pagar</u> relativos a despesas primárias discricionárias inscritos em 2007 não excederão a 70% (setenta por cento) do valor inscrito no exercício de 2006. Parágrafo único. Excluem-se do limite a que se refere o caput as despesas relativas ao Projeto-Piloto de

	Investimentos Públicos – PPI de que trata o art. 3º desta Lei.
Razões do Veto	<p>Mensagem nº 1.190, de 29 de dezembro de 2006.</p> <p>“A inscrição de <u>restos a pagar</u> segue estritamente a legislação vigente, sendo o volume basicamente determinado pelo descompasso entre a execução física e financeira e o princípio da anualidade do orçamento, em particular no tocante aos investimentos.</p> <p>Ao fixarem-se limites para a sua inscrição se toma por pressuposto a existência de desequilíbrios entre receitas e despesas, o que, todavia, não corresponde ao que ocorre com o processamento dos <u>restos a pagar</u>, que conforme apontado é intrínseco ao processo de execução orçamentária.</p> <p>A própria Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, dedicou-se ao aspecto do comprometimento financeiro com os <u>restos a pagar</u>, fixando, em seu bojo a exigência de que, nos últimos dois quadrimestres de mandato, fossem resguardados os correspondentes recursos financeiros para arcar com as obrigações decorrentes dos <u>restos a pagar</u>, evitando-se que essas obrigações recaíssem sobre o próximo governante.</p> <p>Assim, a gestão dessas obrigações não requer limitações adicionais àquelas já consagradas na LRF, sob pena de que qualquer limite arbitrado, sem observar a dinâmica da execução das despesas, possa colocar em risco a continuidade de ações relevantes, em vista do que se sugere apor veto ao dispositivo por contrariar o interesse público.”</p>

APÊNDICE E - Dispositivos relacionados aos Restos a Pagar contidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias para a elaboração da lei orçamentária de 2008.

LDO para 2008	
Identificação	Lei nº 11.514, de 13 de agosto de 2007.
Ementa	Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2008 e dá outras providências.
Publicação	Diário Oficial da União de 14 de agosto de 2007.
Art. 3º	O superávit a que se refere o art. 2º desta Lei será reduzido em até R\$ 13.825.000.000,00 (treze bilhões, oitocentos e vinte e cinco milhões de reais), para o atendimento da programação relativa ao Projeto Piloto de Investimentos Públicos – PPI, conforme detalhamento constante de anexo específico do projeto e da lei orçamentária, observado o disposto no § 5º do art. 60 desta Lei.
Parágrafo único.	O valor de que trata o caput deste artigo poderá ser ampliado até o montante dos <u>restos a pagar</u> relativos a despesas cujo identificador de resultado primário seja “3”.
Referências na LDO	<p>Art. 2º A elaboração e aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2008 e a execução da respectiva Lei deverão ser compatíveis com a obtenção da meta de superávit primário para o setor público consolidado, equivalente a 3,80% (três inteiros e oitenta centésimos por cento) do Produto Interno Bruto – PIB, sendo 2,20% (dois inteiros e vinte centésimos por cento) para os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) para o Programa de Dispêndios Globais, conforme demonstrado no Anexo de Metas Fiscais constantes do Anexo III desta Lei.</p> <p>...</p> <p>Art. 60 As fontes de financiamento do Orçamento de Investimento e as fontes de recursos, as modalidades de aplicação e os identificadores de uso e de resultado primário constantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, poderão ser modificados, justificadamente, para atender às necessidades de execução, se autorizados por meio de:</p> <p>...</p> <p>III – portaria do Secretário de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, para as fontes de recursos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, inclusive as de que trata o art. 100 desta Lei, observadas as vinculações previstas na legislação, e para os identificadores de uso e de resultado primário, observado o disposto no § 5º deste artigo quanto a modificação do identificador de resultado primário 3.</p> <p>...</p>

	<p>...</p> <p>§ 5º A modificação de que trata o inciso III deste artigo, no que se refere ao identificador de resultado primário 3, somente será permitida quando envolver programações relativas ao PAC, observados os critérios de que trata o inciso XXXVIII do Anexo II desta Lei, cabendo ao Poder Executivo manter atualizado, na internet, o anexo específico de que trata o art. 3º desta Lei.</p>
Art. 4º	<p>As prioridades e metas fiscais da Administração Pública Federal para o exercício de 2008, atendidas as despesas que constituem obrigação constitucional ou legal da União, as ações relativas aos programas sociais existentes 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 ao PPI, bem como àquelas constantes do Anexo I desta Lei, as quais terão precedência na alocação dos recursos no Projeto e na Lei Orçamentária para 2008, não se constituindo, todavia, em limite à programação da despesa.</p>
§ 5º	<p>Os Poderes e o Ministério Público divulgarão na internet, dentro de sessenta dias após o final de cada quadrimestre, relatórios simplificados de gestão orçamentária, com o acompanhamento e avaliação dos principais programas e ações de governo, por área temática ou órgão, no âmbito do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, contendo a execução orçamentária e financeira, inclusive de <u>restos a pagar</u>, bem como os produtos ou resultados obtidos com a aplicação dos recursos, quando disponíveis.</p>
Art. 18.	<p>A elaboração e aprovação dos Projetos da Lei Orçamentária de 2008 e de seus créditos adicionais e a execução das respectivas leis deverão ser realizadas de modo a evidenciar a transparência da gestão fiscal, observando-se o princípio da publicidade e permitindo-se o amplo acesso da sociedade a todas as informações relativas a cada uma dessas etapas.</p>
§ 1º	<p>Serão divulgados na internet:</p> <p>I – pelo Poder Executivo:</p> <p>...</p> <p>e) a execução orçamentária e financeira, inclusive <u>restos a pagar</u>, com o detalhamento das ações e respectivos subtítulos, por unidade da Federação, de forma regionalizada, por órgão, unidade orçamentária, função, subfunção e programa, mensal e acumulada;</p> <p>...</p> <p>n) até o 40º (quadragésimo) dia após cada bimestre, relatório comparando os valores autorizados para as ações relativas ao PPI e ao PAC com a execução orçamentária e financeira, inclusive <u>restos a pagar</u>, por exercício, mensal e acumulada até o mês anterior, contendo ainda informações acerca do estágio físico quando disponíveis;</p>

Art. 73.	Os Poderes e o Ministério Público da União deverão elaborar e publicar por ato próprio, até 30 (trinta) dias após a publicação da Lei Orçamentária de 2008, cronograma anual de desembolso mensal, por órgão, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 101, de 2000, com vistas ao cumprimento da meta de resultado primário estabelecida nesta Lei.
§ 1º	No caso do Poder Executivo, o ato referido no caput deste artigo e os que o modificarem conterão, em milhões de reais: ... III – cronograma de pagamentos mensais de despesas primárias à conta de recursos do Tesouro e de outras fontes, excluídas as despesas que constituem obrigação constitucional ou legal da União ou custeadas com receitas de doações e convênios, constantes da Seção I do Anexo IV desta Lei, e incluídos os <u>restos a pagar</u> , que deverão também ser discriminados em cronograma mensal à parte, distinguindo-se os processados dos não processados;
Art. 101.	O Projeto de Lei Orçamentária de 2008 e a respectiva Lei poderão contemplar subtítulos relativos a obras e serviços com indícios de irregularidades graves informados pelo Tribunal de Contas da União, permanecendo a execução física, orçamentária e financeira dos contratos, convênios, etapas, parcelas ou subtrechos em que foram identificados os indícios, condicionada à adoção de medidas saneadoras pelo órgão ou entidade responsável, sujeitas à prévia deliberação da Comissão Mista de que trata o art. 166, § 1º, da Constituição.
§ 1º	Para os efeitos desta Lei, entende-se por: I – execução física, a realização da obra, fornecimento do bem ou prestação do serviço; II – execução orçamentária, o empenho e a liquidação da despesa, inclusive sua inscrição em <u>restos a pagar</u> ; III – execução financeira, o pagamento da despesa, inclusive dos <u>restos a pagar</u> ; e IV – indícios de irregularidades graves, os atos e fatos que recomendem a suspensão cautelar das execuções física, orçamentária e financeira do contrato, convênio ou instrumento congêneres, ou de etapa, parcela, trecho ou subtrecho da obra ou serviço, que sendo materialmente relevantes enquadrem-se em alguma das seguintes situações, entre outras: a) tenham potencialidade de ocasionar prejuízos significativos ao erário ou a terceiros; b) possam ensejar nulidade de procedimento licitatório ou de contrato; e c) configurem graves desvios relativamente aos princípios a que está submetida a administração pública.

§ 12.	Aplica-se o disposto neste artigo, no que couber, às alterações decorrentes de créditos adicionais e à execução física e financeira das obras ou serviços cujas despesas foram inscritas em <u>restos a pagar</u> .
Art. 110.	A ordem bancária ou outro documento por meio do qual se efetue o pagamento de despesa, inclusive de <u>restos a pagar</u> , indicará a nota de empenho correspondente.
Art. 112.	Na apropriação da despesa, o SIAFI utilizará contas distintas para registrar: I – a despesa liquidada no exercício a que se refere o orçamento; e II – aquela a ser liquidada em exercícios seguintes, relativamente aos valores inscritos em <u>restos a pagar</u> não-processados. Parágrafo único. É vedado o registro de despesa liquidada sem que tenha havido o reconhecimento do direito adquirido pelo credor, em conformidade com o disposto no art. 63 da Lei nº 4.320, de 1964.
Art. 131.	(VETADO) Os <u>restos a pagar</u> 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 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 <u>restos a pagar</u> não serão admitidas alterações nos valores anteriormente inscritos. § 2º Fica vedada no exercício de 2008 a execução de <u>restos a pagar</u> inscritos em exercícios anteriores a 2007 que não tenham sido liquidados até 31 de dezembro 2007, ressalvado o disposto no inciso II do caput. § 3º Os órgãos de controle interno e externo verificarão o cumprimento do disposto neste artigo.
Razões do Veto	Mensagem nº 599, de 13 de agosto de 2007. “O entendimento de que devem ser envidados todos os esforços possíveis na busca da redução das despesas inscritas em <u>restos a pagar</u> , 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.

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

APÊNDICE F – Dispositivos relacionados aos Restos a Pagar contidos nas Leis Orçamentárias Anuais dos anos de 2005 a 2008.

LOA 2005	
Identificação	Lei nº 11.100, de 25 de janeiro de 2005.
Ementa	Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2005.
Publicação	Diário Oficial da União de 26 de janeiro de 2005.
Art. 11.	<p>Nos termos dos arts. 2º, 3º, 6º e 7º desta lei e dos arts. 9º e 16, § 3º da Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2005, integram esta Lei os anexos contendo:</p> <p>...</p> <p>VI – a relação preliminar dos subtítulos relativos a obras e serviços com indícios de irregularidades graves, apontados pelo Tribunal de Contas da União, conforme previsto no art. 9º, § 6º, da Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2005;</p> <p>...</p> <p>§ 2º Não há óbice à continuidade da execução física, orçamentária e financeira, inclusive no que se refere ao pagamento das despesas inscritas em <u>restos a pagar</u>, dos subtítulos, e, se for o caso, os respectivos contratos, convênios e subtrechos, que, embora tenham constado da relação de que trata o inciso VI deste artigo em anos anteriores, não constem da relação anexa a esta Lei.</p>
LOA 2006	
Identificação	Lei nº 11.306, de 16 de maio de 2006.
Ementa	Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2006.
Publicação	Diário Oficial da União de 17 de maio de 2006.
Art. 11.	<p>Integram esta Lei, nos termos dos arts. 2º, 3º, 6º e 7º, os Anexos:</p> <p>...</p> <p>VI – relação dos subtítulos relativos a obras e serviços com indícios de irregularidades graves, apontados pelo Tribunal de Contas da União, conforme previsto no art. 9º, § 2º da Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2006.</p> <p>...</p> <p>§ 2º Os contratos, convênios, etapas, parcelas e subtrechos ou, se for o caso, os respectivos subtítulos que constem da relação de que trata o inciso VI deste artigo ficam liberados para execução física, financeira e orçamentária, inclusive pagamento das importâncias inscritas em <u>restos a pagar</u>, tão logo excluídas da referida relação pelo Congresso Nacional.</p>

LOA 2007	
Identificação	Lei nº 11.451, de 7 de fevereiro de 2007.
Ementa	Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2007.
Publicação	Diário Oficial da União de 08 de fevereiro de 2007.
Art. 11.	<p>Integram esta Lei, incluindo os mencionados nos arts. 2º, 3º, 6º e 7º desta Lei, os Anexos:</p> <p>...</p> <p>VI – relação dos subtítulos relativos a obras e serviços com indícios de irregularidades graves, indicados pelo Tribunal de Contas da União, conforme previsto no art. 9º, § 2º, da Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2007.</p> <p>...</p> <p>§ 2º Qualquer contrato, convênio, etapa, parcelas e subtrechos ou, se for o caso, seus respectivos subtítulos, que não constar da relação de que trata o inciso VI deste artigo não sofre nenhuma restrição por parte do Congresso Nacional quanto à sua execução física, financeira e orçamentária, inclusive para pagamento de importâncias inscritas em <u>restos a pagar</u>, o mesmo aplicando-se àqueles que forem excluídos da mencionada relação durante o exercício financeiro de 2007, a partir da data da sua exclusão;</p> <p>...</p>
LOA 2008	
Identificação	Lei nº 11.647, de 24 de março de 2008.
Ementa	Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2008.
Publicação	Diário Oficial da União de 24 de março de 2008.
Art. 12.	<p>Integram esta Lei, os seguintes anexos, incluindo os mencionados nos arts. 2º, 3º, 6º e 7º desta Lei.</p> <p>...</p> <p>VI – relação dos subtítulos relativos a obras e serviços com indícios de irregularidades graves, indicados pelo Tribunal de Contas da União, conforme previsto no art. 10, § 2º da Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2008.</p> <p>...</p> <p>§ 1º Qualquer contrato, convênio, etapa, parcelas e subtrechos ou, se for o caso, seus respectivos subtítulos, que não constar da relação de que trata o inciso VI deste artigo não sofre nenhuma restrição por parte do Congresso Nacional quanto à sua execução física, financeira e orçamentária, inclusive para efeito de pagamento de importâncias inscritas em <u>restos a pagar</u>, o mesmo aplicando-se àqueles que forem excluídos da mencionada relação durante o exercício financeiro de 2008, a partir da data da sua exclusão.</p> <p>...</p>

