



Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA
Bacharelado em Ciências Contábeis

NATÁLIA GONÇALVES DE SOUSA

**RESTOS A PAGAR: UMA ANÁLISE EM RELAÇÃO À LEI DE
RESPONSABILIDADE FISCAL NO GOVERNO DO DISTRITO FEDERAL.**

BRASÍLIA

2015

Professor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Diana Vaz de Lima
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Doutor Marcelo Driemeyer Wilbert
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Natália Gonçalves de Sousa

Restos a Pagar: Uma Análise em Relação à Lei de Responsabilidade Fiscal no Governo do Distrito Federal.

Monografia apresentada ao curso de graduação em Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (UnB) como requisito para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais.

Orientador: Prof. Me. Edmilson Soares Campos

BRASÍLIA

2015

Sousa, Natália Gonçalves de

Restos a Pagar: Uma Análise em Relação à Lei de Responsabilidade Fiscal no Governo do Distrito Federal / Natália Gonçalves de Sousa. - Brasília, 2015.

31p.

Orientador: Professor Me Edmilson Soares Campos

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia - Graduação) Universidade de Brasília, 1º Semestre letivo de 2015.

1. Restos a Pagar 2.Lei de Responsabilidade Fiscal 3.Orçamento Público

4.*Accountability*

Natália Gonçalves de Sousa

Restos a Pagar: Uma Análise em Relação à Lei de Responsabilidade Fiscal no Governo do Distrito Federal.

Monografia apresentada ao curso de graduação em Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (UnB) como requisito para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais.

Brasília, 30 de junho de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Mestre Edmilson Soares Campos

Universidade de Brasília (UnB)

Prof. Mestre Antonio Carlos dos Santos

Universidade de Brasília (UnB)

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus pelas bênçãos em todas as conquistas da minha vida e por me amparar em todas as dificuldades. Agradeço aos meus pais, Cândida e Pedro, por toda dedicação e amor. Ao meu irmão, Rodrigo, que sempre está disposto a me ajudar e apoiar. Ao meu noivo, Daniel, pela compreensão e cumplicidade e que me faz ser uma pessoa melhor a cada dia, proporcionando-me momentos felizes e de aprendizado constante. Às minhas amigas, que estão sempre presentes me ensinado diariamente o sentido da palavra "amizade". Ao meu orientador, Edmilson Soares Campos, pela dedicação, confiança e paciência. Ao professor Antonio Carlos dos Santos, pela boa vontade, disposição e participação neste processo. E por fim, agradeço a todos os professores, que proporcionaram todo o conhecimento necessário para minha formação profissional.

RESUMO

No Brasil, após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a preocupação com o equilíbrio das contas públicas tem se tornado tema recorrente, bem como discussões para que se alcance um balanceamento entre receitas e despesas se tornam relevantes para que os gestores não sejam responsabilizados e se atinja um maior benefício à sociedade. Em contrapartida, existe a figura dos Restos a Pagar que garante o pagamento aos fornecedores após o empenho independente do final do exercício, o que pode não ocorrer no caso de indisponibilidade financeira, comprometendo futuras execuções e evidenciando uma utilização do orçamento sem um planejamento responsável. A exemplo da preocupação nacional, o Distrito Federal possui contas inscritas em Restos a Pagar e passa por uma situação atual de instabilidade orçamentária e financeira que compromete o andamento das atividades cotidianas. O objetivo desta pesquisa foi analisar se a existência de Restos a Pagar compromete a execução do crédito orçamentário no Governo do Distrito Federal. Para a obtenção dos resultados desta pesquisa foram aplicadas fórmulas para que se alcançassem dados passíveis de comparabilidade, considerando os dados disponíveis no Portal da Transparência do Distrito Federal dos anos de 2009 a 2014. As análises confirmaram a hipótese do trabalho que previa que os Restos a Pagar, ao permitirem a execução do orçamento em outros exercícios, causam reflexos negativos à imprecisão do orçamento e rejeitou a hipótese que supunha que a quantidade de Restos a Pagar não causava reflexos negativos à imprecisão do orçamento.

Palavras-chave: Restos a Pagar; Lei de Responsabilidade Fiscal; Orçamento Público; *Accountability*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
1.1.CONTEXTUALIZAÇÃO.....	7
1.2.OBJETIVOS.....	9
1.3.JUSTIFICATIVA.....	9
1.4.ESTRUTURA DO TRABALHO.....	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1.ORÇAMENTO PÚBLICO	11
2.2.ACCOUNTABILITY	12
2.3.LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	13
2.4.RESTOS A PAGAR	14
2.5.A QUESTÃO DO <i>FLOAT</i>	16
3. METODOLOGIA	18
4. ANÁLISE DE DADOS	21
4.1.RESULTADOS	26
5. CONCLUSÕES	28
REFERÊNCIAS	30

1. INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é considerada um marco para a gestão pública em razão de delimitar as ações dos gestores no tratamento do orçamento público. De tal maneira que logo no primeiro artigo discorre sobre a responsabilidade na gestão fiscal, ponderando que é pressuposto básico para a eficiência na gestão, a ação planejada e transparente, na qual o resultado de tais medidas seria a prevenção de riscos e a correção de desvios capazes de comprometer o equilíbrio das contas públicas.

Em contrapartida, há a figura dos Restos a Pagar, presente na Lei 4.320/64, que se caracteriza como despesas empenhadas durante o ano, mas não pagas até o dia 31 de dezembro. Esse instrumento é corroborado na LRF, como uma vedação à contração de obrigações no último ano de mandato que não possam ser inteiramente quitadas dentro do exercício ou com disponibilidade suficiente no exercício seguinte.

Para Rezende e Cunha (2013), a falta de planejamento orçamentário impacta na credibilidade da informação, tornando o orçamento uma forma de registro da execução e apuração dos limites constitucionais, situações que podem prejudicar os quesitos de equilíbrio e previsibilidade da peça orçamentária, e ainda, interferir na compreensão e existência da democracia.

1.1. Contextualização

A situação do orçamento público do Distrito Federal em 2015, com diversos impedimentos decorrentes da falta de recursos orçamentários e financeiros, tais como: a impossibilidade de nomear servidores em razão de atingir o limite prudencial da LRF e a escassez de recursos para execução de uma gestão em níveis de normalidade, demonstram que a peça orçamentária é requisito básico para a construção de uma eficiência administrativa na área pública.

No Brasil, há normatizações que direcionam as ações públicas na esfera orçamentária. É necessário cumprir um rito influenciado por prazos e formatos para que seja executado. Nesse contexto estão incluídas a discussão, a aprovação e a implementação do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei de Orçamento Anual. Todos esses instrumentos são ferramentas para que se alcancem as políticas desenhadas pelo governo, como maior eficiência, transparência e responsabilidade na gestão.

Considerando a vertente orçamentária apresentada anteriormente e a quantidade de denúncias e investigações sobre corrupção e desvios de recursos na administração pública brasileira, Motta (2011) diz que estudos demonstram que 17% do desperdício dos recursos públicos no Brasil decorrem de corrupção e o restante, 83%, são gerados pela ineficiência. Azevedo (2014) acrescenta que, apesar do percentual de ineficiência superar o da corrupção, as ações se concentram ao combate à corrupção, com a atuação de órgãos de controle, e são poucas aquelas voltadas para o aumento da eficiência na gestão.

Uma das prerrogativas dos gestores é observar a execução orçamentária de maneira minuciosa, levando em consideração os impactos das ações necessárias para o alcance das metas de resultado desejadas. Para tanto, se faz necessário um planejamento eficiente em consonância com a legislação vigente que não comprometa o equilíbrio fiscal e resulte em situações insatisfatórias a uma gestão eficiente, eficaz e efetiva.

A LRF estabelece, no que concerne a parte de Restos a Pagar, em observância ao princípio da anualidade orçamentária, que é vedado ao titular de poder ou órgão, 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.

Todavia, a Lei nº 4.320/64 permite a possibilidade de criar obrigações que podem não ser cumpridas no exercício em que foram geradas, estabelecendo, dessa maneira, uma situação em que o controle deve ser redobrado para que esta Lei Complementar não seja infringida e, principalmente, para não interferir a ponto de comprometer a execução do orçamento seguinte e, conseqüentemente, provocar o desequilíbrio fiscal dos entes federativos.

Nesse panorama, o bom senso administrativo no uso das verbas públicas é indispensável, uma vez que se pressupõe a existência de condutas responsáveis por parte de todos os envolvidos no processo de planejamento, alteração orçamentária e execução dos recursos públicos.

Para Araújo (2010), a maneira como o Estado se estrutura e sua articulação com outros entes que compõem as redes nas diversas ações de gestão governamental é fundamental para uma gestão eficiente e eficaz das políticas públicas e da prestação dos serviços de responsabilidade estatal.

É condição essencial que o planejamento orçamentário seja elaborado com interação entre os envolvidos para que a execução orçamentária não seja prejudicada ao longo de sua vigência. A coerência na execução tem como finalidade precípua a diminuição do volume de recursos do exercício vigente que será liquidado no(s) seguinte(s), para alcance do equilíbrio nas contas públicas, com transparência e maiores benefícios à sociedade. Tal preocupação visa reduzir os desembolsos para quitar obrigações de exercícios anteriores, sejam eles processados ou não processados.

Nesse contexto, surge a questão de pesquisa do presente estudo: Quais os reflexos da existência de Restos a Pagar no governo do Distrito Federal de 2009 a 2014, face às exigências da LRF?

1.2. Objetivos

O objetivo geral desse trabalho é analisar a evolução dos Restos a Pagar e seus reflexos no orçamento do Governo do Distrito Federal tomando como base os anos de 2009 a 2014, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os objetivos específicos necessários para alcançar o objetivo geral são:

- Estabelecer critérios para verificar níveis de Restos a Pagar no Governo do Distrito Federal;
- Comparar a quantidade de Restos a Pagar em relação às Leis Orçamentárias publicadas;
- Apurar o endividamento, sua evolução e os reflexos na execução no exercício seguinte.

1.3. Justificativa

A pesquisa torna-se relevante porque busca a verificação da situação dos Restos a Pagar, considerando a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o princípio da anualidade orçamentária e ponderando com os possíveis reflexos à manutenção das atividades administrativas e os benefícios esperados pela sociedade. Assim, esta pesquisa contribuirá para verificar e aprimorar a transparência da atividade governamental e, por conseguinte, a atuação dos gestores e a possível melhoria na construção do planejamento orçamentário, com

a finalidade de minimizar a existência de Restos a Pagar e atingir o princípio de anualidade do orçamento.

1.4. Estrutura do Trabalho

Esta monografia está dividida em cinco partes, sendo esta introdução a primeira delas. O segundo item aborda os principais referenciais teóricos dos temas abordados, no terceiro apresenta-se a metodologia utilizada, na quarta seção é apresentada a análise descritiva e os resultados dos dados colhidos e necessários à discussão, bem como à resposta da indagação realizada, ficando a última parte para as conclusões e considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Orçamento Público

De acordo com Giacomoni (2008), o orçamento público brasileiro teve a consolidação de suas regulamentações na Lei 4.320 de 1964, na qual constam os modelos de elaboração do orçamento. Na referida Lei constam os relatórios que compõem a proposta de Lei Orçamentária Anual, os preceitos da execução orçamentária, incluindo receita e despesa, bem como disciplina os relatórios anuais de acompanhamento orçamentário.

Para Lopes (1990), após a publicação da principal Lei de finanças públicas brasileira, a partir de então, e por muitos anos, poucos avanços na área de planejamento público foram realizados, com alguns poucos planos quinquenais no âmbito federal.

Costa (1971), acrescenta que a peça orçamentária não tinha grandes compromissos em demonstrar vinculação das receitas com as despesas, evidenciando imprecisão e incertezas e, conseqüentemente, pouca preocupação com o equilíbrio orçamentário. Assim, houve a promulgação da Constituição Federal em 1988, que, pela primeira vez na história das constituições brasileiras, tratou em um capítulo específico às finanças públicas, com uma seção dedicada ao orçamento público, proporcionando instrumentos que resultassem em um planejamento público para o país, com a concepção do Plano Plurianual (PPA) da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a conservação da Lei Orçamentária anual (LOA).

De acordo com Rezende (2009), durante mais de uma década, devido principalmente às instabilidades financeiras decorrentes de altas taxas de inflação e às instabilidades políticas ao longo do governo Collor, a adoção dos novos instrumentos de planejamento público foi prejudicada, ocorrendo de maneira tardia pelos entes federativos.

Com a publicação da LRF, e a definição dos instrumentos de planejamento criados constitucionalmente, houve um maior avanço na questão dos orçamentos públicos. A LRF tratou do Planejamento Público em capítulos específicos e estabeleceu os assuntos mínimos que o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias deveriam conter, contribuindo enormemente para a evolução da questão orçamentária no Brasil.

Considerando a publicação da LRF no ano 2000, e que o ciclo orçamentário é concluído em 4 anos, atualmente há apenas três ciclos orçamentários completos para análise sob esta perspectiva, o que resulta em um período pequeno para avaliação da aplicabilidade e eficácia da norma. Aliado a isso, ainda há dificuldades de implementação e o fato de que o processo de implantação não ocorre de forma imediata por razões de estrutura e de maturação do processo.

Contudo, só depois de 2006 implementou-se a gestão de orçamento por resultados, com indicadores para os programas de governo e houve um aumento da utilização de metas físicas para as ações. De forma alinhada ocorreu, nesse período, um acréscimo da cobrança de forma informatizada pelos controles externos nos Estados.

2.2.Accountability

Segundo Abrucio e Loureiro (2007), o alcance da democracia pode ser sintetizado em três pilares, considerados princípios orientadores, nos quais primeiramente o governo deve representar a vontade popular, da qual decorre a principal fonte da soberania; o segundo pilar se encontra na prestação de contas dos governantes à população, bem como a devida responsabilização em quaisquer atos ou omissões cometidos, e o último ponto se apoia no dever do Estado em cumprir o regramento que delimite o seu campo de atuação em defesa do bem estar social, defendendo os direitos básicos e coletivos.

Os mecanismos para controle e transparência dentro da Administração Pública podem ser entendidos como *accountability*. Abrucio e Loureiro (2007), ainda enfatizam que existem diversas formas de se obter *accountability* com o objetivo de garantir a democracia. Pode ser por meio do voto, que garante a soberania da vontade popular, da fiscalização ininterrupta dos eleitos, da burocracia com responsabilidade decisória e, ainda, por meio do regramento estatal intertemporal, que limita o escopo de atuação governamental.

Para O'Donnell (1998), *accountability* ainda é interpretada como responsabilização democrática dos agentes públicos, podendo ser por meio da *accountability* vertical ou horizontal. Na primeira perspectiva, a sociedade controla os governantes mediante o voto em representantes, os plebiscitos e os conselhos de usuários de serviços públicos; na segunda ocorre uma fiscalização recíproca entre os poderes e por meio de órgãos governamentais que controlam a atividade pública.

Abrucio e Loureiro (2007), ponderam que em todos os países democráticos existem essas formas de *accountability*, em graus diferentes e sem garantia de qual modelo implica em maior sucesso quanto a responsabilização do poder público. Os controles eficazes são resultado da disponibilização de informações confiáveis, relevantes e oportunas, aliados à participação de representantes políticos e sociais que busquem instrumentos de responsabilização, culminando em uma *accountability* segura. Os autores explicam, ainda, que foram criadas algumas regras estatais intertemporais que permitem que a *accountability* democrática se estabeleça além do princípio estrito da maioria eleitoral decorrente da vontade do governo em cada mandato.

Nesse contexto, destacam-se os avanços trazidos com a LRF, que estabeleceu uma estrutura mais consolidada para assegurar a responsabilidade fiscal, além de critérios mais rígidos de endividamento público. Essas medidas só foram aprovadas devido a participação popular e articulações políticas, vinculando sua origem à maior possibilidade de ação de instrumentos de responsabilização, e não do insulamento burocrático.

Dessa forma, a discussão dos problemas de *accountability* as finanças públicas do Brasil faz-se necessária, observando as mudanças institucionais que criaram obstáculos por meio de limites mais rígidos ao orçamento e ao endividamento público.

2.3. Lei de Responsabilidade Fiscal

Com a função precípua de controlar os gastos públicos e evitar o desperdício de recursos, a LRF, vigente a partir do ano 2000, tem como diretriz básica, que as ações dos gestores sejam executadas de maneira planejada e transparente, nas quais a consequência é a prevenção de riscos e desvios com o intuito de garantir o equilíbrio das contas públicas; por meio do cumprimento de metas entre receitas e despesas, bem como a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social, controle das dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (Art. 1º, § 1º, LEI 101/2000).

A LRF se apresenta como uma lei complementar de finanças públicas em relação à Constituição Federal, o que permite reconhecer a função estabilizadora que ela possui diante da economia. Essa estabilidade se faz fundamental para que os governos tenham condições de aumentar a quantidade dos serviços públicos de qualidade, além de executar qualquer política pública com maior possibilidade de execução plena, considerando o equilíbrio nas contas governamentais.

A Lei instrumentaliza os pontos de planejamento na administração pública, citados primeiramente na Constituição, que institucionalizaram, de forma clara, a preocupação com as finanças públicas. A LRF cumpre essa função, por meio de várias diretrizes, como:

- Relatórios padronizados;
- Detalhamento das formas do PPA – destinado às ações de médio prazo, com duração de quatro anos, não coincidentes com o mandato do chefe do Executivo;
- A LOA – para discriminar os gastos de um exercício financeiro;
- A LDO – para servir de elo entre os dois outros instrumentos;

- Os elementos das prestações de contas, que devem englobar o desempenho da arrecadação de receitas, destacando as providências adotadas quanto à fiscalização e ao combate à sonegação;
- As medidas administrativas e judiciais de recuperação de créditos e as destinadas ao incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Além disso, no caso da reprovação das contas cabe aos Tribunais de Contas apurarem responsabilidades, através de instauração de investigação, e a respectiva aplicação de sanções, que podem ir desde multa até a inexigibilidade do chefe do executivo. A Lei Complementar mais do que responsabilizar os gestores pelos atos durante atuação pública, estabelece pilares sobre o exercício pleno da gestão financeira e patrimonial do poder público.

Em alinhamento a essa análise, a LRF, em seu Art. 42, estabelece, no que se coaduna com as despesas geradas e não cumpridas integralmente no exercício os Restos a Pagar, a vedação por parte dos titulares de poder ou órgão, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato em contrair obrigações sem a respectiva disponibilidade de caixa. O que implica em um maior cuidado no momento de contrair despesas, especialmente no último ano de mandato.

2.4. Restos a Pagar

Ribeiro (2010) e Alves (2011), coadunam com a ideia que independente do país, problemas com o orçamento são comuns, não importando a forma de governo ou o estágio de desenvolvimento. No Brasil a situação é agravada pela necessidade de alcance das metas de superávit primário, o que implica em uma restrição na utilização do orçamento nos primeiros meses do ano, e após o cumprimento das metas, uma liberação maior de recursos. O que ocasiona uma carência de recursos no início do ano e um excesso no final, resultando em grandes volumes de obrigações assumidas no final do exercício.

Alves (2011), afirma que em razão dessa prática, o consumo no final do ano é feito de forma acelerada para que não haja perda de recursos, beneficiando a inscrição em Restos a Pagar. Dessa forma, após o empenho da despesa é possível que as dotações orçamentárias sejam efetivamente realizadas no exercício seguinte. Carvalho (2013), adiciona que a dotação a ser executada posteriormente é vinculada a uma determinada obrigação, porém não necessariamente comprometida, já que o comprometimento está sujeito à liquidação por parte da administração.

O instrumento denominado de Restos a Pagar se refere aos compromissos financeiros exigíveis, que resultam na dívida flutuante (FERNANDES, 2004). Podem ser separados em

processados e não processados; o primeiro se refere às despesas liquidadas, nas quais a obrigação já foi cumprida pelo fornecedor, seja pela entrega do bem ou pelo serviço contratado; a segunda corresponde à despesa já contratada e, por consequência, empenhada, porém ainda não honrada pelo credor (CARVALHO, 2013).

No fim de cada exercício, é feita a inscrição dos Restos a Pagar, sejam processados ou não. Fernandes (2004), ressalta que os Restos a Pagar compõem o orçamento do exercício no qual foram empenhados, não impactando o orçamento do exercício seguinte. Essa interpretação se dá em razão da redação constante na Lei nº 4.320 de 1964, que estabelece que pertencem ao exercício financeiro as receitas arrecadadas e as despesas nele empenhadas.

Para Castro (2013), a existência dessa previsão legal estava relacionada à garantia que o fornecedor, após o compromisso do governo pela emissão do empenho, tivesse a garantia que iria receber, ainda que o produto não tivesse sido entregue, pois o recebimento, a liquidação e/ou o pagamento do bem ou serviço poderiam ocorrer no exercício seguinte sem maiores intercorrências. No entanto, o tempo demonstrou que nem sempre havia recurso suficiente para o cumprimento dessas obrigações, o que agrava a situação financeira das Administrações Públicas.

Fernandes (2004), afirma que, em relação ao resultado primário, a inscrição de Restos a Pagar não se relaciona diretamente com a questão financeira. Para o resultado primário são consideradas somente as despesas realmente pagas, por esse motivo ficam excluídas as inscrições em Restos a Pagar. No entanto, são contabilizados os Restos a Pagar de Exercícios Anteriores que necessitam de pagamento. Também não são incorporados os Restos a Pagar não processados para o cálculo da dívida consolidada líquida.

Para Fernandes (2004), os Restos a Pagar compõem o superávit primário, pois mesmo atrelados a uma despesa com a utilização de dotação, é considerada pelo governo uma poupança não financeira, utilizada para financiar os juros da dívida pública, em razão dos recursos financeiros continuarem disponíveis nos cofres e poder haver o cancelamento futuro. Ou seja, a diferença existente entre os empenhos emitidos pagos e não pagos geram uma reserva financeira que poderá ser utilizada futuramente.

Mesmo após cancelamento dos Restos a Pagar o fornecedor que tenha entregado o bem ou serviço à administração terá direito ao pagamento. Porém será utilizada para o pagamento a conta de Restos a Pagar de exercícios anteriores. Assim, a forma mais minuciosa para a análise dos Restos a Pagar deve incluir além da inscrição, do pagamento e do cancelamento, a conta Restos a Pagar de Exercícios Anteriores.

De acordo com Carvalho (2013), os Restos a Pagar representam um tipo de crédito público, pois são dívidas cujas obrigações financeiras são postergadas para o exercício seguinte. Corroborando essa ideia de financiamento, Fernandes (2004), afirma ainda que o caixa positivo, ou seja, o superávit financeiro existente nas contas públicas de exercício anterior constitui fonte de recurso para o fim da abertura de créditos adicionais suplementares ou especiais.

2.5.A questão do *Float*

De acordo com Fernandes (2004), as diferenças entre as previsões das despesas primárias a serem inscritas em Restos a Pagar e o valor de Restos a Pagar pagos no exercício, têm efeito sobre o resultado primário o que é denominado de *float*.

Para Silva, Cândido Júnior e Gerardo (2007), o impacto em relação às elevações do *float* no resultado primário é a consequência do cálculo considerando somente as despesas que são efetivamente pagas. Carvalho (2013), afirma que esse procedimento estimula a prática de postergar pagamentos para exercícios futuros e assim obter um superávit mais elevado, o *float* não demonstra a economia orçamentária real e sugere um esforço fiscal maior do que de fato aconteceu.

Pode-se compreender que o *float* é um instrumento utilizado para não demonstrar a real situação do orçamento. Considerando que o resultado primário é aumentado por não apropriar a inscrição de Restos a Pagar, que são obrigações ainda não cumpridas integralmente, obtêm-se uma situação irreal, pois em algum momento tais obrigações serão pagas, mas, por não compor o cálculo criam uma ilusão sobre a disponibilidade financeira existente.

Gerardo (2010) ressalta que um crescimento do *float* implica em um pagamento menor em relação ao total devido, o que pressupõe um maior esforço futuro para cumprir as despesas que são postergadas, mas que em algum momento, devem ser pagas. Esse incremento de *float* é considerado inconsistente pelo autor, pois no momento do pagamento das despesas, está se dando através do endividamento público ou em concorrência com as despesas autorizadas no orçamento.

Pode-se supor que essa prática tem efeitos insustentáveis em longo prazo, pois quanto mais se utiliza da inscrição de Restos a Pagar sem que haja montante suficiente para o pagamento, maior será o efeito de acúmulo de dívidas, pois, a cada exercício existem, além

das despesas habituais, os Restos a Pagar de Exercícios Anteriores que irão comprometer o orçamento do exercício em que deverão ser executadas.

Essa questão sobre o sistema orçamentário brasileiro foi analisada por Mendes (2009), que com o intuito de identificar fatores que impactam o planejamento e a qualidade do gasto público ponderou que não há no Brasil um planejamento equilibrado de médio e longo prazo. Aliada a esse cenário, a dificuldade em controle sobre o aumento das despesas públicas corrente e a necessidade de formação parlamentar delimitam a questão fiscal em ações de curto prazo.

Como forma de alcançar um maior equilíbrio fiscal, comumente, é adotado o contingenciamento como um mecanismo básico, juntamente com o corte de despesas que ocorre principalmente nas despesas de capital. Assim, obtêm-se o objetivo imediato, com equilíbrio das contas públicas no curto prazo. Entretanto, a utilização rotineira desse procedimento dificulta um planejamento fiscal de médio e longo prazo, além de não priorizar a qualidade do gasto. (MENDES, 2009).

O estudo de Mendes (2009) afirma a ideia de que as instituições brasileiras inibem a execução orçamentária. As estruturas vigentes como o presidencialismo de coalizão, a falta de integração entre os instrumentos orçamentários, a prática incrementalista e a expansão dos gastos correntes contribuem para que não se atinjam as metas fiscais e necessite-se de contingenciamento. O problema da utilização aos Restos a Pagar não está vinculado à essência do instrumento, mas à forma como são utilizados pelas instituições.

Nesse contexto, a análise sobre do impacto dos Restos a Pagar em relação à Lei de Responsabilidade Fiscal no Governo do Distrito Federal se faz relevante para a verificação de indicadores que demonstrem a qualidade do gasto, como ele tem sido realizado e se a arrecadação foi superestimada, corroborando a ideia da necessidade de um planejamento eficiente para equalizar as contas públicas.

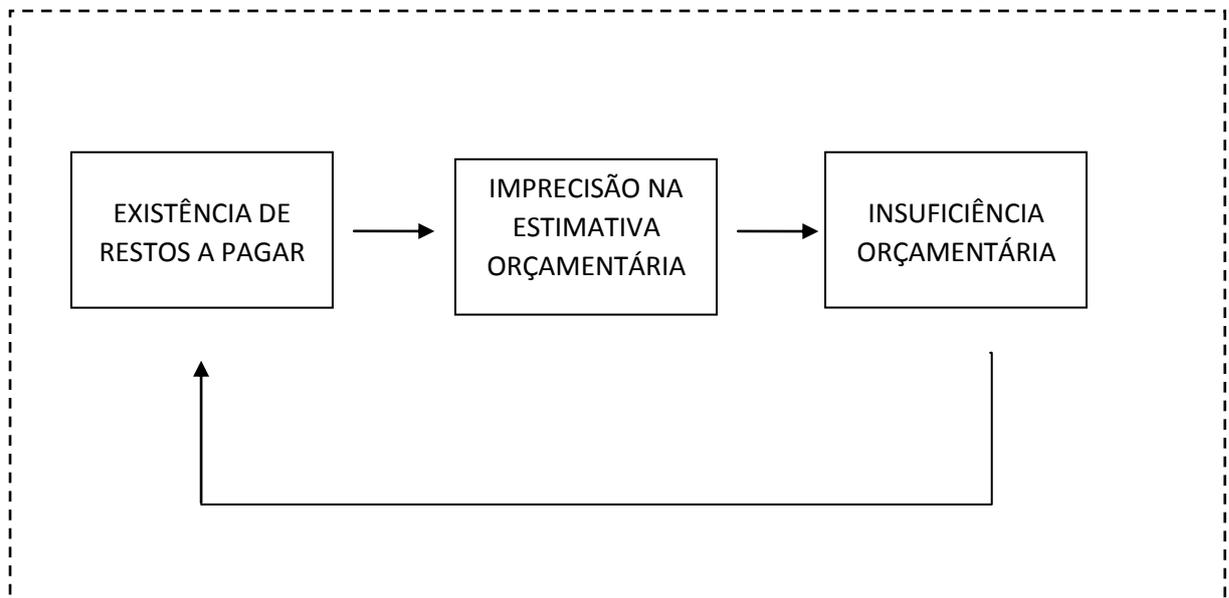
3. METODOLOGIA E HIPÓTESE

De acordo com a teoria abordada, entende-se que um cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, corresponde a um planejamento de maneira coerente e que esteja alicerçado em bases que se iniciam em uma boa estimativa orçamentária e em prudência na utilização de recursos públicos.

A partir dessa premissa, o estudo se propõe a comparar e avaliar a relação entre a inscrição de Restos a Pagar, bem como o pagamento de despesas de exercício anteriores (considerando as teorias sobre a existência do *float*), para avaliar se essa prática causa impactos na execução do orçamento no ano seguinte.

Como a análise está focada em toda a execução do Distrito Federal, a maneira para apreciar os dados vai assentar-se sob a ideia de que quanto maior a dívida apropriada, menor a execução, considerando que as estimativas orçamentárias estão relacionadas principalmente a quantidade realizada em exercícios anteriores, considera-se que quanto maior a imprecisão maior o impacto causado pela existência de Restos a Pagar, pois a discricionariedade para utilização do orçamento fica limitada.

Figura 1 – Fluxo orçamentário no ambiente com existência de Restos a Pagar



Fonte: elaborado pela autora.

Para compreender melhor o objetivo do trabalho e responder à questão de pesquisa, é necessário estabelecer um parâmetro que possa ser verificado através da hipótese do estudo.

H1 O aumento dos Restos a Pagar é resultante da imprecisão orçamentária.

H2 O aumento dos Restos a Pagar não é resultante da imprecisão orçamentária.

Como base para o estudo a ser realizado foram extraídos dados disponíveis no Portal da Transparência do Distrito Federal, considerando os relatórios disponíveis dos anos de 2009 a 2014. Foram considerados em cada exercício analisado, dados referentes ao orçamento previsto, receita realizada, o valor empenhado, valor inscrito em Restos a Pagar processados, valor inscrito em Restos a Pagar não processados, o valor da receita realizada e o valor dos Restos a Pagar de Exercícios Anteriores.

Também se faz importante para a pesquisa encontrar os pontos onde se possa avaliar os impactos causados pela existência crescente da figura dos Restos a Pagar através de uma análise da imprecisão orçamentária, ou seja, onde estão os impactos na execução do orçamento. Pois se houve uma estimativa superior ao necessário para disponibilização de serviços públicos é importante que se saiba onde estão essas falhas e se a maior inscrição de Restos a Pagar tem relação direta com uma maior imprecisão da receita.

Para critérios de imprecisão de receita e despesa, bem como a análise dos valores do acúmulo de dívidas, os dados a serem mensurados correspondem à relação entre o valor previsto para as receitas e o valor arrecadado total; o valor fixado para as despesas e o valor empenhado total; o valor arrecadado total e o valor empenhado; a quantidade de dívidas existentes de outros exercícios em relação às dívidas inscritas no período; e a quantidade de comprometimento do orçamento com dívidas. Com cálculos que serão realizados conforme quadro abaixo:

Quadro 1 – Metodologia de cálculos para apuração de índices comparativos.

(i) Imprecisão da receita total	Mensura a variação entre o valor previsto para o total das receitas e o valor arrecadado total.	Fórmula: receita realizada/receita prevista inicial
(ii) Imprecisão da despesa total	Mensura a variação entre o valor fixado total para as despesas e o seu valor empenhado.	Fórmula: total empenhado/total orçado no ano
(iii) Utilização das receitas	Mensura a variação entre o valor arrecadado total e o valor empenhado.	Fórmula: receita realizada/despesa empenhada
(iv) <i>Float</i>	Mensura a quantidade de dívidas existentes de outros exercícios em relação às dívidas inscritas no período.	Fórmula: Restos a Pagar de Exercícios Anteriores/Restos a Pagar inscritos
(v) Comprometimento orçamentário	Mensura a quantidade de comprometimento do orçamento com dívidas.	Fórmula: Restos a Pagar/receita realizada

Fonte: (AZEVEDO, 2014); (FERNANDES, 2004) adaptado.

O orçamento previsto vincula-se à quantidade prevista nas leis orçamentárias anualmente, é necessário, para a análise, verificar a estimativa prevista pelo Governo do Distrito Federal em relação ao que foi arrecadado.

Receita realizada é a receita que realmente foi recebida pelos cofres públicos mediante a arrecadação de impostos, contribuições e vendas de bens e patrimônio públicos, podem ser correntes ou de capital, de acordo com a origem dos recursos. Para esta análise serão consideradas as receitas totais, sem divisão do tipo de receita.

Empenhado no exercício está relacionado ao montante comprometido através de obrigações assumidas pelos gestores públicos com a finalidade de adquirir bens ou serviços. Essa verificação é necessária para que se conheça o comprometimento público que pode resultar em Restos a Pagar, bem como a relação existente com os valores orçados, para que se conheçam as possíveis imprecisões do planejamento.

Restos a Pagar processados e Restos a Pagar não processados vão ser considerados juntamente, pois o intuito da análise é verificar os possíveis comprometimentos com a dívida flutuante pública; como é possível, de acordo com a normatização vigente no Brasil, que mesmo as despesas liquidadas sejam prorrogadas em razão de possíveis impedimentos de pagamento. O objetivo é que seja avaliado o total da dívida resultante de Restos a Pagar. No entanto, cabe esclarecer que os valores constam nos relatórios do Governo do Distrito Federal separadamente. E, portanto, serão utilizados os valores que corresponderem aos valores não liquidados.

Receita realizada corresponde ao valor arrecadado durante o exercício e serve de base para comparação principalmente para avaliar se a arrecadação foi suficiente para o cumprimento das despesas recorrentes, das dívidas contraídas e das obrigações que devem ser cumpridas dentro do exercício em que foram assumidas.

Restos a Pagar de exercícios anteriores que correspondem aos valores de Restos a Pagar que não foram liquidados e/ou pagos no exercício seguinte durante a vigência do instrumento, consolidando-se assim como uma dívida de exercício anterior que compromete as receitas arrecadadas no ano.

O foco do trabalho é relacionar os valores encontrados referentes a imprecisão da receita e da despesa total frente ao acúmulo de dívidas, com a finalidade de verificar a existência do comprometimento da receita do exercício com despesas adquiridas de exercícios anteriores, e assim comprovar a hipótese e responder à questão de pesquisa.

Dessa forma, a discussão gira em torno dos orçamentos fiscal e da seguridade social dos poderes executivo e legislativo do Distrito Federal nos anos de 2009 a 2014, a partir da análise da inscrição em Restos a Pagar. Essa será a base para discussão quanto aos impactos sobre a disponibilidade e equilíbrio na utilização de recursos públicos, conforme impõe a Lei de Responsabilidade Fiscal.

4. ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Considerando a temática abordada as tabelas a seguir demonstram as relações com a finalidade de se encontrar dados suficientes para corroborar ou refutar as hipóteses levantadas.

Tabela 1 - Imprecisão da receita

Ano de Referência	Receita Realizada	Receita Prevista Inicial	Rec. Real. /Rec. Prevista (%)
2009	11.459.024.854,68	11.997.447.333,00	95,51
2010	12.544.313.476,81	13.441.894.569,00	93,32
2011	13.859.350.985,97	16.118.111.920,00	85,98
2012	15.699.469.121,91	16.857.765.512,00	93,12
2013	16.901.516.149,67	18.977.998.883,00	89,05
2014	18.916.077.422,49	21.451.120.635,00	88,18

Fonte: Portal da Transparência do Distrito Federal

A Tabela 1 compara o valor previsto inicialmente para a receita com o valor realmente arrecadado. Esses valores correspondem à relação entre a estimativa realizada inicialmente e a receita de fato recebida. É importante informar que o valor da previsão inicial pode sofrer alterações, mas foi verificada a análise da condição inicial justamente para se encontrar imprecisões de planejamento antes de qualquer mudança que pudesse sanar as imprecisões no decorrer do exercício com a atualização da previsão inicial.

No período analisado de 2009 a 2014, pode se verificar uma estimativa próxima a realidade ocorrida. No decorrer do período houve uma diminuição referente aos valores efetivamente arrecadados sobre a estimativa prevista inicialmente. Percebe-se que no ano de 2009 a receita realizada foi de 95,51% do valor estimado pelos cofres públicos, sendo que esses valores diminuíram durante o período de análise chegando a 88,18% no ano de 2014.

A maior distorção ocorre no ano de 2012, onde 93,12% das estimativas corresponderam ao total arrecadado, destoando da sequência de queda existente até o momento, que apresentou em 2010, 93,32%. Seguida em 2011, de um percentual de 85,98% de correspondência com a realidade apresentada.

A relação demonstra que o valor de previsão inicial da receita e a receita executada uma situação superestimada da realidade, situação na qual a execução chega a ser 14,02% maior do que acontece na realidade. Tal situação também caracteriza imprecisão de receita, em princípio, considerando-se o princípio da prudência. É uma previsão que deve ser mais

bem fundamentada para que se possam utilizar os recursos para proporcionar serviços públicos com mais qualidade e conseqüentemente melhor bem-estar social.

Tabela 2 - Imprecisão da Despesa

Ano de Referência	Total empenhado ano	Total orçado no ano	Total empenhado ano/Total orçado no ano (%)
2009	11.704.310.845,36	11.997.447.333,00	97,55
2010	12.272.738.583,27	13.441.894.569,00	91,30
2011	13.808.066.434,30	16.118.111.920,00	85,66
2012	15.817.455.963,77	16.857.765.512,00	93,82
2013	18.133.089.572,58	18.977.998.883,00	95,54
2014	19.008.772.982,66	21.451.120.635,00	88,61

Fonte: Portal da Transparência do Distrito Federal

No momento de fixação da despesa a previsão é que a quantidade das despesas seja necessariamente compatível com as receitas arrecadadas, a análise em relação à imprecisão das despesas relaciona a quantidade de empenhos realizados sobre a quantidade de orçamento para o exercício, onde é possível verificar a imprecisão da despesa conforme demonstrado na tabela anterior.

Fica evidenciado uma utilização das dotações previstas na ordem de 97,55%, em 2009. O que significa que as despesas ocorridas comprometeram quase a totalidade das despesas orçadas. Esse panorama diminuiu nos anos seguintes com 91,30% em 2010; 85,66% em 2011.

Em 2012, houve uma maior relação entre o total estimado e as despesas realizadas, atingindo um total de 93,82%, situação crescente no exercício seguinte, com o alcance de 95,54% das obrigações assumidas por empenhos em relação ao orçamento previamente fixado.

Ao final da série em 2014, houve uma diminuição, com a ocorrência de 88,61% da utilização das despesas orçadas comprometidas por empenhos. O que implica em uma estimativa capaz de suprir as despesas necessárias para manutenção das atividades governamentais do Distrito Federal.

Tabela 3 – Utilização das receitas

Ano de Referência	Empenhos no exercício	Receita realizada	Empenhos no exercício/ Receita realizada (%)
2009	11.704.310.845,36	11.459.024.854,68	102,14
2010	12.272.738.583,27	12.544.313.476,81	97,83
2011	13.808.066.434,30	13.859.350.985,97	99,62
2012	15.817.455.963,77	15.699.469.121,91	100,75
2013	18.133.089.572,58	16.901.516.149,67	107,28
2014	19.008.772.982,66	18.916.077.422,49	100,49

Fonte: Portal da Transparência do Distrito Federal

A Tabela 3, por sua vez, representa a quantidade de receitas realizadas *versus* a despesa empenhada, isto é, arrecadadas e a sua utilização. Essa comparação revela o quanto foi recebido pela Administração Pública e o quanto foi realmente comprometido por empenhos ao longo do exercício. Essa análise se faz importante para demonstrar se as arrecadações foram suficientes para cumprir as despesas assumidas.

No entanto, conforme observado anteriormente, considerando as análises realizadas nas tabelas 1 e 2, o grande problema da superestimação da receita resultou em uma insuficiência de arrecadação para honrar com as despesas necessárias à continuidade das ações públicas durante o período de análise.

Observa-se, ainda que de maneira não linear, um comprometimento bem próximo ou superior das receitas líquidas. O pico ocorre no ano de 2013, onde se verifica um comprometimento 7,28% maior do total arrecadado. Em oposição, o menor aporte de obrigações acontece no ano de 2010, onde há uma sobra tímida de 2,17% dos totais recebidos. Esse comportamento é semelhante em toda a série estudada com utilização superior de 2,14% em 2009; 0,75% em 2012; 0,49% em 2014 e ou outra sobra inexpressiva de 0,38% em 2011.

É importante ressaltar que diante da falta de recursos podem ser utilizadas ferramentas de complementação de saldo orçamentário, o que também configura falhas de planejamento. No entanto a análise se limita a verificar as utilizações decorrentes de receitas efetivas, para se avaliar impactos de planejamento, e possíveis existências de Restos a Pagar, como um ciclo vicioso de comportamento que possui comprometimento de uma gestão equilibrada.

Tabela 4 - Float

Ano de Referência	Restos a Pagar de Exercícios Anteriores	Restos a Pagar inscritos	RPEA/ Restos a Pagar inscritos (%)
2009	0,00	601.807.187,88	0,00
2010	0,00	545.207.950,64	0,00
2011	0,00	655.442.246,89	0,00
2012	0,00	960.595.768,07	0,00
2013	3.707.662,56	1.468.533.421,08	0,25
2014	448.025.614,93	778.208.131,77	57,57

Fonte: Portal da Transparência do Distrito Federal

A análise do *float* é relevante para que se saiba os impactos causados no resultado primário dada o acúmulo de dívidas decorrentes de exercícios anteriores, ou seja, os Restos a Pagar a Pagar e os Restos a Pagar inscritos. Pois ainda que se inscreva um certo percentual de dívidas é necessário considerar a existência de dívidas a serem cumpridas no exercício vigente de períodos anteriores.

Nesse sentido, a análise de dados demonstrados na tabela 4, torna-se relevante especialmente para verificar o cumprimento de Restos a Pagar dentro do período a que se propõe. Ao longo da série histórica sua proporção em relação ao volume global inscrito curiosamente apresentou-se nula até o ano de 2012, com uma mudança mínima em 2013, de 0,25%, e uma relação vultuosa em 2014, de 57,57%.

O que se observa nos exercícios de 2009 a 2012 é um resultado nulo em função da inexistência de Restos a Pagar de Exercícios Anteriores, o que implica em dizer que todos os Restos a Pagar existentes nesse período ou foram liquidados e pagos ou foram cancelados no período de vigência do instrumento, com a impossibilidade de inscrição em Restos a Pagar de Exercícios Anteriores.

Em desacordo a esse cenário observa-se uma situação atípica no ano de 2014. Naquele ano, a presença de Restos a Pagar de Exercícios Anteriores, se eleva a níveis incoerentes aos existentes. Tal situação inclusive não decorre do aumento de Restos a Pagar, que se apresenta menor, se comparados aos dois últimos anos. É proveniente tão somente do acúmulo de dívidas não saldadas e a existência de Restos a Pagar de Exercícios Anteriores, que saem de um panorama de inexistência, passam por uma realidade de pouca expressão e chegam ao acúmulo de mais da metade das obrigações deixadas por fazer.

Tabela 5 _ Comprometimento orçamentário

Ano de Referência	Restos a Pagar Inscritos	Receita Realizada	RP Insc./Rec. Realizada (%)
2009	601.807.187,88	10.254.998.540,21	5,86
2010	545.207.950,64	11.485.148.499,11	4,74
2011	655.442.246,89	12.859.741.832,57	5,09
2012	960.595.768,07	14.312.436.247,00	6,71
2013	1.468.533.421,08	15.811.905.452,74	9,28
2014	778.208.131,77	17.504.269.623,87	4,44

Fonte: Portal da Transparência do Distrito Federal

Na tabela 5, fica relacionado o comprometimento orçamentário em uma analogia demonstrada pela participação dos Restos a Pagar Inscritos sobre a Receita Realizada. Essa relação serve para demonstrar quanto da receita arrecadada seria comprometida caso não fosse cumprida com os valores do exercício no qual foram empenhadas.

Essa relação é importante para que se verifique a disponibilização que existiria caso fosse utilizada a receita seguinte para o cumprimento das despesas de exercícios anteriores. Como já citado a Lei 4.320/64, prevê a utilização das receitas do exercício para cumprimento das despesas realizadas. Mas para essa análise o cenário pressupõe uma utilização de recursos de exercícios seguintes, vislumbrada somente para verificar o comprometimento orçamentário, ou o não cumprimento com as receitas arrecadas no exercício.

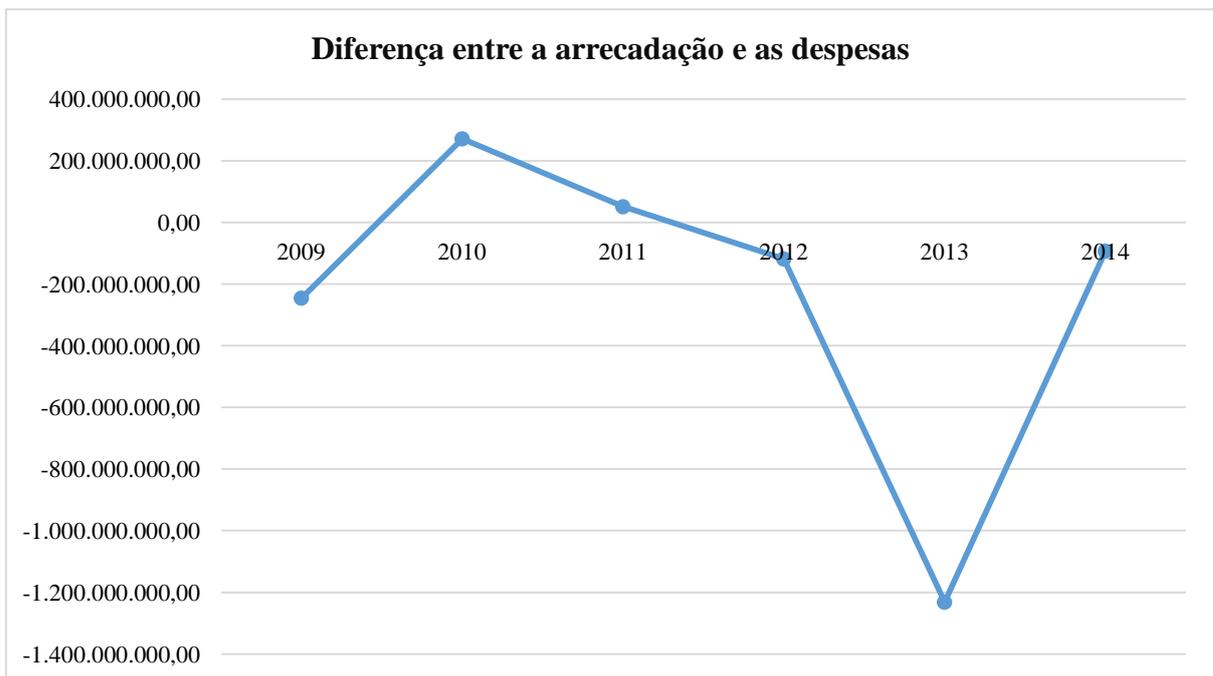
Esse comparativo demonstrou um comprometimento com a inscrição de Restos a Pagar relativamente baixo em relação à Receita realizada. Em todos os anos analisados na série não houve um comprometimento maior do que 10%, o que demonstra que foram executadas receitas na ordem superior a 90% nos anos analisados.

Mesmo com uma execução aparentemente alta com um comprometimento moderado, é perceptível um aumento proporcional no nível de endividamento. Dos anos de 2009 a 2014, os índices encontrados são gradativos, com exceção para o ano de 2010 e 2014, curiosamente os últimos anos de mandato, onde a Lei de Responsabilidade Fiscal afeta de maneira mais rígida.

4.1 Resultados

Diante dos dados apresentados é fundamental analisar as evoluções das receitas e despesas durante o período. Dessa perspectiva resulta o objetivo principal desse estudo que busca verificar a evolução dos Restos a Pagar e seus reflexos no orçamento do Governo do Distrito Federal, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal, tomando como base os anos de 2009 a 2014.

Gráfico 1 – Evolução de utilização de receitas de 2009 a 2014.



Fonte: Elaborado pela autora

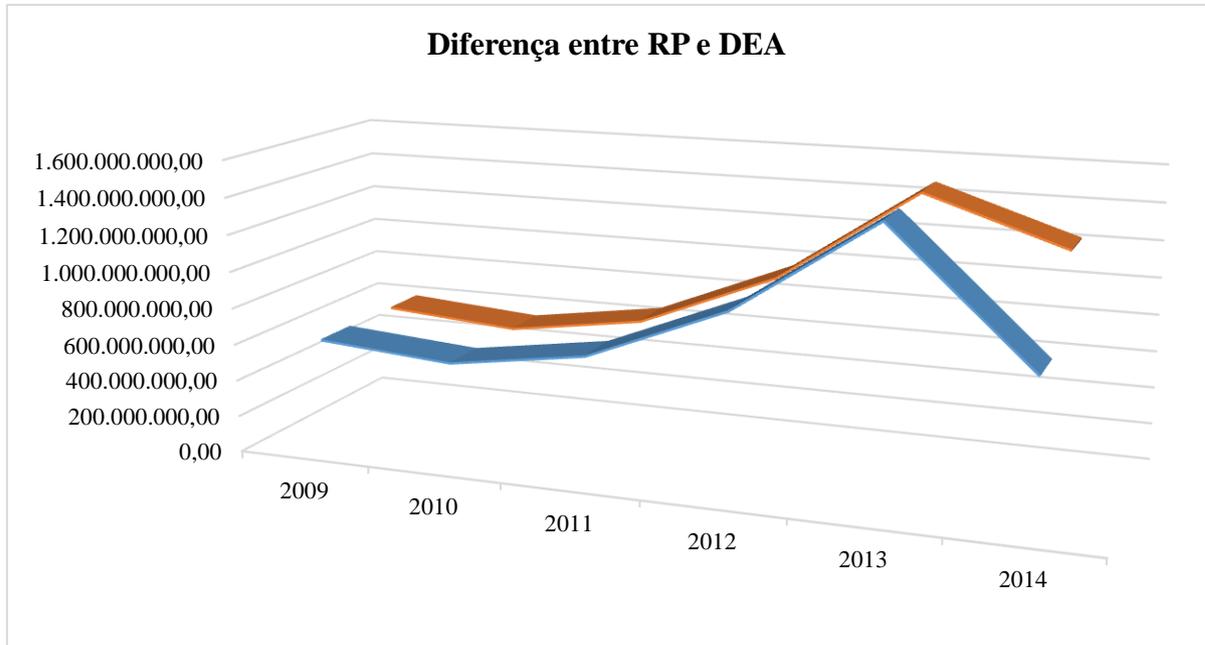
O gráfico 1, estabelece a diferença entre os valores arrecadados e empenhados, de acordo com os dados da Tabela 3. Essa diferença fica claramente demonstrada na evolução da série analisada de 2009 a 2014, com valores positivos, isto é, receita maior que despesa, somente nos anos de 2010 e 2011. Nos demais anos, o valor recebido por meio de arrecadação que culmina em receita realizada se apresenta inferior às obrigações assumidas com a emissão de empenhos.

Observa-se um declínio acentuado no ano de 2013, e uma posterior redução no ano de 2014. Esse período é importante destacar que coincide com o período pré-eleitoral (2013), e um final de mandato (2014), onde existe uma maior preocupação com a LRF e suas diretrizes e possíveis punições.

A situação é corroborada pelo modelo de Meneguín e Bugarin (2001) que formalizou a ideia de que caso o governante não tenha possibilidade de se reeleger ele maximizará sua

utilidade dentro do mandato, sem se preocupar com os efeitos futuros de sua política. Com o ônus causado pelo déficit postergado ao próximo candidato eleito que deverá arcar com os serviços da dívida juntamente com toda a sociedade.

Gráfico 2 – Evolução das dívidas acumuladas entre 2009 a 2014



Fonte: Elaborado pela autora

O gráfico 2, estabelece a diferença em valores acumulados de Restos a Pagar e os Restos a Pagar de Exercícios Anteriores, encontrada na Tabela 4, referente à existência do *float*. A evolução de cada um dos valores de 2009 a 2014, fica explícita no gráfico acima.

Na análise é possível notar um encontro entre os dados existentes até o ano de 2012, onde a quantidade inscrita em Restos a Pagar, foi completamente realizada no período de vigência não restando valores a serem inscritos em Restos a Pagar de Exercícios Anteriores.

Entretanto, nos anos de 2013 e 2014, observa-se que tal hábito não foi continuado, com valores ligeiramente maiores em 2013 e vertiginosamente crescentes em 2014, gerando um acúmulo de dívidas decorrente do não cumprimento das obrigações assumidas dentro do período apropriado, e, portanto, com a utilização de receitas para a quitação de obrigações em exercícios futuros.

Essa situação também confirma o caso apresentado no gráfico anterior onde houve um maior comprometimento orçamentário nos últimos anos de mandato eletivo. Nesse período é perceptível uma maior utilização dos recursos públicos com menor prudência na utilização do orçamento mesmo na presença da LRF.

5. CONCLUSÕES

Considerando a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal no ano 2000 e as implicações para a gestão dela decorrentes, aliado ao desequilíbrio contínuo nas contas públicas, o presente trabalho se propôs a analisar a evolução dos Restos a Pagar e seus reflexos no orçamento do Governo do Distrito Federal, tomando-se como base os anos de 2009 a 2014, à luz da LRF.

A existência da figura dos Restos a Pagar, criada pela Lei 4.320/64, que permite que as despesas empenhadas no decorrer do exercício poderão ser liquidadas e/ou pagas em exercício seguinte, garantindo ao fornecedor o cumprimento da obrigação assumida. No entanto, a prorrogação da dívida, às vezes, sem a devida correspondência financeira reflete nos orçamentos seguintes com a inscrição em Restos a Pagar de Exercícios Anteriores, que utiliza orçamentos futuros para saldar as despesas geradas.

Como observado por Rezende e Cunha (2013), a falta de planejamento orçamentário impacta na credibilidade da informação, tornando o orçamento uma peça meramente de registro e prejudicando o equilíbrio orçamentário e ainda interferindo na compreensão e existência da democracia.

Para que se alcançassem os resultados foram realizados cálculos a partir de dados disponíveis nos relatórios publicados no Portal da Transparência do Distrito Federal, com a finalidade de conseguir realizar uma comparabilidade dos dados ao longo dos anos. Buscou-se relações que demonstrassem a imprecisão total da receita, da despesa, a utilização das receitas, os níveis do *float*, e o comprometimento orçamentário.

Os resultados dessas análises apontam que: (i) para a imprecisão da receita, houve uma superestimação entre receita estimada e realizada, evidenciando um planejamento pouco eficiente; (ii) na análise de imprecisão da despesa, onde houve uma verificação entre a estimativa orçamentária e despesas realizadas, verificou-se uma melhor utilização quanto aos empenhos emitidos e a despesa fixada; e (iii) Na utilização das receitas onde por sua vez relacionou-se as empenhos emitidos com a receita realizada, observou-se uma ineficiência de planejamento, no qual se utilizou mais do que se arrecadou e por isso houve uma insuficiência financeira para liquidação de todas as despesas adquiridas.

Continuando as análises também foram verificados os níveis de endividamento, a partir do *float* e do comprometimento orçamentário. O cálculo (iv) que comparava as despesas

inscritas em restos a pagar com o acúmulo decorrente da existência em de Restos a Pagar de Exercícios Anteriores, sugeriu um cumprimento das obrigações sem comprometimento de orçamentos futuros, o que não permaneceu nos dois últimos anos da série analisada; por fim, (v) o comprometimento orçamentário se propunha a verificar as proporções de inscrição em restos a pagar em relação ao arrecadado no exercício, o que demonstrou uma pequena participação no montante existente de receita.

Assumindo um maior acúmulo de dívidas como reflexo negativo aduz-se dos dados analisados que por meio das diferenças entre a utilização de receitas e das dívidas acumuladas entre 2009 a 2014, uma confirmação da hipótese H1 – O aumento dos Restos a Pagar é resultante da imprecisão orçamentária, pois as diferenças entre a arrecadação e as despesas no período apresentaram variações bruscas nos últimos dois períodos da série analisada, em consonância com a evolução das dívidas correspondente ao total de Restos a Pagar e Restos a Pagar de Exercícios Anteriores acumulados no ano, no mesmo período. O que implica em rejeição da hipótese H2 – O aumento dos Restos a Pagar não é resultante da imprecisão orçamentária.

Considerando os resultados observados, o estudo tem o anseio de contribuir para a melhoria do equilíbrio orçamentário e financeiro das contas públicas, esclarecendo que a falta de planejamento tem relação direta com a qualidade da manutenção das atividades administrativas e os benefícios esperados pela sociedade. O intuito é o aprimoramento da transparência relativa a atividade governamental bem como da atuação dos gestores resultando em uma minimização da existência de Restos a Pagar e em consequência um equilíbrio do orçamento público.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004.

ALVES, Diego Prandino. Carry-over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal. 2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/conteudo_mono.html>. Acesso em: maio 2015.

ARAÚJO, Andréa Naritza Silva Marquim. Articulação entre o conceito de governança e as funções de planejamento e controle na gestão de políticas públicas. 2010. Disponível em: <http://consad.org.br/evento/iii-congresso/>. Acesso em: maio 2015.

AZEVEDO, R. R. Imprecisão na Estimativa Orçamentária dos Municípios Brasileiros. 2014 - VII PRÊMIO SOF DE MONOGRAFIAS – 2014- Tema 2: Aperfeiçoamento do Orçamento Público. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/premios/premios-1/premios-2014/vii-premio-sof-2014/monografias-premiadas-em-edicoes-antiores-premio-sof>>. Acesso em: maio 2015.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: maio de 2015.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4320.htm> Acesso em: maio de 2015.

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

CARVALHO, Munique Barros. Restos a Pagar e a Anualidade Orçamentária. VI PRÊMIO SOF, 2013. Tema 2: Aperfeiçoamento do Orçamento Público. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/premios/premios-1/premios-2014/vii-premio-sof-2014/monografias-premiadas-em-edicoes-antiores-premio-sof>>. Acesso em: maio 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de. Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público: Integração das áreas do ciclo de gestão. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

COSTA, J. G. Planejamento Governamental: A experiência Brasileira. São Paulo: Ed. FGV, 1971.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. Restos a Pagar. 2004. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/estudos_e_pesquisas/Monografia_Ernani_Fernandes.pdf>. Acesso em: maio 2012.

GERARDO, José Carlos. Receitas atípicas e Restos a Pagar: implicações sobre o Resultado Primário do Governo Central. Finanças Públicas: XV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2010. Tema: Política Fiscal e Sustentabilidade do Crescimento. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/conteudo_mono.html>. Acesso em: maio 2015.

GIACOMONI, J. Bases normativas do plano plurianual: análise das limitações decorrentes da ausência de lei complementar. Revista de Administração Pública, vol. 38(1), p. 79-91, 2004.

_____, J. Orçamento Público. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, Carlos Thomaz G. Planejamento: Estado e Crescimento. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1990.

MENDES, Marcos José. Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. Cadernos de Finanças Públicas, Brasília, n. 9, p. 57-102, dez. 2009.

MENEGUIN, F. B.; BUGARIN, M. S. Reelection e política fiscal: um estudo dos efeitos nos gastos públicos. Economia Aplicada, Ver 5, n. 3, p. 600-22, jul./set. 2001.

MOTTA, A. R. O combate ao desperdício no gasto público: uma reflexão baseada na comparação entre os sistemas de compra privado, Público Federal Norte-Americano e Brasileiro. Dissertação de Mestrado. Campinas, 2010.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_24/artigos/enten_lrf.htm>. Acesso em: maio de 2015.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas oligarquias. Revista Lua Nova. São Paulo: CEDEC, Nº 44, 1998.

REZENDE, F. A reforma orçamentária e a Eficiência Fiscal. CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe. Rio de Janeiro, 2009.

REZENDE, F.; CUNHA, A. A reforma esquecida: Orçamento, Gestão Pública e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2013.

RIBEIRO, Leonardo Cezar. Impactos da anualidade orçamentária na alocação dos recursos públicos, 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053736.PDF>>. Acesso em: maio 2015.

SILVA, Alexandre Manoel Ângelo da; CÂNDIDO JÚNIOR, José Oswaldo; GERARDO, José Carlos. Restos a Pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público. I PRÊMIO SOF, 2007. Tema 2: Promovendo a qualidade do gato público. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/premios/premios-1/premios-2014/vii-premio-sof-2014/monografias-premiadas-em-edicoes-anteriores-premio-sof>>. Acesso em: maio 2015.