

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

Aline Lima Rocha

RESTOS A PAGAR:

Um estudos do cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados de 2002 a 2013.

Brasília, DF

2014

Professor Doutor Ivan Marques Toledo de Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Pós-Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Tomás de Aquino Guimarães
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

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

Professor Doutor Rodrigo de Souza Gonçalves
Coordenador Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em
Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

Professora Doutora Rosane Maria Pio da Silva
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – noturno

ALINE LIMA ROCHA

RESTOS A PAGAR:

Um estudo do cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados de 2002 a 2013.

Trabalho de Conclusão de Curso (artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Orientador:
Prof. Msc. Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Linha de pesquisa :
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:
Contabilidade, finanças e orçamento públicos

Brasília, DF
2014

Rocha, Aline Lima.

Restos a Pagar: Um estudo do cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados de 2002 a 2013 / Aline Lima Rocha. - Brasília, 2014. - 46 f.

Monografia - Universidade de Brasília, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, 2014.

Orientador: Prof. Msc. Lucas Oliveira Gomes Ferreira, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

1. Restos a Pagar não Processados. 2. Eficiência na Administração Pública. 3. Despesa Pública. I. Título.

A EFICIÊNCIA NO GOVERNO FEDERAL:

O cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados de 2002 a 2013.

RESUMO

Devido ao seu expressivo crescimento nos últimos anos, superior inclusive ao crescimento das próprias despesas, o instrumento restos a pagar vem chamando a atenção tanto de estudiosos, quanto dos órgãos fiscalizadores. Os restos a pagar são as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro do exercício corrente, distinguindo-se entre processados e não processados. No primeiro caso, já ocorreu a entrega do bem ou serviço, estando pendente apenas o pagamento. No segundo, ocorreu apenas o empenho da despesa e sequer foi realizado o estágio da liquidação. O presente estudo analisou a representatividade do cancelamento destas despesas em relação ao total inscrito em restos a pagar não processados e em relação ao orçamento total de cada um dos Poderes da União. Observou-se que os valores relacionados ao cancelamento de restos a pagar não processados são relativamente elevados em valores absolutos, destacando-se o Poder Executivo, tanto em relação ao volume inscrito, quanto ao cancelado. Além disso, verificou-se que o percentual de cancelamento dessas despesas em relação ao total inscrito apresentou-se alto, embora não seja expressivo em relação à dotação atualizada.

Palavras-chaves: Restos a pagar não processados. Eficiência na Administração Pública. Despesa Pública.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Restos a pagar não processados inscritos até 2012	24
Gráfico 2: Percentual de cancelamento RPNP – Total	25
Gráfico 3: Percentual de cancelamento RPNP – Executivo	26
Gráfico 4: Percentual de cancelamento RPNP – Legislativo	29
Gráfico 5: Percentual de cancelamento RPNP – Judiciário	30
Gráfico 6: Percentual de cancelamento RPNP – Ministério Público	31
Gráfico 7: Valor Total Inscrito em RPNP – Por Poder	32
Gráfico 8: Cancelamento dos RPNP em relação à Dotação Atualizada	33
Gráfico 9: Saldo Remanescente de RPNP x Dotação Atualizada	35

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Cancelamento de RPNP em relação ao total inscrito – 2002 a 2013	41
Tabela 2: Cancelamento de RPNP em relação à Dotação Atualizada – 2002 a 2011	43
Tabela 3: Saldo Remanescente RPNP em relação à Dotação Atualizada	45

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

RP – Restos a Pagar

RPNP – Restos a Pagar Não Processados

Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira

TCU – Tribunal de contas da União

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

RREO – Relatório Resumido de Execução Orçamentária

MPU – Ministério Público da União

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	10
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1	Estágios da Despesa Pública e os Restos a Pagar	13
2.2	Restos a Pagar Não Processados (RPNP)	15
2.3	Cancelamento de Restos a Pagar.....	16
2.4	Eficiência na Administração Pública.....	17
2.5	Estudos anteriores.....	18
3.	PROCEDER METODOLÓGICO.....	21
4.	RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO.....	23
4.1	Inscrição x Cancelamento Restos a Pagar não Processados	24
4.2	Cancelamento Restos a Pagar não Processados x Dotação Atualizada.....	32
4.3	Saldo Remanescente de Restos a Pagar não Processados x Dotação Atualizada ...	34
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
	REFERÊNCIAS	38

1. INTRODUÇÃO

Os Restos a Pagar (RP) têm por objetivo garantir o recebimento por parte do credor, evitando que as despesas em andamento sejam descontinuadas ao final do ano, quebrando a rigidez imposta pelo final do exercício (CARVALHO, 2013).

A Lei n. 4.320/64, ao distinguir os restos a pagar entre processados (RPP) e não processados (RPNP), deu margem às manobras realizadas atualmente com este instrumento, onde emite-se empenhos sem garantia de recursos, “construindo dívidas de fato com base em previsões de receitas fictícias” (CASTRO, 2013).

O pressuposto da Lei n. 4.320/64, ao distinguir os Restos a Pagar entre Processados e Não Processados era que se o recurso foi arrecadado e destinado para aplicação em uma certa despesa, o Governo deveria garantir o compromisso de pagamento ao credor, mesmo que este não tivesse entregado o bem ou serviço naquele mesmo exercício financeiro. Deveria portanto ser emitida nota de empenho, a ser liquidada e paga no exercício subsequente (CASTRO, 2013).

Para Castro (2013), graças aos restos a pagar, a receita do ano corrente está sendo utilizada para pagamento de despesas (RP) do ano anterior, sem levar em consideração que aquele recurso seria utilizado para pagar outra despesa do exercício em curso, em consequência ocorrerá nova prorrogação de despesas através dos RP, provocando uma bola de neve. Ainda de acordo com o autor, “corre-se o risco de chegar o dia em que não se terá orçamento, apenas restos a pagar (e restos a fazer)”.

O crescimento inegável do volume inscrito em RPNP nos últimos exercícios vem preocupando não somente os estudiosos da área, como também os órgãos fiscalizadores. O Tribunal de Contas da União, em seus Pareceres Prévios sobre as contas do Governo da República dos últimos anos, vem constantemente alertando sobre o crescimento significativo dos restos a pagar, principalmente dos não processados.

Recentemente foi realizada audiência pública¹ promovida pela Comissão de Direitos Humanos (CDH), onde novamente foi criticado o crescimento excessivo das despesas inscritas em restos a pagar, e consequentemente as manobras realizadas através deste instrumento.

¹Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2014/05/05/contabilidade-criativa-debate-conclui-que-governo-esconde-realidade-economica>> Acessado em: Outubro/2014.

Muitas destas despesas inscritas em restos a pagar não processados são canceladas no(s) exercício(s) subsequente(s) à sua inscrição, o que na prática significa uma “inexecução financeira dos créditos orçamentários que foram executados do ponto de vista orçamentário” (ALVES, 2012)

Para Alves (2012), não existe obrigatoriedade para execução dos Restos a Pagar. Em tratando-se de restos a pagar não processados, estes “nem sequer representam despesas sob a perspectiva patrimonial”. Considerando-se a bola de neve de prorrogação de despesas através dos restos a pagar citada por Castro (2013), verifica-se que o cancelamento dos restos a pagar “soluciona” o problema de acumulação de saldos orçamentários a executar (ALVES, 2012).

Através dos RP, adia-se a execução do orçamento para o exercício seguinte. Durante o ano subsequente, o governo deverá escolher entre pagar as pendências de orçamento pretéritos (restos a pagar) ou executar o orçamento corrente (ALVES, 2012).

Deve-se portanto questionar se estes cancelamentos excessivos e esta prorrogação de execução orçamentária através dos RP remetem a um mau planejamento no que tange à execução das despesas públicas, além de verificar se estes cancelamentos estão alinhados ao princípio de eficiência da administração pública, uma vez que este deverá atender de forma satisfatória as necessidades da comunidade e de seus membros, assim como obter resultados positivos para o serviço público (MEIRELLES, 2010). Além disso, deve-se atentar ao fato de que muitos dos créditos inscritos em Restos a Pagar não são sequer executados (ALVES, 2012).

Admitindo-se que a eficiência também está relacionada à quantidade de insumos utilizados para obter-se um resultado, sendo que quanto menos insumos são utilizados para atingir-se um mesmo resultado, mais eficiente a atividade apresenta-se, este estudo considerou como uma falta de planejamento do governo federal o cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar não processados (recursos públicos foram empregados tanto na inscrição da despesa, onde foram cumpridas as etapas do empenho e pré-empenho, quanto no acompanhamento e no posterior cancelamento).

Conforme verificado nesta pesquisa, houve exercício financeiro em que este percentual de cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados atingiu cerca de três quartos do total inscrito na modalidade, o que denota que estes cancelamentos devem sim ser estudados de forma mais aprofundada, pois como já dito anteriormente, recursos públicos foram aplicados tanto para inscrição destas despesas, como no posterior

cancelamento, e possivelmente esta despesa cancelada não gerou resultados positivos para a sociedade e seus membros.

Considerando-se esse crescimento das despesas inscritas em RPNP, e que um dos possíveis artifícios realizados através deste instrumento é o cancelamento dessas despesas, que provoca uma incorporação de resultado financeiro na receita do exercício em que se efetiva o cancelamento (BRASIL, 1964), este trabalho busca responder: *Qual a representatividade dos cancelamentos dos restos a pagar não processados inscritos?*

Para responder a esta pergunta, foram analisados doze exercícios para o percentual de cancelamento dos inscritos, e dez exercícios para o percentual de cancelados em relação à dotação atualizada de cada poder.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O instrumento RP é muito criticado pelos estudiosos da área, principalmente pela forma que vem sendo utilizado e pelo volume (crescente) inscrito nos últimos anos. Dentre estes críticos, temos Almeida (2011), que afirma há fortes indícios que os restos a pagar não processados estão sendo utilizados para postergação de despesas, de forma que o governo tem um problema com sua gestão fiscal ainda maior do que transparece nas análises do orçamento aprovado.

Outro crítico dos RPs é Castro (2013), o qual considera que os RPNP afetam o princípio da competência da contabilidade, pois é registrada uma obrigação (despesa) de bens ou serviços que ainda não foram recebidos.

Silva et al. (2007) apresentam uma linha de pensamento mais rígida. Para estes autores, ou os RP são normatizados de maneira adequada ou deve-se extinguir a utilização deste instrumento.

Os RPNP são ainda mais criticados que os RP, pois para o primeiro, não ocorreu nem a liquidação da despesa. Para melhor entendimento desta diferenciação, é necessário o conhecimento das etapas das despesas públicas.

2.1 Estágios da Despesa Pública e os Restos a Pagar

Conforme Lima e Castro (2013), do ponto de vista orçamentário, a despesa pública é executada em três estágios. O primeiro deles é o ato emanado pela autoridade competente, e a partir dele o Estado possui obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (BRASIL, 1964). Este ato é conhecido como empenho, e é efetuado previamente à realização da despesa e restrito ao limite de crédito orçamentário.

A Lei n. 4.320/64, que estatui as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, estabelece em seu artigo 60 que “é vedada a realização de despesa sem prévio empenho”.

A formalização do empenho ocorre com a emissão da nota de empenho, e somente a partir deste momento o crédito empenhado torna-se indisponível para nova aplicação (LIMA; CASTRO, 2013, p.77). Ainda de acordo com estes autores, o empenho representa uma

“garantia para o fornecedor ou para o prestador de serviço contratado pela Administração pública de que a parcela referente o seu contrato foi bloqueada para honrar os compromissos assumidos”, portanto, “o orçamento é comprometido através do empenho”. É importante ressaltar que o empenho deve respeitar o limite do crédito orçamentário (MATIAS-PEREIRA, 2010).

O segundo estágio da despesa é a liquidação, sendo este definido pela Lei n. 4.320/64 como a etapa onde ocorre a verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Ainda em consonância com a referida lei, esta verificação tem por objetivo apurar:

- a) a origem e o objeto do que se deve pagar;
- b) a importância exata a pagar;
- c) a quem é devido o pagamento da importância, a fim de extinguir a obrigação.

E a liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base (BRASIL, 1964):

- a) o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
- b) a nota de empenho;
- c) os comprovantes de entrega do material ou da prestação efetiva do serviço.

Ao final do exercício financeiro, será através deste estágio portanto que ocorrerá a classificação das despesas inscritas como Restos a Pagar em Processados e Não Processados. No primeiro caso, houve o cumprimento das obrigações por parte do credor, no segundo, não. Conforme Matias-Pereira (2010, p. 166) a liquidação da despesa “refere-se à comprovação de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho”.

A terceira e última fase da despesa é o pagamento, que consiste na “entrega de recursos equivalentes à dívida líquida ao credor, por meio de ordem bancária” (LIMA; CASTRO, 2013). Para Giacomoni (2012, p. 312), esta etapa é desenvolvida em dois momentos distintos, sendo o primeiro a emissão da ordem de pagamento, que consiste no despacho exarado pela autoridade competente de cada entidade governamental ou órgão público determinando o pagamento da despesa, e o segundo o pagamento propriamente dito, onde ocorre o encerramento propriamente dito da despesa.

A Lei n. 4.320/64, responsável pelas normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, estabelece em seu artigo 36 que “consideram-se restos a pagar as despesas

empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Para Fernandes (2004), os RP “constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida fluante e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício corrente”. Ainda em consonância com este autor, a inscrição em restos a pagar decorre da “observância do Regime de competência para as despesas”.

2.2 Restos a Pagar Não Processados (RPNP)

Os RPNP são as despesas cujo direito do credor não foi apurado. São as despesas que ainda não foram liquidadas, ou seja, aquelas que dependem da prestação do serviço ou do fornecimento do material. (LIMA; CASTRO, 2013, p. 83).

Para Giacomoni (2012), as despesas inscritas em restos a pagar não processados são aquelas que foram empenhadas e estão em fase de execução, porém sem condições de se submeterem ao estágio da liquidação, ou seja, verificação do direito adquirido pelo credor. O autor esclarece que essa distinção entre as despesas processadas e não processadas (não liquidadas) é “especialmente importante”, uma vez que as despesas não processadas “não se constituíram ainda como obrigações reais, cabendo às demonstrações contábeis evidenciar esta situação” (GIACOMONI, 2012, p. 323).

Castro (2013) afirma que os RP surgiram para “apaziguar, politicamente, uma demanda justa por gastos, mas sem recursos financeiros para atendê-la”. Para este autor, os restos a pagar representam uma tensão permanente entre a necessidade do gasto e os recursos disponíveis.

Ainda segundo Castro (2013), os RPNP juntamente com a falta da correspondente cobertura financeira levaram o país ao endividamento público. Para este autor, este instrumento provocou a quebra dos princípios da anualidade da despesa e do equilíbrio entre receitas e despesas, além de afetar o princípio de competência da contabilidade, uma vez que a despesa (obrigação) é reconhecida sem que o produto ou serviço tenha sido entregue ou prestado.

Silva et al. (2007) afirmam que a inscrição em restos a pagar não processados provoca um comprometimento das receitas futuras e uma imobilização do governo no início de cada exercício financeiro, pois é realizada uma assunção de obrigações em volume superior à capacidade de pagamento, sendo esta imobilização a responsável pelo surgimento de “grande

parte das mazelas que distorcem a execução financeira” e pela deterioração da “qualidade do gasto público”.

Para Silva e Lima (2009), á luz da Teoria da Contabilidade os restos a pagar não processados não deveriam ser classificados como passivo, uma vez que representam “ato potencial e, dessa forma, suas condições não o sustentam como passivo”. As autoras defendem que os restos a pagar não processados não representam apenas um ato não pago, mas também uma despesa que sequer chegou a realizar-se, e que portanto não deveria ser incluída no passivo das entidades.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no CPC 00 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (2011), define Passivo como “uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”.

Ainda de acordo com este Pronunciamento Conceitual Básico, “uma característica essencial para a existência de passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente”, e então é esclarecida a diferença entre obrigação presente e compromisso futuro:

A decisão da administração de uma entidade para adquirir ativos no futuro não dá origem, por si só, a uma obrigação presente. A obrigação normalmente surge somente quando um ativo é entregue ou a entidade ingressa em acordo irrevogável para adquirir o ativo.

Portanto verifica-se que o estudo das autoras está em consonância com a Estrutura Conceitual do CPC, uma vez que os RPNP representam apenas uma “decisão da administração”, pois não houve a entrega do objeto de despesa e nem um “acordo irrevogável”.

Alves (2012) esclarece que os restos a pagar não processados mantêm a lógica orçamentária definida pela Lei n. 4.320/64, ou seja, a utilização do crédito orçamentário vinculado ao seu respectivo exercício, porém contrariam o princípio da competência da contabilidade.

2.3 Cancelamento de Restos a Pagar

A inscrição de valores em restos a pagar terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente, quando então serão automaticamente cancelados. O direito de recebimento por

parte do credor permanecerá em vigor pelo prazo de 5 anos, a partir da inscrição (LIMA; CASTRO, 2013).

O cancelamento no exercício seguinte das despesas inscritas como RPNP provoca: i) para as despesas de materiais: compensação de registros contábeis no sistema de resultado (financeiro e patrimonial); ii) para as despesas de serviços: aumento no sistema de resultado do sistema financeiro (SILVA, 2007).

Segundo Fernandes (2004), é comum entre os entes da federação o procedimento de cancelar os saldos remanescentes dos RP no final do exercício seguinte ao da sua inscrição, sendo que alguns desses entes cancelam apenas os RPNP, outros cancelam os processados e os não processados.

Para Alves (2012), o cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar representa a “inexecução financeira dos créditos orçamentários que foram executados por ponto de vista orçamentário”.

2.4 Eficiência na Administração Pública

A eficiência se traduz na relação entre bens e serviços gerados por uma determinada atividade e o custo dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período do tempo, mantendo-se os padrões de qualidade. Este conceito está relacionado ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos e pode ser analisada sob duas óticas: i) minimização do custo total ou dos meios necessários para obtenção do mesmo resultado; ii) otimização da combinação de insumos de forma a maximizar o produto, quanto o gasto total está previamente fixado (TCU, 2012).

A eficiência relaciona-se ao método, ao modo correto de realizar determinada atividade. É traduzida pela relação entre volumes produzidos / recursos consumidos (BIO, 1989).

A eficiência está relacionada à correta utilização dos recursos disponíveis, ou seja, o conceito de eficiência volta-se para a melhor maneira que determinada tarefa deve ser feita ou executada (métodos de trabalho), para que os recursos (pessoas, máquinas, matérias-primas, etc.) sejam aplicados de forma mais racional possível. A eficiência, portanto, preocupa-se com os meios e os métodos, que têm de ser planejados a fim de assegurar a otimização dos

recursos disponíveis. A consequência direta da eficiência é a produtividade, de forma que quanto maior a eficiência, maior a produtividade (CHIAVENATO, 2004).

Em 1998, através da Emenda Constitucional 19, a eficiência passou a ser um princípio da Administração Pública. De acordo com este princípio a atividade administrativa deve ser exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Além disso, a função administrativa não mais deverá ser desempenhada apenas com legalidade, deverá atender de forma satisfatória as necessidades da comunidade e de seus membros, assim como obter resultados positivos para o serviço público (MEIRELLES, 2010).

A busca da eficiência pelas organizações públicas se “consubstancia, em última instância, num imperativo de ordem estratégica, ou seja, numa determinante de sua legitimidade social”, de forma que a ideia de eficiência pode vincular-se ao alcance do melhor resultado socioeconômico possível pelos entes estatais responsáveis pelo atendimento das necessidades de ordem geral e pública, utilizando os recursos transferidos da sociedade para estes entes (BUGARIN, 2001).

2.5 Estudos anteriores

Devido ao aumento significativo nos últimos anos da inscrição de despesas em restos a pagar (processados e não processados), aumento este superior ao próprio aumento das despesas públicas (TCU, 2013), este tema tem sido objeto de estudo de muitos autores. Busca-se avaliar o impacto da utilização em demasia deste instrumento, os motivos deste aumento tão expressivo nos últimos exercícios, se houve a instituição de um modelo plurianual através dos restos a pagar, entre outros.

Carvalho (2013) analisou o prazo médio de execução das despesas primárias do orçamento fiscal e de seguridade social do Poder Executivo Federal para testar a hipótese de instituição de um modelo de plurianualidade no Brasil através dos restos a pagar, por estes permitirem a execução do orçamento em outros exercícios. Os resultados de sua pesquisa indicaram um prazo médio de “quatro a cinco anos para execução do orçamento das despesas discricionárias”, e também que mais de 90% das despesas inscritas em restos a pagar são restos a pagar não processados, ou seja, são os “restos a fazer”.

Alves (2012) através da análise da execução orçamentária de cinco ministérios que concentram os investimentos em infraestrutura no Brasil², verificou que a “prorrogação orçamentária por restos a pagar excede a quitação dos créditos orçamentários anteriores num montante que representa mais de 20% do orçamento de cada ano”, ou seja, “uma parcela significativa do orçamento está sujeita à extinção sumária”. Além disso, os dados de sua pesquisa indicam que mais de 50% dos créditos orçamentários a realizar em cada ano não possuem lastro financeiro suficiente para seu pagamento, ou seja, o gestor possui ampla margem de escolha sobre quais créditos serão ou não pagos.

Silva, Cândido Júnior e Gerardo (2007) sugeriram o uso de dois indicadores que descrevam a evolução dos restos a pagar (Despesa Paga em relação à Despesa Autorizada e Restos a Pagar Pagos em relação à Despesa Primária Paga) para acompanhamento da consistência do superávit primário e melhoria da qualidade da despesa pública. Os autores fazem duas recomendações após o estudo: i) “controlar metas de superávit primário apuradas pelo critério de competência, que são mais transparentes e robustas a inconsistências temporais”; ii) “normatizar de maneira adequada ou extinguir a utilização do expediente dos restos a pagar”.

Silva (2007) fez um estudo do impacto nas contas públicas do cancelamento de despesas inscritas como restos a pagar da União (processados e não processados), tendo analisado o período de 1999 a 2003. Os resultados revelaram que o cancelamento destas despesas refletiu contabilmente no valor das despesas divulgadas pelos poderes e órgãos da União, provocando uma diminuição das despesas, incorporação de ativos a maior, estorno de exigibilidade e aumento de resultado do sistema financeiro.

Santos (2011) analisou as consequências, para o orçamento público e a contabilidade pública, da prática da inscrição e do cancelamento de restos a pagar não processados. O autor analisou as capitais estaduais da região do nordeste do Brasil nos exercícios de 2008 e 2009 e concluiu que a inscrição e o cancelamento dos restos a pagar não processados somam um pequeno percentual das despesas executadas nos municípios e exercícios estudados, porém os valores absolutos dessas inscrições e cancelamentos são significativos e podem afetar negativamente o planejamento orçamentário.

Silva e Lima (2009) analisaram o registro contábil dos restos a pagar à luz da Teoria da Contabilidade e os fatores que provocaram o aumento do uso deste instrumento. Os

² Ministérios da Ciência e Tecnologia, Minas e Energia, Transportes, Integração Nacional e Cidades.

resultados obtidos indicaram a falta de tratamento contábil patrimonial, o limite de desembolsos insuficiente e a morosidade na aprovação da Lei Orçamentária Anual como os prováveis fatores que têm contribuído para o aumento do registro dos restos a pagar no Governo Federal.

Verifica-se portanto que muitas das pesquisas anteriores buscaram evidenciar os reais impactos da utilização do instrumento RP nas demonstrações contábeis do setor público e na qualidade do gasto público, além de propor alterações na evidenciação para uma melhor qualidade da informação. Analisou-se também o impacto do cancelamento destas despesas, o crescimento das despesas inscritas neste instrumento, além da margem de escolha que é atribuída ao gestor, causada principalmente pelo alto montante de restos a pagar em cada exercício, que acaba por concorrer com as despesas do orçamento em andamento.

3. PROCEDER METODOLÓGICO

Conforme Meirelles (2010), a função administrativa não mais deverá ser desempenhada apenas com legalidade, deverá atender de forma satisfatória as necessidades da comunidade e de seus membros, assim como obter resultados positivos para o serviço público.

No contexto dos restos a pagar, principalmente daqueles onde sequer houve a contraprestação por parte do credor e que posteriormente ainda foram cancelados, verifica-se que na maioria dos casos, cumpriu-se as normas legais, porém também é necessário verificar se estas despesas estão sendo realizadas de forma eficiente e com planejamento, obtendo resultados satisfatórios para a comunidade e seus membros.

O presente trabalho tem por objetivo verificar contabilmente, por meio da análise das demonstrações de execução orçamentária do setor público, se os restos a pagar não processados estão sendo utilizados de forma eficiente e planejada, cumprindo o seu objetivo de garantir o pagamento aos fornecedores, ou ineficiente, provocando aplicação de recursos públicos em quantidade superior ao que realmente é necessário.

Para analisar-se esta questão, considerou-se como medida de ineficiência ou falha de planejamento a representatividade do cancelamento dos restos a pagar não processados, nos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e no Ministério Público da União, no âmbito da Administração Pública Federal.

Para construção deste trabalho, foi realizada pesquisa bibliográfica acerca das legislações correspondentes ao tema, os estudos e resultados já obtidos e os pareceres prévios sobre as contas do Governo da República dos anos analisados.

Para responder sobre a representatividade do cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados, delimitou-se os dados de pesquisa, a saber: i) total inscrito em RPNP em cada exercício financeiro, por poder e órgão; ii) total de RPNP cancelados no exercício financeiro, por poder e órgão; iii) dotação atualizada de cada poder e órgão.

Na construção do banco de dados, utilizou-se demonstrativos constantes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal (RREO). Os dados foram retirados de dois demonstrativos específicos: i) Demonstrativo de Restos a Pagar por Poder e Órgão, dos anos de 2002 a 2013, obtido no sítio “Contas Públicas” e; ii) Demonstrativo das Despesas

da União por Poder e Órgão, de 2002 a 2011, retirados do sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Analisou-se portanto a representatividade do cancelamento dos restos a pagar não processados com relação ao total inscrito na modalidade e com relação à dotação atualizada do exercício financeiro, assim como uma possível acumulação de Restos a Pagar para o próximo exercício financeiro.

4. RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO

Ao analisar-se o total inscrito em restos a pagar não processados nos últimos anos, é possível verificar um crescimento acentuado desta modalidade. Conforme dados de Almeida (2011), as despesas inscritas em restos a pagar não processados vêm crescendo nos últimos anos, sendo que ocorreu um crescimento ainda mais acentuado a partir de 2006. Neste período, verificou-se por exemplo, uma variação de saldo inscrito em 2010 para o saldo inscrito em 2009 na ordem de 24 bilhões.

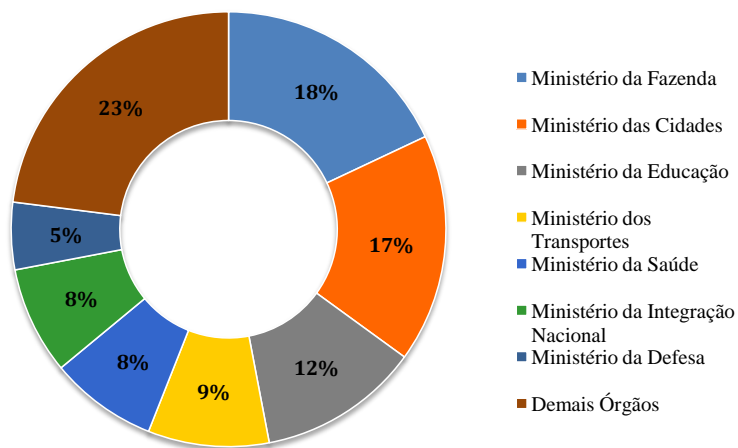
Este volume crescente de inscrição em Restos a Pagar, assim como em Restos a Pagar não Processados, tem sido fonte de preocupação de muitos estudiosos da área, e já foi apontado pelo Tribunal de Contas da União, em seus pareceres prévios conclusivos sobre as contas do Governo da República, como um “risco para a programação financeira do governo federal, com impactos potenciais negativos sobre o planejamento e a execução das políticas públicas” (TCU, 2013).

O crescimento das despesas empenhadas dos orçamentos fiscal e da seguridade social no período de 2009 a 2013 alcançou 36%. No mesmo período porém, observou-se um crescimento na ordem de 47% dos RP, e de 101% dos RPNP. Portanto, observa-se que o crescimento dos restos a pagar está superior ao crescimento das próprias despesas (TCU, 2013).

Além disso, este elevado montante de restos a pagar pode estar relacionado a uma “disputa por recursos financeiros, em prejuízo do ciclo orçamentário regular e ao equilíbrio fiscal”, além de indicar “possíveis falhas de planejamento na execução da despesa pública” (TCU, 2013).

Neste estudo, propôs-se analisar a representatividade dos cancelamentos dos restos a pagar não processados, em relação ao próprio montante inscritos em restos a pagar não processados, assim como em relação à dotação atualizada para os Poderes da República. Para uma melhor visualização dos dados, a análise foi dividida entre os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público, além de analisar os órgãos que apresentaram um grande volume inscrito ou cancelado em RP.

O gráfico a seguir apresenta a distribuição dos restos a pagar não processados inscritos até o ano de 2012, de acordo com o volume inscrito na modalidade por cada órgão.

Gráfico 1: Restos a pagar não processados inscritos até 2012

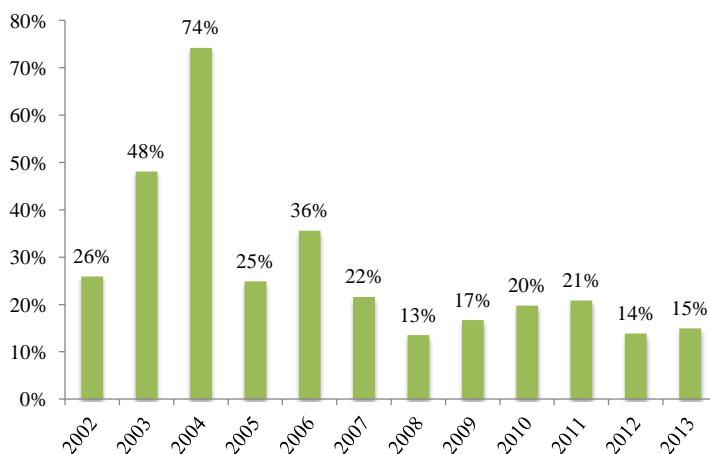
Fonte: Parecer Prévio Conclusivo sobre as contas da Presidente da República (TCU, 2013).

Como depreende-se do gráfico acima, os Ministérios da Fazenda, Cidades e Educação em conjunto foram responsáveis por aproximadamente metade do total inscrito na modalidade (47% do total). Verifica-se ainda que os 7 ministérios apresentados no gráfico possuem grande representatividade do total inscrito em restos a pagar não processados, tendo sido responsáveis por aproximadamente 77% do volume inscrito, enquanto que todos os outros órgãos em conjunto são responsáveis por menos de um quarto do total.

4.1 Inscrição x Cancelamento Restos a Pagar não Processados

No Gráfico 2, é possível observar que no período analisado, o cancelamento dos restos a pagar não processados representou, no mínimo, 13% (2008) do total inscrito na modalidade, chegando a alcançar 48% em 2003 e 74% em 2004.

Gráfico 2 - Percentual de cancelamento dos Restos a Pagar Não Processados em relação ao total inscrito para o Exercício Financeiro dos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público



Fonte: Elaboração Própria. Dados obtidos no RREO (2002 - 2013)

Considerando-se a expressividade do cancelamento de aproximadamente três quartos do total inscrito em restos a pagar não processados no ano de 2004, o assunto foi abordado pelo TCU em seu relatório de contas do exercício de 2004. De acordo com o órgão, os valores inscritos para pagamentos de juros e amortização da dívida foram integralmente cancelados, e para os valores inscritos em inversões financeiras o cancelamento atingiu o percentual de 84%. Tendo em vista que ambas as despesas estão vinculadas ao Ministério da Fazenda, e este por sua vez pertence ao poder executivo, este tópico será melhor detalhado mais a frente.

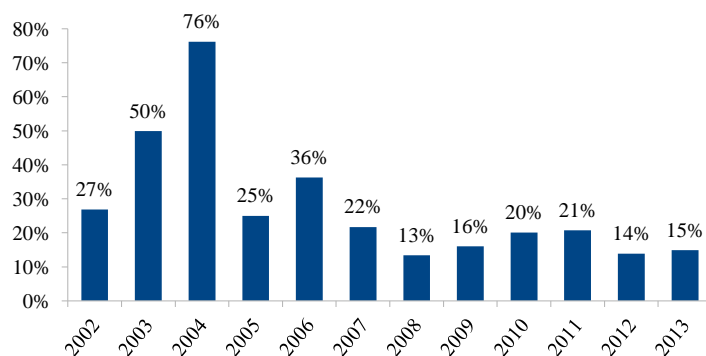
Considerando-se o volume expressivo de restos a pagar em 2005, que atingiu a marca de vinte e um bilhões e seiscentos milhões, novamente o assunto foi tratado pelo TCU em seu relatório prévio sobre as contas do Governo da República. Deste total de inscritos em restos a pagar, dezessete bilhões e trezentos milhões referem-se a restos a pagar não processados, e, conforme Gráfico 2, 25% deste montante foi cancelado.

4.1.1 Poder Executivo

O Gráfico 3 traz o percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados para o Poder Executivo. Observa-se que para os doze exercícios analisados, apenas em quatro

deles esse percentual ficou abaixo de 20% (2008, 2009, 2012 e 2013), sendo que para todos eles o cancelamento dos restos a pagar não processados representa no mínimo 10% do total inscrito nesta modalidade.

Gráfico 3 - Percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados em relação ao total de inscritos para o exercício financeiro



Fonte: Elaboração própria. Dados obtidos no RREO (2002 - 2013).

Verifica-se também um alto percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados em alguns períodos, como em 2006, onde 36% do total inscrito foi posteriormente cancelado, ou em 2003, onde estes cancelamentos representam 50% do total, ocorrendo o auge em 2004, onde 76% do total inscrito em restos a pagar não processados foi cancelado.

Conforme o Parecer Prévio sobre as Contas do Governo de 2003 (TCU) , os Ministérios da Fazenda, Saúde e Transportes foram responsáveis por 64% do total inscrito em restos a pagar não processados no exercício de 2003, e neste mesmo ano, conforme o Gráfico 3, do total inscrito nesta modalidade, aproximadamente 50% foi cancelado. Ainda conforme o parecer do TCU, o cancelamento dos restos a pagar do exercício de 2003 ocorreu por perda de validade dos mesmos.

Verificou-se que em 2004 o Ministério da Fazenda foi responsável por 68% dos recursos inscritos em RPNP, direcionados em sua maior parte para pagamento do serviço da dívida, sendo que os valores inscritos para pagamentos de juros e amortização da dívida foram integralmente cancelados, e os valores inscritos em inversões financeiras atingiram um percentual de cancelamento na ordem de 84% (TCU, 2004). Analisando-se o Poder Executivo

como um todo, este cancelamento representou, conforme Gráfico 3, 76% do total inscrito na modalidade para este poder no exercício de 2004.

Em 2005, a participação dos Ministérios da Fazenda e Saúde no montante inscrito em RPNP foi apontado pelo TCU em seu relatório prévio sobre as contas do Governo da República, tendo em vista que estes dois órgãos juntos foram responsáveis por 35% do total inscrito na modalidade em 2005. Conforme Gráfico 3, 25% do total inscrito nesta modalidade para o Poder Executivo no ano de 2005 foi cancelado. O relatório do TCU ainda destacou que os valores inscritos para pagamento de amortização de dívida (que somaram um bilhão e cem milhões), foram “quase integralmente cancelados”.

Para o exercício de 2006, novamente é destacado pelo TCU o montante de despesas inscritas em restos a pagar que foram posteriormente canceladas. No relatório, o tribunal informa que os montantes de restos a pagar não processados destinados ao pagamento de juros e amortização da dívida foram integralmente cancelados, e que o cancelamento ocorreu “provavelmente em decorrência da não-confirmação dos montantes previstos para essas despesas” (TCU, 2006).

Em 2007, observou-se novamente um destaque do Ministério da Fazenda, que juntamente com os Ministérios da Saúde e dos Transportes foram responsáveis por 48% do total inscrito em RPNP, e neste mesmo ano o cancelamento de despesas inscritas nesta modalidade atingiu um percentual de cancelamento de 22% (Gráfico 3). No parecer prévio do TCU, também foi destacado o Ministério de Minas e Energia, que “deixou de pagar 94% do valor inscrito em restos a pagar não processados” (TCU, 2007).

Em 2008, é destacado novamente o Ministério da Fazenda como órgão que concentra grande montante de despesas inscritas como restos a pagar não processados. De acordo com o TCU (2008), os Ministérios da Fazenda, Transportes, Cidades e Saúde concentraram 58% do total inscrito nesta categoria. Porém, conforme o Gráfico 3, este ano apresentou o menor percentual de cancelamento de todos os doze períodos analisados, tendo cancelado 13% de todas as despesas inscritas em restos a pagar não processados pelo Poder Executivo.

O Ministério dos Transportes destacou-se em 2009 pelo montante inscrito em RPNP. O órgão foi responsável por 16% do total inscrito na modalidade, e segundo o parecer prévio sobre as contas do governo da república do ano em questão, o montante é “essencialmente formado por despesas com investimento relativas ao PAC”. Ainda de acordo com esse parecer, o PAC “concentrou 25% do total dos restos a pagar não processados executados em

2009” (TCU, 2009). Neste mesmo ano, o cancelamento destas despesas atingiu percentual de 16% para o poder executivo.

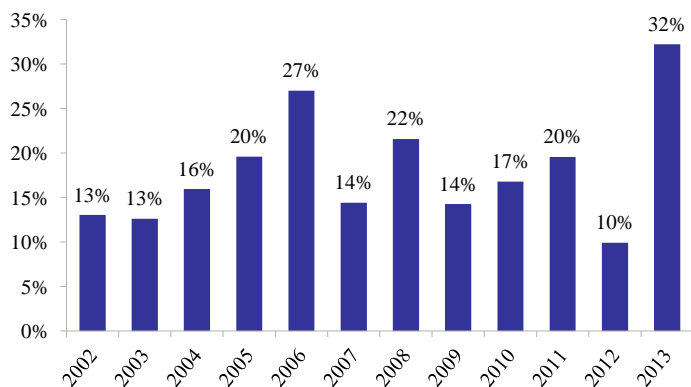
De 2010 a 2012, o Ministério das Cidades concentrou a maior parte dos restos a pagar não processados. Em 2010, aproximadamente 15% do total inscrito estava vinculado ao órgão. Em 2011, o ministério aparece como responsável por 19%. Já em 2012, esse percentual sobe para 20% de todo o montante inscrito em restos a pagar não processados. Novamente, o montante é essencialmente formado por despesas com investimentos relativas ao PAC. Em 2010, o programa concentrou 26% do total dos restos a pagar não processados. Em 2011, 29%. Em 2012, 33%. (TCU, 2010 a 2012). Os percentuais de cancelamento dessas despesas para o poder executivo atingiram os percentuais de 20% (2010), 21% (2011) e 14% (2012).

Nos anos de 2007 a 2013 os cancelamentos dos restos a pagar não processados variaram de 13% a 22%, apresentando portanto um percentual de cancelamento inferior a todos aqueles verificados nos exercícios anteriores, cujo menor foi 25%.

4.1.2 Poder Legislativo

Para o Poder Legislativo, verifica-se novamente que o percentual de cancelamento em nenhum dos exercícios analisados é inferior a 10%, porém o maior percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados foi de 32%, para o ano de 2013.

Gráfico 4 - Percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados em relação ao total de inscritos para o exercício financeiro



Fonte: Elaboração própria. Dados obtidos no RREO (2002 - 2013).

Outra diferenciação do percentual de cancelamento dos RPNP do Poder Legislativo com relação ao Poder Executivo é que para este, o maior percentual de cancelamento ocorreu em 2004, sendo que nos últimos seis exercícios financeiros este percentual sofreu uma queda considerável. Já para aquele, verificou-se que o percentual máximo de cancelamento ocorreu no último ano analisado (2013 – 32%).

4.1.3 Poder Judiciário

Para o Poder Judiciário, o percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados apresenta-se ainda menor se comparado aos dois poderes analisados anteriormente. Aqui, o maior percentual de cancelamento nos doze exercícios analisados ocorreu em 2005, onde 26% do total de inscritos nesta modalidade foi cancelado.

Gráfico 5 - Percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados em relação ao total de inscritos para o exercício financeiro



Fonte: Elaboração própria. Dados obtidos no RREO (2002 - 2013).

Verifica-se também que para os três poderes analisados até agora, o menor percentual de cancelamento de restos a pagar não processados ocorreu no ano 2008, no Poder Judiciário (5%).

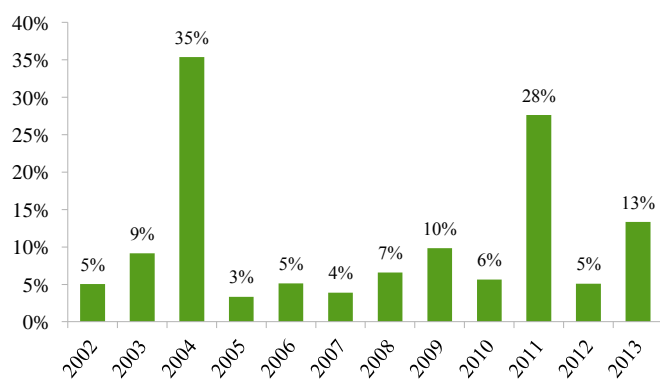
4.1.4 Ministério Público

Com base na Lei Complementar n. 75, de 1993, que dispõe sobre a organização, atribuições e o estatuto do Ministério Público da União, o MPU compreende: i) Ministério Público Federal; ii) Ministério Público do Trabalho; iii) Ministério Público Militar e; iv) Ministério Público do Distrito Federal e Territórios.

No Ministério Público da União, verifica-se que os percentuais de cancelamento dos restos a pagar não processados apresentam-se inferiores a 10% em 8 dos 12 períodos analisados, e em outros 2 períodos o cancelamento apresenta-se próximos a 10% (2009 e 2013, 10% e 13%, respectivamente).

Verifica-se também que em somente 2 dos 12 exercícios financeiros analisados o percentual de cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar ultrapassou 20% (2004 e 2011, 35% e 28%, respectivamente).

Gráfico 6 - Percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados em relação ao total de inscritos para o exercício financeiro



Fonte: Elaboração própria. Dados obtidos no RREO (2002 - 2013)

Apesar destes dois exercícios financeiros com um alto percentual de cancelamento (2004 e 2011), verifica-se também que o MPU possui uma dotação muito inferior tanto em relação aos três poderes, como inferior a maioria dos órgãos do Poder Executivo. No ano de

2011 por exemplo, a dotação atualizada do MPU foi de R\$ 3,5 bilhões, enquanto que a do Ministério da Fazenda foi de 491,8 bilhões.

4.1.5 Representatividade de cada poder em relação ao total de despesas inscritas em restos a pagar não processados

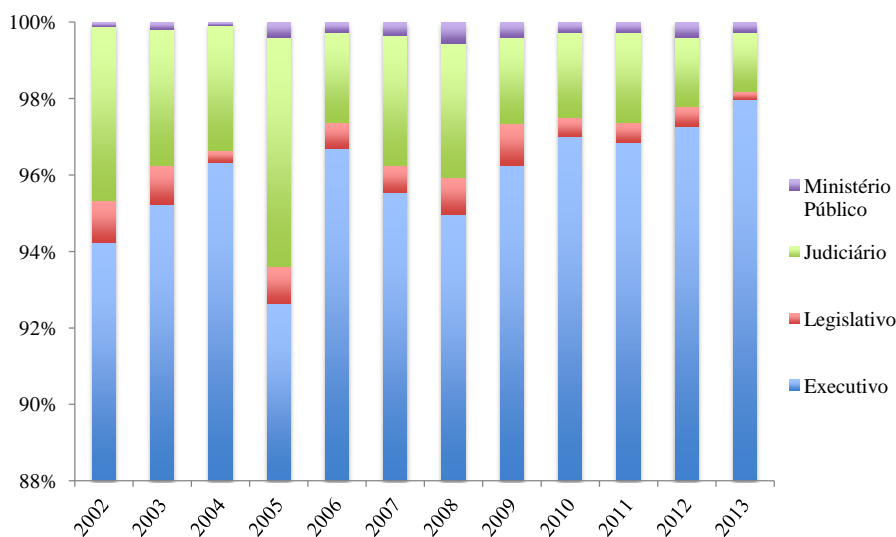
O Gráfico 7 ilustra a participação de cada poder no total inscrito em restos a pagar não processados. Verifica-se novamente a representatividade do poder executivo no total inscrito em RPNP, visto que em todos os doze períodos analisados esse poder foi responsável por pelo menos 94% do montante inscrito na modalidade (com exceção do exercício financeiro de 2005, em que foi responsável por aproximadamente 92%).

Esta representatividade do Poder Executivo pode ser explicada nas palavras de Matias-Pereira (2010, p. 284):

A organização do Poder Executivo, pela sua própria natureza, se sobrepõe à dos demais poderes. A importância do Poder Executivo tem respaldo nas atribuições conferidas pela Constituição Federal, ao qual são delegadas responsabilidades que o levam a funcionar necessariamente de maneira ininterrupta, fazendo movimentar as ações do Estado. (...) O avanço crescente das atribuições do Estado, no mundo moderno, criou as condições necessárias para modificar e dar outra configuração ao Poder Executivo, que passou a ter poder de funções permanentes, exercendo suas atribuições de forma ininterrupta sobre as questões relacionadas ao desenvolvimento, distribuição de renda, estabilização da economia, entre outros.

Devido a essa representatividade do Poder Executivo e portanto para uma melhor visualização dos dados, o Gráfico 7 foi dividido nos percentuais de 88% a 100%, tendo em vista que se utilizássemos uma margem de 0% a 100%, o Ministério Público e o Poder Legislativo em alguns exercícios financeiros, por exemplo, sequer apareceriam no gráfico.

Gráfico 7 - Valor total inscrito em Restos a Pagar Não Processados - Por Poder



Fonte: Elaboração Própria. Dados obtidos no RREO (2001 - 2013).

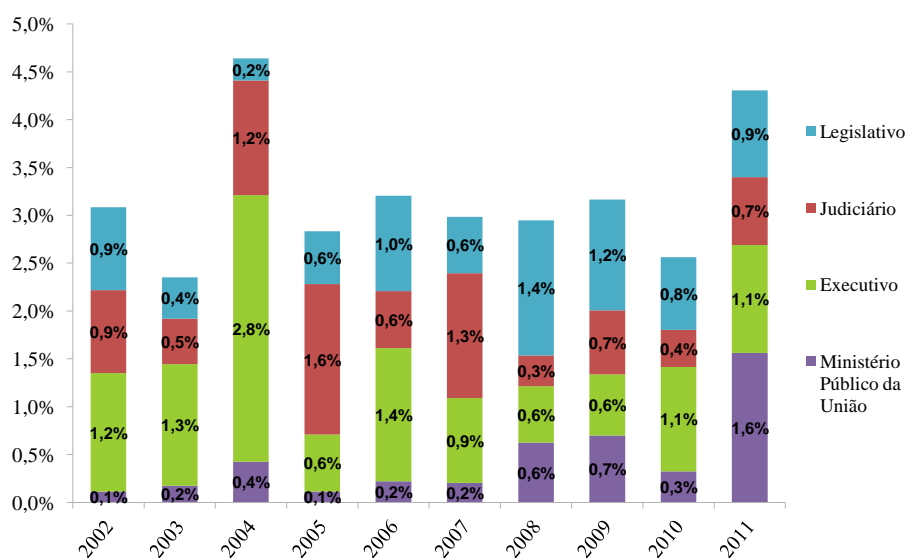
4.2 Cancelamento Restos a Pagar não Processados x Dotação Atualizada

O gráfico a seguir traz os percentuais de cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar com relação à dotação atualizada³ para os três poderes e o MPU. É necessário observar que os valores foram tratados apenas em percentuais para cada poder, portanto o cancelamento de 0,9% dos RPNP do Poder Legislativo para o exercício financeiro de 2002 representam os cancelamentos do Poder Legislativo em relação à dotação atualizada do próprio Poder Legislativo.

Através desse gráfico portanto, é possível fazer uma análise comparativa da eficiência de cada poder em relação ao cancelamento dos restos a pagar e em relação aos outros poderes.

³ Trata-se da Dotação inicial autorizada no orçamento, eventualmente atualizada por créditos adicionais.

Gráfico 8 - Percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados em relação à dotação atualizada para o exercício financeiro



Fonte: Elaboração própria. Dados obtidos no RREO (2002 - 2011).

Verificou-se que apesar de os montantes inscritos em restos a pagar serem expressivos e estarem apresentando um crescimento nos últimos anos superior ao das próprias despesas (TCU, 2013), o cancelamento destas despesas não é expressivo em relação à dotação atualizada dos poderes da União. Portanto, em relação às dotações atualizadas, não verificou-se uma falta de planejamento representativa por parte do governo federal no que tange ao cancelamento dos restos a pagar não processados.

Conforme Gráfico 8, em nenhum dos anos o cancelamento destas despesas inscritas em restos a pagar não processados, para os três poderes e o MPU em conjunto, foi superior a 5% da dotação atualizada.

O cancelamento de despesas inscritas nesta modalidade para os poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público, nos dez períodos analisados, manteve-se próximo ao percentual de 3%, com exceção dos anos de 2004 e 2011, onde estes percentuais se aproximaram de 4,5%.

Dentre os três poderes e o Ministério Público, verifica-se que este é o que apresenta o menor percentual médio de cancelamento nos dez períodos analisados, com exceção do ano de 2011, onde o seu percentual de cancelamento das despesas inscritas nesta modalidade foi o maior dentre os poderes. Em 2008 e 2009 o percentual de cancelamento do MPU apresentou-se inferior apenas ao do Poder Legislativo.

Verifica-se que em valores percentuais, e em relação à dotação atualizada, o cancelamento das despesas inscritas em RPNP não é representativo (o percentual máximo de cancelamento nos 10 exercícios financeiros analisados foi de 2,8%, em 2004, no Executivo). Porém, verifica-se que em valores absolutos são, tendo em vista por exemplo o cancelamento de R\$ 6,664 bilhões em 2013 pelo Ministério da Fazenda.

Em 2011, por exemplo, o Ministério da Fazenda cancelou o montante de R\$ 3,961 bilhões. Este valor é superior à dotação atualizada da Câmara dos Deputados no mesmo exercício financeiro (R\$ 3,867 bilhões) e equivale à aproximadamente 3 vezes a dotação atualizada do Tribunal de Contas da União em 2011 (R\$ 1,238 bilhões).

Este resultado vai de encontro à pesquisa de Santos (2011), que analisou as consequências da prática da inscrição e do cancelamento de restos a pagar não processados das capitais estaduais da região do nordeste do Brasil⁴ nos exercícios de 2008 e 2009. Assim como nesta pesquisa, o autor analisou o montante inscrito em RPNP no próprio exercício financeiro, e desconsiderou o montante acumulado de exercícios anteriores para cálculo dos índices. No resultado de sua pesquisa, o autor concluiu que a inscrição e cancelamento dos RPNP somam um pequeno percentual das despesas executadas nos exercícios financeiros (2008 e 2009) dos municípios analisados, porém os valores absolutos de inscrição e cancelamento apresentam-se significativos e podem afetar negativamente o planejamento orçamentário devido à apuração de um resultado não condizente com a realidade e que perfaz o montante de dezenas de milhões de reais.

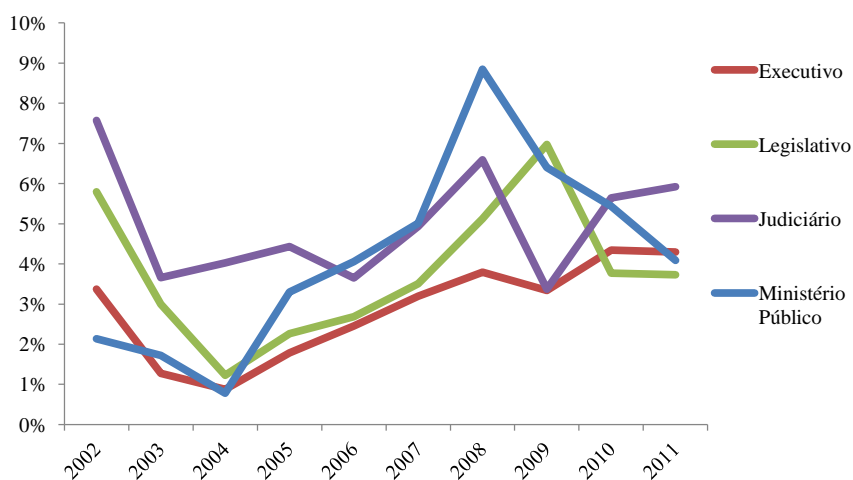
4.3 Saldo Remanescente de Restos a Pagar não Processados x Dotação Atualizada

Nesta parte do trabalho buscou-se verificar a contribuição de cada exercício financeiro em uma possível formação de estoque de Restos a Pagar não Processados em exercícios futuros. Para tanto, retirou-se do total de RPNP aqueles que foram cancelados, e então, para

⁴Aracaju, Fortaleza, Natal, Recife, Salvador e Teresina.

verificar a representatividade deste valor, ele foi analisado em relação a dotação atualizada de cada exercício financeiro.

Gráfico 9 - Saldo Remanescente de RPNP x Dotação Atualizada



Apesar da representatividade do Poder Executivo, conforme visto anteriormente, nesta parte da análise ele apresentou os menores percentuais para uma possível acumulação (estoque) de restos a pagar não processados, o que pode indicar que está ocorrendo o pagamento das despesas inscritas em RPNP, além do alto volume cancelado. Portanto, não verificou-se uma possível acumulação de saldos de RPNP para este poder.

O maior percentual de uma possível acumulação de saldo de RPNP ocorreu em 2008, para o Ministério Público da União, em uma ordem de 8,8%. O menor percentual também ocorreu no MPU, no ano de 2004, 0,77%.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pesquisas vêm apontando que os restos a pagar estão sendo utilizados em manobras para se esconder a expansão das despesas públicas, assim como a realidade econômica do setor público⁵.

Uma dessas manobras possivelmente utilizadas é o cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados. Para Alves (2012), o cancelamento de despesas inscritas em RP representa a “inexecução financeira dos créditos orçamentários que foram executados por ponto de vista orçamentário”.

Ao analisar-se o percentual de cancelamento das despesas inscritas em RPNP com relação ao volume inscrito, verificou-se um alto montante inscrito nesta modalidade, e um percentual de cancelamento bastante representativo, o que foi considerado, para efeitos deste trabalho, uma falha no planejamento e/ou execução das despesas inscritas em restos a pagar não processados. Como observou-se na análise dos dados, na maioria dos anos, observando-se os 3 poderes e MPU, este percentual de cancelamento dos 12 períodos analisados sempre apresentou-se superior a 13%, chegando a alcançar 74% em 2004.

Analisou-se em seguida a representatividade do cancelamento dessas despesas inscritas em restos a pagar não processados em relação à dotação atualizada. Verificou-se que apesar de tais cancelamentos serem representativos em relação ao montante inscrito, eles não são representativos em relação à dotação atualizada de cada poder. Em nenhum dos 10 períodos analisados o cancelamento das despesas inscritas em RPNP, dos 3 poderes e MPU em conjunto, apresentou-se superior à 5% da dotação atualizada de cada poder separadamente.

Verificou-se ainda um destaque do Poder Executivo, tanto em relação aos montantes inscritos quanto os cancelados. Verificou-se ainda dois eventos específicos que aumentaram o percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados nos períodos analisados. Trata-se do cancelamento das despesas inscritas em RPNP referentes ao pagamento de juros e amortização da dívida, e as despesas de investimento relativas ao Programa de Aceleração do Crescimento – PAC.

⁵ Nota Técnica - Almeida (2011). Audiência Pública CDH <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2014/05/05/contabilidade-criativa-debate-conclui-que-governo-esconde-realidade-economica>>. Ambos acessados em outubro/2014.

Também observou-se que alguns órgãos específicos destacaram-se na inscrição e cancelamento destas despesas, tanto em percentuais de cancelamentos como em relação ao volume. São eles: Ministérios da Fazenda, Saúde, Transportes e Cidades, todos do Poder Executivo.

Verificou-se em alguns exercícios financeiros e para alguns dos poderes um considerável percentual de restos a pagar não processados que possuem uma tendência de virarem estoque de RPNP nos exercícios financeiros subsequentes.

Recomenda-se para os próximos estudos uma análise dos motivos dos cancelamentos das despesas inscritas em RPNP. Não foi possível realizar esta análise no presente trabalho em função da dificuldade de obtenção dos dados. Recomenda-se também um novo estudo destacando a representatividade do cancelamento de despesas de juros e amortização da dívida ou de programas específicos. Pesquisas futuras podem analisar a representatividade dos cancelamentos dessas despesas nos estados e municípios. Além disso, pode-se analisar programas específicos, como por exemplo o PAC, no que se refere à representatividade e motivos de cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados ligadas ao programa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mansueto. **Nota técnica: Restos a Pagar e artifícios contábeis**. 2011. Disponível em: < <http://mansueto.files.wordpress.com/2011/02/nota-rap-201111.pdf>> Acesso em: outubro 2014.

ALVES, Gustavo Henrique Tardelli. **O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: as armadilhas à transparência da despesa pública no Brasil**. 2012. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541257.PDF>> Acesso em: novembro 2014.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 4.320 de 1964. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: outubro 2014.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar n. 75 de 1993. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp75.htm>. Acesso em: outubro 2014.

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

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2003**. Brasília: TCU, 2003.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2004**. Brasília: TCU, 2004.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2005**. Brasília: TCU, 2005.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2006**. Brasília: TCU, 2006.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2007**. Brasília: TCU, 2007.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2008**. Brasília: TCU, 2008.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2009**. Brasília: TCU, 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2010**. Brasília: TCU, 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2011**. Brasília: TCU, 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2012**. Brasília: TCU, 2012.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2013**. Brasília: TCU, 2013.

BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistemas de Informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1989. p. 20-22.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: outubro de 2014.

BUGARIN, Paulo Soares. **O Princípio Constitucional da Eficiência**: Um enfoque doutrinário multidisciplinar. *Revista do Tribunal de Contas da União* – v. 32. N. 87, jan/mar 2001 – Brasília, TCU, 2001. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055462.PDF>> Acesso em: Outubro 2014.

CARVALHO, Munique Barros de. **Restos a Pagar e a anualidade orçamentária**. 2013. Disponível em <<http://www.orcamentofederal.gov.br/educacao-orcamentaria/premio-sof-de-monografias/vi-premio-sof-de-monografias/Tema%20%20%20-%201o%20L%20-%20Munique%20Barros%20-%202016.%20pdf.pdf>>. Acesso em: outubro/2014.

CASTRO, Domingos Poubel de Castro. *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2013.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**: uma visão abrangente da moderna administração das organizações. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. **Restos a Pagar**. 2004. Disponível em: <https://www.portalsf.planejamento.gov.br/bib/Estudos/2004-07-28_Monografia_-_Ernani_Fernandes.pdf>. Acesso em: outubro 2014

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2010.

SANTOS, Vinícius Salles. **As consequências para o Orçamento e a Contabilidade Pública, da inscrição e do cancelamento dos restos a pagar não processados realizados em capitais estaduais da região do nordestes do Brasil nos exercícios de 2008 e 2009**. Disponível em <<http://periodicos.ufm.br/ambiente/article/view/1319/1027> > Acessado em: outubro 2014.

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. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/premios/SOF/mongrafias/1_Lugar_-_Alexandre_Manoel_Angelo_Da_Silva.pdf>. Acesso em: outubro 2014.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União 1999 – 2003**. Disponível

em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n43/a07v1843.pdf>>. Acesso em: Outubro 2014.

SILVA, Tainan C.C. LIMA, Diana V. **A adoção do princípio de competência no tratamento contábil dos restos a pagar.** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/168.pdf>> Acesso em: outubro 2014.

TCU. Glossário de Termos do Controle Externo (2012). Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Glossario_termos_ce.pdf>. Acesso em: novembro 2014.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Conceitual Básico: **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.** 2011. Disponível em <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acessado em novembro 2014.

APÊNDICE

Tabela 1 - Cancelamento dos Restos a Pagar Não Processados por poder e órgão em relação ao total inscrito para o exercício financeiro (%)

Poder/Órgão	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PODER EXECUTIVO	26,813%	49,887%	76,115%	24,949%	36,217%	21,722%	13,407%	16,071%	20,064%	20,775%	13,914%	14,936%
Presidência da República					19,764%	6,312%	8,151%	4,895%	3,632%	17,748%	28,638%	5,290%
Gabinete da Presidência da República	8,183%	17,292%	30,923%	22,586%								
Gabinete da Vice-Presidência da República	10,145%											
Ministério do Planejamento, Orç. e Gestão	44,330%	34,618%	76,761%	27,810%	13,281%	5,709%	14,973%	8,814%	72,994%	42,039%	39,979%	13,784%
Advocacia-Geral da União	20,699%	17,701%	13,731%	8,448%	10,627%							
Ministério da Agric., Pec. e Abastecimento	5,343%	62,676%	32,542%	12,099%	12,529%	12,490%	11,076%	15,851%	13,111%	27,647%	29,067%	23,824%
Ministério da Ciência e Tecnologia	8,087%	11,931%	32,073%	11,401%	20,284%	6,406%	11,841%	12,149%	13,494%	24,362%	16,752%	11,673%
Ministério da Fazenda	46,805%	73,079%	84,754%	53,630%	38,357%	49,264%	34,904%	4,756%	29,150%	29,116%	11,194%	34,592%
Ministério da Educação	10,717%	17,868%	23,876%	5,771%	11,943%	12,884%	13,114%	16,388%	16,182%	12,428%	6,769%	6,219%
Ministério do Desenv., Ind. e Com. Exterior	35,900%	43,621%	58,723%	31,035%	15,396%	21,470%	6,418%	15,371%	10,548%	35,900%	21,234%	12,908%
Ministério da Justiça	18,353%	20,348%	23,090%	22,067%	35,327%	12,728%	15,111%	9,979%	7,879%	10,427%	15,349%	7,649%
Ministério de Minas e Energia	67,061%	57,442%	92,487%	78,479%	97,869%	0,576%	51,175%	143,579%	147,128%	2,297%	167,462%	12,517%
Ministério da Previdência Social	7,123%	0,934%	97,156%	77,839%	84,066%	20,169%	12,251%	8,242%	34,843%	44,568%	64,180%	33,226%
Ministério das Relações Exteriores	3,419%	40,871%	29,895%	56,309%	33,080%	14,833%	25,029%	19,834%	15,906%	13,003%	45,293%	9,586%
Ministério da Saúde	4,898%	29,510%	5,330%	13,412%	7,634%	5,228%	4,912%	12,386%	4,064%	15,627%	9,096%	10,538%
Ministério do Trabalho e Emprego	2,209%	72,640%	2,216%	7,303%	4,193%	17,542%	11,625%	1,109%	12,217%	43,270%	36,134%	4,832%
Ministério dos Transportes	20,139%	19,145%	0,661%	10,445%	6,493%	3,240%	1,007%	21,423%	10,485%	12,393%	14,149%	10,792%
Ministério das Comunicações	70,832%	62,486%	28,294%	45,636%	35,541%	49,238%	3,744%	15,687%	31,538%	8,856%	12,492%	11,659%
Ministério da Cultura	22,861%	48,077%	9,879%	15,960%	12,550%	10,417%	11,387%	15,933%	14,305%	40,851%	26,008%	45,564%
Ministério do Meio Ambiente	16,184%	51,860%	25,199%	19,880%	35,819%	23,890%	22,298%	27,953%	37,777%	49,225%	11,069%	6,520%
Ministério do Desenvolvimento Agrário	25,387%	43,607%	81,076%	34,592%	30,877%	6,216%	7,474%	22,841%	9,869%	63,646%	25,833%	22,747%
Ministério do Esporte	9,839%	67,667%	3,022%	10,967%	7,682%	6,448%	6,628%	8,006%	22,591%	41,800%	20,875%	34,330%
Ministério da Defesa	10,723%	72,406%	5,353%	3,039%	47,560%	1,775%	1,739%	5,178%	5,942%	6,427%	6,497%	2,937%
Ministério da Integração Nacional	31,075%	40,837%	15,819%	2,667%	66,465%	31,475%	4,892%	9,282%	19,291%	26,510%	19,414%	20,776%

Ministério do Turismo	44,170%	16,879%	17,018%	3,477%	5,363%	7,085%	7,343%	13,998%	45,022%	42,326%	31,539%	
Ministério do Desenv. Soc. e Comb. à Fome	41,525%	26,210%	18,799%	11,033%	17,656%	4,217%	35,272%	15,445%	15,232%	17,687%	14,534%	
Ministério das Cidades	61,739%	3,387%	3,175%	8,286%	5,475%	5,121%	9,218%	6,438%	10,679%	8,938%	4,203%	
Ministério da Pesca e da Aquicultura								9,428%	23,094%	28,555%	23,708%	
PODER LEGISLATIVO	13,034%	12,611%	15,947%	19,588%	27,015%	14,412%	21,580%	14,253%	16,772%	19,562%	9,917%	32,217%
Câmara dos Deputados	14,608%	23,095%	16,053%	24,545%	7,047%	9,530%	26,275%	17,550%	7,363%	12,021%	5,761%	49,616%
Senado Federal	9,224%	11,956%	27,513%	22,520%	63,857%	25,281%	11,462%	32,468%	42,665%	19,814%	18,895%	16,910%
Tribunal de Contas da União	12,432%	3,338%	4,736%	7,792%	23,147%	28,654%	3,422%	0,768%	4,708%	50,377%	22,166%	8,871%
PODER JUDICIÁRIO	10,272%	11,506%	22,910%	26,208%	14,058%	20,913%	4,666%	16,526%	6,429%	10,710%	11,753%	13,910%
Supremo Tribunal Federal	7,461%	12,449%	9,199%	20,743%	25,001%	5,806%	13,949%	12,257%	24,201%	19,695%	14,955%	35,091%
Superior Tribunal de Justiça	24,100%	7,159%	2,209%	13,379%	18,069%	0,132%	2,209%	220,082%	10,776%	32,997%	38,392%	20,980%
Justiça Federal	9,868%	10,007%	28,283%	39,853%	15,251%	31,410%	3,211%	12,112%	3,508%	14,150%	14,619%	12,690%
Justiça Militar	6,446%	12,925%	4,328%	7,727%	16,252%	3,997%	11,151%	13,900%	12,377%	13,838%	5,482%	23,041%
Justiça Eleitoral	7,491%	19,981%	10,077%	14,011%	9,258%	10,199%	7,511%	11,206%	6,466%	6,935%	11,177%	16,613%
Justiça do Trabalho	15,148%	7,262%	11,393%	12,970%	14,962%	13,430%	5,675%	7,405%	8,181%	6,483%	6,685%	11,424%
Justiça do Distrito Federal e Territórios	2,899%	33,794%	4,132%	38,426%	7,655%	0,543%	0,136%	11,512%	0,921%	24,512%	4,560%	12,669%
Conselho Nacional de Justiça									10,335%	3,008%	2,010%	5,473%
MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO	5,037%	9,158%	35,366%	3,346%	5,139%	3,902%	6,606%	9,834%	5,645%	27,642%	5,092%	13,344%
Ministério Público da União										28,344%	3,460%	9,702%
Conselho Nacional do Ministério Público										0,379%	40,125%	94,376%
TOTAL	25,882%	48,060%	74,155%	24,887%	35,548%	21,554%	13,484%	16,686%	19,719%	20,823%	13,819%	14,952%

Tabela 2 - Cancelamento dos Restos a Pagar Não Processados por poder e órgão em relação a dotação atualizada para o exercício financeiro (%)

Poder/Órgão	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
PODER EXECUTIVO	1,236%	1,270%	2,786%	0,594%	1,392%	0,886%	0,587%	0,640%	1,089%	1,126%
Presidência da República						0,285%	0,578%	0,520%	0,697%	3,114%
Gabinete da Presidência da República	3,111%	0,883%	0,272%	0,923%	0,000%					
Gabinete da Vice-Presidência da República	0,301%	0,000%	0,000%	0,000%	0,000%					
Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão	2,156%	1,113%	1,040%	3,113%	0,512%	0,268%	3,728%	0,920%	3,271%	1,809%
Advocacia-Geral da União	1,128%	0,211%	0,022%	0,124%	0,189%					
Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	0,339%	1,617%	0,094%	0,196%	0,500%	0,441%	0,615%	1,009%	1,371%	3,151%
Ministério da Ciência e Tecnologia	0,445%	0,249%	0,220%	0,358%	1,215%	0,683%	1,633%	1,647%	1,595%	5,382%
Ministério da Fazenda	1,761%	1,520%	4,713%	0,790%	0,726%	1,310%	0,555%	0,063%	0,565%	0,805%
Ministério da Educação	0,816%	0,620%	0,529%	0,201%	0,925%	1,007%	1,004%	1,174%	1,541%	1,142%
Ministério do Desenv., Indústria e Comércio Exterior	0,780%	1,562%	0,319%	1,750%	0,532%	0,251%	0,175%	0,488%	0,616%	1,446%
Ministério da Justiça	1,192%	1,609%	0,518%	1,311%	2,592%	1,081%	1,073%	1,035%	0,638%	0,820%
Ministério de Minas e Energia	2,461%	0,714%	5,379%	0,334%	14,374%	0,044%	5,270%	9,593%	16,629%	0,079%
Ministério da Previdência Social	0,021%	0,003%	1,876%	0,242%	0,535%	0,029%	0,018%	0,018%	0,085%	0,084%
Ministério das Relações Exteriores	0,041%	0,195%	0,440%	0,515%	2,669%	0,219%	0,236%	0,127%	0,148%	0,197%
Ministério da Saúde	0,477%	1,847%	0,100%	0,791%	0,540%	0,411%	0,467%	1,047%	0,490%	1,152%
Ministério do Trabalho e Emprego	0,027%	1,158%	0,000%	0,068%	0,057%	0,363%	0,321%	0,031%	0,182%	0,610%
Ministério dos Transportes	3,200%	2,515%	0,043%	1,164%	1,901%	0,753%	0,349%	8,366%	2,771%	3,628%
Ministério das Comunicações	1,835%	1,681%	0,616%	1,258%	0,618%	0,474%	0,311%	0,318%	1,176%	0,824%
Ministério da Cultura	4,256%	3,260%	0,426%	2,103%	2,214%	1,561%	2,666%	3,886%	2,593%	9,417%
Ministério do Meio Ambiente	1,600%	5,629%	0,991%	1,097%	1,672%	0,943%	0,701%	0,895%	1,506%	1,925%
Ministério do Desenvolvimento Agrário	5,896%	6,139%	8,332%	6,182%	6,078%	1,426%	1,505%	7,207%	3,618%	20,732%
Ministério do Esporte	4,684%	33,589%	0,471%	1,884%	2,433%	2,218%	2,965%	4,121%	8,886%	11,445%
Ministério da Defesa	0,758%	0,970%	0,010%	0,090%	2,881%	0,060%	0,101%	0,255%	0,329%	0,492%
Ministério da Integração Nacional	5,958%	2,496%	0,254%	0,505%	28,965%	8,447%	1,269%	2,239%	7,166%	8,426%
Ministério do Turismo		7,658%	0,771%	1,869%	0,818%	2,082%	2,727%	4,532%	6,343%	20,508%
Ministério do Desenv. Social e Combate à Fome		2,068%	0,194%	0,228%	0,070%	0,174%	0,011%	0,178%	0,065%	0,102%
Ministério das Cidades		12,614%	0,542%	0,603%	3,238%	1,849%	3,189%	3,091%	3,548%	5,054%

Ministério da Pesca e da Aquicultura									1,599%	5,318%
PODER LEGISLATIVO	0,868%	0,433%	0,233%	0,552%	0,995%	0,590%	1,411%	1,159%	0,760%	0,908%
Câmara dos Deputados	1,240%	0,604%	0,245%	0,743%	0,334%	0,591%	2,630%	1,825%	0,379%	0,777%
Senado Federal	0,406%	0,270%	0,249%	0,389%	1,940%	0,517%	0,313%	0,792%	1,446%	0,437%
Tribunal de Contas da União	0,754%	0,309%	0,141%	0,444%	0,508%	0,778%	0,160%	0,108%	0,255%	2,467%
PODER JUDICIÁRIO	0,867%	0,475%	1,196%	1,574%	0,597%	1,305%	0,322%	0,668%	0,387%	0,710%
Supremo Tribunal Federal	0,945%	0,671%	0,212%	1,630%	2,812%	0,599%	3,014%	2,268%	2,059%	2,057%
Superior Tribunal de Justiça	0,335%	0,255%	0,167%	0,427%	0,632%	0,004%	0,417%	8,319%	0,779%	1,581%
Justiça Federal	2,081%	0,590%	3,715%	3,228%	0,613%	2,839%	0,303%	0,488%	0,293%	1,244%
Justiça Militar	0,147%	0,126%	0,050%	0,269%	0,277%	0,110%	0,280%	0,472%	0,340%	0,348%
Justiça Eleitoral	0,238%	1,156%	0,214%	0,993%	0,515%	0,693%	0,369%	0,780%	0,649%	0,881%
Justiça do Trabalho	0,332%	0,198%	0,172%	0,567%	0,570%	0,512%	0,218%	0,188%	0,215%	0,203%
Justiça do Distrito Federal e Territórios	0,031%	0,454%	0,110%	1,736%	0,303%	0,030%	0,010%	0,219%	0,036%	0,964%
Conselho Nacional de Justiça									3,826%	1,360%
MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO	0,113%	0,173%	0,425%	0,114%	0,220%	0,204%	0,626%	0,698%	0,325%	1,562%
Ministério Público da União									0,000%	1,600%
Conselho Nacional do Ministério Público									0,000%	0,022%
TOTAL	1,221%	1,243%	2,724%	0,616%	1,369%	0,897%	0,602%	0,678%	1,081%	1,147%

Tabela 3 - Saldo Remanescente de Restos a Pagar Não Processados x Dotação Atualizada (%)

Poder/Órgão	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
PODER EXECUTIVO	3,375%	1,276%	0,874%	1,786%	2,452%	3,193%	3,791%	3,341%	4,340%	4,296%
Presidência da República	0,000%					4,232%	6,513%	10,103%	18,504%	14,432%
Gabinete da Presidência da República	34,905%	4,224%	0,609%	3,165%	0,000%					
Gabinete da Vice-Presidência da República	2,664%	0,000%	0,000%	0,000%	0,000%					
Ministério do Planejamento, Orç. e Gestão	2,708%	2,103%	0,315%	8,080%	3,345%	4,433%	21,170%	9,521%	1,210%	2,495%
Advocacia-Geral da União	4,321%	0,980%	0,140%	1,347%	1,591%					
Ministério da Agric., Pecuária e Abastecimento	6,005%	0,963%	0,194%	1,424%	3,491%	3,093%	4,941%	5,356%	9,086%	8,245%
Ministério da Ciência e Tecnologia	5,057%	1,839%	0,465%	2,781%	4,774%	9,983%	12,160%	11,909%	10,226%	16,709%
Ministério da Fazenda	2,002%	0,560%	0,848%	0,683%	1,167%	1,349%	1,035%	1,264%	1,372%	1,961%
Ministério da Educação	6,800%	2,850%	1,685%	3,279%	6,822%	6,809%	6,651%	5,992%	7,980%	8,043%
Ministério do Desenv., Ind. e Com. Exterior	1,393%	2,018%	0,224%	3,888%	2,923%	0,919%	2,546%	2,688%	5,222%	2,582%
Ministério da Justiça	5,301%	6,300%	1,726%	4,631%	4,745%	7,414%	6,030%	9,335%	7,454%	7,047%
Ministério de Minas e Energia	1,209%	0,529%	0,437%	0,092%	0,313%	7,576%	5,028%	-2,912%	-5,327%	3,379%
Ministério da Previdência Social	0,273%	0,311%	0,055%	0,069%	0,101%	0,113%	0,132%	0,197%	0,159%	0,104%
Ministério das Relações Exteriores	1,145%	0,282%	1,031%	0,400%	5,400%	1,260%	0,707%	0,513%	0,783%	1,315%
Ministério da Saúde	9,254%	4,413%	1,768%	5,106%	6,528%	7,447%	9,039%	7,410%	11,569%	6,218%
Ministério do Trabalho e Emprego	1,204%	0,436%	0,013%	0,868%	1,309%	1,707%	2,442%	2,803%	1,311%	0,799%
Ministério dos Transportes	12,688%	10,621%	6,517%	9,981%	27,371%	22,482%	34,305%	30,686%	23,662%	25,645%
Ministério das Comunicações	0,756%	1,009%	1,561%	1,498%	1,121%	0,489%	7,991%	1,709%	2,552%	8,478%
Ministério da Cultura	14,360%	3,521%	3,885%	11,075%	15,428%	13,426%	20,745%	20,503%	15,533%	13,635%
Ministério do Meio Ambiente	8,288%	5,225%	2,943%	4,422%	2,996%	3,005%	2,444%	2,306%	2,480%	1,986%
Ministério do Desenvolvimento Agrário	17,330%	7,939%	1,945%	11,689%	13,606%	21,522%	18,634%	24,347%	33,046%	11,842%
Ministério do Esporte	42,923%	16,050%	15,128%	15,294%	29,236%	32,183%	41,773%	47,355%	30,448%	15,936%
Ministério da Defesa	6,313%	0,370%	0,180%	2,859%	3,176%	3,320%	5,721%	4,670%	5,215%	7,159%
Ministério da Integração Nacional	13,214%	3,616%	1,353%	18,442%	14,615%	18,389%	24,680%	21,887%	29,982%	23,357%
Ministério do Turismo		9,680%	3,796%	9,113%	22,705%	36,743%	35,765%	57,184%	38,969%	25,043%
Ministério do Desenv. Social e C. à Fome		2,912%	0,546%	0,987%	0,566%	0,810%	0,244%	0,326%	0,357%	0,565%
Ministério das Cidades		7,817%	15,453%	18,382%	35,839%	31,923%	59,081%	30,441%	51,563%	42,275%
Ministério da Pesca e da Aquicultura									15,360%	17,710%

