



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Departamento de Administração

ALEXANDRE ÁVILA FURIATI

RESTOS A PAGAR E O “ORÇAMENTO PARALELO”

Brasília – DF

2011

ALEXANDRE ÁVILA FURIATI

RESTOS A PAGAR E O “ORÇAMENTO PARALELO”

Monografia apresentada ao Departamento de Administração como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Administração.

Professora Orientadora:
Me. Olinda Maria Gomes Lesses

Brasília – DF

2011

Furiati, Alexandre Ávila.

Restos a Pagar e o “Orçamento Paralelo” / Alexandre Ávila Furiati. – Brasília, 2011.

66 f. : Il.

Monografia (bacharelado) – Universidade de Brasília, Departamento de Administração, 2011.

Orientadora: Prof. Me. Olinda Maria Gomes Lesses, Departamento de Administração.

1. Restos a Pagar. 2. Orçamento Público. 3. Finanças Públicas.

ALEXANDRE ÁVILA FURIATI

RESTOS A PAGAR E O “ORÇAMENTO PARALELO”

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de Conclusão do Curso de Administração da Universidade de Brasília do aluno

Alexandre Ávila Furiati

Me. Olinda Maria Gomes Lesses
Professora-Orientadora

Daniel Bin
Professor-Examinador

Karla Inez Leitão Lundgren
Professor-Examinador

Brasília, 15 de julho de 2011

RESUMO

No Brasil, a execução das despesas públicas fixadas na peça orçamentária de cada ano concorre com a execução dos Restos a Pagar, isto é, despesas de anos anteriores cujos pagamentos não foram realizados nos respectivos exercícios. O volume excessivo de despesas inscritas nesta conta tem preocupado os órgãos de controle, que apontam para a existência de um “orçamento paralelo”. Neste contexto, o presente trabalho compreende a análise da evolução da conta Restos a Pagar, no período de 2002 a 2010, com o intuito de identificar tendências na política de pagamento, cancelamento e revalidação destas despesas, bem como quais os impactos das últimas decisões do governo sobre o assunto para a política em curso.

Palavras-chave: Finanças Públicas; Orçamento Público; Restos a Pagar.

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1: Evolução da proporção entre o total de Restos a Pagar válidos, no começo do *ano t + 1*, e o limite autorizado para pagamento de dotações da LOA e RAP fixado pelo governo no *ano t*..... 53
- Gráfico 2: Evolução do montante de Restos a Pagar pagos, cancelados e "a pagar" 54
- Gráfico 3: Evolução da proporção de Restos a Pagar "a pagar" sobre o total de Restos a Pagar..... 54
- Gráfico 4: Evolução da proporção de Restos a Pagar cancelados sobre o total de Restos a Pagar..... 55
- Gráfico 5: Evolução da proporção entre o total de novas despesas inscritas em Restos a Pagar, no final do ano, com o limite autorizado para pagamento de dotações da LOA e RAP fixado pelo governo..... 56

LISTA DE TABELAS

Tabela 1:	Montante de Restos a Pagar no início do ano	50
Tabela 2:	Valores contingenciados no Decreto de Programação Orçamentária e Financeira	53

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1 Finanças Públicas	11
2.2 Direito Financeiro	12
2.3 Orçamento Público: PPA, LDO e LOA	14
2.4 Ciclo orçamentário	17
2.4.1 Elaboração/planejamento e aprovação do orçamento	18
2.4.2 Execução orçamentária.....	21
2.4.2.1 Etapas de execução da despesa	23
2.4.2.2 Regime contábil da despesa	25
2.4.3 Controle do orçamento.....	25
2.5 Os Restos a Pagar (RAP)	29
2.5.1 Inscrição e pagamento	31
2.5.2 Vigência.....	32
2.5.3 Cancelamento e prescrição.....	34
2.6 Os impactos dos Restos a Pagar no resultado fiscal.....	35
2.7 Os Restos a Pagar sem lastro financeiro.....	38
2.8 O "orçamento paralelo"	41
3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	47
3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa.....	47
3.2 Caracterização da área do objeto de estudo	48
3.3 Instrumentos de pesquisa	48
3.4 Procedimentos de coleta e de análise de dados.....	49
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	50
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	58
REFERÊNCIAS	61
Apêndice A - Restos a Pagar Cancelados, Pagos e "A pagar".....	66

1 INTRODUÇÃO

A cada ano, o Poder Público, por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA), prevê o montante de receitas a serem arrecadas e fixa a quantia de despesas a serem executadas. O princípio da anualidade impõe que o orçamento seja elaborado para o período de um ano. Não obstante, a execução das despesas envolve três etapas – empenho, liquidação e pagamento – e, não raro, o ano termina sem que muitas despesas tenham chegado ao último estágio. Tais despesas, desde que atendam às exigências legais, devem ser inscritas na conta Restos a Pagar (RAP).

O pagamento de Restos a Pagar, em tese, não deveria afetar orçamentos futuros, uma vez que a despesa já foi empenhada no exercício de sua respectiva inscrição. Porém, a ausência de limites para inscrição de despesas em Restos a Pagar por vezes obriga o Poder Público a utilizar recursos do ano em curso para fazer face a despesas de anos anteriores, o que culmina com o contingenciamento de despesas do ano corrente e, por conseguinte, com a sua inscrição em Restos a Pagar. Estabelece-se, pois, um círculo vicioso, cujos interesses são pouco transparentes.

Com efeito, a inscrição de despesas em Restos a Pagar, dada a discricionariedade do orçamento brasileiro (não obrigatoriedade de execução de todas as despesas fixadas), tem permitido a criação de um “orçamento paralelo”¹, visto que o Poder Executivo, em momento oportuno politicamente, pode escolher quais Restos a Pagar serão executados, à custa do orçamento vigente, em troca de apoio no Congresso Nacional. Nota-se que a maioria das despesas inscritas nesta conta corresponde a emendas apresentadas por parlamentares aos projetos de Lei Orçamentária Anual, e os parlamentares com expectativas de conseguir verba para suas localidades, sobretudo em períodos eleitorais, costumam votar com o governo.

Ademais, a rolagem da dívida pública, por meio da utilização dos Restos a Pagar, permite ao governo temporariamente gerar um resultado primário mais elevado, visto que, por conta da metodologia utilizada pelo Banco Central, é somente no momento do pagamento que tais despesas são consideradas para este cálculo. Consequentemente, a meta de superávit primário estabelecida pelo Poder Público

¹ A expressão foi utilizada por Ubiratan Aguiar, Ministro do TCU, na Síntese do Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República do exercício de 2006.

não representa uma economia orçamentária idêntica, motivo pelo qual os Restos a Pagar têm sido considerados pelos técnicos como uma “ficção jurídica”.

Resultados fiscais inflados garantem uma redução no custo de financiamento da dívida pública, pois sugerem inequivocamente um maior esforço fiscal. Neste contexto, o governo passa a depender de um crescente fluxo de superávit primário a fim de manter a sustentabilidade da dívida pública, o que é obtido por meio da inscrição de um volume de Restos a Pagar no ano corrente em um montante superior à quantia de despesas de anos anteriores que são pagas no exercício. Esta prática é inconsistente e alguns teóricos alertam que, em uma situação extrema não existiria mais orçamento, mas apenas Restos a Pagar. Contribui para este quadro a utilização sistemática do expediente de prorrogação da validade dos Restos a Pagar, que, em tese, deveriam ter vigência incidente apenas até o fim do exercício subsequente a sua respectiva inscrição, a partir de quando deveriam ser cancelados, ao invés de serem revalidados como tem ocorrido nos últimos anos.

No governo de Luiz Inácio Lula da Silva, o volume de Restos a Pagar evoluiu de R\$ 18,7 bilhões, no início de 2003, para R\$ 128 bilhões², no início de 2011, dos quais R\$ 97 bilhões correspondem a despesas empenhadas e não pagas em 2010 e R\$ 30,9 bilhões provêm de Restos a Pagar revalidados de outros exercícios.

Os Restos a Pagar revalidados de 2007 a 2009 (exceto Restos a Pagar do Ministério da Saúde e do PAC), por força do Decreto nº 7418/10, assinado pelo ex-Presidente Luiz Inácio Lula da Silva no último dia de seu mandato, deveriam ser cancelados em 30 de abril de 2011, o que preocupou congressistas, vez que grande parte destas despesas correspondem a emendas apresentadas por parlamentares para atender suas bases, motivo pelo qual a manutenção destes compromissos tenha sido uma das principais reivindicações da Marcha dos Prefeitos organizada pela Confederação Nacional dos Municípios. Para conter ânimos, a Presidente Dilma Rousseff assinou o Decreto nº 7.468/2011, no qual determinou que, no caso dos Restos a Pagar de 2007 e 2008, seriam preservados aqueles cujas obras já tinham

² O valor representa o dobro da quantia que o governo pretendia gastar com investimentos em 2011 (R\$ 64 bilhões) ou o triplo do previsto para o PAC no mesmo ano (R\$ 40 bilhões). O montante considera a estimativa de Restos a Pagar em despesas correntes (R\$ 63,8 bilhões), investimentos (R\$ 57 bilhões), inversões financeiras (R\$ 12,9 bilhões), gastos com pessoal (R\$ 2,1 bilhões), dentre outros grupos de despesa. Não estão incluídos nos cálculos os dispêndios das empresas estatais, dos estados e municípios e da iniciativa privada, que não são contabilizados no Siafi.

projeto em andamento. Já os Restos a Pagar de 2009 foram prorrogados até 30 de junho de 2011. Ao todo, o Ministério da Fazenda estimou que cerca de R\$ 10 bilhões de Restos a Pagar seriam cancelados. Porém, para tentar validar cerca de R\$ 4,6 bilhões em emendas parlamentares, os líderes partidários passaram a pressionar o governo a prorrogar o prazo de validade dos Restos a Pagar de 2009, a fim de que as prefeituras iniciassem as obras. Atendendo a pedidos da base aliada (que classifica como "calote" o cancelamento das emendas), a Presidente Dilma Rousseff, por meio do Decreto nº 7.511/2011, prorrogou o prazo por mais três meses. Neste contexto, o Ministério da Fazenda sinalizou que, em 2011, suspenderá a liberação de novas emendas parlamentares até o fim de setembro.

Pelo exposto, aflora-se a necessidade de melhor compreensão do seguinte problema de pesquisa: qual é a política orçamentária adotada pelo Brasil nos últimos anos, concernente aos Restos a Pagar, e quais as perspectivas para o futuro?

O presente trabalho tem como **Objetivo Geral** analisar a evolução da conta Restos a Pagar, no período de 2002 a 2010, a fim de identificar tendências na política de pagamento, cancelamento e revalidação destas despesas, bem como quais os impactos das últimas decisões do governo sobre o assunto para a política em curso.

Para tanto, foram estipulados os seguintes **Objetivos Específicos**: i) analisar a relação entre o total de Restos a Pagar válidos no começo de cada ano e um parâmetro que indique os gastos do governo no ano anterior; ii) analisar a proporção de Restos a Pagar pagos, cancelados e "a pagar" sobre o total de Restos a Pagar ao longo dos anos; iii) analisar a relação entre o total de Restos a Pagar válidos no começo de cada ano, excluídas as despesas revalidadas, e um parâmetro que indique os gastos do governo no ano anterior; e iv) analisar quais as perspectivas para o futuro, considerando as últimas decisões do governo sobre o assunto.

A importância do tema justifica-se pela crescente atenção manifestada pelos órgãos de controle com o crescimento do volume de despesas inscritas em Restos a Pagar nos últimos anos. Diversos interesses envolvem a questão, o que impõe sérios empecilhos para a sua regulamentação eficiente e transforma os Restos a Pagar em "cadáver insepulto" para a Administração Pública. Porém, os efeitos do seu uso indiscriminado não podem ser negligenciados, pois repercutem na programação financeira de todos entes federativos e na sustentabilidade econômica do País.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Finanças Públicas

Segundo Matias-Pereira (2010), as Finanças Públicas de um país estão orientadas para a gestão da receita, da despesa, do orçamento e do crédito público³.

Neste sentido, a chamada Ciência das Finanças procura explicar os fenômenos atinentes à atividade financeira do Estado, que consiste na obtenção (receita), dispêndio (despesa), gestão (orçamento) e criação (crédito) do dinheiro imprescindível às necessidades coletivas, satisfeitas por meio de serviços públicos a cargo do Estado. Para o Matias-Pereira (2010), o Estado deve

... viabilizar o funcionamento dos serviços públicos essenciais demandados pela coletividade. Para atingir o objetivo, o Estado necessita de recursos financeiros, que são obtidos por meio de várias fontes, a fim de promover os serviços indispensáveis ao perfeito funcionamento das atividades estatais e ao bem comum da população. Dessa maneira, o custeio das necessidades públicas realiza-se por meio da transferência de parcelas dos recursos dos indivíduos e das empresas para o governo, completando assim o círculo financeiro entre sociedade e Estado (p. 122).

Logo, o objeto precípua das Finanças Públicas é o estudo da atividade fiscal, isto é, aquela atividade desempenhada pelo Estado com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio dos serviços públicos. Segundo Cavalcante (2006):

Com o surgimento do Estado nas atuais feições e com a concepção de direitos e garantias fundamentais, o produto da arrecadação passou a ter, além daquela função de defesa do aparelho estatal, outras voltadas para a própria coletividade (p. 32).

Nesta ótica, pode-se dizer que a política fiscal viabiliza o alcance de objetivos macroeconômicos – crescimento econômico sustentado, estabilidade de preços e pleno emprego. Os objetivos extrafiscais são alcançados tanto por meio da política tributária, que se materializa pela captação de recursos (arrecadação), como pela

³ Receita pública, em sentido amplo, é o ingresso de dinheiro nos cofres públicos que se efetiva de maneira permanente no patrimônio do Estado e que não esteja condicionado à devolução ou correspondente baixa patrimonial. Por sua vez, despesa pública é definida como a aplicação das receitas, por parte da autoridade ou agente público competente, com base em autorização legislativa, para o funcionamento dos serviços públicos. Já o orçamento público corresponde ao ato que contém a aprovação prévia das receitas e despesas públicas para um período determinado. Por fim, crédito público é um ingresso de dinheiro com natureza de empréstimo contratual (MATIAS-PEREIRA, 2010).

política orçamentária, isto é, a administração dos gastos governamentais (despesas). Sobre o assunto, Cavalcante (2006, p. 32) ressalta que:

O processo da despesa pública é uma parte da atividade financeira do Estado, tão importante quanto a arrecadação. Porque se esta deve revestir-se de uma quantificação adequada à capacidade de contribuições da população, aquela é a destinação dos recursos arrecadados de todos nós [sic].

Matias-Pereira (2010) e Giacomoni (2010) concordam que, no Brasil e nas principais economias mundiais, há crescente participação do gasto público no PIB⁴. Por oportuno, o presente trabalho trata especialmente de aspectos concernentes ao gasto público e à política orçamentária do Brasil, que envolvem o planejamento, a elaboração, a discussão, a aprovação e o controle do orçamento.

2.2 Direito Financeiro

Direito Financeiro é o ramo do Direito Público que estuda o ordenamento jurídico das Finanças Públicas, bem como as relações jurídicas decorrentes da atividade financeira estabelecidas entre o Estado e o particular; objetiva a eficiência da atividade financeira do Estado por meio da normatização da arrecadação, obtenção, gestão, gasto e controle de recursos públicos. Para Cavalcante (2006), o objeto material do Direito Financeiro é o mesmo da Ciência das Finanças.

No Brasil, as Finanças Públicas são disciplinadas em vários normativos, mas em especial pela Lei nº 4.320/1964, pela Carta Magna e pela Lei Complementar nº 101/2000. Essas normas definem as linhas de atuação dos governos federal, estadual, distrital e municipal, principalmente quanto ao planejamento das receitas e despesas públicas que constituem o orçamento público (MATIAS-PEREIRA, 2010).

A Lei nº 4.320/1964 estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do DF.

A Constituição Federal (CF/1988) trata de normas gerais aplicadas à Finanças Públicas na Seção I do Capítulo II (Finanças Públicas) do Título IV (Da Tributação e

⁴ Ao longo dos anos, diversas correntes doutrinárias no campo da economia têm procurado explicar as causas que determinam este crescimento e, assim, o próprio aumento da participação do Estado na economia. Porém, esta discussão ultrapassa o escopo deste trabalho.

do Orçamento), onde foi reservada à lei complementar a normatização da matéria. A Lei Complementar nº 101/2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), veio a regulamentar este dispositivo (art. 163 da CF/1988). Com o objetivo de adequar a legislação às regras contidas na LRF, a Lei nº 10.028/2000 alterou o Código Penal e outras normas, que passaram a atribuir punições aos maus gestores públicos. Segundo Campos (2005 apud SILVA, 2008, p.30):

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

A LRF preencheu um vácuo institucional, enfatizando o planejamento e o controle das Finanças Públicas, o equilíbrio entre receitas e despesas, a transparência da gestão fiscal e a responsabilidade dos dirigentes (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Para Cavalcante (2006), na falha dos órgãos de controle em apurar a execução da despesa pública, “entra em cena a conquista democrática da possibilidade de acesso aos dados e documentos públicos, mormente aos que se referem à despesa pública”. Porém, Khair, Afonso e Oliveira (2006 apud SILVA, 2008) entendem que:

Nos últimos anos, a LRF virou uma espécie de instrumento de propaganda: jornais, revistas e respeitados articulistas tecem elogios à Lei, atribuindo-lhe responsabilidade por uma revolução fiscal ocorrida no país, sem a preocupação de se fazer uma análise mais profunda sobre a capacidade que a LRF está tendo para promover mudanças efetivas na gestão fiscal. Por outro lado, os gestores da política econômica parecem achar que responsabilidade fiscal se resume a gerar superávit primário, em qualquer dimensão e a qualquer custo, negligenciando aspectos fundamentais, como a maior transparência e a modernização da gestão, que estão presentes na LRF. É preciso avançar na consolidação da responsabilidade fiscal, bem como corrigir os problemas verificados na aplicação da LRF. Importantes instituições e regras contempladas na Lei até hoje não foram criadas ou regulamentadas. Em outros casos, as normas até tem efeito legal, mas não funcionam na prática (p. 277, grifo nosso).

Sobre o assunto, Cavalcante (2006) afirma que “a sociedade precisa sair do estado de torpor letárgico e combater o cinismo social que menoscaba as leis, criando um mar de escândalos, por falta de compromisso com a finalidade pública, com uma administração pautada em princípios e no compromisso com a sociedade” (p. 103).

2.3 Orçamento Público: PPA, LDO e LOA

A atividade financeira do Estado se concretiza por meio do orçamento público, que é uma peça de Direito Financeiro, posto que encerra uma autorização legal para arrecadação e gasto em um certo período, sendo também uma peça de natureza extrafiscal, visto que reflete uma aspiração política, por meio de um conteúdo econômico, a promoção e o fomento da economia nacional (CAVALCANTE, 2006).

De maneira geral, o orçamento público é o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Executivo, para o exercício financeiro, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação de receitas já criadas em leis, de modo que estas nunca sejam inferiores àquelas, em respeito ao princípio do equilíbrio orçamentário. No Brasil, adota-se o exercício financeiro com o mesmo período do ano civil, ou seja, inicia-se no dia 1º de janeiro e encerra-se no dia 31 de dezembro.

Segundo Matias-Pereira (2010, p. 282), o orçamento anual por ser entendido

... como um acordo especial entre o estado e o contribuinte, sob a mediação do parlamento, visto tratar-se de um ato que materializa a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, paralelamente à natureza e montante dos dispêndios a serem efetuados, por meio de atividade e projetos, que permitem a obtenção de objetivos e o atingimento de metas. Dessa forma, o orçamento vai estabelecer quem será o responsável pelo pagamento das despesas, quanto o governo vai arrecadar da sociedade, além de determinar o que vai ser feito e quem serão os beneficiários desses investimentos. O orçamento público, uma vez aprovado pelo poder legislativo, transforma-se em lei, e caberá ao governo, além de prestar contas à sociedade do que fez com os recursos gastos, demonstrar que cumpriu os objetivos propostos e atingiu as metas estabelecidas.

Logo, a peça orçamentária materializa um plano de financiamento, sendo portanto um instrumento de planejamento, i.e., um conjunto coordenado de formulações com vista a possibilitar o alcance das metas e, por conseguinte, os objetivos do governo.

O orçamento, deve-se ressaltar, é instrumento essencial para os planejadores, porque eles necessitam de recursos financeiros para tornar seus planos operacionais. Verifica-se que os planos podem não atingir seus objetivos quando são implementados, mas a implementação fica inviabilizada e sequer pode ser tentada quando as necessárias alocações de recursos não são efetivadas no processo orçamentário (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 280).

De fato, o Decreto-Lei nº 200/1967, ao dispor sobre a organização da Administração Pública Federal e estabelecer as diretrizes para a reforma administrativa, estabeleceu o planejamento como princípio fundamental das atividades da administração federal por meio de quatro instrumentos: i) o plano geral de governo; ii) os programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual; iii) o orçamento-programa anual; e iv) a programação financeira de desembolso.

Giacomoni (2010) salienta que o orçamento é o instrumento de curto prazo que operacionaliza os programas setoriais e regionais de médio prazo, os quais, por sua vez, cumprem o marco fixado pelos planos nacionais em que estão definidos os grandes objetivos e metas, os projetos estratégicos e as políticas básicas.

A CF/1988 enfatizou a importância do planejamento na administração pública brasileira, por meio da criação do Plano Plurianual (PPA) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), previstos na Seção II (Dos Orçamentos) do Título IV (Da Tributação e do Orçamento), cujo art. 165 transcrevemos a seguir:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

Nos termos do § 1º do artigo supra, “a lei que instituir o Plano Plurianual estabelecerá as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”. Logo, o Plano Plurianual é um instrumento que trata, em visão macro, as intenções do gestor público para o período de quatro anos (MENDES, 2010). De acordo com o § 1º do art. 167 da CF/1988, nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro pode ser iniciado sem prévia inclusão no Plano Plurianual ou sem lei que autorize a inclusão.

Por sua vez, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), consoante o § 2º do art. 165, “compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”. Para Albuquerque et. al (2010), diante da necessidade de ajuste da programação prevista no PPA aos novos cenários político, econômico e institucional, a LDO

cumpre o papel de balanceamento entre a estratégia traçada no início de um governo e as reais possibilidades que vão se apresentando ao longo dos anos.

Por fim, a Lei Orçamentária Anual (LOA), que corresponde ao orçamento propriamente dito, está definida em nossa Carta Maior no § 5º do mesmo art. 165:

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

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

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

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

O Decreto nº 2.829/1998 estabeleceu normas para a elaboração e execução das leis orçamentárias da União, representando um marco significativo para a Administração Pública, ao impor a necessidade de estruturação de programas orientados para a consecução dos objetivos estratégicos definidos no plano (MENDES, 2010).

A LRF, em seus arts. 4º e 5º, trouxe novas atribuições à LDO e à LOA, além de enfatizar que esta deve ser elaborada de forma compatível com o PPA e com a LDO. Como destaca Matias-Pereira (2010), o orçamento é apenas uma etapa detalhada da execução do PPA, complementado por planos nacionais, regionais e setoriais e cujas diretrizes orçamentárias orientam sua elaboração e execução. Campos (2005) entende que a LOA é uma peça meramente descritiva, visto que a política orçamentária é fixada pelo PPA e pela LDO.

Ressalta-se que, nos incisos I e II do § 9º do art. 165 da CF/1988, está prevista a edição de uma lei complementar que disponha sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do PPA, da LDO e da LOA e, ainda, estabeleça normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos, porém, até o momento esta lei não foi editada. Logo, não existe um modelo legalmente constituído para organização e metodologia do orçamento brasileiro. Neste contexto, a Lei nº 4.320/1964 tem sido recepcionada com *status* de lei complementar. Nos dizeres de Bruno (2007 apud SILVA, 2008, p.15):

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

Apesar de ser a mais importante lei sobre matéria orçamentária já produzida no País, a defasagem sofrida por esta norma, devido ao tempo e às inovações introduzidas pela CF/1988, acaba tendo que ser compensada todo ano pela LDO, que, segundo Silva (2001), tornou-se aparentemente um objeto de negociação pontual de gastos e de troca de favores representados por interesses diversos.

Atualmente encontra-se em andamento, na Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SOF/MP), a elaboração do projeto da lei complementar prevista na CF/1988, que irá substituir a Lei nº 4.320/1964.

2.4 Ciclo orçamentário

O ciclo orçamentário é o processo contínuo, dinâmico e flexível por meio do qual se elabora/planeja, aprova, executa e controla/avalia a programação de dispêndios do setor público nos aspectos físico e financeiro (MENDES, 2010).

O processo orçamentário não é autossuficiente, já que “a primeira etapa do ciclo que se renova anualmente – elaboração da proposta orçamentária – é, em grande parte, resultado de definições constantes de uma programação de médio prazo que, por sua vez, detalha planos de longo prazo” (GIACOMONI, 2010, p. 211).

2.4.1 Elaboração/planejamento e aprovação do orçamento

Na União, a elaboração do orçamento desenvolve-se no âmbito do Sistema de Planejamento e Orçamento Federal, cujo órgão central é a SOF/MP.

As unidades de orçamento dos ministérios civis, militares e dos órgãos da Presidência da República constituem-se em órgãos setoriais do sistema, cuja organização é disciplinada na Lei nº 10.180/2001. Cabe observar que o art. 5º desta

norma traz a seguinte redação: “sem prejuízo das competências constitucionais e legais de outros Poderes, as unidades responsáveis por seus orçamentos ficam sujeitas à orientação normativa do órgão central do sistema”.

Cada órgão setorial deve encaminhar ao órgão central as propostas, em seu campo de atuação, para o orçamento do ano seguinte, e o órgão central procura sistematizá-las e conferir-lhes organicidade. As propostas dos Poderes Legislativo e Judiciário, assim como do Ministério Público da União, também são enviadas à SOF/MP, que tem a função de compatibilizar as propostas (SILVA, 2001).

Importante destacar que, como afirma Matias-Pereira (2010), as decisões políticas no tocante ao orçamento e às despesas refletem e afetam a detenção do poder por grupos econômicos e classes sociais. Logo, as políticas de Estado são fortemente influenciadas pela interação do conjunto de forças desses grupos. Para Baleeiro (apud CAVALCANTE, 2006, p. 111), “a escolha do objetivo da despesa pública envolve um objetivo político, que também se funda nas ideias, convicções, aspirações e interesses revelados no entrelaçamento dos grupos detentores do poder”.

Silva (2001) assinala que grupos de pressão e interesse atuam junto aos ministérios para influenciar a proposta a ser enviada ao órgão central, assim como junto ao órgão central, que encaminha o esboço do orçamento ao Ministério da Fazenda, o qual tem o papel de negociar cortes e realocações⁵. Nesta etapa, os grupos de pressão, representados por deputados, estabelecem metas que não serão alteradas no orçamento. Paralelamente, os mesmos deputados se articulam para apoiar a proposta do Poder Executivo. Ressalta-se que as pressões partidárias têm contribuído para que se produza um orçamento cada vez mais genérico.

O projeto de lei, enviado ao Poder Legislativo, é então analisado pela Comissão Mista de Orçamento, que proporciona suporte técnico e político para a proposição

⁵ Cabe lembrar que a legislação impõe limitações à previsão de receitas e à fixação de despesas. Consoante o art. 12 da LRF, as previsões de receita devem ser acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas. Já o art. 16 determina que a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa pública devem ser acompanhados de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrar em vigor e nos dois subsequentes.

de emendas⁶ ao projeto da Lei Orçamentária Anual e para negociações com outros congressistas e com o Poder Executivo. Para Silva (2001):

Dentro dessa comissão há a negociação política em torno dos cargos de presidente e de relator-geral. Estabelecem-se igualmente sub-relatores cuja função é negociar com os deputados as emendas apresentadas. Os sub-relatores ou relatores parciais tentam compatibilizar todas as emendas referentes a cada subprojeto sob sua coordenação, e o relator-geral compatibiliza depois as propostas que cada um dos sub-relatores tenha apresentado (p. 90).

Em que pese a necessidade de elaboração de estudos para estimativa de receitas e sobre o impacto financeiro do aumento de despesas, bem como de avaliação, pelo ordenador de despesa, sobre a disponibilidade de fundos, nota-se que o Poder Legislativo tende a ampliar artificialmente as receitas com o intuito de viabilizar as emendas parlamentares, que prestam-se, em geral, para atender interesses de pequenas localidades, onde estão localizadas as bases eleitorais.

Neste contexto, é comum que grupos de pressão consigam atender interesses privados disfarçados de interesse público. Este foi o *modus operandi* evidenciado no “escândalo do orçamento”, o qual veio à tona em 1992, que consistia na inclusão de emendas que envolviam transferências de renda na direção de grupos representados pelos próprios parlamentares. Segundo Silva (2001, pp. 92-93):

Os esquemas de corrupção ficaram evidentes devido ao elevado número de emendas aprovadas dos integrantes das principais subcomissões da CO. Além dessa evidência, atesta-se o fato de que grande parte das verbas de subvenções sociais foi incorporada pelos manipuladores do processo de elaboração do orçamento dentro do Congresso. Somam-se a essas evidências: o fato de bases (localidades) de deputados terem sido claramente favorecidas; de terem sido aprovadas verbas para obras de determinadas empreiteiras; a forma pela qual o esquema estruturou-se, com participação de funcionários do Executivo e de empresas de representação (*lobbies* de caçadores de renda), que facilitavam a liberação dos créditos orçamentários aprovados; e a liberalização, sempre garantida – mesmo diante de forte contingenciamento –, dos recursos para as categorias de programas incluídas principalmente nas emendas dos parlamentares envolvidos diretamente com as principais sub-relatorias e com o relator-geral [sic].

⁶ Segundo Matias-Pereira (2010), a possibilidade de alteração da estrutura das receitas e despesas orçamentárias no Brasil, por meio de emendas parlamentares, é bastante pequena. No caso das despesas, a margem possível de ser alterada pelo parlamento encontra-se na ordem de 3% do total do orçamento. Cabe salientar que existem algumas matérias que não podem ser objeto de emendas, conforme arts. 165 e 166 da CF/1988. Outrossim, a proposição de emendas deve indicar os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, salvas algumas exceções.

Não obstante, cabe observar que o relator-geral deve encaminhar o orçamento para ser apreciado pelo plenário das duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum (MENDES, 2010). Sobre o assunto, Silva (2001) assinala que

A arma principal usada para aprovar o projeto de lei era, até 1993, postergar ao máximo sua entrega para votação em plenário; dessa forma, seria muito difícil questionar as emendas feitas pelos parlamentares que dominavam a comissão, já que, em geral, não havia tempo para um exame mais acurado... (p. 90).

Posteriormente, o projeto de lei aprovado pelo Poder Legislativo pode ser sancionado ou vetado pelo Chefe do Poder Executivo. Em caso de veto, este deve ser apreciado pelo parlamento, obedecidos os prazos previstos na legislação.

Na esfera federal, os prazos para o ciclo orçamentário constam do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e estarão em vigor enquanto não for editada a lei complementar prevista no § 9º do art. 165 da CF/1988.

Segundo o ADCT, o projeto de lei do PPA deve ser encaminhado do Executivo ao Legislativo até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício do mandato do Chefe do Executivo (31 de agosto), com devolução até o encerramento do segundo período da sessão legislativa (22 de dezembro) do mesmo exercício. Portanto, a vigência do PPA inicia-se no segundo exercício financeiro do mandato do Chefe do Executivo e termina no primeiro exercício do mandato subsequente.

Quanto à LDO, o prazo para encaminhamento do projeto ao Poder Legislativo é de oito meses e meio antes do encerramento de cada exercício financeiro (15 de abril), com devolução ao Poder Executivo até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (17 de julho). Segundo Mendes (2010), sua vigência extrapola um ano, vez que a LDO orienta a elaboração da LOA no segundo semestre, bem como estabelece regras orçamentárias para o exercício financeiro subsequente.

Por fim, o projeto da LOA deve ser encaminhado ao Poder Legislativo quatro meses antes do término de cada exercício financeiro (31 de agosto), com devolução ao Poder Executivo até o encerramento da sessão legislativa (22 de dezembro). Como já comentado, sua vigência é de um exercício financeiro, porém, nos últimos anos, o que se observa é que o exercício muitas vezes se inicia sem a aprovação da LOA

por parte do Poder Legislativo, em afronta ao princípio da legalidade⁷, o que, para Cavalcante (2006), significa uma reação dos congressistas à forma autoritária com que o Poder Executivo tem manejado o orçamento, beneficiando aliados com a execução de emendas e remanejando verbas de emendas da oposição.

2.4.2 Execução orçamentária

A execução orçamentária pode ser definida como a utilização dos créditos consignados na Lei Orçamentária Anual. O processo de liberação de recursos é marcado por uma série de etapas que vão desde a discussão programática e política da alocação de verbas a procedimentos administrativos como a adequação de projetos a exigências de editais, licenças ambientais e questionamentos judiciais de empresas perdedoras de concorrências públicas. Cabe frisar que a CF/1988 veda o início de projetos não autorizados em lei. A aplicação de verbas ou rendas públicas em destino diverso ao estabelecido em lei tipifica crime previsto no art. 315 do Código Penal, assim como a mera ordenação de despesa não autorizada em lei (art. 359-D do Código Penal). Logo, é somente depois da publicação da Lei Orçamentária Anual que os procedimentos licitatórios poderão ter início. Na melhor das hipóteses, o gestor somente consegue a autorização para o gasto após o sexto mês do ano.

O Brasil adota o sistema autorizativo, que, ao contrário do sistema impositivo, não impõe obrigatoriedade de execução de todas as despesas fixadas. Logo, o Poder Executivo tem a liberdade de avaliar a conveniência e oportunidade de execução das despesas discricionárias, que agrupam, em geral, investimento e custeio, conquanto as principais despesas obrigatórias estão associadas ao pagamento de pessoal e encargos, benefícios da previdência, subsídios, subvenções, entre outros. Vale dizer que o total de despesas discricionárias previstas na Lei Orçamentária Anual geralmente não ultrapassa 10% do que é aprovado pelo Legislativo⁸.

⁷ O princípio da legalidade impõe que a Administração Pública somente pode agir quando houver lei que autorize ou determine sua atuação (ALEXANDRINO; PAULO, 2009).

⁸ Para 2011, por exemplo, o valor fixado para despesa foi de R\$ 2,1 trilhões, sendo R\$ 1,03 trilhões de refinanciamento da dívida pública e R\$ 784 bilhões para despesas obrigatórias. Restam, portanto, R\$ 261 bilhões de despesas discricionárias, dos quais R\$ 40 bilhões são do PAC.

A própria rigidez do orçamento, juntamente com o princípio da anualidade, contribui para que vários elementos de despesa sejam consubstanciados em cada previsão de gasto, a despeito da efetiva arrecadação dos recursos ao longo do ano. Para evitar desequilíbrios na execução das despesas, a LRF dispõe sobre a necessidade de elaboração, no início de cada ano, da programação financeira e do cronograma mensal de desembolso (art. 8º), o que é materializado por meio do Decreto de Programação Orçamentária e Financeira (vulgo “Decreto de Contingenciamento”). Para Mendes (2010), o contingenciamento equivale a um congelamento da execução de despesas, pois, ainda que não se autorize o gasto, permanece a dotação, isto é, a limitação recai sobre a obrigação contratual. Neste contexto, é comum, por exemplo, a protelação de prazos de obras em razão de aperto de caixa.

Na verdade, a falta de planejamento para a alocação de recursos tem transformado o orçamento numa disputa pelos recursos programados, o que é conveniente ao Poder Executivo, pois viabiliza a execução seletiva de despesas em troca de apoio político, fragilizando o Poder Legislativo, na medida em que mesmo parlamentares da oposição eventualmente precisam ser favoráveis a projetos do governo em troca de implementação de emendas. O cronograma de desembolso é, portanto, afetado pela pauta política, o que, segundo Silva (2001), sugere que grupos de pressão voltam a agir no âmbito do Poder Executivo. Neste cenário, não basta ao parlamentar postular que a despesa conste do orçamento para que esta seja executada, posto que depende da ação dos ministérios para que seja reconhecida a necessidade da realização da despesa (empenho), para que seja autorizada sua efetiva realização (liquidação) e, por fim, para que seja efetivado o pagamento.

Destarte, não raro “os governantes escolhidos através de um processo democrático se arvoram da soberania nacional e desvirtuam suas ações daqueles interesses que deveriam realmente preencher as necessidades públicas e passam a realizar obras, compras e serviços que não se amoldam à máxima vantagem social” (CAVALCANTE, 2006, p. 109). Segundo Matias-Pereira (2010), a política acaba estabelecendo novas formas de interação entre os agentes envolvidos, o que leva a alterações e até mesmo ao descumprimento das normas do processo de planejamento/formulação e execução do orçamento, contribuindo, assim, para o surgimento de disfunções que levam a uma dicotomia e produzem crescente distanciamento da participação da sociedade no processo orçamentário no Brasil,

motivo pelo qual alguns defendem a necessidade de se tornarem obrigatórias ao Poder Público as decisões tomadas em audiências, debates e consultas populares.

Segundo Matias-Pereira (2010), a análise da política orçamentária no Brasil sugere que a organização do Poder Executivo, pela sua própria natureza permanente, se sobrepõe à do Poder Legislativo, que exerce suas funções dentro de prazos predeterminados, bem como à do Poder Judiciário, que se posiciona somente quando acionado para decidir em casos concretos. Para o autor, na prática, a teoria de que o Poder Executivo deve ser um agente do Poder Legislativo, considerando que seu papel se limita à executar as leis aprovadas pelo parlamento, não está se concretizando, visto que constitucionalmente aquele detém maior parcela de poder, exercendo suas atribuições de forma ininterrupta sobre questões como o desenvolvimento nacional, distribuição de renda e estabilização da economia, estando assim mais propenso a intervir em todas as áreas de interesse da sociedade. Mesmo na elaboração da maioria das leis, o Poder Executivo colabora com a sanção ou promulgação, não sendo lógico pressupor subordinação jurídica deste ao Legislativo. Compete privativamente ao Poder Executivo, ainda, a faculdade de expedir decretos e regulamentos para viabilizar a execução das leis.

2.4.2.1 Etapas de execução da despesa

As etapas de execução da despesa são o empenho, a liquidação e o pagamento. O empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição, não podendo exceder o limite do respectivo crédito orçamentário (art. 58 da Lei nº 4.320/1964). Segundo Machado Jr. e Reis (2008 apud SILVA, 2008, p. 16), o empenho é

uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviços, com base em autorização e dedução da dotação respectiva, de que o fornecimento ou o serviço contratado lhe será pago, desde que observadas as cláusulas contratuais.

Obviamente, para ser empenhada, a despesa deve ter sido previamente autorizada no orçamento. A legislação prevê ainda que as despesas relativas a contratos,

convênios, acordos ou ajustes de vigência plurianual serão empenhadas em cada exercício financeiro pela parte a ser executada (art. 27 do Decreto nº 93.872/1986⁹).

Já a liquidação consiste na verificação *in loco* do direito adquirido pelo contratante, com base nos documentos que comprovem o crédito, a fim de apurar a origem, o objeto, o credor e a importância a ser paga (art. 63 da Lei nº 4.320/1964). Segundo Nascimento (2001), é nessa fase que se delimita a dívida, rendendo ensejo ao nascimento da obrigação de pagamento, após a implementação da condição imposta no instrumento contratual. Giacomoni (2010) salienta que

Nesse estágio são procedidas as verificações e avaliações sobre o cumprimento, por parte do credor, das condições previamente acertadas (...). Dependendo do objetivo da transação, a liquidação pode exigir um conjunto bastante amplo de verificações. No caso da execução de obra contratada por empreitada global, com pagamentos por etapas, sujeitos a reajustamentos, a liquidação de cada etapa considerará uma série de aspectos, tais como: cumprimento dos prazos por parte do empreiteiro, testes de verificação da qualidade do material e do serviço, adequação dos índices de reajustamento aplicados etc. Numa situação dessas, a responsabilidade pela liquidação será dividida entre um número variado de funcionários, de diversos níveis hierárquicos (p. 308)

Por fim, o pagamento corresponde à satisfação da obrigação financeira ao credor. Consoante o art. 62 da Lei nº 4.320/1964, o pagamento apenas deve ser efetivado quando ordenado após regular liquidação. É vedado, portanto, o pagamento antecipado, ressalvados os casos previstos no art. 68 da mesma Lei, admitindo-se ainda mediante indispensáveis cautelas ou garantias, o pagamento de parcela contratual, na vigência do respectivo contrato, convênio, acordo ou ajuste, segundo a forma de pagamento prevista no edital de licitação (MENDES, 2010).

Entre a liquidação e o pagamento, existe o parecer do controlador interno, que visa coibir o gasto público ineficiente, ilegal ou antieconômico, o que, para Cavalcante (2006), não é apenas uma exigência constitucional, mas um direito da sociedade.

2.4.2.2 Regime contábil da despesa

Para a Administração Pública, o reconhecimento contábil da despesa ocorre com o empenho, independente da existência do objeto da despesa ou de recursos

⁹ O Decreto nº 93.872/1986 dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional

financeiros (conforme art. 35 da Lei nº 4.320/1964, pertencem ao exercício as despesas nele empenhadas). Fernandes (2004) afirma que a liquidação e o pagamento constituem fatos contábeis extra-orçamentários, pois o fato contábil orçamentário, que delimita a execução orçamentária da despesa, é o empenho.

A despeito da LRF, no inciso II do art. 50, dispõe que a despesa e a assunção de compromisso devem ser apropriados pelo regime de competência, Mota (2009) entende que o procedimento adotado fere o princípio contábil da competência, que adota como fato gerador de despesa o consumo do bem ou do serviço.

Giacomoni (2007, p. 327) expõe posicionamento semelhante quando afirma que “a fase do empenho certamente não configura adequadamente a competência do exercício, que é caracterizado quando da realização efetiva da despesa”. Neste sentido, Albuquerque et al. (2010) afirma que a Administração Pública tem utilizado o critério de competência orçamentária e não o patrimonial.

2.4.3 Controle do orçamento

A Administração Pública não pode agir com absoluta independência, praticando atos não autorizados em lei e sem objetivar o interesse público. Ao executar as políticas públicas do Estado, é essencial que sejam considerados, precipuamente, os aspectos de legalidade e legitimidade dos atos administrativos, do interesse público, da eficiência, da eficácia e da utilidade que lhe são exigidos (CAVALCANTE, 2006).

Para Cavalcante (2006), em prol não apenas da própria Administração Pública, mas principalmente dos direitos e garantias populares, o investimento público não pode prescindir de um sistema de controle eficaz e de garantias de gerenciamento técnico e não político. Medauar (apud CAVALCANTE, 2006) conceitua o controle como a verificação da conformidade da atuação da Administração Pública a um cânone, possibilitando ao controlador a adoção de medida em decorrência do juízo formado.

Controlar o processo da despesa pública, da atividade financeira pública de gastar, supõe, em primeiro comando, que as fases da despesa pública sejam respeitadas e não, como de hábito ocorre, literalmente atropeladas. Podemos inferir, em sentido amplo, que a despesa pública começa com a sua previsão, ou seja, com o orçamento e também é materializada por meio dele.

O controle da atividade financeira do Estado carece de um paradigma que balize a atuação dos gestores públicos e dos controladores, através de um movimento que unifique o ideário popular, a prevenção dos erros, do desperdício e da corrupção dos recursos públicos. Esse paradigma somente pode ser concebido em nível de princípio que dê rumo aos gestores, sujeitos ao direito financeiro-orçamentário e aos aplicadores do direito, que, por meio deles, podem forçar a emergência de uma nova realidade em matéria de gastos públicos (CAVALCANTE, 2006, p. 33).

O controle interno é exercido no âmbito da própria estrutura dos órgãos, sobre os funcionários encarregados de executar os programas orçamentários, bem como seus superiores hierárquicos, na aplicação de dinheiros públicos (CAVALCANTE, 2006). O órgão central do sistema é a Controladoria-Geral da União (CGU).

Nós, enquanto cidadãos, temos o direito à checagem da legalidade, da economicidade, da eficiência da despesa pública por parte do controlador interno, como corolário do princípio da soberania financeiro-orçamentária, pois como o poder emana do povo, os recursos públicos emanam também do povo e destinam-se ao povo.

(...)

Assim, trabalhar a evolução do processo da despesa pública, de forma a evitar obras e compras fantasmas, significa, além da materialização da participação do órgão de controle interno no processo da despesa pública, que efetivamente a justiça alcance o entendimento de que se dá a configuração do crime de lesão às normas financeiras quando o controle interno não participa do processo da despesa pública ou quando é conivente com ilegalidades (CAVALCANTE, 2006, pp. 136-137).

Por seu turno, o controle externo tem um escopo mais amplo, pois busca comprovar a probidade dos atos dos agente públicos e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, o que é exercido por instituição independente e autônoma (CAVALCANTE, 2006), que, consoante o art. 71 da CF/1988, corresponde ao Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). Como corolário, cabe ao Presidente da República prestar anualmente as contas do exercício anterior para emissão de parecer conclusivo pelo TCU.

Cavalcante (2006) ressalta ainda a importância do Ministério Público na defesa de interesses difusos e coletivos. Paralelamente, existe o controle exercido pelo Poder Judiciário, com vistas a proteger o indivíduo em face da Administração Pública.

Silva (2001) defende que a ausência de aparelhos administrativos de fiscalização e controle não é uma causa da corrupção no Brasil, visto que a União conta com diversas estruturas cuja função é, pelo menos em princípio, controlar o

comportamento de políticos e burocratas. Mas o que se observa na prática é que a maior parte dos casos de corrupção no Brasil não é investigada. Os escândalos geralmente vem à tona em razão de alguma eventualidade e não porque o Poder Público exerceu seu dever fiscalizador. Para Cavalcante (2006), a ineficácia do aparelho estatal e a hipossuficiência das normas financeiras têm permitindo a materialização dos desvios de verbas públicas e a sua impunidade ao longo do tempo. De fato, os culpados geralmente nada sofrem em termos de punições.

Neste contexto, evidencia-se a importância do controle social, modalidade de controle externo cujo agente controlador é a sociedade civil organizada ou o cidadão, individualmente, manifestando-se na participação em audiências públicas, além da utilização de instrumentos legais como as denúncias e representações. Impende ressaltar a importância do direito de pedir contas de sua administração a todo agente público, consagrado na Declaração dos Direitos do Homem.

Para Silva (2001), uma política de longo prazo de combate efetivo à corrupção política e institucional depende do engajamento civil e comunitário de grupos organizados na sociedade civil, além da existência de um forte Poder Judiciário.

Mas o rompimento da apatia e da tolerância das sociedade está associado ao surgimento de leis e normas, regras e estruturas de engajamento cívico, que propiciem o estabelecimento de relações horizontais, as quais prescindissem do centralismo estatal e do autoritarismo. Com a emergência da confiança entre os agentes, desincentiva-se o comportamento oportunista, favorecendo a cooperação futura, calcada na minimização dos riscos e incertezas quanto ao comportamento dos indivíduos. De outro modo, a falta de compromisso coletivo conduz à desintegração social, em decorrência do isolamento dos indivíduos, e à formação de uma sociedade corporativista na qual diversas facções disputam renda e poder à custa do bem coletivo, o que pode levar a economia a uma situação de crise estrutural, e assim, aumentar o descrédito da própria democracia. Desta forma, cria-se uma desconfiança crônica associada aos políticos e um desincentivo à atividade política, o que termina por favorecer a corrupção, porquanto, com a apatia coletiva, não existe controle público sobre o comportamento dos burocratas (SILVA, 2001).

No Brasil, o descaso e ignorância da sociedade com relação às questões orçamentárias têm possibilitado a proliferação de toda a sorte de “caçadores de

renda”¹⁰, originando, ao longo dos anos, práticas corporativistas e clientelistas no sistema orçamentário, a exemplo do “escândalo do orçamento”, que estruturou-se a partir do “esquema das empreiteiras” e do “esquema das subvenções sociais”.

Experiências como o orçamento participativo, a implementação de governos eletrônicos e a própria LRF¹¹ vêm no sentido de garantir maior transparência, controle e responsabilidade, além de estruturas de governança mais eficazes.

Porém, a verdade é que o excesso de detalhamento das despesas e a prolixidade do orçamento têm impedido a transparência tão almejada pelos constituintes, na medida em que este é incompreensível até mesmo para pessoas com qualificação especializada. Na prática, o orçamento não funciona como instrumento de avaliação do desempenho dos programas públicos. O processo orçamentário é absolutamente ininteligível e opaco, e os conflitos clientelistas e de interesses os mais diversos tornam-se difíceis de ser apreendidos, tanto por parte de parlamentares como pela própria imprensa, o que também inviabiliza o controle social eficiente (SILVA, 2001).

Importante salientar a peculiaridade da fiscalização orçamentária (exercida por qualquer órgão, instituição, partidos políticos e até mesmo pelo povo) em relação às demais modalidades de fiscalização. É que aquela somente pode ser exercida durante o procedimento de arrecadação de receita pública ou de realização da despesa. Porém, os órgãos de controle raramente conseguem fazer o acompanhamento tempestivo dos gastos. Cavalcante (2006) assinala que o controle *a posteriori* da despesa já ordenada não tem evitado escândalos, os quais têm se repetido e prolongado ao longo do tempo. Para o autor, a fim de reduzir lesões ao Erário Público que são operadas irrestritamente ao alvedrio dos governantes, é imprescindível o controle da ordenação de despesa ao estrito cumprimento das leis financeiras por meio da atuação preventiva, que se manifestaria por meio de políticas estruturantes e não através de um combate conjuntural.

¹⁰ A teoria dos caçadores de renda pressupõe que os agentes econômicos possuem como motivação básica maximizar seu bem-estar econômico, independente das regras impostas.

¹¹ São exemplos de instrumentos instituídos pela LRF com vistas a garantir maior transparência o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal.

2.5 Os Restos a Pagar (RAP)

Segundo Albuquerque et al. (2010), os Restos a Pagar são despesas vinculadas ao orçamento de ano(s) anterior(es) lançadas no orçamento corrente em respeito ao princípio da universalidade consagrado no art. 6º da Lei nº 4.320/1964¹². Para Mota (2009, p. 150), “cada exercício tem o seu universo orçamentário, onde ocorrem todas as etapas referentes à despesa orçamentária, mas também existe em cada ano, paralelamente, uma espécie de administração de recursos extraorçamentários”.

O órgão competente para disciplinar o tratamento sobre os Restos a Pagar é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF), órgão central do Sistema de Contabilidade Nacional. Segundo Pereira (2003), este órgão tem “um efetivo controle sobre os gastos governamentais, visto estar sob sua responsabilidade o poder de decisão sobre toda a área de programação financeira do Estado” (p. 178).

O empenho de despesa não liquidada até o fim do exercício deve ser cancelado, ressalvados os casos indicados no art. 35 do Decreto nº 93.872/1986, a seguir:

Art. 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

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

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

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

IV - corresponder a compromissos assumidos no exterior.

As despesas liquidadas e não pagas até o dia 31 de dezembro, bem como as não liquidadas que não sejam canceladas pelo processo de análise e depuração, devem ser inscritas em Restos a Pagar pelo valor devido (ou, sendo o valor desconhecido, pelo valor estimado¹³). De acordo com o art. 36 da Lei nº 4.320/1964:

¹² O princípio da universalidade impõe que o orçamento deve conter todas as receitas e despesas referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta.

¹³ Se o valor a ser pago for superior ao valor inscrito, a diferença deve ser empenhada à conta “Despesas de Exercícios Anteriores” do orçamento do exercício seguinte. Se o valor a ser pago for inferior ao valor inscrito, o saldo remanescente deve ser anulado.

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

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

O Decreto nº 93.872/1986 define, no art. 67, que os Restos a Pagar processados são aqueles cujas despesas tenham sido liquidadas, enquanto os não processados correspondem a despesas empenhadas mas não liquidadas até o fim do exercício.

Ou seja, Restos a Pagar processados caracterizam-se como despesas cujo credor já tenha cumprido, no exercício anterior, com as suas obrigações, mediante a entrega dos bens ou serviços, tendo reconhecido como líquido e certo o seu direito ao respectivo pagamento, ao passo que os Restos a Pagar não processados são despesas que ainda dependem da entrega, pelo fornecedor, dos bens ou serviços ou que, mesmo que tal entrega tenha se efetivado, o direito do credor ainda não tenha sido apurado e reconhecido (ALBUQUERQUE et al., 2010). Alguns autores advogam que a expressão “Restos a Pagar não processados” deveria inclusive ser extinta, visto que, de acordo com o já citado art. 35 do Decreto nº 93.872/86, salvo quando se destinar a atender transferência a instituições públicas ou privadas ou quando corresponder a compromissos no exterior, o empenho de despesa não liquidada que não corresponda a contratos em execução deve ser cancelado.

É pacífico o entendimento que os Restos a Pagar processados obrigam o Poder Público a efetuar o pagamento aos fornecedores, porquanto já houve a entrega dos bens ou a prestação dos serviços contratados de acordo com as especificações do empenho. Não obstante, Mota (2009) salienta que, quanto aos empenhos relativos a aquisição de materiais, a apropriação da despesa fere o princípio da competência contábil que recomenda o reconhecimento da despesa no momento do consumo dos bens. De modo semelhante, os Restos a Pagar não processados, relativos tanto a bens ou serviços, dentro da ótica contábil, não deveriam gerar compromissos, porque não ocorreu nem mesmo o recebimento dos bens e serviços.

Segundo Fernandes (2004), o uso da conta Restos a Pagar vem sendo desvirtuado por grande parte dos entes governamentais, que acabam por

... inscrever entre eles valores de bens e serviços a serem adquiridos no futuro, não sendo adequado, neste caso, o registro da obrigação,

ainda que derivantes de contratos já assinados, pois há um direito incondicional de compensação, haja vista que comprador e vendedor ainda não desempenharam o serviço (p. 8).

Para Castro e Garcia (2008), esta prática

... tem permitido a quebra do princípio da anualidade da despesa, em termos contábeis, uma vez que é lançada despesa, no resultado do exercício, sem a correspondente contrapartida em bens ou serviços produzidos no mesmo exercício, levando a entidade a apresentar um resultado patrimonial fictício (p. 212).

Cabe observar ainda que os recursos arrecadados no exercício e não aplicados eventualmente são utilizados para o pagamento dos juros e encargos das dívidas, de modo que os Restos a Pagar podem ser considerados uma poupança não-financeira capaz de financiar momentaneamente o pagamento dos juros da dívida.

2.5.1 Inscrição e pagamento

Contabilmente, os Restos a Pagar correspondem a obrigações¹⁴ para pagamento futuro que irão integrar a Dívida Flutuante¹⁵, tendo como contrapartida o débito de uma despesa orçamentária para representar a redução do Patrimônio Líquido ocorrida pelo reconhecimento da dívida a ser paga (MOTA, 2009).

Já o pagamento dos Restos a Pagar implica a baixa do valor da conta no Passivo, com correspondente redução das disponibilidades do Ativo, ou seja, envolve dois elementos patrimoniais e não influencia nenhuma conta de resultado, visto que o Patrimônio Líquido já foi impactado no exercício da respectiva inscrição (MOTA, 2009). Quando do pagamento de RAP, não ocorrerão, pois, lançamentos no sistema orçamentário. Segundo Albuquerque et al. (2010), o pagamento dos Restos a Pagar é fato “extra-orçamentário” à luz do orçamento que estiver sendo executado.

¹⁴ Não obstante, não deve-se confundir Restos a Pagar com “Obrigações a Pagar”. Obrigações a Pagar é o gênero, envolvendo qualquer passivo que representa uma exigibilidade de terceiros.

¹⁵ A dívida pública pode ser fluante ou consolidada. Dívida fluante é a que é contraída por um breve e indeterminado prazo, visando atender a momentâneas necessidade de caixa ou prover o Tesouro como administrador dos bens de terceiros confiados a sua guarda. Por sua vez, a dívida consolidada (ou fundada) é a que decorre de um contrato de crédito estipulado em prazos longos ou sem obrigatoriedade de resgate, com o pagamento de juros (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Essas despesas não deverão afetar o universo orçamentário do exercício seguinte, pois deverão ser pagas com recursos financeiros provenientes do exercício em que foram empenhadas, com o propósito de manter o equilíbrio orçamentário dentro do regime de competência (FERNANDES, 2004, p. 9).

Quanto aos Restos a Pagar não processados, deve-se frisar que, de acordo com o contido no Parágrafo Único do art. 76 do Decreto-Lei nº 200/1967, é necessária a liquidação dos empenhos antes de liberá-los para o pagamento.

2.5.2 Vigência

Embora a Lei nº 4.320/1964 seja silente quanto à vigência dos Restos a Pagar, o Decreto nº 93.872/1986, em seu art. 68, limitou sua validade ao término do exercício subsequente à sua respectiva inscrição. Sobre o assunto, cabe trazer excerto do Relatório e Voto do TCU sobre a Representação atinente ao TC nº 010.206/2001-7:

Embora o Decreto 93.872/86 não faça distinção ao determinar o cancelamento de restos a pagar, entendemos que estando a despesa já liquidada nos termos que dispõe a Lei 4.320/64 e portanto, restos a pagar processados, estes não possam ser cancelados. O cancelamento levaria à baixa de uma obrigação líquida e certa (um passivo) e por consequência a demonstração de uma situação patrimonial irreal do ente público. Ademais, seria submeter o credor que cumpriu todas as suas obrigações com a administração no que se refere a entrega do bem ou serviço, a uma condição de existência de créditos no corrente exercício para o pagamento da despesa (art. 67 Lei 4.320/64).

Quanto aos restos a pagar não processados, caso as condições de liquidação nos termos do art. 63 da lei 4.320/64 não ocorram nem exista decreto que os prorogue, por força do que determina o art. 68 do Decreto 93.872/86, todos devem ser cancelados. Caso venha algum dos credores a reclamar o seu direito e este seja reconhecido, a despesa deverá ser paga ao amparo do art. 67 da Lei 4.320/64

Neste sentido, visando adequar a legislação à jurisprudência, o Decreto nº 6.708/2008 atribuiu nova redação ao art. 68 do Decreto nº 93.872/1986, fazendo constar que a vigência se aplica somente aos Restos a Pagar não processados.

Não obstante, o governo, nos últimos anos, tem prorrogado sistematicamente a validade dos Restos a Pagar¹⁶. Muitas vezes os atos para prorrogação ainda são editados fora dos prazos previstos pelo TCU, que, em diversos julgados, determinou que, na hipótese de haver interesse público que justifique a prorrogação, o decreto deve ser editado dentro do prazo de vigência dos respectivos Restos a Pagar.

Dentre os aspectos negativos em se adiar pagamentos está a insegurança quanto ao recebimento pelo serviço prestado à Administração Pública, de modo que o setor privado embute nos preços dos bens e serviços oferecidos ao governo o preço da incerteza quanto à realização da transação. Ainda, o desajuste de pagamento causa problemas ao controle das contas públicas, sobretudo por prejudicar a avaliação de convênios e contratos, porquanto o grande lapso de tempo para o efetivo pagamento de obrigações assumidas produz defasagem nas prestações vencidas, não havendo como auferir se houve boa e regular aplicação do dinheiro público.

Ademais, em virtude dos parlamentares compartilharem o risco de não execução das despesas, aumenta a pulverização dos recursos, com a aprovação de um número elevado de emendas de menor valor ao invés de concentração de recursos em uma única emenda. Portanto, projetos com o potencial de gerar externalidades positivas sobre o desenvolvimento socioeconômico dos estados e regiões são preteridos em relação a pequenos investimentos locais. Observa-se ainda um crescimento de proposições e aprovações de leis que vinculem as receitas públicas, como forma de proteger a despesa dos mecanismos de contingenciamento, o que colabora para o aumento do engessamento do orçamento público.

Albuquerque et al. (2010) defende que o cancelamento de obrigações não deveria ocorrer apenas se o fornecedor já tivesse incorrido em custos, adquirindo direitos de recebimento, ocasião em que deveriam ser registradas no Passivo Permanente, para compor a Dívida Pública Fundada. Caso contrário, como o empenho precede a contratação da despesa, poderiam ser integralmente canceladas nesta etapa, já que o compromisso definitivo de execução da despesa ainda não se encontra firmado. Mesmo durante outras fases da execução da despesa são inúmeras as situações

¹⁶ Durante o governo Lula, por exemplo, foi editado o Decreto nº 5.329/2004, que prorrogava até o final de 2005 os Restos a Pagar de 2003 e anteriores; o Decreto nº 5.843/2006, que prorrogava até 15/8/2006 os Restos a Pagar de 2004; o Decreto nº 6.331/2007, que prorrogava até 31/3/2009 os Restos a Pagar de 2005 e 2006; o Decreto nº 6.708/2008, que prorrogava até 30/12/2009 os Restos a Pagar não processados inscritos em 2007; e o Decreto nº 7.057, de 29/12/2009, que prorrogava até 31/12/2010 os Restos a Pagar não processados inscritos em 2007 e 2008.

em que o administrador pode decidir pelo cancelamento do contrato, em face do princípio da supremacia do interesse público, cabendo, no entanto, o resguardo de eventuais direitos do fornecedor. Evidentemente, o cancelamento de Restos a Pagar não processados encontra maior ou menor viabilidade conforme a natureza da respectiva despesa. Importante observar que um volume muito grande de Restos a Pagar corresponde a despesas de custeio, as quais estão sujeitas a contratos de fornecimento de serviços que nem sempre são simples de serem cancelados.

2.5.3 Cancelamento e prescrição

O cancelamento de Restos a Pagar implica redução da respectiva conta do Passivo, envolvendo apenas este elemento patrimonial, o que resulta em aumento do Patrimônio Líquido, mediante o registro de uma conta de resultado positivo (Variação Ativa) de caráter extra-orçamentário (MOTA, 2009). Impende frisar que, caso os Restos a Pagar representem obrigação irreversível, caberá a realização de registro contábil que indique a situação passiva (ALBUQUERQUE et al., 2010).

O art. 38 da Lei nº 4.320/1964 estabelece que “reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste considerar-se-á receita em que se efetivar”. Porém, no Manual de Receita Pública (Portaria Conjunta nº 2/2007), advoga-se que o cancelamento de Restos a Pagar não gera receita orçamentária porque não há arrecadação de recursos financeiros, mas simplesmente restabelecimento de disponibilidade financeira. Caso os respectivos recursos fossem novamente considerados receita orçamentária, haveria duplicidade de registros. Outrossim, nem sempre se pode afirmar que há efetiva disponibilidade financeira dando suporte aos Restos a Pagar.

Ao reduzir o Passivo, o cancelamento dos Restos a Pagar contribui para a formação do superávit financeiro do exercício em que ocorrer o cancelamento, o que viabiliza a utilização da correspondente disponibilidade financeira como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais apenas no exercício seguinte, consoante o art. 43 da Lei nº 4.320/1964, que dispõe que são fontes de recursos para créditos adicionais: as receitas realizadas no exercício e o superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior. Obviamente, a norma somente pode ser

cumprida se a inscrição da despesa em Restos a Pagar for lastreada com o respectivo comprometimento da receita obtida no exercício de seu empenho.

Ressalta-se que, apesar da validade do registro contábil ser de um ano, o art. 70 do Decreto nº 93.872/1986 dispõe que a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar prescreve apenas em cinco anos a partir de sua inscrição. Os Restos a Pagar com prescrição interrompida (aqueles cuja inscrição tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor) serão pagos mediante a emissão de nova Nota de Empenho no exercício em curso, à conta “Despesas de Exercícios Anteriores”, respeitada a categoria econômica própria (art. 37 da Lei nº 4.320/1964, combinado com o art. 22 do Decreto nº 93.872/1986). O instituto da prescrição visa salvaguardar a segurança jurídica nas relações obrigacionais entre o Estado e seus prestadores de serviço, obstando que pendências obrigacionais não exigidas sejam a qualquer tempo reclamadas, o que geraria impactos patrimoniais imprevistos.

O cancelamento dos Restos a Pagar provoca a interrupção da prescrição, que, segundo a Súmula 383 do STF, “recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa durante a primeira metade do prazo”.

Conclui-se, assim, que todos os Restos a Pagar deveriam ser cancelados ainda na primeira metade do prazo prescricional inicial, para que a Fazenda Pública goze o benefício da prescrição de apenas cinco anos. Havendo o cancelamento próximo do fim do quinto ano, o direito a prescrição perdura por até sete anos e meio.

2.6 Os impactos dos Restos a Pagar no resultado fiscal

A LRF impõe, no § 1º do art. 4º, a obrigatoriedade de constar, na LDO, o Anexo de Metas Fiscais, em que devem ser estabelecidas metas anuais relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício ao que a lei se referir e aos dois subsequentes. Em seu art. 9º, a LRF dispõe que a cada quatro meses o governo deve demonstrar e avaliar, em audiência pública, o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre.

O resultado nominal corresponde à diferença entre todas as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas; indica o montante de recursos que o setor público necessitou captar (além de suas receitas fiscais) junto ao sistema financeiro, ao setor privado e ao resto do mundo, para realização de suas despesas orçamentárias. Destarte, engloba as despesas com juros oriundas de dívidas contraídas no passado. Para se avaliar o esforço fiscal presente torna-se necessário apurar o déficit excluindo-se os juros, isto é, a diferença entre as receitas primárias¹⁷ e despesas primárias¹⁸, o que corresponde ao chamado resultado primário. O principal objetivo deste cálculo é avaliar a sustentabilidade da política fiscal, tendo em vista o patamar corrente da dívida e a capacidade de pagamento do setor público no longo prazo. Os superávits primários são direcionados ao pagamento de juros, o que contribui para reduzir o estoque total da dívida líquida. Por sua vez, os déficits primários indicam a parcela do crescimento da dívida decorrente de financiamentos de gastos não-financeiros que excedem as receitas não-financeiras.

O resultado primário também é um indicador importante porque é utilizado na apuração do montante de despesas discricionárias, que resulta da projeção da receita líquida, descontado o montante de recursos correspondentes à meta de resultado primário e à previsão de despesas obrigatórias (MENDES, 2010).

Existem, por definição, duas formas para apuração dos resultados fiscais. O critério "acima da linha" utiliza o total dos fluxos de receitas e despesas orçamentárias, enquanto o critério "abaixo da linha" considera apenas os itens de financiamento, por intermédio do cálculo da variação do endividamento líquido (JUND, 2008).

No Brasil, o indicador de desempenho fiscal mais utilizado para a tomada de decisões políticas¹⁹ é o NFSP (Necessidades de Financiamento do Setor Público),

¹⁷ As receitas primárias correspondem ao total das receitas orçamentárias deduzidas as operações de crédito, os rendimentos de aplicações financeiras e retorno de operações de crédito, bem como os recursos oriundos de empréstimos concedidos e as receitas de privatizações.

¹⁸ As despesas primárias correspondem ao total das despesas orçamentárias deduzidas as despesas com juros e amortização da dívida interna e externa, com a aquisição de títulos de capital integralizado e as despesas com concessão de empréstimos com retorno garantido.

¹⁹ Decisões políticas, aqui entendidas como decisões relacionadas com a dimensão do orçamento e a distribuição das despesas, refletem e afetam a detenção do poder, por grupos econômicos e classes sociais. Para Matias-Pereira (2010), as decisões que daí surgem, chamadas políticas de Estado, são fortemente influenciadas pela interação do conjunto de forças dos grupos de interesse.

calculado pelo Banco Central. Segundo Matias-Pereira (2010), trata-se de uma medida do resultado fiscal apurado pelo critério “abaixo da linha”.

Já que o NFSP é calculado por meio das variações na DLSP²⁰ (Dívida Líquida do Setor Público), os Restos a Pagar não são considerados no cálculo, pois são Dívida Flutuante, que não integram a DLSP. Segundo Fernandes (2004):

... uma vez inscritas em restos a pagar não processados, as despesas deixam de existir, seja para a apuração do resultado primário, seja para a dívida consolidada líquida. Quando liquidadas e reclassificadas para restos a pagar processados, as despesas passam à compor o cálculo da dívida consolidada líquida, não obstante continuem a ser desconsideradas para efeito da apuração do resultado primário. É somente com o pagamento que as despesas passam a ser consideradas para todos os efeitos (p. 24).

Ao inscrever despesas em Restos a Pagar, o governo consegue gerar um superávit primário temporariamente mais elevado do que a efetiva economia orçamentária do período, o que permite a redução no custo de financiamento da dívida pública, pois sugere maior esforço fiscal, conquanto o que tenha de fato ocorrido seja a mera postergação do pagamentos de despesas. Neste contexto, a fim de manter a sustentabilidade da dívida pública, o governo passar a depender de crescentes fluxos de superávits primários, o que significa maior esforço fiscal no futuro. Se posteriormente não for possível realizar o pagamento dos Restos a Pagar utilizando receita corrente primária, surge a necessidade de endividamento, o que transforma tais despesas em Dívida Fundada, aumenta a DLSP e, conseqüentemente, diminui o superávit primário. Logo, o aumento do superávit primário por meio da utilização dos Restos a Pagar mostra-se algo inconsistente, pois ou se tem um impacto negativo na execução da programação financeira do ano seguinte ou se aumenta a DLSP, o que, de maneira paradoxal, irá impactar negativamente o superávit.

Para corrigir os números que compõe a relação dívida pública/PIB, muitos trabalhos recentes sobre o assunto têm sugerido o cálculo do resultado primário ajustado pelo *float*, que, segundo Fernandes (2004), corresponde à diferença entre as despesas primárias a serem inscritas em Restos a Pagar no final do exercício e o valor das despesas primárias de Restos a Pagar acumulados que deverão ser pagos no exercício. Desconsideram-se, pois, os empenhos, liquidados ou não, realizados

²⁰ Obtido pela soma das dívidas interna e externa do setor público junto ao setor privado, incluindo a base monetária e excluindo-se ativos do setor público, tais como reservas internacionais.

contra as dotações do exercício corrente, incorporando, em seu lugar, o pagamento das despesas orçamentárias que restaram de exercícios anteriores.

De acordo com Silva et al. (2008), para o cálculo do resultado ajustado deve-se considerar também os Restos a Pagar cancelados, porque “ao não se considerar o cancelamento, superestima-se o *float*, pois se considera a inscrição de despesas que, de fato, não foram efetuadas” (p. 12). Adota-se, pois, o *float* como a diferença entre as despesas primárias inscritas em RAP no final do ano e a soma dos RAP que são pagos no exercício com aqueles cancelados. Da análise dos resultados fiscais do Governo nos exercícios de 1995 a 2006, os autores concluem:

Ao descontar-se o *float* e obter-se o resultado primário ajustado, percebe-se que em nenhum ano obteve-se a economia orçamentária de 2,45% do PIB, que desde 2003 é a meta oficial de superávit primário do governo central estabelecida na LDO (p. 20).

De fato, o que se observa no decorrer dos últimos anos é que os resultados fixados por meio da LDO estão sendo cumpridos e, em alguns anos, inclusive acima da meta fixada. Contudo, o superávit apontando pela metodologia do NFSP, utilizada pelo Banco Central, não representa uma economia orçamentária idêntica.

2.7 Os Restos a Pagar sem lastro financeiro

O princípio do equilíbrio orçamentário implica que, caso as estimativas de arrecadação se realizem, o resultado do exercício jamais será deficitário. Porém, nem sempre a arrecadação se efetiva no montante previsto na peça orçamentária.

Em caso de excesso de arrecadação, a Lei nº 4.320/1964 prevê abertura de créditos adicionais, mediante incorporação do superávit financeiro do exercício anterior, apurado no balanço patrimonial. Porém, esta Lei não dispõe sobre ajustes do valor do orçamento em caso de frustração de arrecadação²¹, havendo tão somente a

²¹ Para Albuquerque et al. (2010), esta lacuna provém de um contexto histórico marcado por elevados índices inflacionários, o que contribuía com o crescimento da receita do governo, ocasionando excesso de arrecadação, sobretudo porque a receita era estimada com base em parâmetros conservadores, vez que representavam uma sinalização ao mercado. Outrossim, o Poder Executivo dispunha de ampla autonomia para abrir créditos adicionais, de forma que o planejamento da ação governamental convivia com estimativas menos precisas. Segundo Castro e Garcia (2008), a preocupação do legislador estava exclusivamente voltada para o atendimento das demandas da sociedade sem levar em conta a capacidade financeira do Estado.

determinação para que, após a promulgação da LOA, o Poder Executivo elabore um quadro das cotas trimestrais que cada Unidade Orçamentária ficará autorizado a utilizar (art. 47), tendo em vista oscilações de arrecadação que acontecem no decorrer do ano. O dispositivo visa evitar desajustes na execução do orçamento, mediante o contingenciamento de despesas, a fim de desonerar a programação de exercícios seguintes. Porém, na prática, a descompressão de tais despesas (redução do contingenciamento) ocorre quase sempre no fim exercício (MENDES, 2010). Tendo em vista que, nos dias de hoje, os índices inflacionários já não permitem a corrosão do valor dos créditos orçamentários, este procedimento tem provocado a inscrição de um elevado volume de despesas em Restos a Pagar.

A anulação efetiva da dotação está prevista apenas na LRF, que, no art. 9º, dispõe que, caso seja verificado, em um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado fiscal, os órgãos promoverão limitação de empenho²² e movimentação financeira, segundo os critérios fixados na LDO²³. Porém, como já explicado, os resultados fiscais têm sido inflados artificialmente mediante a própria utilização do expediente dos Restos a Pagar.

Com vistas a inviabilizar que o agente público detentor de mandato ou legislatura transfira para administração futura o ônus decorrente da deficiência de sua gestão, a LRF, em seu art. 42, a seguir, coíbe a assunção, em final de mandato, de compromissos não respaldados em disponibilidades financeiras²⁴. Nesta época, por força do período eleitoral, a propensão a gastos imoderados tende a crescer.

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

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

²² A limitação de empenho também será efetuada pelo ente que ultrapassar o limite da dívida consolidada, para que obtenha o resultado fiscal necessário à recondução da dívida ao limite (art. 31).

²³ Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do entes, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas na LDO.

²⁴ O ordenamento jurídico brasileiro atual não veda o endividamento público, mas somente admite endividamento em montante limitado às despesas de capital (art. 167, inciso III, da CF/88).

Logo, a não ser que exista disponibilidade de caixa para cobrir as parcelas a serem pagas no ano seguinte, não é permitido contrair despesa, a partir do dia 1º de maio do último ano de mandato, que não possa ser paga no próprio exercício.

O art. 105. da LDO de 2011 define que a obrigação é considerada contraída no momento da formalização do contrato administrativo ou instrumento congêneres. Albuquerque et al. (2010) salienta que as disposições do art. 42 abrangem não somente a despesa formalmente empenhada, mas também todo compromisso assumido e que, por qualquer motivo, não tenha sido materializado sob o mecanismo do empenho. A norma não se aplica a despesas oriundas de obrigações assumidas anteriormente (a regra é aplicável sempre no último ano de mandato, mesmo em caso de reeleição) ou cujo administrador não concorra com ato de vontade (discricionariedade²⁵). De modo semelhante, para despesas em que todas etapas ocorram no exercício de empenho também não é exigida a disponibilidade de caixa, vez que esta é necessária apenas para as despesas que tenham parcelas a pagar no exercício seguinte, diante da estrutura gramatical do artigo.

O ordenamento ou autorização de assunção de obrigação nos oito últimos meses do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa, tipifica crime, consoante o art. 359-C do Código Penal. Ressalta-se que a mera assunção da obrigação caracteriza o crime, não sendo necessário sequer o empenhamento da despesa.

Segundo Albuquerque et al. (2010), este dispositivo indiretamente tornou inviável a transferência para o futuro governante de Restos a Pagar que tenham se acumulado até o penúltimo ano do mandato, visto que o governante não pode, no último ano de mandato, deixar de pagar os Restos a Pagar acumulados para priorizar os pagamentos das despesas do exercício corrente, pois se assim o fizesse estaria

²⁵ Para o Direito Administrativo, o ato discricionário é aquele que a Administração Pública pode praticar com certa liberdade de escolha, nos termos e limites da lei, quanto ao seu conteúdo, seu modo de realização, sua oportunidade e sua conveniência administrativa. Porém, como em qualquer atuação administrativa, deve ser pautada pela estrita finalidade de bem atender ao interesse público e ser orientada por todos os princípios jurídicos pertinentes (ALEXANDRINO & PAULO, 2009).

desrespeitando a Lei nº 8.666/1993, que, em seu art. 5º, dispõe que o pagamento de despesas deve obedecer a ordem cronológica de suas exigibilidades²⁶.

Para os autores, caso os recursos financeiros arrecadados no último ano de mandato fossem utilizados no pagamento de obrigações contraídas em anos anteriores, poderia sobrar pouco para a execução do orçamento vigente. Esta situação exigiria que, nos últimos meses do mandato, fosse ajustado todo o desequilíbrio eventualmente acumulado em anos anteriores. Tal problema apresentou maior relevância no início da vigência da LRF, pois a norma impôs ao administrador a responsabilidade de promover o equilíbrio entre os recursos de caixa e os Restos a Pagar que historicamente se acumularam por vários exercícios.

Se, por qualquer motivo, a nova administração se deparar com despesas inscritas em Restos a Pagar em valor superior ao permitido, deve promover o seu cancelamento, sob pena de infração ao art. 359-F do Código Penal. Porém, Albuquerque et al. (2010) salienta que nenhuma medida que representa a quebra de contratos regulares deve ser adotada, por não haver respaldo legal.

Cabe ressaltar que, como já foi citado, caso a inscrição de Restos a Pagar se encontre regular, mas a execução dos contratos ainda não gerou compromissos para a administração, o novo governo pode optar por manter ou não a sua vigência.

2.8 O “orçamento paralelo”

Para o pagamento de despesas inscritas em Restos a Pagar sem disponibilidade de caixa (o que somente seria possível para despesas contraídas anteriormente ao último quadrimestre do último ano do mandato ou legislatura²⁷), é necessária a

²⁶ Adicionalmente, o Decreto-Lei nº 201/97, que dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, no seu artigo 1º, inciso XII, considera crime de responsabilidade a antecipação ou inversão da ordem de pagamento a credores do Município, sem vantagem para o erário.

²⁷ Albuquerque et al. (2010) advogam que, em caso de frustração da arrecadação, o ideal é que a despesa não seja executada, vez que o empenho não necessariamente representa uma obrigação irrevogável. Neste sentido, Furtado (2005) afirma que “não se pode negar que a inscrição em Restos a Pagar, sem cobertura financeira, afronta o princípio do equilíbrio orçamentário, que foi o grande mote da LRF e está espalhado em todo o seu texto”. De fato, quando se trata de gestão do orçamento público, é importante que não se gaste além do que se arrecada para que não se crie um déficit nas contas públicas, que decorre da baixa capacidade de poupança do país, que culmina com endividamento público para manutenção do nível de investimentos do Estado no patamar desejado.

emissão de novo empenho. Ou seja, as receitas do ano corrente passam a ser utilizadas para pagamentos extra-orçamentários, o que subtrai valor de alguma despesa do ano em curso. Nos dizeres de Fernandes (2004), o governo passa a ter que realizar um “*trade-off*” entre o pagamento de despesas do orçamento vigente e o pagamento de Restos a Pagar. Para o autor, a assunção de obrigações em valores superiores à capacidade de pagamento constitui uma das formas de financiamento do setor público, que acarreta a imobilização do governo no início do exercício seguinte. Segundo Silva et al. (2008), esta imobilização provoca o surgimento de mazelas que distorcem a execução financeira e deteriora a programação orçamentária do ano subsequente e, por conseguinte, a qualidade do gasto público.

De fato, as deficiências de planejamento para a alocação de recursos transformam a execução dos Restos a Pagar numa disputa por recursos adicionais, o que, para Silva et al. (2008), viabiliza, ao governo, a seleção de pleitos de seus aliados na definição de candidaturas eleitorais e no apoio que possa dar maior visibilidade aos privilegiados envolvidos numa disputa eleitoral, o que significa um afronta ao princípio da igualdade entre os contendores, principalmente com a possibilidade de reeleição no Brasil. Com efeito, o risco de utilização do orçamento como instrumento de barganha política está não apenas na sistemática de contingenciamento, mas também na execução dos Restos a Pagar, ambos relacionados com a suposta ampliação das receitas para acomodação de emendas. Para os autores:

Esses mecanismos detonam um processo de barganha política ao longo da execução orçamentária, que encarecem os custos dos bens e serviços públicos, criam incentivos para enrijecer os gastos públicos, magnificam o poder dos *lobbies* e do espaço para corrupção e aumenta a pulverização dos recursos públicos. O problema é que a prática no uso indiscriminado do contingenciamento e dos restos a pagar acaba gerando condições propícias para a sua reprodução ao longo do tempo (pág. 30).

O déficit estrutural torna-se inconveniente para o desenvolvimento econômico à medida que provoca aumento da dívida pública e obriga o governo a aumentar a taxa de juros e a inflação. O aumento no volume de juros pagos pelo governo aos seus credores irá refletir-se na redução das despesas do Estado nas áreas sociais. Outrossim, o país fica vulnerável a ataques especulativos, o que pode afetar o crescimento da economia e conduzir para um quadro de recessão econômica, elevação da inadimplência e desemprego. A necessidade da programação financeira estabelecida nos arts. 47 e 48 da Lei nº 4.320/64 objetivam justamente evitar déficits na execução do orçamento e assim desonerar a programação de exercícios seguintes. Porém, para Matias-Pereira (2010), o controle do déficit público exige medidas de correções tanto na receita, que requer uma estrutura tributária eficiente, como no gasto público, cujos mecanismos de controle abrangem os orçamentos anuais.

Ocorre que mesmo quando receitas e despesas mostram-se adequadas às previsões do Congresso Nacional, o Poder Executivo resiste em rever a meta de contingenciamento, diante da possibilidade de futuramente selecionar quais Restos a Pagar serão executados, em momento oportuno, para atender suas próprias prioridades, em detrimento da programação orçamentária, custeando emendas daquele bloco parlamentar que se comprometa em votar nos projetos de interesse do governo. Ressalta-se que, além da utilização do expediente dos Restos a Pagar não processados para despesas com a liquidação deliberadamente atrasada, ainda é empregada a protelação da quitação de serviços já concluídos, mediante a inscrição da despesa em Restos a Pagar processados. Percebe-se, pois, que a eficiência na execução dos gastos públicos passa ser questão secundária.

Silva (2008) salienta que os parlamentares, quando da apresentação de emendas, focalizam os órgãos que realizam as chamadas “transferências voluntárias” e possuem maior discricionariedade para o repasse de recursos, pois tais órgãos empregam a inscrição de Restos a Pagar nas emendas que apresentam melhores condições para facilitar prováveis negociações para atendimento de pedidos da base aliada do governo ou para se consolidarem objetivos pouco transparentes.

Para Castro e Garcia (2008), os Restos a Pagar representam, na verdade, “o afago político de se aceitarem emendas no orçamento para votar questões de interesse do Executivo e que depois não paga ou não tem prioridade para pagar” (p. 218). Os autores entendem que, na prática, o conceito de despesa dos órgãos que cuidam do orçamento (notadamente a Secretaria de Orçamento Federal – SOF) está ficando cada vez mais distante da concepção de despesa dos órgãos que cuidam do dinheiro (especialmente a Secretaria do Tesouro Nacional – STN).

Por um lado, os órgãos de orçamento são pressionados pelos congressistas que buscam atender a uma sociedade cada vez mais necessitada de serviços do Estado e que esperam dos representantes parlamentares a defesa de seus interesses. Por outro, os órgãos que cuidam das finanças são pressionados pelos credores internos e externos para saber se conseguem saldar suas dívidas e ainda pagar os juros dos empréstimos passados, bem como demonstrar que poderão pagar no futuro. (...) No meio dos dois, o Governo que, na tentativa de atender aos dois lados, acabou deixando surgir o “monstro” dos chamados “Restos a Pagar”, que vai a cada ano transformando-se em restos a fazer. Ou seja, o órgão tem orçamento, mas a STN não libera o dinheiro (pág. 211).

É oportuno lembrar que o projeto de lei complementar que originou a LRF estabelecia, no art. 31, que, no encerramento do exercício, o montante das inscrições em Restos a Pagar ficaria limitado ao saldo da disponibilidade financeira. Desta forma, não existiria a hipótese legal de utilização dos recursos do exercício em curso para pagamento de Restos a Pagar. Porém, o texto aprovado no Congresso, consubstanciado no art. 41 da LRF, trouxe nova redação ao dispositivo, ao dispor que seriam inscritos em Restos a Pagar todas as despesas legalmente empenhadas e liquidadas mas não pagas no exercício, ficando condicionadas à existência de suficiente disponibilidade de caixa apenas as despesas empenhadas e não liquidadas. Entretanto, levado o texto à sanção presidencial, o art. 41 foi vetado sob as seguintes razões do veto, constantes da Mensagem nº 627/2000:

O sentido original da introdução de uma regra para Restos a Pagar era promover o equilíbrio entre as aspirações da sociedade e os recursos que esta coloca à disposição do governo, evitando déficits imoderados e reiterados. Neste intuito, os Restos a Pagar deveriam ficar limitados às disponibilidades de caixa como forma de não transferir despesa de um exercício para outro sem a correspondente fonte de despesa. A redação final do dispositivo, no entanto, não manteve esse sentido original que se assentava na restrição básica de contrapartida entre a disponibilidade financeira e a autorização orçamentária. O dispositivo permite, primeiro, inscrever em Restos a Pagar várias despesas para, apenas depois, condicionar a inscrição das demais à existência de recursos em caixa. Tal prática fere o princípio do equilíbrio fiscal, pois faz com que sejam assumidos compromissos sem a disponibilidade financeira necessária para saldá-los, cria transtornos para a execução do orçamento e, finalmente, ocasiona o crescimento de Restos a Pagar que equivale, em termos financeiros, a crescimento de dívida pública.

Desde então, o Poder Legislativo vem tentando criar limites para a inscrição de Restos a Pagar por meio da inclusão de dispositivos sobre a matéria nos projetos de LDO enviados pelo Poder Executivo. O interesse dos parlamentares, mormente aqueles pertencentes às bancadas oposicionistas, é reduzir o poder discricionário do Governo Federal e restringir a utilização essencialmente política de tais recursos. Porém, via de regra, as propostas tendentes a limitar a inscrição de Restos a Pagar são vetadas pelo poder Executivo. Como exemplo, Silva (2008) aponta que, em 2006, o Congresso Nacional inseriu o dispositivo a seguir no projeto da LDO-2007:

Art. 129. Os restos a pagar relativos a despesas primárias discricionárias inscritos em 2007 não excederão a 70% (setenta por cento) do valor inscrito no exercício de 2006. Parágrafo único. Excluem-se do limite a que se refere o **caput** as despesas relativas

ao Projeto-Piloto de Investimentos Públicos – PPI de que trata o art. 3º desta Lei.

Porém, o Poder Executivo, por meio da Mensagem nº 1.190/2006, vetou a iniciativa dos parlamentares, apresentando, para tanto, as seguintes razões:

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

Por meio da Nota Técnica Conjunta nº 01/2007 (2007a, p. 10), a Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados e a Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal apresentaram aos congressistas “Subsídios à apreciação dos vetos presidenciais à Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2007”, expondo os seguintes comentários:

A realidade e a dinâmica da execução do orçamento, da forma como tem sido executado, tem ensejado a liberação de créditos nos últimos meses (quando não nos últimos dias) do exercício. Isso gera, por vezes, problemas sérios na qualidade do gasto e transforma o mecanismo (necessário) de Restos a Pagar em “Restos a Fazer”. Tal prática transforma a execução dessa conta em verdadeiros “orçamentos paralelos”, desrespeitando o princípio da anualidade, já que orçamentos de anos anteriores, que deveriam estar encerrados, mantêm-se vivos por meio de tais Restos a Pagar. A situação atual (...) está tão exacerbada que enseja a execução de Restos a Pagar de quatro exercícios anteriores em montante semelhante ao investimento de um Orçamento Geral da União. As limitações constantes da LRF tratam da cobertura financeira de Restos a Pagar no último ano de mandato, o que pode gerar desequilíbrio orçamentário e endividamento. A medida vetada pelo Poder Executivo trata de controle e boa execução das finanças públicas.

Neste contexto, o Congresso Nacional inseriu, na LDO-2008, mais um dispositivo visando à limitação das inscrições de Restos a Pagar, nos seguintes termos:

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

I – vierem a ser liquidados nesse período, observado o disposto no art. 112 desta Lei;

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

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

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

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

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

Porém, o Poder Executivo, por meio da Mensagem nº 559/2007 novamente vetou a iniciativa dos parlamentares, sob o argumento de que a redução dos Restos a Pagar deve ser realizada de forma gradual, a fim de não comprometer a execução orçamentária e financeira das ações autorizadas pelo Poder Legislativo nos respectivos exercícios financeiros. Mediante a Nota Técnica Conjunta nº 04/07, as Consultorias de Orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal posicionam-se contrariamente ao veto. Porém, conforme Silva (2008) salienta, o Poder Executivo sempre acaba fazendo prevalecer a vontade do governo, em virtude da imobilidade do Congresso Nacional para tratar dos vetos apostos e, ainda, em razão da exiguidade do tempo para que as mudanças possam ter efeitos.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

Segundo Diehl e Tatim (2004), a pesquisa constitui-se num procedimento racional e sistemático, cujo objetivo é a obtenção de respostas aos problemas propostos. Já a metodologia, para os autores, é o estudo e a avaliação dos diversos métodos de pesquisa. Logo, o método deriva da metodologia e trata do conjunto de processos pelos quais se torna possível conhecer uma realidade específica, produzir um dado objeto ou desenvolver certos procedimentos ou comportamentos.

3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa

Quanto aos objetivos, a pesquisa realizada no presente estudo pode ser classificada preponderantemente como descritiva, que, segundo Diehl e Tatim (2004), é aquela que tem como objetivo a descrição das características de determinado fenômeno e o estabelecimento de relações entre variáveis. Mas o estudo também apresenta características da pesquisa exploratória, que, para os autores, é aquela que tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses; envolve geralmente o levantamento bibliográfico, a realização de entrevistas com pessoas que possuem experiência prática com o problema e a análise de exemplos que estimulem a compreensão.

Em relação à abordagem do problema, a presente pesquisa pode ser classificada como uma abordagem mista, isto é, tanto quantitativa como qualitativa, posto que envolve tanto a análise estatística de dados, quanto a compreensão e interpretação dos dados à luz de referências afins na literatura. Segundo Diehl e Tatim (2004), a pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo uso da quantificação na coleta e no tratamento das informações por meio de técnicas estatísticas. Já a pesquisa qualitativa visa descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

No que se refere à natureza dos dados, a presente monografia utilizou sobretudo fontes secundários. Diferente dos dados primários, que são colhidos pelo próprio pesquisador, os dados secundários já estão disponíveis, seja em arquivos, bancos de dados, índices, relatórios ou fontes bibliográficas (DIEHL & TATIM, 2004).

3.2 Caracterização da área do objeto de estudo

As questões atinentes aos Restos a Pagar envolvem um vasto número de atores sociais. No âmbito do Governo Federal, objeto do presente estudo, podemos identificar como órgãos estratégicos principalmente os seguintes: a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, que tem competência para disciplinar o tratamento sobre os Restos a Pagar; a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, órgão central do Sistema de Planejamento e Orçamento Federal; além das duas casas do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas da União, que têm como função precípua legislar e controlar.

3.3 Instrumentos de pesquisa

O instrumento de pesquisa utilizado foi pesquisa documental. Foram examinados materiais que ainda não receberam tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados (DIEHL & TATIM, 2004). Dentre os documentos pesquisados, além dos atos publicados no Diário Oficial da União e dos dados extraídos diretamente do Siafi e dos sítios na *internet* do Tesouro Nacional e do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, também foram analisados os Relatórios e Pareceres sobre as Contas do Governo da República, exarados pelo Tribunal de Contas da União.

3.4 Procedimentos de coleta e de análise de dados

Inicialmente, foram apurados os limites fixados para pagamento de dotações da LOA e RAP fixados pelo governo a cada ano no Decreto de Contingenciamento. Em seguida, foram apurados os dados referentes ao montante de Restos a Pagar pagos, cancelados e “a pagar” em cada exercício, extraídos dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária do Governo Federal e dos Relatórios de Gestão Fiscal Consolidados da União, disponíveis no sítio do Tesouro Nacional²⁸.

Posteriormente, foram estabelecidas relações entre as variáveis, as quais foram analisadas mediante a análise estatística. Para Barros e Lehfeld (1990, p. 68):

Variável é todo aquele elemento ou característica que varia num determinado fenômeno. Este elemento pode ser observado, registrado e mensurado. As variáveis são aspectos observáveis de um fenômeno, os quais podem apresentar variações em relação a um dado fenômeno ou entre fenômenos.

Podemos porém fazer alguns cruzamentos entre variáveis para complementar aspectos da interpretação.

Para tanto, foi utilizada a representação gráfica, que, segundo Lakatos e Marconi (1996), permite uma descrição imediata do fenômeno estudado, de forma atrativa.

Os resultados obtidos foram interpretados à luz do referencial teórico examinado e, por fim, comparados às conclusões constantes dos Relatórios e Pareceres Sobre as Contas do Governo da República, exarados pelo Tribunal de Contas da União.

²⁸ Os dados foram obtidos com o auxílio do Coordenador de Orçamento e Finanças do Ministério da Justiça, mediante a aplicação de entrevista não estruturada, ou seja, aquela que o entrevistador pode conduzir como uma conversação informal. Para Silverman (2009), neste tipo de entrevista é importante que o entrevistador conceda liberdade para o entrevistado falar e atribuir significados, mantendo em mente os objetivos mais amplos do projeto. Para a interpretação das informações obtidas foi utilizada a análise de conteúdo, que, segundo Berelson (apud Barros e Lehfeld, 1990) (2005, p. 15), é utilizada para a descrição objetiva, sistemática e quantitativa dos dados.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

A partir da análise do montante de Restos a Pagar válidos no início dos últimos anos, nota-se, a partir de 2006, um crescimento dos valores nominais inscritos nesta conta, sobretudo em Restos a Pagar não processados, conforme tabela abaixo:

Tabela 1: Montante de Restos a Pagar processados e não-processados no início do ano (em bilhões)

	RAP Processados (a)		RAP Não Processados (b)		RAP (a) + (b)	
	RAP Processados	Variação	RAP Não Processados	Variação	TOTAL	Variação
2002	3.425.578		21.622.183		25.047.761	
2003	4.239.698	814.120	14.514.614	-7.107.569	18.754.312	-6.293.449
2004	7.950.148	3.710.450	23.757.652	9.243.038	31.707.800	12.953.488
2005	4.355.373	-3.594.775	17.322.165	-6.435.487	21.677.538	-10.030.262
2006	4.847.818	492.445	33.947.918	16.625.753	38.795.736	17.118.198
2007	5.243.111	395.293	38.747.781	4.799.863	43.990.892	5.195.156
2008	7.013.799	1.770.688	55.131.136	16.383.355	62.144.935	18.154.043
2009	26.948.347	19.934.548	67.765.127	12.633.991	94.713.474	32.568.539
2010	22.930.481	-4.017.866	92.193.098	24.427.971	115.123.579	20.410.105
2011	25.493.679	2.563.198	103.284.560	11.091.462	128.778.239	13.654.660

Fonte: Mansueto Almeida (2011)

De fato, o Tribunal de Contas da União, nas ressalvas do Relatório e Pareceres Sobre as Contas do Governo da República de 2006, já alertava para o volume expressivo de Restos a Pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício, o que comprometeria a programação financeira e o planejamento governamental nos anos seguintes, com destaque para o Ministério das Cidades, que inscreveu, naquele ano, R\$ 2,06 bilhões em Restos a Pagar não-processados, o que representa 92,8% das despesas realizadas pelo órgão no exercício.

No mesmo documento, consta recomendação aos Ministérios da Fazenda e ao Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão para que regulamentassem o empenho de despesas ao longo do exercício orçamentário. As providências adotadas foram expostas no Relatório e Pareceres Prévios Sobre as Contas do Governo da República referentes ao exercício de 2007 (pág. 386):

Visando reduzir os elevados montantes inscritos em Restos a Pagar Não-Processados e atender a sobredita recomendação, o Poder Executivo incluiu no art. 14 do Decreto no. 6.046, de 22 de fevereiro de 2007, o prazo máximo de 14 de dezembro de 2007 para as unidades efetuarem o empenho das suas respectivas dotações orçamentárias. Além disso, o parágrafo 1º do referido artigo 14 do

Decreto no. 6.046/2007 dispôs que os empenhos estariam limitados às despesas cujos contratos, convênios ou instrumentos congêneres pudessem ser formalizados até 31 de dezembro de 2007, excetuando as despesas constitucionais e legais.

Em que pese a pertinência da inclusão dos referidos dispositivos no Decreto de Programação Financeira, observa-se que, no exercício de 2007, a inscrição de valores em Restos a Pagar Não-Processados apresentou um crescimento de 42,19%, passando de R\$ 38,8 bilhões em 2006 para R\$ 55,1 bilhões em 2007, o que demonstra a necessidade de adoção de medidas complementares às adotadas.

Nas ressalvas do documento, o TCU novamente manifestou preocupação quanto ao volume expressivo de Restos a Pagar não-processados, inscritos ou revalidados em 2007, com recomendação aos Ministério da Fazenda e ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão para que adotassem as providências cabíveis, com vistas ao cumprimento, em outros exercícios financeiros, das disposições constantes do § 1º do art. 14 do Decreto nº 6.046/2007, de forma a evitar a inscrição, em Restos a Pagar não-processados, de valores que não representassem obrigação para o ente, pendente ou não de implemento de condição.

No Relatório e Pareceres Prévios Sobre as Contas do Governo da República de 2008, o TCU tratou das providências adotadas pelo Poder Executivo, a saber:

O Poder Executivo fez constar do Decreto nº 6.752, de 28 de janeiro de 2009, que dispõe sobre a programação orçamentária e financeira, e estabelece o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo para o exercício de 2009, dispositivo semelhante ao parágrafo 1º do art. 14 do Decreto no 6.046/2007, determinando que os empenhos fiquem limitados às despesas cujos contratos, convênios ou instrumentos congêneres possam ser formalizados até 31 de dezembro de 2009.

Por seu turno a Secretaria de Orçamento Federal – SOF registra que, em relação à execução orçamentária e à inscrição de despesas em Restos a Pagar, a legislação existente, especialmente a Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, o Decreto no 93.872, de 23 de dezembro de 1986, e os decretos anuais de programação orçamentária e financeira são os instrumentos adequados e que devem pautar os atos de gestão dos agentes públicos (p. 386).

Não obstante, nas ressalvas sobre as contas de 2008, o TCU novamente manifestou preocupação quanto ao volume expressivo de Restos a Pagar não-processados, bem como sobre a inconsistência da revalidação de algumas destas despesas.

Apesar de não haver correlação direta entre o montante de despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual de um ano e o total de Restos a Pagar validados no início do mesmo ano, Silva (2008) analisou a evolução da proporção entre o total de Restos a

Pagar válidos no início de um exercício e o montante de alguns grupos de despesa fixados na Lei Orçamentária Anual daquele mesmo ano. Segundo o autor, a relação evoluiu de 10,34%, em 2003, para 17,36% em 2008, com destaque para anos pré-eleitorais, em que houve incremento das despesas inscritas em Restos a Pagar, o que supostamente ocorreria em razão do interesse do governo em dispor, especialmente nos anos eleitorais, de um grande volume de Restos a Pagar, com a finalidade de poder liberá-los de acordo com o seu próprio interesse.

Como já destacado no início do trabalho, uma das características marcantes das atuais economias é o crescente aumento das despesas públicas. Este fenômeno é importante para a análise dos Restos a Pagar na medida em que, *ceteris paribus*, o aumento dos gastos do governo deveria naturalmente implicar no aumento, em mesma proporção, do montante de Restos a Pagar que seriam validados no início do ano subsequente. Logo, um incremento não proporcional destas despesas indicaria a ocorrência de alguma mudança na política em curso: um aumento de Restos a Pagar proporcionalmente maior à elevação de gastos do governo sugere maior utilização desta conta pelo Poder Público, enquanto um aumento proporcionalmente menor sugere menor utilização da conta pelo governo.

No presente estudo, foi adotado, como parâmetro para indicar a aceleração do crescimento dos gastos do governo, o limite autorizado para pagamento de dotações da Lei Orçamentária Anual e Restos a Pagar divulgado, no começo de cada ano, por meio do Decreto de Programação Financeira e Orçamentária, que ainda estipula limites para a movimentação e empenho, bem como discrimina o valor a ser pago de Restos a Pagar, os quais constam da tabela a seguir (valores nominais). Cabe ressaltar que os limites fixados referem-se somente à base contingenciável (despesas discricionárias), não se aplicando a um grande número de grupos de despesas, tais como "Pessoal e Encargos Sociais", "Juros e Encargos da Dívida" e "Amortização da Dívida", bem como aos recursos de doações e de convênios.

Obviamente, nem sempre os limites de pagamento de cada ano são observados, o que não prejudica o alcance dos objetivos estipulados para o presente trabalho, cujo principal interesse está na identificação de tendências na política orçamentária. Pelo mesmo motivo, justifica-se a utilização de valores nominais, que considera a inflação do período (evolução dos preços na economia), em detrimento dos valores reais.

Tabela 2: Valores contingenciados no Decreto de Programação Orçamentária e Financeira (em bilhões)

	Limite p/ movimentação e empenho		Limite p/ pagamento da LOA e RAP	Limite para pagamento de RAP processados	Limite para pagamento de RAP não processados
	Lei	Autorizado			
2002	61.790.858	48.202.688	44.097.770		
2003	62.521.248	50.326.708	48.499.769		
2004	66.845.852	61.580.084	54.564.483	6.611.661	
2005		80.026.600	65.562.434	2.917.185	8.031.832
2006	93.369.754	83.475.236	72.455.557	7.727.218	7.390.630
2007	105.658.576	89.271.901	84.403.187	3.755.360	14.323.382
2008	129.190.990	109.998.146	109.189.939	4.181.691	22.222.333
2009	151.071.187	126.015.084	125.211.385	4.605.104	40.602.702
2010	189.123.287	156.165.080	155.450.976	6.721.863	56.521.388
2011	211.951.582	175.750.460	169.825.973	10.094.167	67.048.144

Fonte: elaborado pelo autor com base nos Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e suas alterações.

A partir da comparação entre o total de Restos a Pagar válidos (Tabela 1), no começo do *ano t + 1*, com o limite autorizado para pagamento de dotações da LOA e RAP fixado pelo governo (Tabela 2), no *ano t*, percebe-se que, de 2002 a 2005, este índice apresentou maior valor em anos pré-eleitorais, o que era compensado no ano seguinte. Porém, em 2006, o índice se manteve estável e, desde então, vem crescendo progressivamente, com pequena retração no último ano. Para 2011, foram mantidos cerca de R\$ 128 bilhões de Restos a Pagar, o que equivale a 82% do limite autorizado para pagamento em 2010, como se observa no gráfico a seguir:

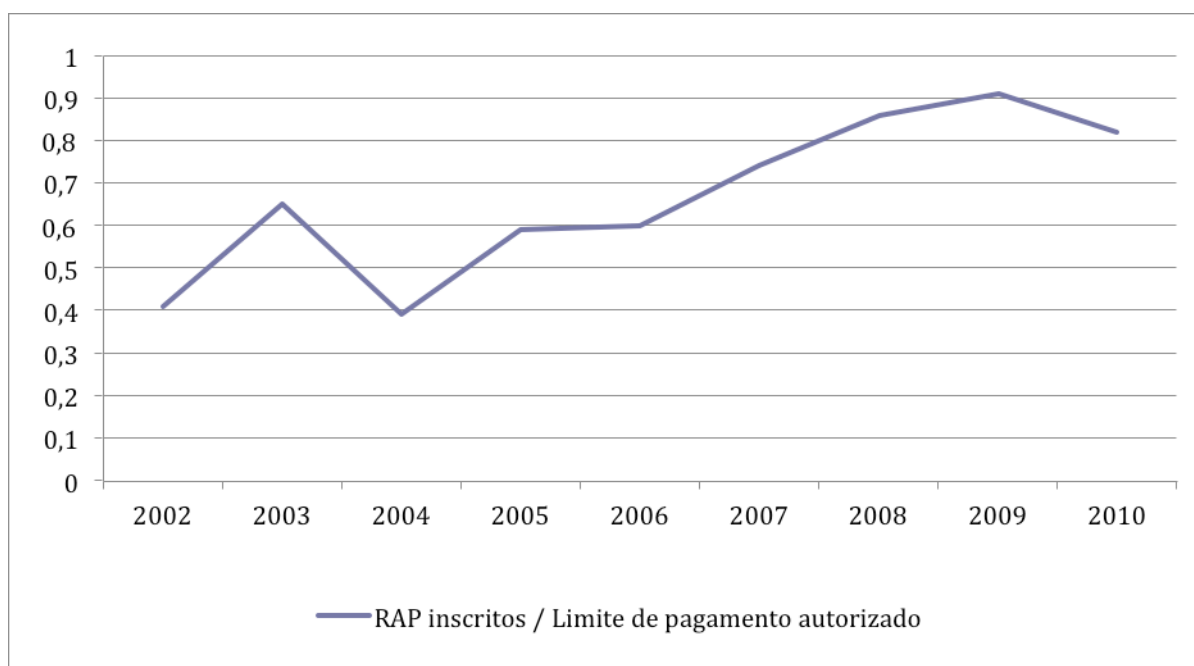


Gráfico 1: Evolução da proporção entre o total de Restos a Pagar válidos, no começo do *ano t + 1*, e o limite autorizado para pagamento de dotações da LOA e RAP fixado pelo governo no *ano t*.

O gráfico a seguir mostra a trajetória de crescimento dos Restos a Pagar (valores nominais), evidenciando quais parcelas destas despesas foram pagas, canceladas ou permaneciam inscritas no final de cada exercício (os valores dos respectivos Restos a Pagar processados e não-processados constam das tabelas apenas no Apêndice A). Cabe observar que, segundo Fernandes (2004), desde 1998, o saldo dos Restos a Pagar “a pagar” vinha sendo revalidado no exercício seguinte.

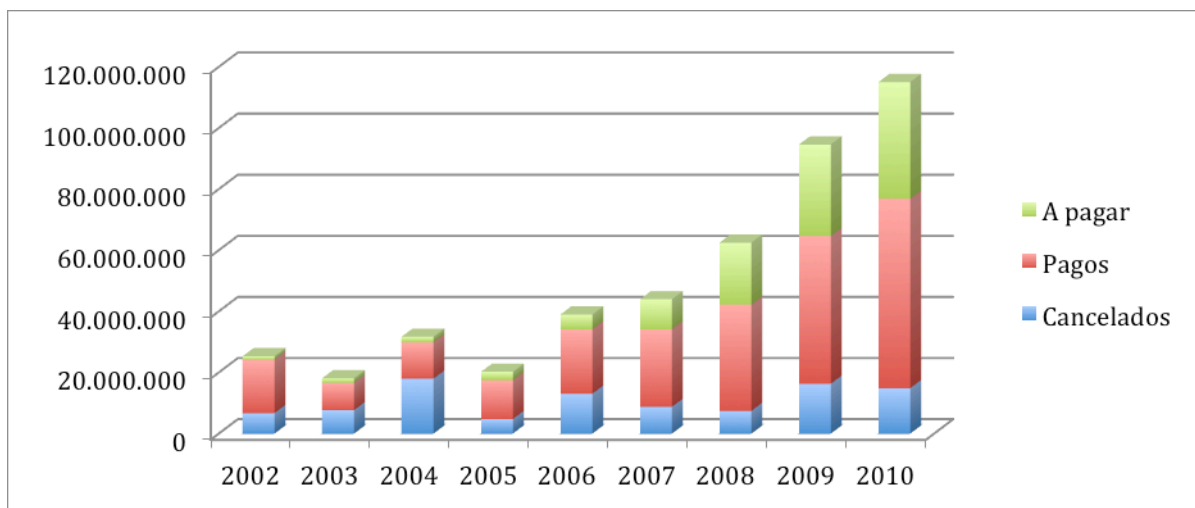


Gráfico 2: Evolução do montante de Restos a Pagar pagos, cancelados e "a pagar"

Mediante a análise da evolução da proporção de Restos a Pagar “a pagar” sobre o total de Restos a Pagar de cada exercício, é possível perceber que não houve, em 2006, uma retração da parcela de Restos a Pagar “a pagar” sobre o total de Restos a Pagar capaz de compensar o incremento desta proporção observado no ano anterior. Nos exercícios de 2007 e 2008, a parcela de Restos a Pagar “a pagar” cresceu significativamente, mantendo-se, desde então, razoavelmente estável.

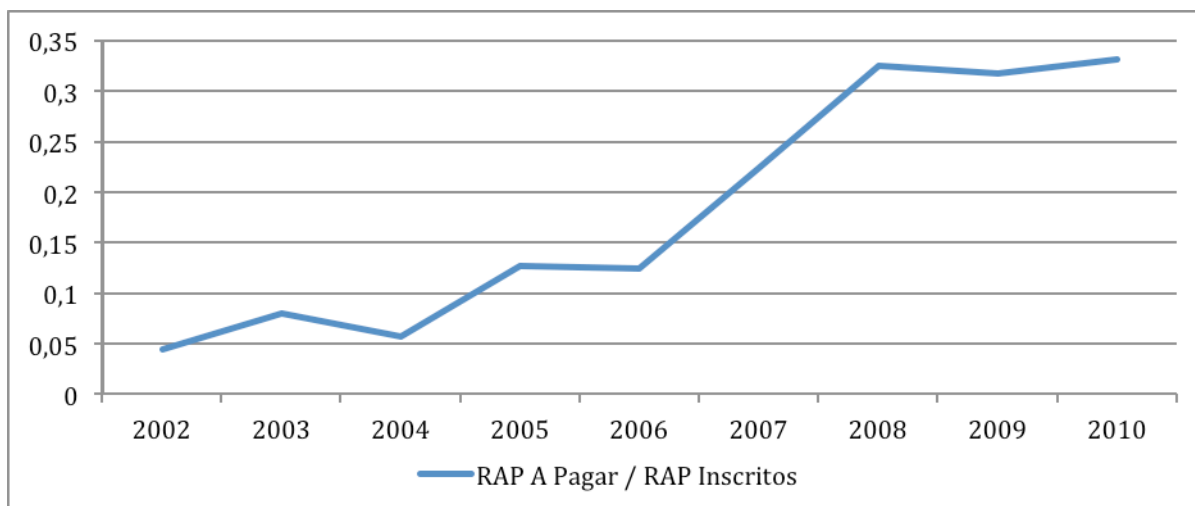


Gráfico 3: Evolução da proporção de Restos a Pagar “a pagar” sobre o total de Restos a Pagar

O movimento aproximadamente inverso pode ser verificado ao ser analisado a relação de Restos a Pagar cancelados sobre o total de Restos a Pagar em cada exercício.

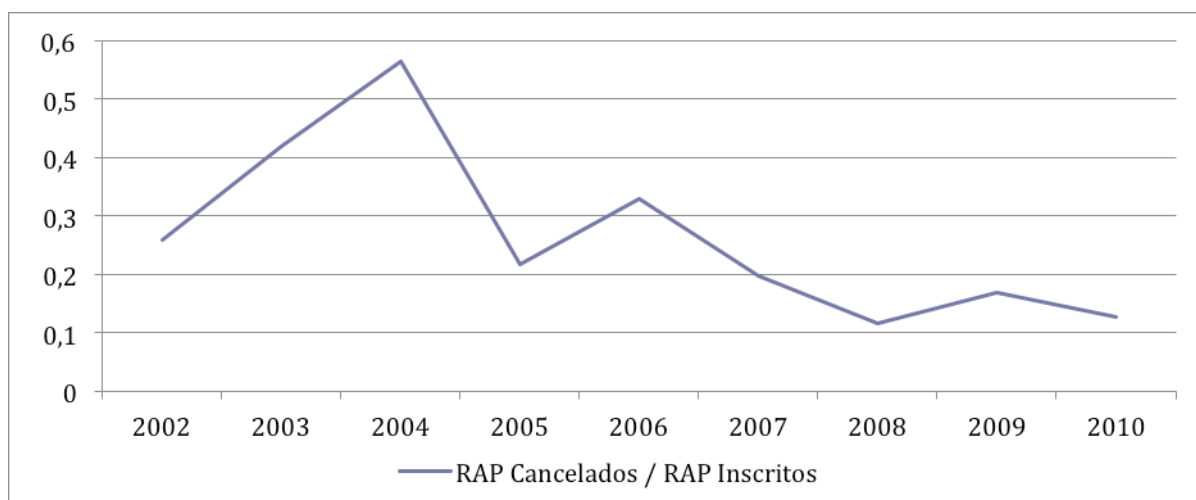


Gráfico 4: Evolução da proporção de Restos a Pagar cancelados sobre o total de Restos a Pagar

Conclui-se que cada vez mais Restos a Pagar, ao invés de serem cancelados, permanecem “a pagar” e acabam sendo revalidados, o que provavelmente contribuiu para o crescimento substancial do montante observado nesta conta se comparado aos limites de pagamento fixados pelo governo. Para simplificar a análise, considera-se, para fins deste estudo, que o total de Restos a Pagar válidos no início do ano $t + 1$ corresponde ao montante de Restos a Pagar “a pagar” no final do ano t somado ao montante de novas despesas inscritas em Restos a Pagar no final do ano t . De 2002 a 2005, as novas despesas inscritas no final de cada ano representavam acima de 90% do total de Restos a Pagar validados no início do ano seguinte. A partir de 2006, porém, esta proporção vem caindo progressivamente ao longo dos anos. Dos R\$ 128 bilhões de Restos a Pagar válidos no início de 2011, apenas 70% representavam novas despesas inscritas no final de 2010.

Ao se comparar o crescimento apenas do montante de novas despesas inscritas em Restos a Pagar no fim de cada exercício com os limites autorizados para pagamento da LOA e RAP fixados no Decreto de Programação Orçamentária e Financeira, percebe-se claramente que, em anos pré-eleitorais, há proporcionalmente uma maior inscrição de novas despesas em Restos a Pagar. Em 2006, não houve uma retração na parcela de novas despesas inscritas em Restos a Pagar sobre os limites fixados pelo governo capaz de compensar o incremento observado no ano anterior. E, no ano seguinte, houve novo aumento da proporção de novas despesas inscritas sobre o limite de pagamento fixado pelo governo. De 2008 a 2010, porém, houve

uma retração no valor do índice, o que corrobora a ideia de que, para desacelerar o crescimento do montante de Restos a Pagar ante à elevação dos gastos do governo, não basta diminuir o volume de novas despesas inscritas, mas também são necessárias medidas que inviabilizem a revalidação de Restos a Pagar.

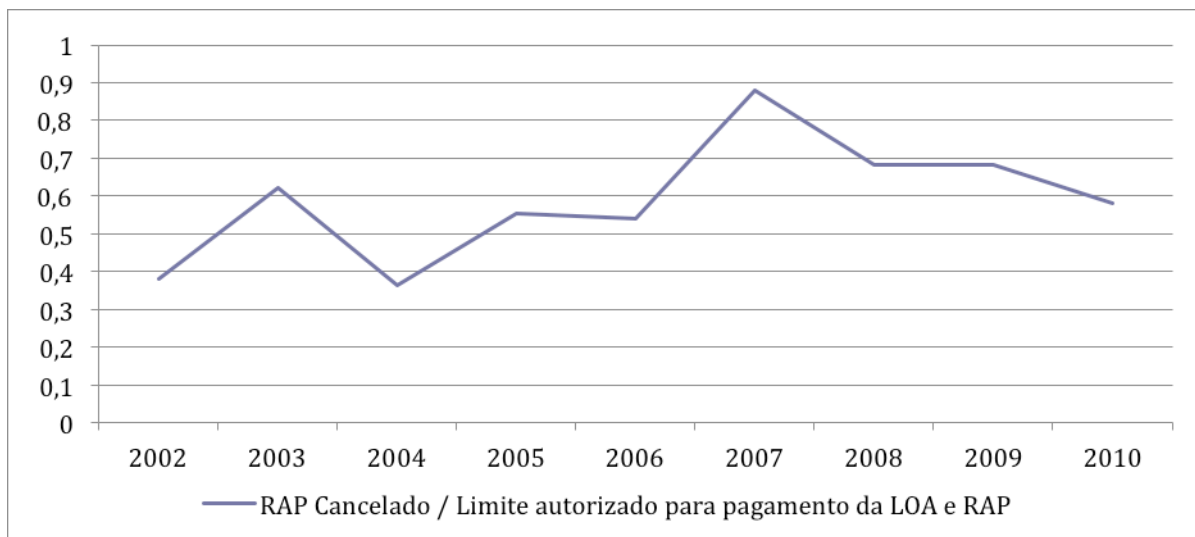


Gráfico 5: Evolução da proporção entre o total de novas despesas inscritas em Restos a Pagar, no final do ano, com o limite autorizado para pagamento de dotações da LOA e RAP fixado pelo governo.

Para Silva (2008), as prorrogações sucessivas da vigência dos Restos a Pagar demonstram falta de planejamento nas questões orçamentárias e financeiras por parte da Administração Pública. Neste sentido, o autor afirma que (p. 67):

... os interesse políticos se sobrepõem à técnica e podem até mesmo contrariar os instrumentos normativos relacionados aos Restos a Pagar quando o Governo toma para si a responsabilidade de inscrever um montante tão elevado de despesas a cada encerramento do exercício financeiro e, principalmente, quando faz sucessivas prorrogações dos Restos a Pagar

Pelo exposto, parece evidente a necessidade de adoção, pelo Poder Público, de medidas capazes de inviabilizar a revalidação sistemática de Restos a Pagar, até porque a margem de manobra para redução do volume de novas despesas inscritas, na prática, é limitada, uma vez que o simples pagamento de despesas de anos anteriores tem obrigado o governo a sacrificar, em igual valor, despesas do orçamento vigente, que acabam também sendo inscritas em Restos a Pagar. Ou seja, no final de cada ano, há uma inscrição de novas despesas em montante quase sempre superior ao total de Restos a Pagar que são pagos no exercício.

Segundo Castro e Garcia (2008), caso o volume de Restos a Pagar continue crescendo da maneira com vem acontecendo nos últimos anos, corre-se o risco de chegar o dia em que não se terá mais orçamento, mas apenas Restos a Pagar.

Em 2011, o governo autorizou, por meio do Decreto de Programação Financeira e Orçamentária, o pagamento de aproximadamente R\$ 77 bilhões em Restos a Pagar. Portanto, entre o total de Restos a Pagar (R\$ 128 bilhões) e o que pretende ser gasto pelo Poder Público (R\$ 77 bilhões), resta um montante de R\$ 51 bilhões de Restos a Pagar de 2007 a 2010, que, se não cancelados, permanecerão “a pagar”.

Por força das últimas decisões do governo, algumas despesas de 2007 e 2008 foram canceladas e outras despesas de 2009 estão previstas para serem canceladas. O Ministério da Fazenda estima que por volta de R\$ 10 bilhões de Restos a Pagar de 2007 a 2009 podem ser cancelados. Porém, como os Restos a Pagar de 2009 sofreram novas prorrogações e ainda correm o risco de serem revalidados, juntamente com os R\$ 41 bilhões de Restos a Pagar remanescentes.

Caso, em 2011, seja mantida a mesma proporção de 2010 de novas despesas inscritas em Restos a Pagar no final do exercício sobre o limite autorizado para pagamento da LOA e RAP fixado pelo governo no Decreto de Contingenciamento, no final do ano serão inscritas, em Restos a Pagar, cerca de R\$ 100 bilhões de novas despesas, o que, somado às despesas passíveis de revalidação, totaliza mais de R\$ 141 bilhões de Restos a Pagar, que significa 83% do limite autorizado para gasto do governo no ano de 2011, superando inclusive o ano de 2010.

Conclui-se que, para a desaceleração do crescimento do volume de Restos a Pagar em relação aos limites de pagamento fixados pelo governo, é necessário que, até o final do ano, mais Restos a Pagar sejam cancelados. De fato, a quantia de R\$ 10 bilhões estimada não corresponde a nem 8% do total de Restos a Pagar, o que também representa uma queda em relação ao ano anterior. Cabe lembrar que a validade dos Restos a Pagar de 2010 se esgota no final de 2011.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A análise da evolução da conta Restos a Pagar no período de 2002 a 2010 sugere que, até o ano de 2005, o governo brasileiro mantinha uma política de maior inscrição de Restos a Pagar em anos pré-eleitorais, o que era compensado no ano seguinte. A partir de 2006, nota-se um contínuo crescimento do volume de Restos a Pagar se comparado aos limites de pagamento fixados a cada ano pelo governo.

A inscrição de Restos a Pagar está intimamente vinculada ao contingenciamento de despesas, muitas vezes necessário em virtude da votação de orçamentos irrealistas pelo Poder Legislativo visando a acomodação de emendas parlamentares. As despesas contingenciadas, na prática, costumam ser descompressadas no final do ano, dada a ausência de limites para a inscrição de despesas em Restos a Pagar. Deste modo, a cada ano, o governo precisa sacrificar despesas da Lei Orçamentária Anual em curso para o pagamento de despesas remanescentes de anos anteriores.

Khair, Afonso e Oliveira (2006 apud SILVA, 2008) defendem que a legislação deveria impor que a disponibilidade de caixa para inscrição de despesas em Restos a Pagar se verificasse ao final de cada ano e não apenas nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato ou legislatura. Segundo os autores:

Para tanto, nem seria necessário alterar a LRF, mas aproveitar a oportunidade para se aprovar a outra lei complementar fundamental para as finanças públicas, prevista no art. 165, § 9º, e que regula o processo orçamentário, financeiro e contábil – na verdade, a que substituirá ou reformará a famosa Lei nº 4.320, de 1964.

O relator da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2012, deputado Márcio Reinaldo Moreira (PP-MG), chegou a propor, em seu relatório, que um montante equivalente a R\$ 6 bilhões em emendas individuais de deputados e senadores não pudessem ser alvo de contingenciamento no próximo ano e que os Restos a Pagar de despesas ao final de 2012 não ultrapassem o estoque no encerramento do exercício de 2011.

Ocorre que o Poder Legislativo, na prática, não possui a independência necessária para que sejam aprovadas as medidas legais cabíveis à limitação da inscrição de despesas em Restos a Pagar, que é conveniente ao Poder Executivo, visto que possibilita a negociação política em torno da execução de tais despesas, em momento oportuno, além de inflar o resultado fiscal. Pode-se dizer que o aumento

de empenho sem contrapartida financeira possui relação direta com a liberdade que o governo dispõe para alterar alocações da verba discricionárias, as quais, vale dizer, também apresentaram tendência de crescimento nos últimos anos.

De acordo com notícia publicada pela Agência Senado em 30/6/2011²⁹, o Presidente do Senado, José Sarney, considera que o problema dos Restos a Pagar somente pode ser resolvido definitivamente quando o Brasil passar a adotar um orçamento impositivo. Por sua vez, o Vice-Presidente da República, Michel Temer, propõe que a obrigatoriedade de execução fosse imposta apenas para uma parcela do orçamento, de modo que o excedente à previsão pudesse ser contingenciado.

Fato é que, para que o governo consiga reduzir as pendências financeiras passadas, torna-se imprescindível a adoção, pelo poder público, de medidas que eliminem disfunções na programação orçamentária, cujas previsões são realizadas supondo-se que as regras do ambiente econômico não mudam, extrapolando indevidamente o comportamento passado. É o que ocorre, por exemplo, quando se fixam metas de resultado fiscal que não representam uma economia orçamentária idêntica, já que a metodologia de cálculo utilizada não considera a trajetória fiscal futura.

De modo semelhante, é essencial o investimento em melhores mecanismos de controle e avaliação do gasto público. Cabe observar, porém, que, enquanto o governo fizer uso indiscriminado dos Restos a Pagar, não será possível estabelecer mecanismos que permitam a melhoria da qualidade do gasto público. Na prática, qualquer indicador que considere elementos de despesa não se substabelece, visto que seria facilmente desvirtuado pelos Restos a Pagar. E é praticamente impossível a existência de algum indicador que induza à melhoria dos gastos públicos sem considerar algum acompanhamento dos elementos da despesa (SILVA et al., 2008).

O efetivo controle do processamento das despesas limitaria a assunção de obrigações pelo governo acima de sua capacidade financeira, além de contribuir para observância das normas reguladoras do processo orçamentário, na medida em que permitiria ao governo executar o que foi planejado na Lei Orçamentária Anual, sem os atropelos do contingenciamento de despesas, que culminam com a inscrição de Restos a Pagar, muitas vezes violando o princípio do equilíbrio orçamentário.

²⁹ Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/noticias/sarney-defende-orcamento-impositivo-para-resolver-problema-dos-restos-a-pagar.aspx>>. Acesso em: 3 jul 2011.

Ademais, devem sobretudo ser adotadas medidas que inviabilizem a prorrogação sistemática dos Restos a Pagar, posto que um dos principais motivos para o crescimento excessivo desta conta a partir de 2006, se comparado aos limites de pagamento fixados pelo governo, está na redução da proporção de Restos a Pagar cancelados e no aumento da proporção de Restos a Pagar revalidados.

O cancelamento de Restos a Pagar inevitavelmente provocaria insatisfação da base aliada no governo. Porém, a Presidente Dilma Rousseff já sinalizou que pode ser mais austera do que o seu antecessor quanto às expectativas dos parlamentares, quando, no início do ano, vetou cerca de R\$ 18 bilhões de emendas apresentadas ao projeto da lei orçamentária de 2011. Esses projetos haviam sido acrescentados com base em uma receita superestimada pelos congressistas. Como se sabe, o governo não tem obrigação de custear os projetos propostos nas emendas, posto que a peça orçamentária apenas autoriza a despesa. Não obstante, o Poder Executivo não costuma vetar as emendas, já que, via de regra, pode usar seu poder discricionário para favorecer parlamentares aliados. Ao optar pela supressão das emendas, neste ano, o governo adotou uma política diferente e assumiu um risco político que foi evitado no governo anterior. Espera-se, portanto, que a mesma postura seja adotada quanto aos Restos a Pagar e que sejam adotadas medidas visando a regulamentação e controle destas despesas, evitando a revalidação sistemática de tais despesas, a começar pelo cancelamento, no final do ano de 2011, dos Restos a Pagar de 2010, como determina a legislação.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE et. al. **Gestão de Finanças Públicas**. Brasília: 2010.

ALEXANDRINO, M. e PAULO, V. **Direito Administrativo Descomplicado**. São Paulo: Método, 2009.

ALMEIDA, Mansueto. **Nota técnica: Restos a Pagar e artifícios contábeis**. 2011.

BARROS, A. J. P. E LEHFELD, N. A. S. **Projeto de Pesquisa: Propostas Metodológicas**. Rio de Janeiro: Vozes, 1990.

BRASIL. Código Penal. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Constituição (1988): Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2010.

_____. Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2829.htm>. Acesso em 10 abr. 2011.

_____. Decreto nº 4.120, de 7 de fevereiro de 2002. Decreto de Programação Orçamentária e Financeira **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 fev. 2002 – Edição Extra.

_____. Decreto nº 4.568, de 2 de janeiro de 2003. Decreto de Programação Orçamentária e Financeira **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 jan. 2003 – Edição Extra.

_____. Decreto nº 4.992, de 18 de fevereiro de 2004. Decreto de Programação Orçamentária e Financeira **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 fev. 2004 – Edição Extra.

_____. Decreto nº 5.329, de 30 de dezembro de 2004. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2004.

_____. Decreto nº 5.379, de 25 de fevereiro de 2005. Decreto de Programação Orçamentária e Financeira **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 fev. 2005 – Edição Extra.

_____. Decreto nº 5.729, de 20 de março de 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 dez. 1986.

_____. Decreto nº 5.780, de 19 de maio de 2006. Decreto de Programação Orçamentária e Financeira **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 maio 2006 – Edição Extra.

_____. Decreto nº 5.843, de 13 de julho de 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 jul. 2006.

_____. Decreto nº 6.046, de 22 de fevereiro de 2007. Decreto de Programação Orçamentária e Financeira **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 fev. 2007.

_____. Decreto nº 6.331, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007 – Edição Extra.

_____. Decreto nº 6.439, de 22 de abril de 2008. Decreto de Programação Orçamentária e Financeira **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 abr. 2008.

_____. Decreto nº 6.708, de 23 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 dez. 2008.

_____. Decreto nº 6.752, de 28 de janeiro de 2009. Decreto de Programação Orçamentária e Financeira. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 jan. 2009.

_____. Decreto nº 7.057, de 29 de dezembro de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 2009 – Edição Extra.

_____. Decreto nº 7.094, de 3 de fevereiro de 2010. Decreto de Programação Orçamentária e Financeira. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 fev. 2010.

_____. Decreto nº 7.418, de 31 de dezembro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2010 – Edição Extra.

_____. Decreto nº 7.445, de 1º de março de 2011. Decreto de Programação Orçamentária e Financeira. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 abr. 2011.

_____. Decreto nº 7.468, de 28 de abril de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 mar. 2011.

_____. Decreto nº 7.511, de 30 de junho de 2011. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 jun. 2011 – Edição Extra.

_____. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 dez. 1986.

_____. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 fev. 1967.

_____. Decreto-lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 maio 2000.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 jul. 1994.

_____. Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 out. 2000.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 fev. 2001.

_____. Lei nº 12.309, de 9 de agosto de 2010. Lei de Diretrizes Orçamentárias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 ago. 2010.

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

_____. Mensagem nº 599, de 13 de agosto de 2007. Disponível em: <http://www.funasa.gov.br/Web%20Funasa/Legis/pdfs/leis/Lei_11514_veto.pdf>. Acesso 10 abr 2011.

_____. Mensagem nº 627, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.wisetel.com.br/pe_senador/placon_uniao/lcp_101_veto.htm>. Acesso 10 abr 2011.

_____. Mensagem nº 1.190, de 29 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 2006 – Edição Extra.

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

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

_____. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria Conjunta nº 2, de 8 de agosto de 2007. Manual de Receita Pública. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso 10 abr 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula 383. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=237.1370>> . Acesso 10 abr 2011.

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

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

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2008**. Brasília: TCU, 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2009**. Brasília: TCU, 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2010**. Brasília: TCU, 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. Representação (TC nº 010.206/2001-7. Entidade: Secretaria de Desenvolvimento Urbano da Presidência da República. Interessado: Tribunal de Contas da União. Relator: Benjamin Zymler. **Diário Oficial da União**, Brasília, 19 nov. 2002.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito financeiro e orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2005.

CASTRO, D. P. e GARCIA, L. M. **Contabilidade pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel**. São Paulo: Atlas, 2008.

CAVALCANTE, R. **Despesa pública e corrupção no Brasil**. Brasília: Fundação Astrojildo Pereira – Edições FAP, 2006.

DIEHL, A. A. & TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FERNANDES, E. L. B. **Restos a Pagar**. UnB: Brasília, 2004.

FURTADO, J. R. C. **Os restos a pagar de final de mandato**. Jus Navigandi, Teresina, 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6414>>. Acesso em: 12 abr. 2011.

GERARDO, José Carlos. **Receitas Atípicas e Restos a Pagar: Implicações Sobre o Resultado Primário do Governo Federal**. In: XV Prêmio Tesouro Nacional, 2010

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2010.

JUND, Sérgio. **Administração Financeira e Orçamentária: teoria e 750 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008

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

_____. **Manual de Gestão Pública Contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, M. A. & LAKATOS, E.M. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

MENDES, S. **Administração Financeira e Orçamentária**. São Paulo: MÉTODO, 2010.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília, 2009.

NASCIMENTO, P. V. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.

RESTOS A PAGAR: As implicações na programação orçamentária federal, e os reflexos na atividade executiva e legislativa. In: II Prêmio SOF de Monografias – 2008. Brasília: MPOG, 2009.

SILVA, A. M. A. da, et al. **Restos a pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público.** In: Prêmio SOF de Monografias – 2007. Brasília: MPOG, 2008.

SILVA, M. F. G. da. **A economia política da corrupção no Brasil.** São Paulo: Editora SENAC, 2001.

SILVA, W. R. **Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na administração pública.** 2008.

SILVERMAN, D. **Interpretação de dados qualitativos: métodos para análise de entrevistas, textos e interações.** Porto Alegre: Artmed, 2009.

Apêndice A – Restos a Pagar Cancelados, Pagos e “A pagar”

Restos a Pagar Processados

	Inscritos		Cancelados	Pagos	A pagar
	No ano anterior	Em exercícios anteriores			
2002	3.202.420		958.632	1.901.885	341.903
2003	3.589.250		656.068	2.458.922	474.260
2004	7.925.682		340.025	6.226.889	1.358.768
2005	4.337.736		420.643	2.801.613	1.115.480
2006	4.846.506		896.121	3.082.198	868.187
2007	2.913.808	2.321.817	357.155	3.507.008	1.371.462
2008	3.986.350	3.043.754	894.766	3.449.732	2.687.445
2009	26.925.058		7.613.401	15.157.873	4.153.784
2010	22.906.683		1.401.884	17.766.081	3.738.718
2011	25.400.877				

Restos a Pagar Não-Processados

	Inscritos		Cancelados	Pagos	A pagar
	No ano anterior	Em exercícios anteriores			
2002	22.095.760		5.718.859	15.568.891	808.010
2003	14.501.257		6.969.309	6.534.743	997.205
2004	23.754.861		17.615.315	5.671.978	467.638
2005	17.304.756		4.306.677	9.934.854	1.642.655
2006	34.133.754		12.133.979	18.028.387	3.971.388
2007	38.694.069		8.339.955	21.878.626	8.475.435
2008	48.083.959	7.345.902	6.483.471	31.312.362	17.634.029
2009	51.912.330	15.738.173	8.662.143	33.170.351	25.818.008
2010	68.126.988	23.961.679	13.434.205	44.176.538	34.477.924
2011	72.352.565	30.925.951			

Total de Restos a Pagar

	Inscritos	Cancelados	Pagos	A pagar
2002	25.298.180	6.677.491	17.470.776	1.149.913
2003	18.090.507	7.625.377	8.993.665	1.471.465
2004	31.680.543	17.955.340	11.898.867	1.826.406
2005	21.642.494	4.727.320	12.736.467	2.758.135
2006	38.980.260	13.030.100	21.110.585	4.839.575
2007	43.929.694	8.697.110	25.385.634	9.846.897
2008	62.459.965	7.378.237	34.762.094	20.321.474
2009	94.575.561	16.275.544	48.328.224	29.971.762
2010	114.995.350	14.836.089	61.942.619	38.216.642
2011	128.679.393			

Fonte: elaborado pelo autor com base nos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária do Governo Federal e nos Relatórios de Gestão Fiscal Consolidados da União.