



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciências da Informação e Documentação

Departamento de Ciências Contábeis

Amanda Lima Camello

**Restos a Pagar: Análise do seu tratamento na União e nos Estados  
com base nos princípios orçamentários e da teoria contábil**

Brasília – DF

2017

Amanda Lima Camello

**Restos a Pagar: Análise do seu tratamento na União e nos Estados  
com base nos princípios orçamentários e da teoria contábil**

Projeto de monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, pela Universidade de Brasília (UnB).

Professor Supervisor: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Brasília – DF

2017

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu orientador José Marilson Martins Dantas, que me auxiliou na execução desse trabalho, solucionando minhas dúvidas e sugerindo melhorias.

Aos meus pais e irmãos que me apoiaram e deram todo o suporte necessário durante o meu curso.

Ao meu namorado, Alessandro, que sempre me ajuda com o conhecimento que tem e me dá apoio para alcançar os meus objetivos.

## RESUMO

As contas públicas brasileiras se tornaram motivo de maior atenção devido à sua deterioração, o que tem levado a União e alguns Estados a apresentarem déficits primários. Dentre essas contas, tem-se a conta dos Restos a Pagar, a qual desperta o interesse de estudo devido à sua peculiaridade e ao aumento da sua importância dentre as contas públicas. Com isso, esse trabalho objetiva esclarecer a forma como vem sendo tratada a conta Restos a Pagar na perspectiva dos princípios orçamentários e da teoria contábil. Adjacentemente, visa perceber os impactos do atual tratamento na contabilidade pública, verificar as divergências entre a legislação e a teoria contábil em relação ao tratamento dos Restos a Pagar na prática e perceber como é o uso dos Restos a Pagar no contexto do governo federal e estadual. A metodologia utilizada neste estudo se baseou na pesquisa do tipo qualitativa por meio da análise dos dados da Secretaria do Tesouro Nacional e por meio da análise documental da legislação e da teoria contábil. A partir dessas análises, constatou-se que os Restos a Pagar não estão sendo tratados conforme a maioria dos preceitos orçamentários e contábeis e, ainda, pode-se perceber tendências de elevação de Restos a Pagar processados para entes com problemas financeiros. Assim, verificou-se que o uso dos Restos a Pagar pode ter relação com a deterioração das contas públicas e os consequentes déficits primários.

**Palavras-Chave:** Restos a Pagar. Princípios Orçamentários. Características Qualitativas. Regime de Competência. Resultado Primário.

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Etapas da Receita Orçamentária .....	20
<b>Tabela 2</b> – Etapas da Despesa Orçamentária .....	21
<b>Tabela 3</b> – Evolução da inscrição em Restos a Pagar (Análise Horizontal).....	36
<b>Tabela 4</b> - Proporção dos Restos a Pagar Inscritos (Análise Vertical) .....	37
<b>Tabela 5</b> - Proporção dos Restos a Pagar Processados e Não Processados (Análise Vertical).....	38
<b>Tabela 6</b> – Composição dos Restos a Pagar dos Estados .....	44
<b>Tabela 7</b> – Resumo dos preceitos respeitados ou não pelos Restos a Pagar.....	57

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1</b> - Comparação entre receitas realizadas e despesa paga.....	32
<b>Gráfico 2</b> - Comparação da variação percentual da receita realizada e da despesa paga. ....	33
<b>Gráfico 3</b> - Evolução do Resultado Primário em valores brutos e percentuais. ....	33
<b>Gráfico 4</b> - Evolução dos Restos a Pagar inscritos como porcentagem da despesa empenhada. .....	34
<b>Gráfico 5</b> - Crescimento percentual da Despesa Empenhada e dos Restos a Pagar Inscritos .	35
<b>Gráfico 6</b> – Proporção da inscrição em Restos a Pagar por ano .....	36
<b>Gráfico 7</b> - Composição dos Restos a Pagar processados por ano .....	39
<b>Gráfico 8</b> - Composição dos Restos a Pagar não processados por ano .....	39
<b>Gráfico 9</b> - Composição dos cancelamentos por ano.....	40
<b>Gráfico 10</b> - Composição dos pagamentos por ano .....	41
<b>Gráfico 11</b> - Composição dos restos a pagar por ano.....	41
<b>Gráfico 12</b> – Crescimento bruto e percentual das receitas realizadas e das despesas pagas dos Estados.....	42
<b>Gráfico 13</b> - Proporção dos empenhos dentre os empenhos totais para todos os Estados .....	43
<b>Gráfico 14</b> - Elevação dos empenhos e dos Restos a Pagar percentualmente .....	43
<b>Gráfico 15</b> – Evolução da proporção de Restos a Pagar dentro dos empenhos.....	44
<b>Gráfico 16</b> - Crescimento percentual dos Restos a Pagar processados e do Resultado Primário da União.....	45

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC - Conselho Federal de Contabilidade  
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
CRC – Conselho Regional de Contabilidade  
IFAC – *International Federation of Accountants*.  
IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*  
IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*  
LOA – Lei Orçamentária Anual  
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público  
MG – Minas Gerais  
NBC TG – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral  
NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público  
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público  
NFSP – Necessidade de financiamento do setor público  
NRF – Novo Regime Fiscal  
PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público  
PEC – Proposta de Emenda à Constituição  
PPA – Plano Plurianual  
PIB – Produto Interno Bruto  
RJ – Rio de Janeiro  
RP – Restos a Pagar  
RPNP – Restos a Pagar Não Processados  
RPP – Restos a Pagar Processados  
RS – Rio Grande do Sul  
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira  
SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais  
SOF – Secretaria de Orçamento Federal  
SP – São Paulo  
STN – Secretaria do Tesouro Nacional  
TCU – Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	7
1.1	Justificativa .....	7
1.2	Formulação do problema .....	8
1.3	Objetivo .....	8
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	9
2.1	Contabilidade no setor público .....	9
2.1.1	<i>Introdução a Contabilidade no Setor Público</i> .....	9
2.1.2	<i>Lei 4.320/64</i> .....	10
2.1.3	<i>Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)</i> .....	11
2.1.4	<i>IPSAS - International Public Sector Accounting Standards</i> .....	12
2.1.5	<i>NBCASP - Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público</i> .....	13
2.2	Orçamento Público .....	17
2.2.1	<i>Princípios Orçamentários</i> .....	17
2.2.2	<i>Funções do Estado</i> .....	18
2.2.3	<i>Receita Orçamentária</i> .....	19
2.2.4	<i>Despesa Orçamentária</i> .....	20
2.2.5	<i>Regime de Competência e de Caixa</i> .....	22
2.2.6	<i>Resultado Primário</i> .....	23
2.3	Panorama atual.....	24
2.3.1	<i>Evolução dos Gastos Públicos</i> .....	24
2.3.2	<i>Restos a Pagar</i> .....	26
2.3.3	<i>Emenda à Constituição nº 95</i> .....	28
3	METODOLOGIA.....	31
4	ANÁLISE DE RESULTADOS.....	32
4.1	Tratamento Prático dos Restos a Pagar.....	32
4.1.1	<i>União</i> .....	32
4.1.2	<i>Estados</i> .....	42
4.1.3	<i>Relações entre os Estados e a União</i> .....	44
4.2	Análise Conceitual dos Restos a Pagar .....	46
4.2.1	<i>Regime de Competência</i> .....	46
4.2.2	<i>Unidade</i> .....	47
4.2.3	<i>Universalidade</i> .....	48
4.2.4	<i>Anualidade ou Periodicidade</i> .....	49
4.2.5	<i>Exclusividade</i> .....	50
4.2.6	<i>Especificação, Especialização ou Discriminação</i> .....	50
4.2.7	<i>Não vinculação ou Não afetação das receitas</i> .....	51
4.2.8	<i>Orçamento bruto</i> .....	52
4.2.9	<i>Equilíbrio</i> .....	52
4.2.10	<i>Publicidade</i> .....	54
4.2.11	<i>Clareza ou Objetividade</i> .....	54
4.2.12	<i>Exatidão</i> .....	55
4.2.13	<i>Legalidade</i> .....	56
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	58
	REFERÊNCIAS .....	61

# 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública trata da origem e da destinação dos recursos da população e exprime o que nossos representantes tem feito em prol da sociedade, detalhando suas prioridades e suas expectativas futuras.

É relevante o estudo da contabilidade pública, pois o governo é “o usuário que exerce maior influência sobre a Contabilidade”, ele é o responsável pela determinação da tributação sobre as pessoas físicas e jurídicas, pela divulgação das regras contábeis e pela restrição ao uso de certos procedimentos contábeis (NIYAMA & SILVA, 2013). Além disso, esse assunto se torna mais importante devido à queda do Resultado Primário, até mesmo apresentando resultados negativos em alguns anos.

Com isso, há diversas contas que despertam o interesse do estudo na tentativa de sanar os problemas das contas públicas. Verifica-se que a conta Restos a Pagar é uma dessas, devido à sua atipicidade e à sua discricionariedade.

Para tanto, essa pesquisa visa esclarecer o tratamento que é dado para essa conta em comparação com o tratamento que era esperado, levando em conta as leis e a própria ciência contábil, as quais são norteadoras das contas públicas. Por outro lado, essa pesquisa também visa esclarecer os impactos do atual tratamento dos Restos a Pagar.

Dessa forma, serão utilizados os princípios orçamentários, as características qualitativas da contabilidade e o Regime de Competência para explanar sobre o assunto, representando a legislação e a teoria contábil, respectivamente.

Ademais, serão usados os próprios dados das contas referentes a Restos a Pagar, Despesas e Receitas, para que se possa compreender como os Restos a Pagar estão sendo tratados e os impactos que esse tratamento tem causado no período de 2008 a 2016.

## 1.1 Justificativa

Mesmo que o objeto de estudo da contabilidade do setor público tenha mudado, tornando-se mais voltada ao aspecto patrimonial e deixando o orçamento em segundo plano, ainda assim esse instrumento é relevante para o controle político administrativo e de

planejamento do governo devido ao estabelecimento da previsão de receitas e da fixação de despesas orçamentárias (FEIJÓ, 2012).

Com a crise econômica que cerca o país, a atenção fica cada vez mais voltada para o orçamento público, de forma que a sociedade passa a clamar por reestruturação e responsabilização.

Devido à deterioração das contas públicas da União e de alguns Estados do Brasil, desencadeia-se uma necessidade pela revisão das contas públicas para se tentar identificar a origem do problema.

Tendo em vista os últimos resultados primários da União, que foram negativos, torna-se necessário verificar as Receitas, Despesas e o crescimento da dívida pública. Nesse contexto, o estudo dos Restos a Pagar promete ser um importante mecanismo para se entender e com isso conseguir contornar o problema da crise econômica.

Esse trabalho se torna relevante ao possibilitar identificar relações entre os Restos a Pagar e a atual crise econômica, pois busca os desvios dos Restos a Pagar em relação às normas oficiais e preceitos contábeis, assim como as consequências desses desvios. O presente estudo permite dar base para revisão dessa conta ao pontuar problemas e possibilitar o encontro de possíveis soluções que auxiliem no combate à crise.

## **1.2 Formulação do problema**

Como estão sendo tratados os Restos a Pagar sob a visão dos princípios orçamentários e os da teoria contábil?

## **1.3 Objetivo**

Objetivo geral dessa pesquisa é identificar se os Restos a Pagar compactuam com o previsto na legislação específica e na teoria contábil.

Objetivos específicos:

1. Tornar possível a visualização dos impactos do atual tratamento na contabilidade pública;

2. Pontuar divergências entre a legislação e a teoria contábil em relação à forma de uso dos Restos a Pagar na prática;
3. Verificar o uso dos Restos a Pagar no contexto do governo federal e estadual.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Para se compreender os Restos a Pagar é necessário entender o campo em que ele se insere, estando esse instrumento elencado na esfera da contabilidade pública e regido pela Lei 4.320/64, Lei Complementar nº 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), pelas IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) e pelas NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público). Indo além, esse instrumento faz parte dos orçamentos públicos e se relaciona às funções do Estado.

Com o intuito de compreender os Restos a Pagar é importante aprofundar alguns conceitos como os dos Princípios Orçamentários, de Receita e Despesa Orçamentária, assim como os de Regime de Competência e de caixa e de Resultado Primário.

### **2.1 Contabilidade no setor público**

#### ***2.1.1 Introdução a Contabilidade no Setor Público***

Com a atual globalização, cada vez mais se é necessária a uniformização e homogeneidade entre as informações contábeis, de forma que com isso os gestores, investidores e analistas de qualquer lugar do mundo possam obter informações que sejam transparentes, confiáveis e comparáveis, e que assim auxiliem nos processos de tomadas de decisões (SILVA, 2012).

Niyama e Silva (2013) afirmam que, a razão mais relevante para realizar a padronização trata-se da existência de assimetria informacional, isso é, quando alguém possui informações privilegiadas em relação à outra pessoa. Essa padronização por sua vez não eliminaria o risco, mas teria o dever de eliminar a incerteza inerente às informações contábeis de uma entidade.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público [MCASP] (2017) elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a contabilidade brasileira vem se transformando no sentido dessa convergência pedida pelos atuais padrões internacionais.

Complementarmente a isso, Oliveira (2016) enuncia que a regulamentação da contabilidade pública brasileira é de 1964, representada pela Lei 4.320/64, e essa “não reflete os avanços pelos quais passou a contabilidade e a sociedade no período”.

A *International Federation of Accountants* [IFAC] (2010) entende como setor público os governos nacionais, regionais, locais e entidades públicas relacionadas. Dessa forma o setor público abrange tanto a União, como os Estados e Municípios brasileiros.

Assim como descrito nas normas internacionais de contabilidade para o setor público elaborado pela IFAC (2010), o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), órgão normalizador independente, desenvolve normas contábeis para entidades do setor público, denominadas Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público ou *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs). Essas IPSASs se encontram em níveis globais e tem como principal intuito a orientação para a elaboração de demonstrativos contábeis na esfera pública.

A convergência às normas internacionais, IPSAS, foi instituída no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público [NBSCASP] (LIMA ET AL, 2009).

Conforme a IFAC (2010), depreende-se que os objetivos do IPSASB se baseiam no desenvolvimento de normas para a elaboração de demonstrações contábeis por entidades do setor público, de forma que facilite a convergência às normas internacionais. Com isso espera-se uma melhor qualidade e uniformidade das demonstrações contábeis.

Por sua vez, as demonstrações contábeis são relevantes para o setor público, pois representam de forma estruturada a posição patrimonial e financeira e o desempenho financeiro de uma entidade. Essas possuem o intuito de informar e devem ser úteis para os mais diferentes usuários no que tange as suas respectivas interpretações e tomada de decisões econômicas sobre alocação de recursos (IFAC, 2010).

### **2.1.2 Lei 4.320/64**

Conforme a STN (2017), essa lei se configurou como um “marco histórico” pois foi responsável por estabelecer importantes regras que viabilizassem o controle das finanças públicas e solidificação da administração financeira e contábil a partir do orçamento público.

Para Oliveira (2016), essa lei é a responsável pela regulamentação da contabilidade pública brasileira, no entanto ela se mostra defasada em relação aos avanços da contabilidade e da sociedade.

Conforme o artigo 1º da Lei 4320/64, “Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal [...]”.

Essa lei compreende o controle da execução orçamentária à medida que define a necessidade da legalidade tanto na arrecadação da receita quanto na realização da despesa, exigindo a “fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos” e garantindo o cumprimento do programa de trabalho (GIACOMONI, 2016).

De acordo com a própria Lei 4.320/64 em seus artigos 83 e 89: Cabe à contabilidade pública a evidenciação dos fatos relacionados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial. Dessa maneira, deve-se evidenciar qualquer arrecadação de receita, realização de despesa, administração ou guarda de bens públicos ou confiados perante a Fazenda Pública a situação de todos esses fatos.

Nessa lei é que se dispõe o conceito de Restos a Pagar em seu artigo 37: “Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”.

No artigo 92 da Lei 4.320/64, depreende-se que os Restos a Pagar são compreendidos pela dívida flutuante, que conforme a STN (2017) são as dívidas destinadas a atender momentâneas necessidades de caixa.

### ***2.1.3 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)***

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece as normas relacionadas às finanças públicas que visam a responsabilidade na gestão fiscal. Por gestão fiscal entende-se a ação planejada e transparente, de forma a prevenir riscos e conseguir corrigir problemas que possivelmente possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Para isso, faz-se necessário o cumprimento de metas de resultado assim como a obediência de certos limites e condições (LRF, 2000).

A LRF tem origem jurídica no art.163 Capítulo II (Finanças Públicas) da Constituição Federal de 1988. Conforme o artigo 59º da LRF, cabe ao Poder Legislativo a fiscalização do cumprimento da norma e a observância dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar.

O surgimento dessa norma pode ser explicado pelo seu contexto histórico, que conforme Santos Filho (2006), foi marcado pela demasiada insolvência do setor público, altas taxas de juros, além do crescente endividamento externo e interno, e ainda pela necessidade de geração de superávit primário. Assim, com inúmeros países enfrentando instabilidades fiscais, surgiram normas como essa que buscavam o reequilíbrio das contas públicas.

A LRF surge para conter os déficits públicos e o acúmulo de dívidas relacionados a esses déficits (SENA & ROGERS, 2007).

Conforme a STN (2014), a Lei de Responsabilidade Fiscal:

[...] estabeleceu para toda a Federação, direta ou indiretamente, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, Restos a Pagar e despesas de pessoal, dentre outros, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

Somado a isso, cabe à própria STN a exigência de realizar-se a consolidação nacional das contas públicas prevista na LRF (STN, 2014).

Luque e Silva (2004) concluem que esse novo dispositivo normativo traz consigo os seguintes objetivos:

1) o planejamento fiscal; 2) o disciplinamento do uso dos recursos públicos no último ano de mandato; 3) a definição de condições para o endividamento e gasto financeiro público; 4) a definição de limites de gastos com pessoal, incluindo previdência, por nível de governo e pelos diversos poderes; 5) a incorporação da transparência e participação popular na gestão fiscal.

Para Dalmonech, Teixeira e Sant'anna (2011), o objetivo dessa norma é obter a simetria da informação a partir da transparência na publicação dos relatórios governamentais, além de permitir o planejamento e conseguir o equilíbrio das contas públicas.

#### **2.1.4 IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards***

Conforme a palavra do presidente do CFC contida nas Normas Internacionais de contabilidade para o setor público, “As IPSAS são as normas internacionais, em níveis globais, de alta qualidade para a preparação de demonstrações contábeis por entidades do Setor Público” (IFAC, 2010).

O IPSASB é responsável pela elaboração da IPSAS de forma independente, mas sob os cuidados do IFAC. O seu objetivo é elaborar normas que orientem o preparo das demonstrações contábeis no meio público, além de viabilizar a aceitação e convergência dessas normas e publicar outros documentos que auxiliem nessa orientação. Com isso, espera-se uma melhor qualidade e uniformidade das demonstrações contábeis no setor público (IFAC, 2010).

Com relação ao setor privado, o CPC 00 trata-se da norma internacional convergida no Brasil estabelecendo seu *framework*, porém o que diferencia as IPSAS desse pronunciamento é o foco, pois as IPSAS são aplicadas ao setor público.

Guimarães (2016) observa que a diferença vai além, adentrando os conceitos de ativo entre o CPC e a IPSAS.

Na definição da IPSAS verifica-se que ativo é um recurso controlado por uma entidade, que decorre de eventos passados e do qual se espera que resultem em “fluxos de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade” (IFAC, 2010).

Por sua vez, os passivos segundo a IPSAS 1 são obrigações presentes da entidade, advindas de eventos passados, cuja quitação dependerá de saída de recursos da entidade. Essa norma ainda explana que esses recursos são capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços (IFAC, 2010).

Ao verificar o CPC 00 a definição de passivo é a seguinte: “Obrigações presentes, de eventos passados cuja a liquidação normalmente depende do uso de recursos advindos de benefícios econômicos” (CPC, 2011).

O conceito em si de passivo não se mostra demasiadamente diferente entre a IPSAS e o CPC, no entanto, ao perceber o conceito de recursos dado pela IPSAS, conceito integrante da definição de passivo, observa-se a presença do “potencial de serviços”, indicando a possibilidade do Estado sanar os seus passivos com serviços.

As NBCASP representam uma tradução e normatização pelo CFC das normas e publicações realizadas pelo IFAC tendo em vista a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais (CFC, 2016).

O País que decide por adotá-las, opta por exercer a convergência e a tentativa de melhorar a contabilidade pública.

### **2.1.5 NBCASP - Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público**

Em 2008, houve a primeira publicação da NBCASP que trouxe consigo algumas novidades como a adoção do Regime de Competência para o registro da Receita e da Despesa, o planejamento Governamental voltado a resultados, a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, maior controle na tempestividade dos registros contábeis, registro de provisão de perdas para os créditos, controle patrimonial, novos demonstrativos públicos e o controle de custos do Orçamento público (GOVERNANÇA BRASIL, 2017).

Scaramelli (2016) entende que a edição de 2008 causou “uma revolução conceitual na Contabilidade Pública Brasileira”, implementando o PCASP (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) e o SICONFI (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro).

O PCASP conforme a STN (2017), trata-se de “uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade”. Permitindo tanto a unificação das contas dentro do país como uma possível padronização às contas encontradas em outros países.

Esse mecanismo ainda traz consigo a possibilidade de segregação das informações orçamentárias e patrimoniais, de forma que “os registros orçamentários não influenciem ou alterem os registros patrimoniais, e vice-versa” (STN, 2017).

O SICONFI, por sua vez, utiliza o PCASP para coletar as informações a serem utilizadas e informadas, sendo o instrumento de transparência do setor público (STN, 2017).

No que diz respeito à edição publicada em 2016 do NBCASP (Estrutura Conceitual), que entra em vigor em 2017, Scaramelli (2016) sinaliza que essas normas propõem “alterações conceituais que permitam uma nova forma de demonstrar as informações contábeis”.

As alterações incluem tanto as demonstrações contábeis já existentes quanto o surgimento de novos relatórios. Esses novos relatórios “terão o objetivo de fornecer informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios, a prestação de contas e a responsabilização (*accountability*)” (SCARAMELLI, 2016).

Oliveira (2016) define que essa nova estrutura conceitual trata-se da primeira regra a ser convergida às normas internacionalmente aceitas e servirá de base para toda a contabilidade pública. Além disso, traz como usuário principal da informação contábil a sociedade como um todo, buscando trazer mais transparência e controle social para a esfera pública, voltando-se para a prestação de contas.

Scaramelli (2016) enuncia mudanças no conceito de ativo e passivo no que se refere às duas edições do NBCASP.

De acordo com a edição de 2008, “Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”.

Conforme a edição de 2016 do NBCASP, “Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado” (CFC, 2016).

Guimarães (2016) enuncia que nem sempre os investimentos advindos do setor público possuem como intuito a geração de uma receita. Isso se torna possível devido a existência de serviços que podem ser gerados com base nesses investimentos governamentais.

“O objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores” (CFC, 2016).

Entende-se que diferentemente das empresas privadas que visam ao lucro, o setor público se preocupa mais em gerar benefícios à sociedade por meio de seus investimentos, o que se converte em possíveis serviços e contempla suas funções de Estado.

“Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços” (CFC, 2008).

Em 2016, o NBCASP trata passivo como “uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade” (CFC, 2016).

Verifica-se que retira-se dos conceitos a parte a que se refere à esperança de obter benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade.

No entanto, essa parte retirada passa a compor o conceito de ativo e passivo ao compor o conceito de recurso na edição de 2016 do NBCASP, sendo recurso “um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos” (CFC, 2016).

Tendo em vista que os Restos a Pagar representam uma dívida flutuante conforme a Lei 4.320/64, verifica-se que essa conta trata-se de um passivo, o qual representa uma obrigação presente, decorrente de eventos passados e cuja quitação dependerá de saída de recursos da entidade.

O novo NBCASP revoga a Resolução nº 750/1993, a qual apresenta os princípios contábeis e mantém as definições relativas às características qualitativas. Porém, isso não significa dizer que os princípios nela descritos estão extintos. Esses princípios passam a constar dentro das normas específicas de forma implícita (SCARAMELLI, 2017 *apud* CFC, 2016).

Conforme a NBC TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público – Estrutura Conceitual), as características qualitativas da informação têm o intuito de tornar a informação útil e auxiliar no alcance de objetivos da informação contábil. Ressalta ainda que o “objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão” (CFC, 2016).

Conforme as NBC TSP – Estrutura Conceitual (CFC, 2016), temos dentre as características fundamentais e mais importantes a relevância e a Representação Fidedigna.

A Relevância representa a capacidade de fazer diferença nas decisões dos usuários, sendo que são relevantes quando são “capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil” (STN, 2017).

Enquanto que a Representação Fidedigna trata da capacidade de representar a realidade fielmente, devendo estar neutra, completa e livre de erro material (STN, 2017).

As características de melhoria se dividem em: Compreensibilidade, Tempestividade, Comparabilidade e Verificabilidade.

A Compreensibilidade é a “capacidade da informação ser clara e concisa e, dessa forma, compreensível” (CFC, 2016). “A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado” (STN, 2017).

Segundo as CFC (2016), A Tempestividade representa a necessidade da informação estar disponível a tempo de influenciar as decisões. “Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil [...]” (STN, 2017).

A Comparabilidade trata da “capacidade de comparar a informação ao logo do tempo e entre entidades” (CFC, 2016). Também é “a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos” (STN, 2017).

A Verificabilidade é observada quando diferentes pessoas chegam a um consenso ao analisar as informações, sem necessariamente acordarem completamente (CFC, 2016). Essa característica assegura que a informação contida nas demonstrações contábeis tenha representação fiel dos fenômenos econômicos ou de outra natureza (STN, 2017).

É importante ressaltar que “Cada uma das características qualitativas é integrada e funciona em conjunto com as outras características” (CFC, 2016).

Essa integração é importante para que se aumente a utilidade da informação, para isso, é necessário ter um equilíbrio entre essas características, afim de garantir a satisfação dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil (STN, 2017).

## 2.2 Orçamento Público

Conforme a STN (2017), “O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período”.

“A falta de planejamento orçamentário impacta na credibilidade da informação, tornando o orçamento uma peça meramente de registro e prejudicando o equilíbrio orçamentário e ainda interferindo na compreensão e existência da democracia” (REZENDE & CUNHA, 2013).

Observando esses aspectos, o orçamento surge com a principal finalidade de servir como instrumento de controle (SCHICK, 1978).

“O principal instrumento para a gestão fiscal responsável é a efetiva utilização do planejamento fiscal, realista e responsável” (LUQUE & SILVA, 2004). O planejamento é um meio que viabiliza o alcance de objetivos e metas (ANDRADE ET AL, 2005).

Os orçamentos são a principal base para o planejamento público e podem ser resumidos pelo art. 165 da Constituição Federal de 1988. Entre eles estão o plano plurianual (PPA), as diretrizes orçamentárias (LDO) e os orçamentos anuais que podem ser representados pelas LOAs.

Para Giacomoni (2016), o PPA serve de orientação para a elaboração dos outros planos e programas de governo, por sua vez a LDO “estabelecerá metas, prioridades, metas fiscais e orientará a elaboração da proposta orçamentária” e por último a LOA será responsável pela elaboração dos orçamentos fiscal, da seguridade social e dos investimentos das empresas.

Conforme o artigo 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal [LRF] (2000), “O projeto de Lei Orçamentária Anual, elaborado de forma compatível com o Plano Plurianual, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar”.

### 2.2.1 Princípios Orçamentários

De acordo com Gontijo (2004), “Os princípios orçamentários são premissas a serem observadas na concepção da proposta orçamentária”. Os Princípios Orçamentários visam estabelecer diretrizes norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e

transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público (STN, 2017).

Para Giacomoni (2016), esses princípios tratam-se de regras com a finalidade de auxiliar a fiscalização dos parlamentos sobre as finanças executivas.

Alguns desses princípios estão explicitamente citados no artigo 2º da Lei 4.320/64: “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de Unidade, Universalidade e Anualidade”. Complementarmente a esses, o Orçamento bruto também está explícito no artigo 6º dessa mesma lei.

Porém, além desses, podemos elencar outros princípios encontrados na Constituição federal de 1988 e na LRF: Exclusividade, Especificação, não afetação, Equilíbrio, Publicidade, Clareza, Exatidão e Legalidade.

Giacomoni (2016) ressalta que Clareza, Publicidade e Exatidão encontram-se entre os princípios definidos como tradicionais.

Todos esses princípios juntos possuem dentre os seus objetivos: a existência de apenas um orçamento, contendo toda a matéria orçamentária e apenas orçamentária, levando em conta um período de tempo específico, sem registros generalizados que não permitam saber a origem e destinação de recursos, sem que haja vinculação de recursos ou então que esses sejam expressos com deduções, ou ainda, que as aplicações de recursos sejam superiores à própria existência de recursos (GIACOMONI, 2016).

Por fim, verifica-se que esses princípios são “regras que cercam a instituição orçamentária, visando a dar-lhe consistência, principalmente no que se refere ao controle pelo Poder Legislativo” (STN, 2017).

### ***2.2.2 Funções do Estado***

Tendo em vista que o orçamento é “resultado do processo de avaliação de demandas e de escolha entres alternativas”, as atribuições do Estado são aquelas que demandam por recursos financeiros, representando as escolhas em que o Estado deseja manter o foco. Essas escolhas acarretam em despesas, as quais são tão maiores à medida que o governo é mais intervencionista e tenha mais atribuições (GIACOMONI, 2016).

Na visão de Giambiagi e Além (2011), “a existência do governo é necessária para guiar, corrigir e complementar o sistema de mercado”. Isso porque o Estado deve tanto fornecer uma estrutura legal quanto deve fornecer os bens públicos cujo o sistema de mercado

encontra-se inapto a oferecer. Além disso, o sistema de mercado possui falhas e nem sempre garante a estabilidade e a distribuição de renda desejada.

O Estado possui três funções: alocativa, distributiva e estabilizadora (GIACOMONI, 2016; GIAMBIAGI E ALÉM, 2011).

Conforme esses autores a função alocativa se refere à alocação de recursos quando a ação privada não é eficiente em certos casos. Dessa forma, o Estado se torna responsável pelo fornecimento de bens públicos.

Por sua vez, a função distributiva ajusta a distribuição de renda. Giacomoni (2016), ressalta que o orçamento público seria o principal instrumento que viabiliza a distribuição de renda a partir das políticas públicas.

Por fim, a função estabilizadora é aquela que busca a “manutenção do elevado nível de emprego, estabilidade nos níveis de preço, equilíbrio nos balanços de pagamentos e razoável taxa decrescimento econômico” (GIACOMONI, 2016; GIAMBIAGI E ALÉM, 2011).

Assim, como depreende-se de Giambiagi e Além (2011), o crescimento dos gastos estão associados ao aumento de atribuições do Estado, de maneira que conforme se aumenta a complexidade dos sistemas econômicos, aumenta-se também a atuação governamental e os seus respectivos gastos.

### **2.2.3 Receita Orçamentária**

Conforme o art. 37 da Lei 4.320/1964, são classificadas como receitas orçamentárias, todas as receitas arrecadadas, até mesmo aquelas não previstas no orçamento quando forem provenientes de operações de crédito. Pra Lima e Castro (2007), “receitas públicas são todos os ingressos de recursos não passíveis de devolução auferidos pelo Poder Público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura de despesas públicas”.

A IPSAS 1 define Receita como, a entrada bruta de benefícios econômicos ou potencial de serviços durante o período coberto pelas demonstrações contábeis quando essas entradas resultam em aumento do patrimônio líquido / ativos líquidos [...]” (IFAC, 2010).

De acordo com o STN (2017), as receitas representam disponibilidades de recursos financeiros, que permitem que a execução das políticas públicas seja viabilizada. Conforme Giambiagi e Além (2011) a principal fonte de receita do setor público é a arrecadação tributária.

A receita pode ser dividida em etapas. Sendo a etapa do planejamento a que contém a previsão e a da execução a que contém o lançamento, a arrecadação e o recolhimento (STN, 2014).

**Tabela 1** – Etapas da Receita Orçamentária

Planejamento	Previsão
Execução	Lançamento, Arrecadação e Recolhimento

**Fonte:** STN -Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 2014. Elaboração própria.

“A previsão implica planejar e estimar a arrecadação das receitas orçamentárias que constarão na proposta orçamentária” (STN, 2017).

Já o lançamento cabe a cada repartição e consiste na verificação da procedência do crédito fiscal e da pessoa devedora, além de inscrever o respectivo débito (art. 53 da Lei nº 4.320/1964).

Por sua vez a arrecadação trata da entrega dos recursos devidos ao Tesouro, isso é feito mediante os agentes arrecadadores ou por meio de instituições financeiras autorizadas pelo ente (STN, 2017).

Por fim, o recolhimento trata-se da “transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira” (STN, 2017). Dessa forma, transita das respectivas contas dos intermediários que efetuaram a arrecadação, para a conta do Tesouro Nacional.

Segundo o artigo 11º da LRF (2000), “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da Competência constitucional do ente da Federação”.

#### **2.2.4 Despesa Orçamentária**

De acordo com a STN (2017), “A despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade”. Ou seja, os recursos que foram recolhidos ao Tesouro na forma de Receita passam a ter uma função pública e a atender a população. Porém para que a despesa seja realizada, ela deve ser autorizada pelo legislativo por meio da consignação de dotação orçamentária.

Conforme a STN (2017), a etapa do planejamento da despesa se configura pela fixação, essa se caracteriza pela imposição de limites de gastos e se respalda nas leis

orçamentárias, levando em consideração as receitas que foram previstas também no planejamento.

**Tabela 2** – Etapas da Despesa Orçamentária

Planejamento	Fixação
Execução	Empenho, Liquidação e Pagamento

**Fonte:** STN -Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 2017. Elaboração própria.

Depreende-se dos artigos 58 e 60 da Lei nº 4320/64 que, “O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” e que não se pode realizar despesa sem que haja prévio empenho.

Entende-se que o empenho é a fase inicial e essencial da execução para que uma despesa possa ser realizada, não há a possibilidade de existir despesa sem que essa tenha um empenho. Após o empenho, tem-se a fase da liquidação em que são atestados os direitos de receber do credor perante o Estado.

Conforme o artigo 63 Lei nº 4320/64, “A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

Por fim, tem-se o terceiro estágio, o qual se concretiza pelo factual pagamento da despesa auferida. O artigo 62 e 64 da Lei nº 4320/64 definem que o pagamento se configura pela ordem de pagamento, a qual determina que a despesa seja paga, no entanto essa só pode ser paga caso se refira a documentos processados pelos serviços de contabilidade, isso é, após as despesas estarem devidamente liquidadas.

Ressalta-se que o simples fato de empenhar não caracteriza uma despesa, por isso a ordem de pagamento só pode ser dada quando a devida liquidação for efetuada. Isso pode ser reiterado pelo Secretaria do Tesouro nacional (2017) em seu manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), em que explana que as despesas empenhadas não liquidadas a liquidar são os empenhos ainda pendentes, não existindo ainda o direito líquido e certo de pagamento.

Segundo a STN (2017), “O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa”. Assim, não existe despesa sem empenho, mas também não há o pagamento de despesa sem que essa seja previamente liquidada.

Conforme o artigo 73 do Decreto-Lei N° 200:

Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou quando imputada a dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços cujo custo exceda aos limites previamente fixados em lei.

Assim, faz-se necessário para a despesa ser realizada, tanto o empenho, como a liquidação e a existência de crédito e dotação próprias, não podendo exceder os limites previstos.

De acordo com o artigo 15° da LRF (2000), “Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17”. Isso é, que não verifiquem “o impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes”, assim como aquelas que não tenham “adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias” atestada pelo ordenador de despesa.

### **2.2.5 Regime de Competência e de Caixa**

De acordo com a Resolução CFC n°. 1.367/11, “As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita”. Isso se resume pela simultaneidade do reconhecimento e confrontação de receitas com despesas que sejam correlacionadas.

Conforme a STN (2017, *apud* art. 9 resolução CFC n° 1.111/2007), “O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento”.

O Regime de Competência trata dos efeitos que eventos e transações causam nos momentos nos quais esses eventos e transações surgem, mesmo que as movimentações de caixa ocorram em períodos diferentes (CFC, 2011).

Conforme a contabilidade financeira, as despesas devem ser reconhecidas no mesmo período em que as receitas forem reconhecidas, porém de acordo com a contabilidade pública, devem respeitar o período a que se referem, independentemente do fluxo financeiro (NIYAMA E SILVA, 2013).

Conforme a Lei 4.320/64, pertencem ao exercício “as despesas nele empenhadas”. Isso é o mesmo que dizer que as despesas pertencem ao exercício em que são empenhadas.

Por sua vez, o Regime de Caixa expressa-se pela apuração do resultado a partir da entrada e saída de recursos, independentemente do período a que se refere, de forma que apenas importa, nesse caso, a época do fluxo financeiro (NIYAMA E SILVA, 2013).

Giacomoni (2016) observa que na contabilidade pública “pertencem ao exercício as receitas nele arrecadadas” conforme a Lei 4.320/64, o que configura o reconhecimento das receitas no estágio caracterizado pelo recebimento de recursos financeiros, de forma que a receita é tratada pelo Regime de Caixa.

Com isso, depreende-se que na contabilidade pública ao mesmo tempo em que se reconhece as despesas pelo Regime de Competência, reconhece-se as receitas pelo Regime de Caixa, configurando-se na verdade como um regime contábil misto (NIYAMA E SILVA, 2013).

Dessa maneira, verifica-se que o exposto pela Resolução CFC nº. 1.367/11 não vale para a contabilidade pública, pois as despesas não dependem das receitas para serem reconhecidas, dependem do período a que se referem. Por sua vez, as receitas não dependem do período a que pertencem, dependem do recebimento efetivo de recursos ou não.

### **2.2.6 Resultado Primário**

Conforme a Secretaria De Orçamento Federal (2017):

O Resultado Primário é definido pela diferença entre receitas e despesas do governo, excluindo-se da conta as receitas e despesas com juros. Caso essa diferença seja positiva, tem-se um ‘superávit primário’; caso seja negativa, tem-se um ‘déficit primário’.

Conforme a STN (2014), O Resultado Primário é o resultado nominal (Necessidade de financiamento do setor público - NFSP) menos os juros nominais da dívida pública, corresponde, dessa forma ao resultado operacional Público e representa o esforço fiscal do setor público ao desconsiderar os juros da dívida pública.

Define-se que as NFSP, “correspondem à variação do endividamento do setor público não financeiro junto ao sistema financeiro e ao setor privado, doméstico ou do resto do mundo” (GIAMBIAGI & ALÉM, 2011).

Dessa forma, fica a cargo da IPSAS 1 (Apresentação das demonstrações contábeis), “estabelecer as exigências de apresentação do superávit ou déficit do período” (IFAC, 2010). Conforme esse pronunciamento, todas as receitas e despesas auferidas em determinado período devem afetar a demonstração do resultado, contribuindo para a existência de superávit ou déficit, com exceção de outras receitas e despesas abordadas em outras IPSAS (IFAC,

2010). Porém, só as despesas pagas estão incluídas no cálculo do Resultado Primário, excluindo, dessa forma, os Restos a Pagar, por exemplo.

Para Fernandes (2004), as diferenças entre as previsões das despesas primárias a serem inscritas em Restos a Pagar e os Restos a Pagar pagos, impactam o Resultado Primário. Isso pode ser denominado de *float*. Ou seja, o *float* trata-se do efeito das despesas pagas no exercício seguinte sobre o Resultado Primário.

Carvalho (2012) entende que, “o *float* não demonstra a economia orçamentária real e sugere um esforço fiscal maior do que de fato aconteceu”.

Por sua vez, Gerardo (2010) afirma que esse crescimento do *float* significa que pagou-se menos proporcionalmente ao total devido. Isso indica que no futuro haverá maior esforço para que se cumpra as despesas que são postergadas.

Dessa forma, o uso desse mecanismo traz ganho de tempo para o governo, pois apenas afeta o Resultado Primário quando essas despesas vierem a ser pagas (SILVA, CÂNDIDO JÚNIOR & GERARDO, 2007).

Rogoff (1990) explana sobre o caráter expansivo dos déficits públicos no processo político. Ele entende que a informação é limitada e que os políticos demonstram ser competentes quando prestam a maior quantidade de serviços públicos com a menor quantidade de impostos possível. A problemática é que a população não entende que os gastos atuais deverão implicar em outros sacrifícios no futuro.

## **2.3 Panorama atual**

### ***2.3.1 Evolução dos Gastos Públicos***

Os Superávits Primários gerados após a LRF não se caracterizaram por um esforço fiscal de fato. Não houve planejamento e diminuições relacionadas às despesas públicas, e os superávits foram muito mais resultado do aumento da arrecadação em momentos de crescimento econômico (COURI & BIJOS, 2016).

Luque e Silva (2004) observam a existência de uma tendência de haver situações de desequilíbrios orçamentários nos países menos desenvolvidos. Nesses casos, os gastos públicos superam em larga escala as receitas recebidas.

Conforme a PEC (Proposta de Emenda à Constituição) 241/16:

A raiz do problema fiscal do Governo Federal está no crescimento acelerado da despesa pública primária. No período 2008-2015, essa despesa cresceu 51% acima da inflação, enquanto a receita evoluiu apenas 14,5%.

Rezende da Silva (1974) enuncia que, “À medida que cresce o nível de renda em países industrializados, o setor público cresce sempre a taxas mais elevadas”. Assim, associa o crescimento das despesas ao respectivo crescimento do próprio país.

Ao se elevar a renda, aumenta-se a demanda pela atuação estatal, dessa maneira, o aumento de atribuições do Estado leva ao crescimento dos seus respectivos gastos (GIAMBIAGI E ALÉM, 2011).

Nesse sentido, a PEC 241/16 expõe as seguintes ideias:

O atual quadro constitucional e legal também faz com que a despesa pública seja procíclica, ou seja, a despesa tende a crescer quando a economia cresce e vice-versa. O governo, em vez de atuar como estabilizador das altas e baixas do ciclo econômico, contribui para acentuar a volatilidade da economia: estimula a economia quando ela já está crescendo e é obrigado a fazer ajuste fiscal quando ela está em recessão. A face mais visível desse processo são as grandes variações de taxas de juros e de taxas de desemprego, assim como crises fiscais recorrentes.

Giambiagi e Além (2011) entendem que os gastos públicos se expandiram anteriormente tendo em vista as necessidades de se elevar a poupança e conter a inflação. Esses autores ainda elencam como causas à evolução dos gastos públicos as respectivas guerras mundiais que ocorreram no século XX e que foram explicadas pela “lei de Wagner” ou como também ficou conhecida “lei dos dispêndios públicos crescentes”. Adicionalmente à essa ideia, verifica-se que os gastos públicos também aumentaram devido ao envelhecimento populacional que acarreta maiores gastos com saúde e previdência, além da urbanização do país.

Giacomoni (2016) afirma que, no Brasil, o crescimento das despesas públicas ocorreram depois da segunda guerra mundial, sobretudo com o aumento da participação do Estado na economia, que mesmo ao reduzir a carga tributária, aumentou a sua influência por meio do crescimento das empresas estatais.

Com esse incremento nas despesas e sabendo que elas só afetam o Resultado Primário quando são efetivamente pagas, o governo costuma segurar o pagamento de um ano para o outro para gerar, temporariamente, um Superávit Primário mais elevado (SILVA & CÂNDIDO JUNIOR, 2010).

Alves (2011) entende que o consumo no final do ano é aumentado demasiadamente para que não haja perda de recursos, com isso, há o incremento de Restos a Pagar.

Giacomoni (2016) percebe as práticas administrativas de “concentrar as liberações financeiras no final do exercício” como um fenômeno que acarreta muitos empenhos que possuem como principal intuito o aproveitamento dos créditos.

### **2.3.2 Restos a Pagar**

Carvalho (2012) afirma que, “os Restos a Pagar representam um tipo de crédito público, pois são dívidas cujas obrigações financeiras são postergadas para o exercício seguinte”.

“Constituindo modalidade de dívida pública flutuante, os Restos a Pagar são registrados por exercício e por credor” (GIACOMONI, 2016).

Por ser dívida, constitui-se um passivo, ou seja, “uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade” e devido ao caráter financeiro, está enquadrado no sistema financeiro (CFC, 2016). Conforme a STN (2017), o passivo financeiro é composto pela conta Restos a Pagar por meio da conta Créditos Empenhados a Liquidar, a qual compreende todas as despesas orçamentárias empenhadas.

Pode-se melhor entender o conceito de Restos a Pagar pela compreensão do artigo 36 da Lei nº 4.320/64 em que os Restos a Pagar são “as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas”. Conforme o § 1º do artigo 67 do decreto 93.972/86: “Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto”.

Lima e Castro (2007), entendem que os Restos a Pagar processados representam aquelas despesas cujo o “credor já tenha cumprido suas obrigações”, nesses casos já houve a liquidação. A liquidação da despesa segundo o artigo 63 Lei nº 4320/64, ocorre quando da verificação do direito adquirido do credor de receber.

Por sua vez, os Restos a Pagar não processados representam aquelas despesas em que o “direito do credor não foi apurado”, ainda dependem da liquidação (Lima e Castro, 2007).

O manual do SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) da Secretaria Tesouro Nacional (2017) divide os Restos a Pagar em processados, caracterizados por já terem sido empenhados e liquidados, em não processados, aqueles que ainda não foram liquidados mas estavam no processo de liquidação, apenas pendendo a ordem do Ordenador de despesa, e ainda, em não processados a liquidar, os quais apenas tinham sido empenhados mas ainda não estavam no processo de liquidação e que, também, dependem da ordem do Ordenador de despesa.

Essas despesas em processo de liquidação são denominadas “em liquidação”, essa regra permite que haja a separação entre os empenhos não liquidados de acordo com a existência ou não de fato gerador, podendo classificar em não processados ou em liquidação (STN, 2017).

No caso das despesas em liquidação, já ocorreu a entrega do material ou prestação do serviço, porém ainda resta a fase de verificação do direito adquirido, assim, já se tem o fato gerador mas ainda não se deu a respectiva liquidação (STN, 2017).

Conforme depreende-se do artigo 76 do decreto-lei nº 200, “As despesas inscritas na conta de ‘Restos a Pagar’ serão liquidadas quando do recebimento do material, da execução da obra ou da prestação do serviço, ainda que ocorram depois do encerramento do exercício financeiro”.

Lima e Castro (2007), afirmam que os Restos a Pagar possuem validade até o dia 31 do ano seguinte ao dos respectivos empenhos, porém, após isso, caso ainda não tenham sido pagos esses Restos a Pagar, serão automaticamente cancelados e inseridos em despesas de exercícios anteriores, com isso, vigorará o direito de requerimento do credor por cinco anos.

Nesse sentido, dois lançamentos contábeis são realizados ao final de cada ano. Haverá um lançamento referente ao cancelamento de Restos a Pagar que não tenham sido pagos e outro referente a inscrição de despesas que tenham sido empenhadas mas ainda não tenham sido pagas (Tribunal de Contas da União - TCU, 2003).

Verifica-se que esse mecanismo de repassar uma despesa de um ano para outro, permitida através do mecanismo dos Restos a Pagar, é uma prática que vai de encontro ao orçamento, pois segundo a Lei 4.320/64 esse deve abranger o período de um ano e deve ser uno. Com os Restos a Pagar cria-se um certo tipo de orçamento paralelo ao ultrapassar o período de sua Competência.

Dentre as limitações impostas aos Restos a Pagar tem-se o disposto no artigo 42 da LRF (2000):

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.

A STN (2014) adverte que a LRF garante que a constituição de Restos a Pagar seja feita de maneira coerente com a existência de disponibilidades financeiras e de condições, isso é importante para que haja a prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Giacomoni (2016) alerta a existência de um “descompasso entre a execução orçamentária e financeira”, pois os Restos a Pagar fazem com que uma despesa que tenha sido reconhecida em um período acabe por só afetar financeiramente outro período.

Por sua vez, Silva e Cândido Junior (2010) destacam duas formas de pagar esses Restos a Pagar. Uma se configura pela própria despesa que consome a receita corrente primária, afeta o Resultado Primário e o exercício financeiro posterior ao do seu empenho, podendo até mesmo gerar mais postergação de despesas no ano atual. A outra forma, é pela simples diminuição do superávit primário e aumento das necessidades de financiamento (endividamento).

Almeida (2014) entende que postergar despesas já liquidadas (processadas) ou atrasar o reconhecimento de uma despesa, não a liquidando (não processar), são formas de inflar artificialmente o Resultado Primário. Isso permite o atraso nos pagamentos e que sejam mascaradas possíveis quedas do resultado. Tal dinâmica só consegue continuar caso haja o aumento das receitas ou a diminuição do próprio Resultado Primário.

Dessa forma, verifica-se a possível influência dos Restos a Pagar no Resultado Primário dos últimos anos, o que levou à criação da PEC 241/16 e à elaboração da Emenda Constitucional nº 95.

### **2.3.3 *Emenda à Constituição nº 95***

Luque e Silva (2004) afirmam que, as ações políticas somadas aos constantes desequilíbrios orçamentários são responsáveis pela redução da confiabilidade da sociedade. Para contornar essa situação, tornar-se-ia necessário o desenvolvimento de dispositivos que visassem a redução das presentes “falhas de governo”. Somente assim seria possível voltar a recuperar a confiabilidade.

Um Novo Regime Fiscal (NRF) vem sendo visto como solução para o atual contexto econômico, momento no qual são necessárias medidas para a superação da atual crise fiscal e para que se consiga retomar o crescimento do PIB no futuro. É consensual entre os pesquisadores das finanças públicas que medidas mais profundas devem ser tomadas (COURI & BIJOS, 2016).

Nesse contexto surge a PEC 241 que em seu próprio texto se propõe a criar o Novo Regime Fiscal no âmbito da União e reverter, no médio e longo prazo, a situação de desequilíbrio fiscal que permeia o Governo Federal.

Tal proposta tem como principal objetivo “estabilizar o crescimento da despesa primária, como instrumento para conter a expansão da dívida pública” (PEC 241/16).

A PEC 241/16 se propõe a criar limites para o aumento das despesas, aumentar a previsibilidade da política macroeconômica, fortalecer a confiança, eliminar a tendência de elevação dos gastos, reduzir o “risco-país” e de mesma forma reduzir as taxas de juros. Espera-se, com essas medidas, tanto consequências positivas para a economia, pela geração de empregos e renda, como também espera-se uma maior eficiência na alocação de recursos pelo Estado.

Conforme Theodoro (2016), “A PEC 241 congela as despesas governamentais por 20 anos. Durante esse período, o montante do gasto só poderá aumentar no limite do crescimento da inflação”. Para esse autor, essa redução dos gastos correntes traz sérias consequências para as políticas sociais e para a própria capacidade de governar.

Vazquez (2016), concorda que haveria perda de recursos federais para as áreas sociais. Para ele, a adoção de um indexador desassociado à capacidade de arrecadação ou necessidade de gastos não leva em conta a função alocativa do Estado e a sua respectiva capacidade de governar. Para ele, essa PEC, “Trata-se de uma invenção, sem experiência internacional ou respaldo teórico algum, cujo objetivo único é criar um ‘ambiente ideal para negócios financeiros’”.

A PEC 241 deu origem à Emenda Constitucional nº 95, que por sua vez difere-se da proposta ao adotar o Novo Regime Fiscal apenas em 2018 (artigo 111 da Emenda Constitucional 95/16) e não em 2017 como apresentado no artigo 104 da PEC 241/16.

Porém, essa emenda não veda a adoção de medida provisória para alteração do método de correção dos limites, assim como a PEC fazia no § 7º de seu artigo 102.

Por outro lado, a emenda passa a incluir nos limites as “outras transferências obrigatórias derivadas de lei que sejam apuradas em função de receita vinculadas” ao retirar o descrito do § 6º do artigo 107 da Emenda Constitucional nº 95/16, sendo que anteriormente o descrito constava no § 6º do artigo 102 da PEC 241/16 como não inclusos no limite previsto.

Dessa forma, conforme o § 6º do artigo 107 da emenda constitucional nº 95/16, não ficam incluídos nos limites: as transferências constitucionais, os créditos extraordinários, as despesas não recorrentes da Justiça Eleitoral com a realização de eleições e as despesas com aumento de capital de empresas estatais não dependentes.

Tendo em vista que a Emenda nº 95/16 só abrange a União, Graner (2016) afirma que o governo ainda está estudando a melhor maneira de se limitar os gastos dos Estados, conforme o autor, esses estão passando por vultuosas crises financeiras devido à ocorrida recessão econômica no país que levou a perda de receitas ao mesmo tempo em que as despesas crescem de forma elevada.

A PEC 241/16 prevê a criação futura de outras medidas gerenciais e legais adicionais para que se haja uma coerência no empenho de despesas, de forma a limitar a inscrição de despesas em Restos a Pagar, assim como os cancelamentos de Restos a Pagar não processados. Isso tem o intuito de evitar que as limitações propostas por essa emenda acabem sendo contornadas pela postergação de despesas.

Ainda assim, verifica-se uma limitação da PEC 241/16, ela afirma optar pelo Regime de Caixa para limitar as despesas, mesmo critério usado para apurar o Resultado Primário. Porém, ao deixar de escolher o Regime de Competência, acaba-se por não impor uma restrição aos compromissos que o Estado se encontra apto a assumir. Assim, permite que o estado continue empenhando mesmo que não haja mais disponibilidade financeira e não evita a ocorrência de despesas realizadas e não pagas (PEC 241/16).

### 3 METODOLOGIA

A metodologia trata-se do “estudo dos caminhos a serem percorridos para se realizar uma pesquisa” e para se chegar ao conhecimento por meio de uma pesquisa é necessário se ter um método (ZANELLA, 2009).

Foram utilizadas as metodologias documental e qualitativa, pois o presente trabalho foi feito com base em pesquisas documentais que pudessem dar o arcabouço conceitual necessário para se entender os Restos a Pagar pelas óticas orçamentárias e contábil, possibilitando a verificação se esse instrumento compactua com o previsto na legislação e no campo da ciência contábil.

Configura-se uma análise documental por conter fontes de dados secundários e a respectiva interpretação desses (ZANELLA, 2009).

A análise documental se deu com base na legislação e em autores acerca dos princípios orçamentários, do Regime de Competência e das características qualitativas. De forma que permitisse discutir o que é previsto na esfera contábil e orçamentária em comparação ao que ocorre com o advento dos Restos a Pagar.

A pesquisa qualitativa se exprime pela importância fundamental do pesquisador na coleta e análise de dados, sendo esse o que observa, seleciona, interpreta e registra comentários (ZANELLA, 2009).

A análise qualitativa se deu por meio dos dados orçamentários coletados da STN para a União, que abrange o período de 2008 a 2016, e, para os Estados foram coletados dados de 2013 a 2015 do SICONFI, que também faz parte do sítio da STN. Dentre os dados, encontram-se os referentes à Receita, Despesa, Resultado Primário e Restos a Pagar.

Com esses dados, procurou-se perceber o que vem acontecendo na esfera da União e dos Estados no que diz respeito aos Restos a Pagar e a relação dele com o desequilíbrio das contas. Para isso, foram utilizados gráficos e análises verticais e horizontais. Com isso foi possível fazer análises e comentários explicativos do que os dados representavam.

As informações acerca dos Estados, em conjunto, possuíam uma menor extensão temporal, o que impediu uma análise mais extensa nesse âmbito, porém permitiu o enfoque no panorama atual do desequilíbrio das contas públicas nos Estados, principalmente levando em conta os Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Mato Grosso.

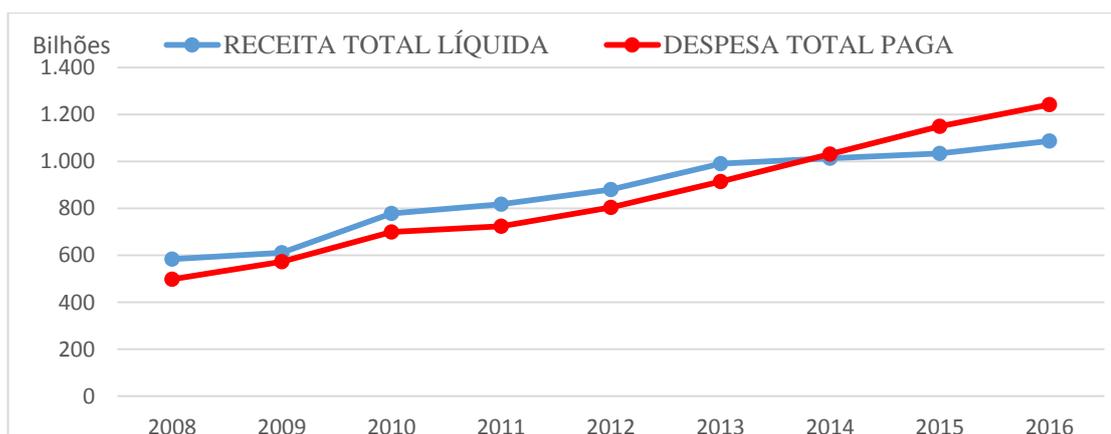
## 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

### 4.1 Tratamento Prático dos Restos a Pagar

#### 4.1.1 União

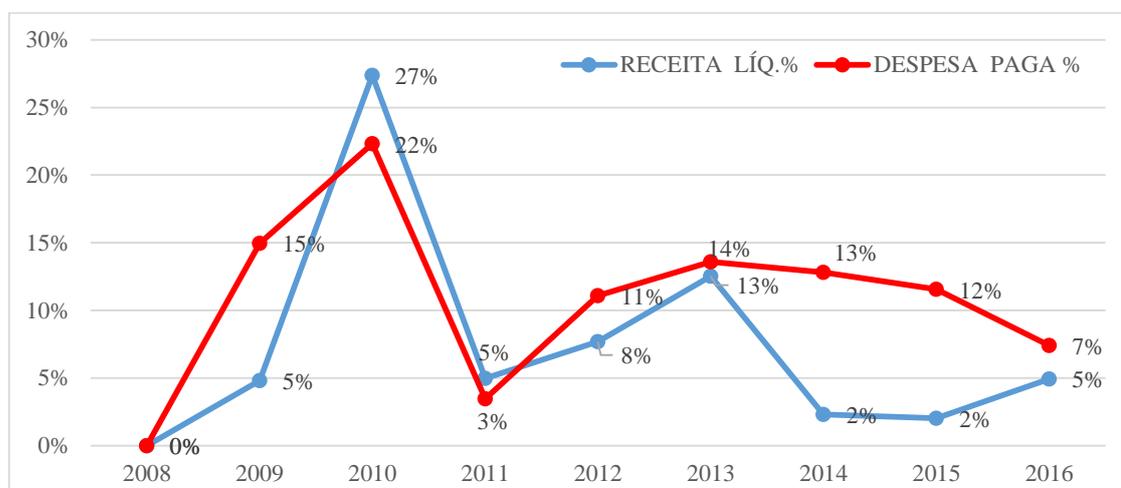
Para se entender melhor como os Restos a Pagar podem influenciar o Resultado Primário é necessário, prioritariamente, estabelecer relações entre as receitas realizadas e as despesas pagas, de maneira que possibilite compreender como essas contas estão se comportando e afetando o Resultado Primário.

**Gráfico 1** - Comparação entre receita realizada e despesa paga.



**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

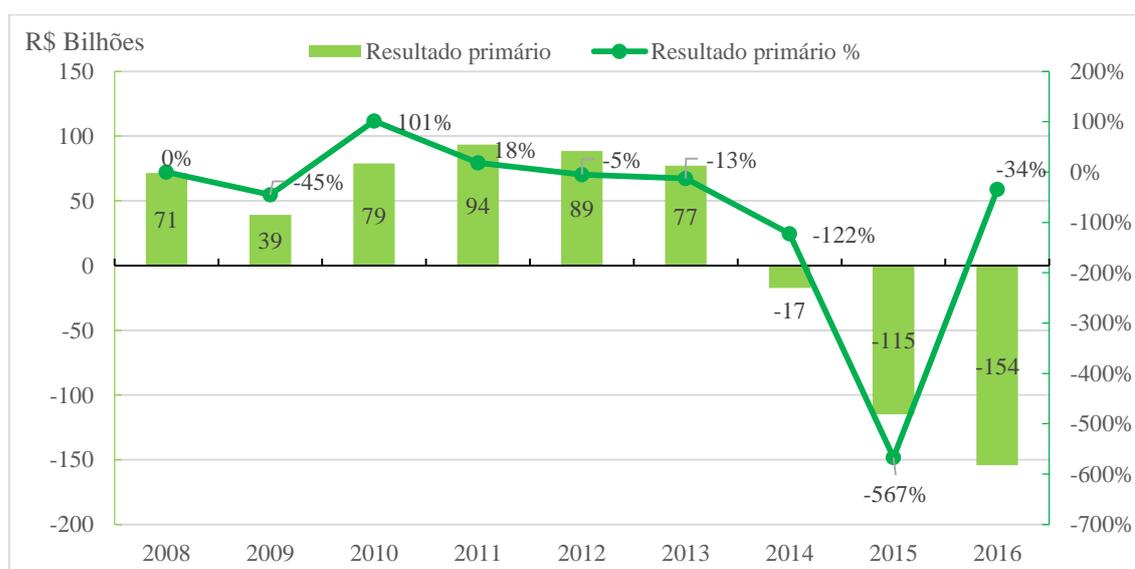
Ao analisar os valores referentes às receitas realizadas e às despesas pagas no Gráfico 1, observa-se que ambas evoluíram no período. No entanto, percebe-se que a partir de 2014 as despesas cresceram a taxas superiores às da receita, indicando um desequilíbrio fiscal.

**Gráfico 2** - Comparação da variação percentual da receita realizada e da despesa paga.

**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

Ao verificar a trajetória do crescimento percentual de receitas e despesas no Gráfico 2, aponta-se que na maioria dos anos as despesas tiveram crescimentos maiores relativos ao ano anterior do que as receitas, principalmente de 2008 para 2009 e de 2014 até 2016, o que provocou certos espaçamentos entre as linhas no gráfico.

Em 2010, a receita cresceu abruptamente comparada aos outros anos, isso pode ser efeito da recuperação pós crise que permitiu maior arrecadação de impostos. Tal fato colaborou para o reequilíbrio das contas.

**Gráfico 3** - Evolução do Resultado Primário em valores brutos e percentuais.

**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

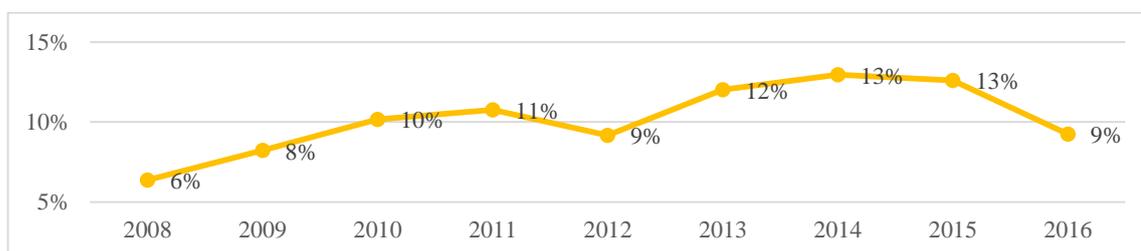
Por conseguinte, ao analisar a confrontação das receitas e despesas primárias (receitas realizadas e despesas pagas) no Gráfico 3, é possível chegar no Resultado Primário e verificar as consequências de uma elevação das despesas superior à das receitas ao longo dos últimos anos.

Primeiramente é possível perceber que em anos como 2009, em que as despesas cresceram 15% enquanto as receitas cresciam 5% (Gráfico 2), o Resultado Primário já apresenta uma certa queda, diminuindo em 45% (32 bilhões) no Gráfico 3.

Em 2010, devido à elevação da receita, observa-se uma recuperação do Resultado Primário em 101% (40 bilhões), no entanto, a partir de 2012 as despesas tomam crescimento mais acelerado, e, de igual forma, o Resultado Primário volta a diminuir.

No entanto, somente em 2014, quando as receitas cresceram 2% e as despesas cresceram 13% é que o Resultado Primário se mostrou deficitário e permaneceu negativo até 2016. Apesar de haver uma redução no ritmo de crescimento das despesas, as receitas não aumentaram o seu ritmo de crescimento, fazendo com que o déficit persistisse.

**Gráfico 4** - Evolução dos Restos a Pagar inscritos como porcentagem da despesa empenhada.



**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

Analisando a proporção da inscrição de Restos a Pagar dentro das despesas empenhadas no Gráfico 4, é possível observar que em alguns anos a inscrição supera 10% dos empenhos e chega a 13% em 2014 e 2015, ou seja, justamente nos anos de déficit fiscal.

Como os Restos a Pagar não representam um desembolso, mas apenas compromisso de desembolso futuro, mesmo que seja constituído por despesas, não afetam o Resultado Primário, pois ainda não teve-se o pagamento.

De acordo com Carvalho (2012), devido os Restos a Pagar “não serem contabilizados no resultado fiscal da União no momento da inscrição, mascaram a real economia orçamentária”.

**Gráfico 5** - Crescimento percentual da Despesa Empenhada e dos Restos a Pagar Inscritos

**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

Com isso, tem-se um agravante, pois a inscrição em Restos a Pagar, conforme o Gráfico 5, vem crescendo de forma acentuada e superior ao crescimento dos empenhos, indicando que à medida que há aumento dos empenhos, tem-se um aumento mais elevado em inscrição em Restos a Pagar.

Ressalta-se, no entanto, que essas inscrições que vêm crescendo não afetam o Resultado Primário do ano em que as despesas pertencem, ainda que possuam efeitos futuros por se caracterizarem como despesas que ainda deverão ser pagas após transcorridas todas as etapas da despesa.

Nesse sentido, pode-se verificar os Restos a Pagar como instrumento de inflar artificialmente o Resultado Primário, pois ao inscrever despesas em Restos a Pagar pode-se obter um Resultado Primário positivo, à medida que evite a diminuição desse resultado por meio do incremento das despesas pagas. Essa ideia encontra-se de acordo com o exposto por Almeida (2014).

Porém, se a despesa realmente passar por todas as etapas, de qualquer forma o resultado será afetado no futuro. Ou seja, essa medida artificial pode até mesmo mascarar o resultado durante alguns anos, mas depois de certo tempo, com o pagamento das despesas, fica difícil esconder os decréscimos do resultado, tendo como consequência uma forte queda no superávit primário ou até mesmo a geração de déficit.

Conforme Almeida (2011), o governo posterga o pagamento de despesas ou para aumentar o Resultado Primário em um ano específico ou para mascarar a queda dele. Com isso ganha-se tempo, porém “vai criando uma bola de neve que só termina ou com redução do primário ou com aumento de receita para pagar essas despesas”.

Ao analisar o Gráfico 5, percebe-se que é possível que os Restos a Pagar tenham sido utilizados para mascarar o Resultado Primário no período de 2008 a 2016, havendo taxas elevadas de crescimento dos Restos a Pagar, tendo quase triplicado em oito anos.

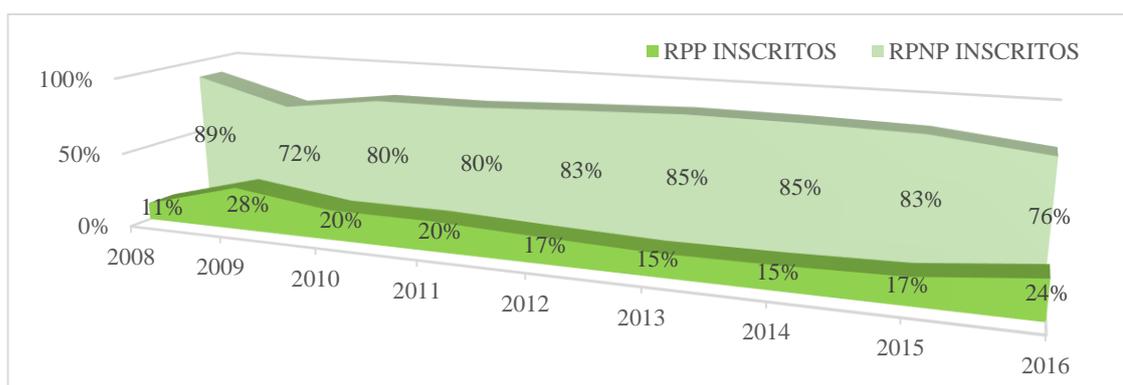
Observa-se que nos anos em que houve quedas mais bruscas do superávit, assim como 2009 e 2014, os Restos a Pagar cresceram bastante, 51% e 24%, respectivamente, conforme o Gráfico 5. Isso indica que se grande parte das despesas inscritas em Restos a Pagar tivessem sido pagas nos anos aos quais elas pertenciam, o Resultado Primário poderia ser ainda menor.

É possível que a inscrição em Restos a Pagar tenha aumentado para que não houvesse uma diminuição no Resultado Primário mais abrupta. Mas, como expresso por Almeida (2011), “mais cedo ou mais tarde terá que pagar essas despesas que foram adiadas”. Tendo isso em vista, nos anos seguintes a 2014, em 2015 e 2016 os déficits foram ainda maiores, como demonstrado no Gráfico 5 (-114 bilhões e -154 bilhões, respectivamente).

Ao analisar a composição da inscrição em Restos a Pagar (RP) no Gráfico 6 é interessante notar que em sua maioria, de pelo menos 72% no período em destaque, é formada por Restos a Pagar não processados (RPNP), isso é, despesas que ainda dependem da liquidação para serem pagas.

Também é interessante perceber que em 2009, ano posterior à crise econômica, o Resultado Primário sofreu uma forte queda e houve um certo aumento na participação de Restos a Pagar processados (RPP) dentre os inscritos.

**Gráfico 6** – Proporção da inscrição em Restos a Pagar por ano



**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

Ao realizar uma análise horizontal, como demonstrado na Tabela 3, foi possível verificar que de 2008 para 2009 os Restos a Pagar processados inscritos aumentaram em

283%. Devido a isso passaram a participar mais dos Restos a Pagar totais, chegando a 28% do total (Tabela 4).

Salientando isso, é possível perceber que em 2014, 2015 e 2016 houve um aumento mais acentuado nos Restos a Pagar processados inscritos (28%, 14% e 17%), justamente nos anos em que se teve déficit (Tabela 3).

**Tabela 3** – Evolução da inscrição em Restos a Pagar (Análise Horizontal)

Anos	RP		RPP		RPNP	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%
2008	62.459.965.000	0	7.030.104.000	0	55.429.861.000	0%
2009	94.575.561.000	51%	26.925.058.000	283%	67.650.503.000	22%
2010	114.995.350.000	22%	22.906.683.000	-15%	92.088.667.000	36%
2011	128.893.301.000	12%	25.450.797.000	11%	103.442.504.000	12%
2012	141.200.850.000	10%	24.097.684.000	-5%	117.103.166.000	13%
2013	177.001.864.000	25%	26.273.110.000	9%	150.728.754.000	29%
2014	219.136.715.000	24%	33.623.541.000	28%	185.513.174.000	23%
2015	227.987.765.000	4%	38.466.461.000	14%	189.521.304.000	2%
2016	185.711.516.000	-19%	45.172.277.000	17%	140.539.239.000	-26%

**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

**Tabela 4** - Proporção dos Restos a Pagar Inscritos (Análise Vertical)

Anos	RP	RPP	RPNP
2008	100%	11%	89%
2009	100%	28%	72%
2010	100%	20%	80%
2011	100%	20%	80%
2012	100%	17%	83%
2013	100%	15%	85%
2014	100%	15%	85%
2015	100%	17%	83%
2016	100%	24%	76%

**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

A participação dos processados no total de Restos a Pagar só não foi maior pois os não processados continuaram crescendo também. Mas em 2009 e 2016 é possível ver que os não

processados, com participação de 72% e 76%, respectivamente, conforme a Tabela 4, diminuíram a percentagem, enquanto os processados aumentaram (28% e 24%).

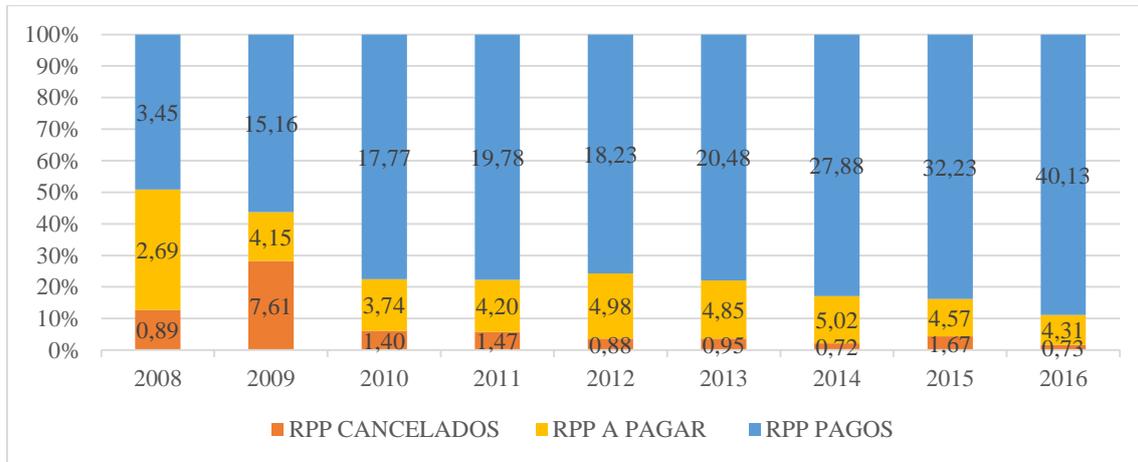
O aumento desses Restos a Pagar processados indica que as despesas que já foram liquidadas estão deixando de ser pagas e estão sendo postergadas, o que em grandes volumes é mais um indício de deterioração nas finanças públicas.

**Tabela 5** - Proporção dos Restos a Pagar Processados e Não Processados (Análise Vertical)

ANOS	RPP				RPNP			
	INSCRITO	CANCELADO	PAGO	A PAGAR	INSCRITO	CANCELADO	PAGO	A PAGAR
2008	100%	13%	49%	38%	100%	12%	56%	32%
2009	100%	28%	56%	15%	100%	13%	49%	38%
2010	100%	6%	78%	16%	100%	15%	48%	37%
2011	100%	6%	78%	17%	100%	15%	52%	33%
2012	100%	4%	76%	21%	100%	10%	52%	38%
2013	100%	4%	78%	18%	100%	11%	45%	44%
2014	100%	2%	83%	15%	100%	11%	45%	44%
2015	100%	4%	84%	12%	100%	17%	47%	36%
2016	100%	2%	89%	10%	100%	15%	47%	39%

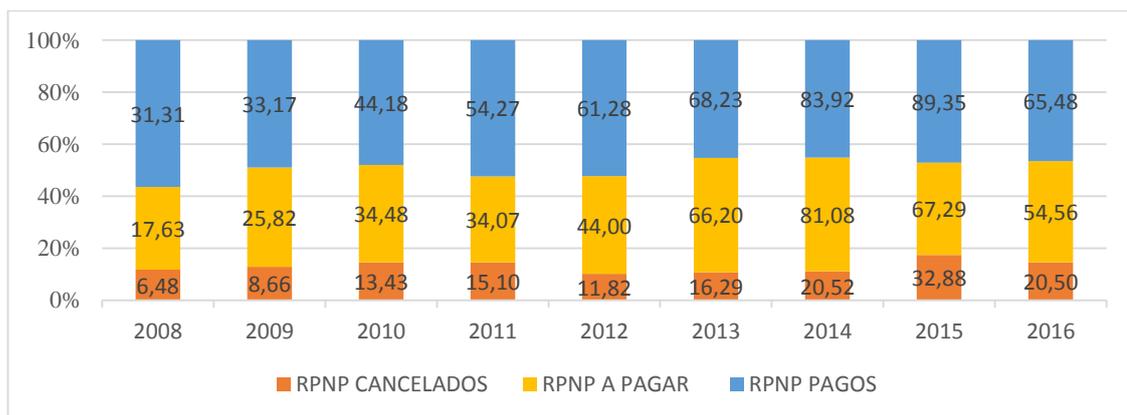
**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

Tendo os Restos a Pagar processados em foco, vemos que no período houve um aumento dos seus pagamentos, apenas reduzindo em 2012 e chegando a 89% em 2016 (Tabela 5). O bom percentual de pagamento dos RPP é esperado pois tratam-se de despesas cuja liquidação já foi efetuada, assim, estão praticamente aptas para receberem o devido pagamento.

**Gráfico 7 - Composição dos Restos a Pagar processados por ano**

**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

O que mais se demonstra discrepante ao longo dos anos conforme o Gráfico 7 é o aumento dos cancelamentos em 2009, indo de 0,89 bilhões para 7,61 bilhões. É provável que isso tenha acontecido justamente por conta do crescimento dos Restos a Pagar processados inscritos que foi de 7 bilhões em 2008 para quase 27 bilhões em 2009, representando um aumento de 283% de um ano para outro (Tabela 3). No entanto, enquanto a inscrição cresceu 283%, os cancelamentos cresceram 851% indo de 0,89 bilhões para 7,61 (Gráfico 7).

**Gráfico 8 - Composição dos Restos a Pagar não processados por ano**

**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

Por outro lado, ao focar nos Restos a Pagar não processados no Gráfico 8, observa-se que a proporção de pagamentos em relação à inscrição é inferior, no geral. Enquanto os processados mantiveram o pagamento acima de 56% da inscrição, com exceção de 2008 que

foi de 49%, os não processados não ultrapassaram a marca de 56% de pagamento em relação à inscrição. Na maioria dos anos, os pagamentos foram inferiores a 50% da inscrição (Tabela 5).

Os Cancelamentos de não processados superaram os de processados a partir de 2010, representando entre 10 e 15% da inscrição, enquanto os processados tinham entre 2 e 6% de cancelamento, também a partir de 2010 (Tabela 5).

Além disso, o restante a pagar dos não processados é superior, com exceção de 2008, chegando a representar 44% da inscrição em 2013 e 2014, sendo que nos processados os máximos atingidos são 38% em 2008 e 21% em 2012 (Tabela 5).

Mas, enaltece-se que a análise acima feita se baseia em termos percentuais, pois ao analisar valores de fato, verifica-se que os RPNP representam pelo menos 72% dos Restos a Pagar em todo o período conforme mostrado na Tabela 4. Com isso, espera-se que terá maioria tanto nos cancelamentos, quanto nos pagamentos e nos saldos a pagar.

Ao analisar os cancelamentos, verifica-se que os cancelamentos são maiores em Restos a Pagar não processados, apenas perdendo espaço para os RPP em 2009, efeito do abrupto aumento das inscrições em RPP e do mais abrupto ainda crescimento dos cancelamentos de RPP, chegando a 851% de um ano para outro. Assim, por mais que os RPP inscritos só representem 28% do total (Tabela 4), seus cancelamentos representam 47% (Gráfico 9).

**Gráfico 9** - Composição dos cancelamentos por ano

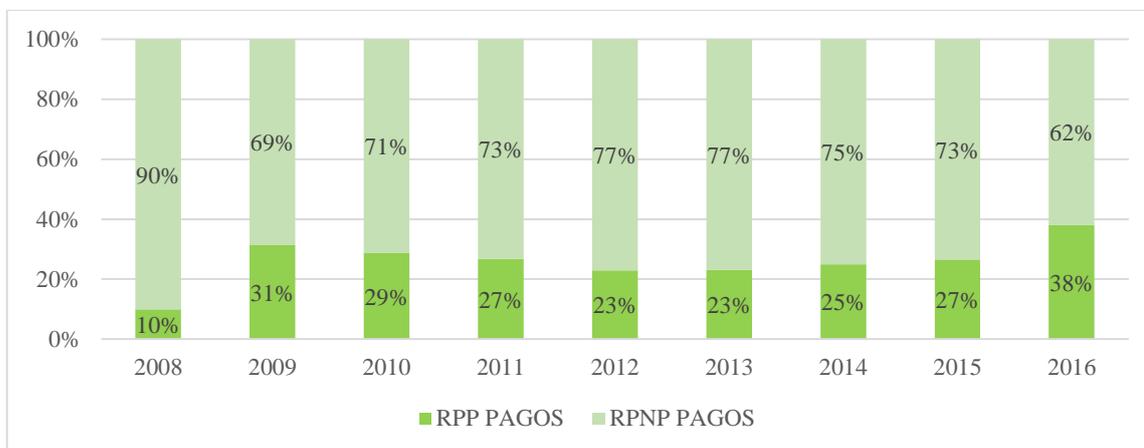


**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

Quanto aos pagamentos expressos no Gráfico 10, verifica-se que a maioria de pagamentos é de RPNP, porém observa-se que, no geral, os pagamentos correspondem à uma baixa percentagem do total inscrito em RPNP, sempre ficando em torno dos 50%. Com os

RPP, o contrário acontece: paga-se em percentagens maiores ao total inscrito de RPP, sendo no mínimo de 49% do total, assim como foi visto na Tabela 5.

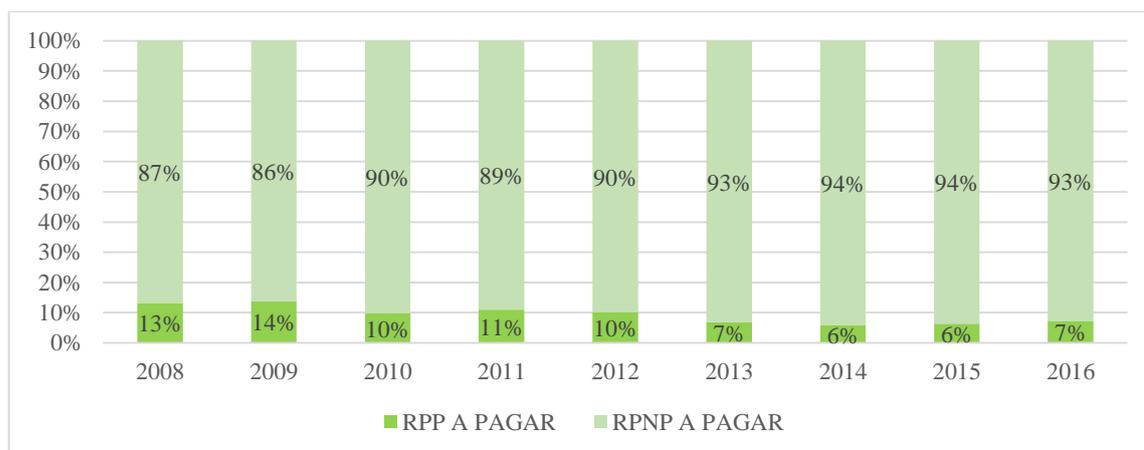
**Gráfico 10** - Composição dos pagamentos por ano



**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

De mesma forma, os saldos a pagar do Gráfico 11 são de maioria dos RPNP e representam uma parcela significativa do total inscrito em RPNP, chegando a representar 44% em alguns anos. Já os RPP possuem saldos a pagar em percentuais baixos em relação aos totais de suas inscrições, com o máximo de 38% em 2008, mas mantendo-se abaixo de 20%, no geral (Tabela 5).

**Gráfico 11** - Composição dos saldos a pagar por ano



**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

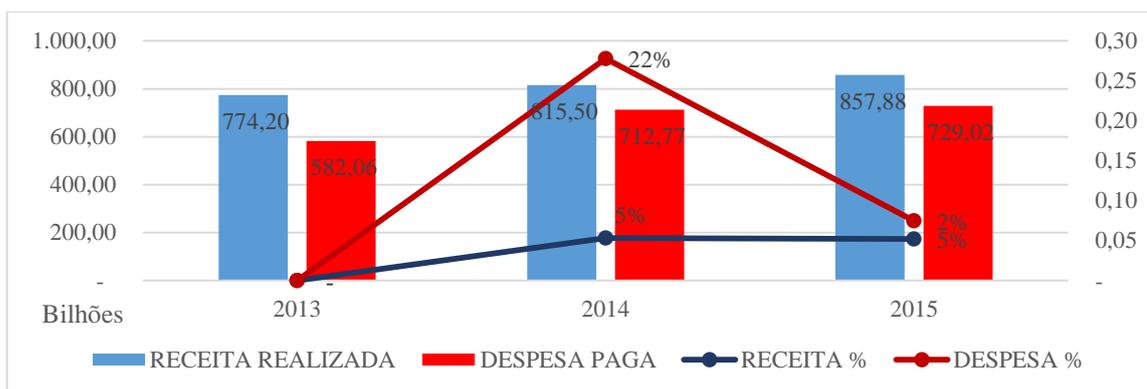
#### 4.1.2 Estados

De maneira semelhante ao que foi visto na esfera da União, pode-se perceber que no que cabe aos Estados, as despesas pagas também vêm aumentando em proporções maiores às das receitas realizadas.

Apesar de as receitas ainda serem maiores que as despesas, o crescimento das despesas em relação ao das receitas torna-se um ponto de atenção, pois vem crescendo a níveis maiores.

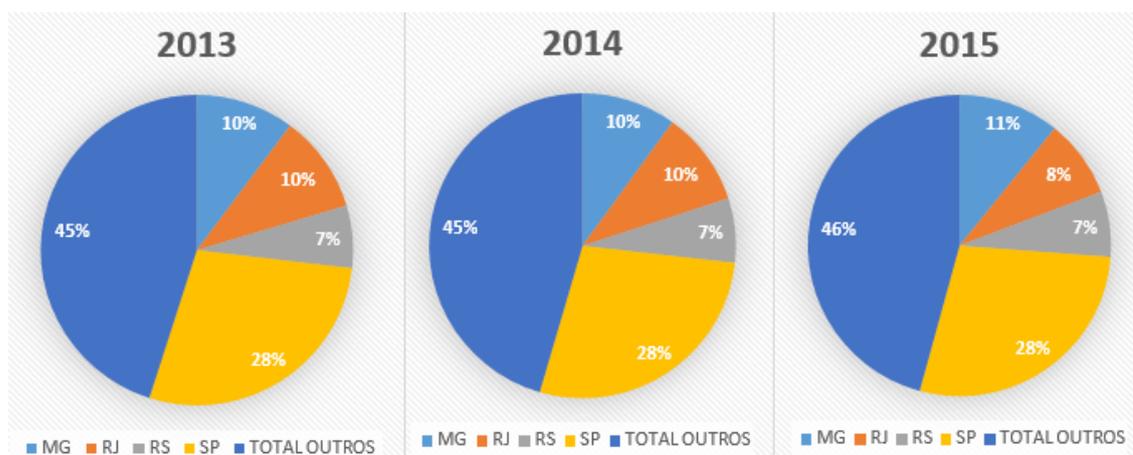
Porém, diferentemente da União, em 2014 e 2015, não foi apurado déficit no conjunto dos Estados, mesmo que alguns individualmente tenham tido Resultado Primário negativo (Gráfico 12).

**Gráfico 12** – Crescimento bruto e percentual das receitas realizadas e das despesas pagas dos Estados



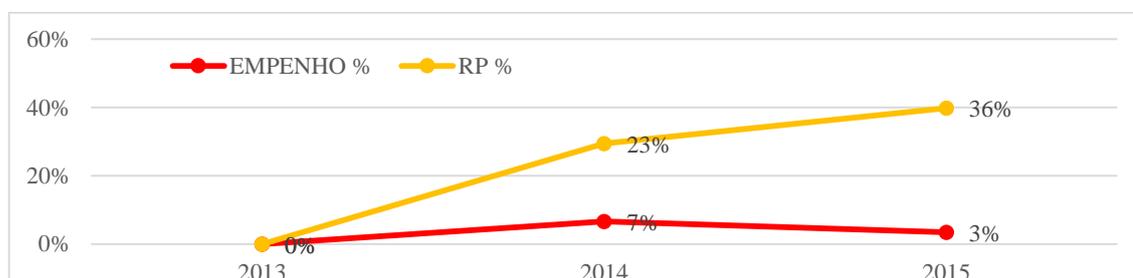
**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. SICONFI. Elaboração própria.

É possível identificar que apenas Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo juntos apresentam a maior parte dos empenhos de 2013 a 2015, em torno de 55%, e consequentemente apresentam a maior parte dos cancelamentos, pagamentos e saldos a pagar (Gráfico 13).

**Gráfico 13** - Proporção dos empenhos dentre os empenhos totais para todos os Estados

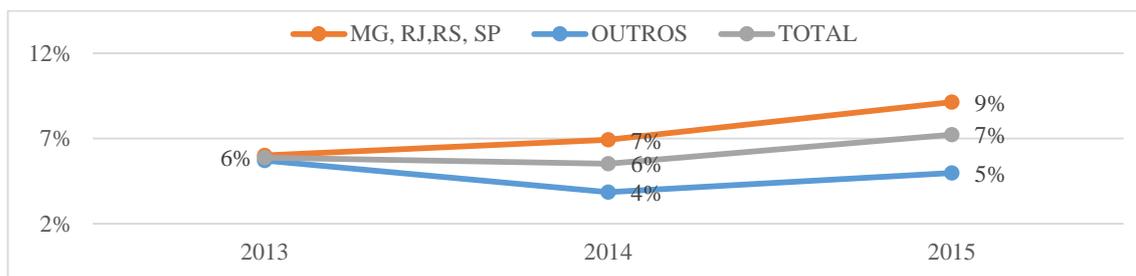
**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. SICONFI. Elaboração própria.

Ao verificar esses quatro Estados, pode-se observar que os Restos a Pagar estão crescendo em ritmo bem mais acelerado do que os empenhos, atingindo 36% em 2015, enquanto os empenhos cresceram 3% conforme o Gráfico 14. Isso indica que os Restos a pagar vêm ganhando maior representatividade dentro dos empenhos.

**Gráfico 14** - Elevação dos empenhos e dos Restos a Pagar percentualmente

**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. SICONFI. Elaboração própria.

Em relação a proporção de empenhos que são inscritos em Restos a Pagar, é evidente que esse valor vem aumentando para o conjunto dos Estados, mas os quatro principais Estados juntos apresentam aumentos ainda maiores nesses três anos de acordo com o Gráfico 15.

**Gráfico 15** – Evolução da proporção de Restos a Pagar dentro dos empenhos

**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. SICONFI. Elaboração própria.

Ao analisar a Tabela 6, percebe-se que esses quatro Estados, colocados em evidência, apresentaram a maioria dos Restos a Pagar, e o mesmo se estende para RPP, no entanto, não apresentaram a maioria dos RPNP, sendo essa maioria pertencente aos outros Estados.

**Tabela 6** – Composição dos Restos a Pagar dos Estados

MG, RJ, RS e SP	2013	2014	2015	OUTROS ESTADOS	2013	2014	2015
RPP	69%	79%	78%	RPP	31%	21%	22%
RPNP	44%	44%	46%	RPNP	56%	56%	54%
RP	56%	68%	69%	RP	44%	32%	31%

**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. SICONFI. Elaboração própria.

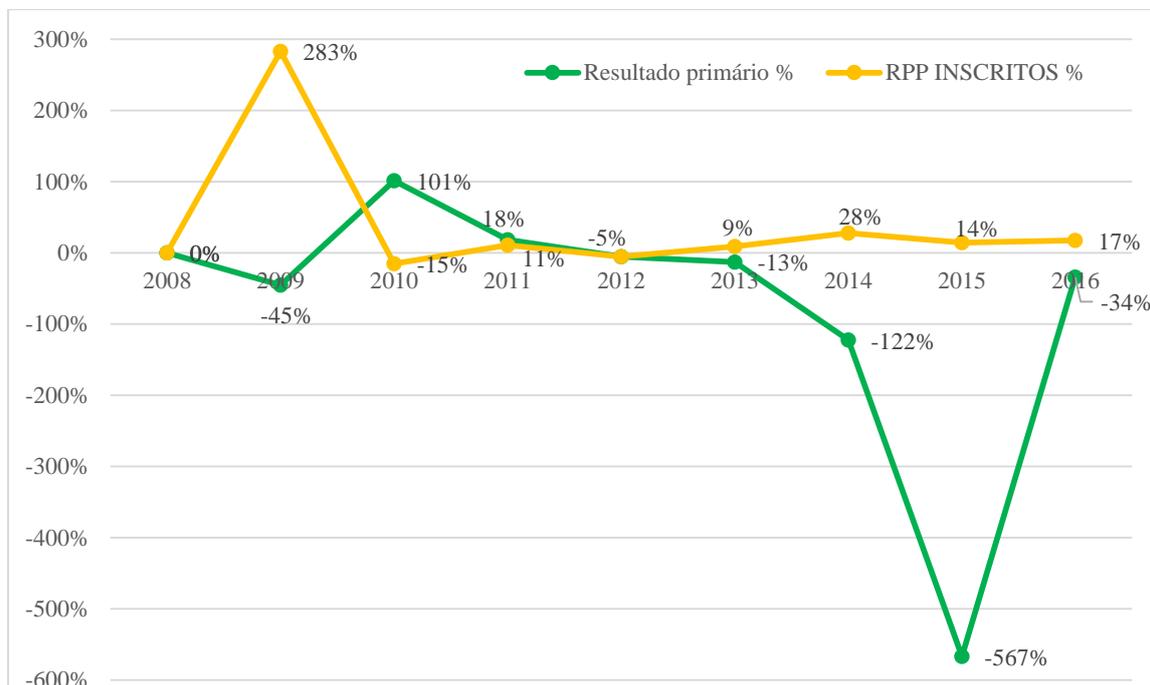
#### 4.1.3 Relações entre os Estados e a União

Conforme Pereira (2016), Minas Gerais e Rio Grande do Sul são estados que vêm enfrentado fortes problemas financeiros. Esses são acompanhados de São Paulo e Rio de Janeiro que vêm se endividando para financiar a infraestrutura.

Observa-se que os Estados que apresentam problemas nos pagamentos de suas dívidas, possuem inscrição em Restos a Pagar Processados maiores do que as inscrições em Restos a Pagar Não Processados, conforme se pode verificar na Tabela 6.

O que se observa é que de forma semelhante aos Estados, que se encontram em crise econômica, os Restos a Pagar Processados da União obtiveram um crescimento acelerado nos anos em que o país teve abruptas diminuições do Resultado Primário, assim como foi em 2009, 2014, 2015 e 2016 (Gráfico 16).

**Gráfico 16** - Crescimento percentual dos Restos a Pagar Processados e do Resultado Primário da União



**Fonte:** STN - Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório resumido de execução orçamentária. Elaboração própria.

Dessa forma, pode-se identificar uma relação entre a inscrição de Restos a Pagar Processados e crises econômicas no setor público, de forma que ao mesmo tempo que se tem aumento na inscrição em processados, tem-se também o aumento do déficit primário.

Uma explicação para isso é justamente o desequilíbrio financeiro inerente à crise, que leva entidades públicas a postergarem despesas que já se encontram em condições de serem pagas, assim como se é possível de se encontrar dentro das despesas processadas. Ou seja, quando o Estado está em crise há uma tendência a postergar despesas já prontas para serem pagas, as quais já foram empenhadas e liquidadas, fazendo com que o volume de Restos a Pagar Processados se eleve.

Por meio dessa elevação do *float* é que o governo ganha tempo, porém, conforme Gerardo (2010), pagando menos proporcionalmente ao total devido, haverá maior esforço para cumprir as despesas postergadas no futuro. A longo prazo, tal prática é insustentável, resultando em Déficit Primário nos anos de 2014 a 2016, consequência dos abuso de tais práticas.

Observa-se que a LRF não vem cumprindo o seu objetivo, de forma que nos últimos anos houve déficits fiscais. O Estado, de mesma forma, deixa de cumprir sua função estabilizadora com essa deterioração das contas, e conseqüentemente acaba por afetar as

funções alocativa e distributiva, à medida que faltam recursos para honrar com as despesas. Esse desequilíbrio clama por medidas mais drásticas de controle, trazendo a necessidade de conter os déficits públicos. A Emenda Constitucional nº 92 surge como uma solução, pois tem como principais objetivos a estabilização da evolução da despesa primária juntamente com a contenção da expansão da dívida pública.

Ainda que os Restos a Pagar não estejam contidos nas medidas determinadas por essa Emenda, verifica-se que a sua proposta de emenda reconhece a importância de estabelecer limitações para os Restos a Pagar a fim de evitar que as limitações nas despesas sejam contornadas pela inscrição em Restos a Pagar.

## **4.2 Análise Conceitual dos Restos a Pagar**

Tendo em vista esses resultados apresentados nos últimos anos, levanta-se a questão se de fato os Restos a Pagar funcionam como deveriam segundo a ótica orçamentária e contábil, para isso, verifica-se a seguir alguns conceitos e a relação deles com os Restos a Pagar, de forma que nos permite inferir sobre a coerência teórica dessa conta nos anos passados e uma possível resposta para a deterioração orçamentária.

### **4.2.1 Regime de Competência**

A IPSAS 1 afirma que o Regime de Competência se configura pelo reconhecimento das transações quando essas ocorrem e não necessariamente quando há a movimentação financeira. Assim, reconhece-se transações e eventos referentes a seus respectivos períodos (IFAC, 2010).

Para melhor entendimento da Competência, deve-se observar a Lei nº 4.320 de 1964, que estabelece que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele empenhadas. Ou seja, são consideradas despesas nos anos para os quais são fixadas e em que são empenhadas.

O fato gerador é aquele que dá origem ao ato ou fato administrativo e é a partir do fato gerador que são realizados o reconhecimento e o registro na contabilidade (CRUVINEL & LIMA, 2011). Compreende-se que a legislação tem o empenho como pré-requisito para se

constituir uma despesa, e dessa forma esse deveria ser considerado o fato gerador conforme a norma.

A despesa deve ser reconhecida quando do momento do “fato gerador”, assim, a despesa que ainda não tenha sido processada não poderia constar como dívida fluante (SILVA, 2012). Isso porque “A fase do empenho certamente não configura adequadamente a Competência do exercício, que é caracterizado quando da realização da efetiva despesa” (GIACOMONI, 2016).

Conforme Silva e Lima (2016), o fato gerador é dado mediante a entrega dos bens ou a prestação do serviço pelo credor, a partir desse fato gerador é que surge a obrigação para o Estado e registra-se a redução do patrimônio líquido. Nesse sentido, o simples empenho não caracteriza a realização efetiva da despesa, não se tem entrega de bens ou serviços e nem ao menos a obrigação.

Para isso, a despesa deveria ser devidamente liquidada para que houvesse, efetivamente, um fato gerador e a respectiva obrigação. Só o empenho não constitui obrigação, e, conseqüentemente, os Restos a Pagar Não Processados (não liquidados) não estão de acordo com a Competência.

Sendo assim, o princípio da Competência não estaria sendo respeitado nos casos em que não houve liquidação, não havendo entrega do que fora acordado, não há obrigação e dessa maneira, não deve ser reconhecida como despesa ou Restos a Pagar Não Processados.

Ressalta-se que isso não significa dizer que se deve deixar de controlar tais empenhos que de fato poderão resultar em desembolsos futuros. Esses devem continuar sendo acompanhados, mas apenas devem ser registrados como despesas nos momentos em que incorrerem de fato, para que assim, esse princípio contábil seja respeitado.

Ainda assim, a Competência não é respeitada, pois o próprio Resultado Primário se calcula levando em consideração apenas as receitas recebidas e as despesas pagas, ou seja, utiliza-se o Regime de Caixa e exclui do cálculo os Restos a Pagar.

#### **4.2.2 *Unidade***

Conforme Gontijo (2004), o princípio da Unidade expressa que “deve existir apenas um orçamento para dado exercício financeiro”. Para Giacomoni (2016), a Unidade significa existir apenas um orçamento por Unidade governamental.

Os Restos a Pagar representam, na verdade, a existência de um orçamento paralelo, pois se refere às despesas do exercício em questão, que só serão honradas em outro exercício. Além disso, tal prática se perpetua, pois no ano posterior, o orçamento deve tanto honrar as despesas atuais como as anteriores, assim cria-se uma “bola de neve” pois volta-se a postergar despesas tendo em vista a necessidade de se pagar o acumulado das despesas (ALMEIDA, 2011).

Apesar dos Restos a Pagar estarem inclusos no orçamento quando da fixação das despesas, o uso dessa conta acaba por ter caráter parecido ao de um orçamento, prevendo o que não será pago em um exercício e o transpondo para outro.

Menezes (2014) corrobora com essa ideia de orçamento paralelo ao verificar que os Restos a Pagar de 2012 ainda continham Restos a Pagar Processados referente a 2002, tendo ao menos uma década de defasagem no pagamento dos empenhos.

Ao se deparar com a existência de Restos a Pagar de anos anteriores na Lei Orçamentária Anual atual, também se verifica a extrapolação da Unidade, tendo em vista que em um orçamento abrange-se tanto as receitas estimadas e despesas fixadas de um ano quanto os Restos a Pagar a serem honrados de anos anteriores.

Assim, cria-se tanto dois orçamentos para o mesmo exercício quanto um orçamento contemplando mais de um exercício.

### **4.2.3 *Universalidade***

O princípio da Universalidade está compreendido no art. 3º e 4º da Lei 4.320/64:

Art.3º A Lei do Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as operações de crédito autorizadas em lei.

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.

Gontijo (2004) e Giacomoni (2016) percebem a Universalidade como o princípio que obriga o orçamento a conter todas as receitas e todas as despesas do Estado.

A Universalidade por sua vez é respeitada pois de fato os Restos a Pagar são despesas que anteriormente foram inscritas no orçamento, devendo empenhá-las.

Porém, o desrespeito desse princípio se relacionaria a Anualidade, pois a Universalidade trata do reconhecimento de todas as receitas e despesas referentes a um

exercício, e ao considerar os Restos a Pagar acaba-se por considerar despesas que só ocorrerão de fato em outro ano.

Assim, todas as receitas e despesas estão sendo consideradas, até mesmo aquelas despesas que não efetivamente afetam o exercício em questão, implicando no desrespeito ao princípio contábil da Competência.

#### ***4.2.4 Anualidade ou Periodicidade***

O terceiro princípio elencado no artigo 2º da Lei 4.320/64 trata da Anualidade, também conhecido como princípio da “periodicidade”. Com esse princípio, “o orçamento público deve ser elaborado e autorizado para um período determinado, geralmente um ano” (GIACOMONI, 2016).

A exceção para esse princípio é dada pelos créditos especiais e extraordinários que vierem a ser autorizados nos últimos quatro meses do exercício, reabertos nos limites de seus saldos e que virão a incorporar o Orçamento Anual subsequente (GONTIJO, 2004).

Assim como discutido anteriormente, esse princípio é desrespeitado pelos Restos a Pagar, pois ao reconhecer que uma despesa inscrita em um exercício afetará somente outro, tem-se o extrapolação da periodicidade do exercício financeiro em questão.

Conforme Carvalho (2012) quando os Restos a Pagar permitem a execução do orçamento em outros exercícios, acaba por instituir a plurianualidade, e assim flexibiliza o princípio constitucional da Anualidade.

A autora ainda afirma que “um quarto das dotações autorizadas no orçamento das despesas discricionárias não é executado no ano da autorização”, de acordo com o período de 2003 a 2010. Assim, verifica-se a tendência à flexibilização da Anualidade do orçamento nos últimos anos, dando ao orçamento um caráter mais plurianual do que anual.

Por um lado, percebe-se a importância de não se engessar o orçamento para apenas um ano, possibilitado planejamentos de prazos maiores, porém, ao se permitir o desrespeito à Anualidade, acaba-se tanto por comprometer a previsão coerente de receitas e despesas como o respectivo controle.

Ainda, pode ser verificada a inclusão de autorização na LOA para se pagar Restos a Pagar referentes a anos anteriores, de forma que o orçamento de um ano acaba por afetar outro e a Anualidade fica comprometida em sua própria Lei Orçamentária Anual.

A Anualidade também é importante na ótica contábil à medida que permite a comparabilidade, característica qualitativa de melhoria contábil que visa a comparação ao longo do tempo para uma mesma entidade ou entre entidades diferentes. Tendo em vista que a Anualidade não é respeitada, a comparabilidade também fica prejudicada.

#### **4.2.5 Exclusividade**

Além desses princípios anteriores, existem outros princípios que são observados por diversos autores, assim como a Exclusividade expressa no art. 165, § 8º da Constituição Federal de 1988:

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Conforme Giacomoni (2016), esse princípio surge com a necessidade de evitar que outras matérias, com temáticas diversas às questões financeiras, sejam aprovadas por intermédio do orçamento.

Os Restos a Pagar se encontram congruentes com o princípio da Exclusividade, pois de fato não se tratam de matéria estranha ao orçamento, tratam de questões financeiras e devem estar contidos no orçamento, mesmo que indiretamente a partir do empenho despesas que se poderão transformar em Restos a Pagar.

#### **4.2.6 Especificação, Especialização ou Discriminação**

Outro princípio é o da Especificação, também conhecido como da Especialização ou Discriminação. Por especificar entende-se que tanto receitas quanto despesas devem estar discriminadas para que se possa saber as origens dos recursos e sua aplicação. Essa discriminação tem tanto o intuito de facilitar a fiscalização parlamentar quanto inibir a expansão das atividades governamentais, pois permite que se tenha o acompanhamento e controle do gasto público (GONTIJO, 2004; GIACOMONI, 2016).

Nesse sentido, a Lei 4.320/64 em seus artigos 5º e 15, determina que o Orçamento “não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal,

material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras”. Exige-se, dessa forma, que sejam feitas dotações específicas, sendo discriminadas no mínimo por elemento.

Esse princípio nem tanto cabe à conta Restos a Pagar, muito embora afeta a conta de despesas que precede o registro em Restos a Pagar.

Conforme a STN (2001), em sua Portaria STN/SOF nº 163/2001, passa a ser somente necessário que a despesa esteja discriminada quanto à sua natureza, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, na Lei de Orçamento. Com isso, torna opcional detalhar a despesa por elemento.

Conclui-se que tal princípio não é respeitado, pois as despesas não são discriminadas por elemento, essa discriminação se torna opcional pela STN.

#### ***4.2.7 Não vinculação ou Não afetação das receitas***

No que compreende o princípio conhecido como o da Não Vinculação ou Não Afetação das receitas, “Nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos casos ou a determinado gasto” (GONTIJO, 2004).

Assim, Gontijo (2004) compreende que as receitas não podem conter vinculações, pois essas reduzem a possibilidade de gerir o planejamento nos mais diversos prazos.

Mesmo que haja proibições expressas de vinculações de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa conforme o inciso IV do art. 167 da Constituição Federal de 1988, existem algumas exceções e há “tipos de receitas públicas que são naturalmente vinculados à execução de certas despesas” (GIACOMONI, 2016).

Com o advento dos Restos a Pagar, acaba-se por reservar para o ano subsequente uma certa quantia para a execução de determinadas despesas do ano anterior. Isso acaba por se tornar um meio de vincular receitas às despesas, de forma que possibilita o aproveitamento de dotações de um ano para despesas futuras, que ainda não foram liquidadas e que muitas vezes são feitas às pressas, apenas para garantir créditos. Alves (2011) e Giacomoni (2016) corroboram com a ideia de concentração de empenhos ao final do ano para que se consiga garantir créditos para o futuro. Isso acaba por prejudicar o planejamento do ano seguinte, pois trava o uso de recursos com empenhos, sobrando menos recursos para a gestão governamental atual e no futuro.

Conclui-se que os Restos a Pagar garantem ou vinculam uma receita para o ano seguinte e impedem que haja uma melhor gestão dos recursos que restarão disponíveis nos próximos anos.

#### **4.2.8 Orçamento bruto**

O princípio do Orçamento bruto é expresso no artigo 6º da Lei 4.320/64: “Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”. Para Giacomoni (2016) isso se traduz pela tentativa de impedir a introdução de valores líquidos no orçamento, resultado de confrontações entre receitas e despesas.

Esse princípio não cabe aos Restos a Pagar, mas está relacionado às receitas e despesas, e, de qualquer forma, afeta indiretamente essa conta por meio das despesas.

Verifica-se que o princípio é respeitado, pois as receitas e despesas são de fato expressas em seus totais e não pela confrontação. Dessa forma, evidencia-se no orçamento o total das receitas e das despesas, que por sua vez podem ser confrontadas no orçamento levando em conta esses valores totais, não se devendo fazer o cálculo a partir da soma de confrontações.

#### **4.2.9 Equilíbrio**

Esse princípio pode ser entendido pelo inciso III do artigo 167 da Constituição Federal de 88, na qual fica vedada a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital. Essa proibição também pode ser encontrada no art. 12, § 2º da LRF.

Assim, compreende-se que o intuito desse dispositivo é que o endividamento esteja atrelado à investimentos ou à abatimento da dívida. Isso serve de motivação para que os empréstimos tomados não sejam gastos com despesas correntes, mas para cobrir as despesas de capital.

Isso tanto significa dizer que a receita corrente deve cobrir as despesas correntes, não podendo haver geração de déficit corrente, como também não se pode haver déficit fiscal. Dessa forma, a Receita Primária também deve superar a Despesa Primária, deixando um saldo para se pagar a dívida pública (GONTIJO, 2004).

Esse princípio se relaciona aos Restos a Pagar ao se tratar da confrontação de receitas e despesas sempre se apresentar de forma positiva, para isso receitas devem superar as despesas. Observa-se, no Gráfico 1, que até 2013 esse princípio veio sendo respeitado, ainda que tenha estreitado essa diferença em 2009.

O objetivo desse princípio é que não se tenha déficit fiscal. Porém, ao observar o período de 2014 a 2016 no Gráfico 3, verifica-se que as receitas se apresentaram menores que as despesas, o resultado que se tem é deficitário e o governo enfrenta dificuldades para honrar com a dívida pública. Com isso, pode-se concluir que o objetivo do princípio não foi alcançado e esse deixou de ser respeitado nesses anos.

Tendo em vista que os Restos a Pagar são um meio de postergar despesas e evitar o pagamento em determinado ano, esses funcionam como um mecanismo para se atingir o princípio do Equilíbrio, diminuindo as despesas em relação as receitas e permitindo assim que haja resultado positivo. Isso é possível porque o Resultado Primário é calculado com base no Regime de Caixa, assim os Restos a Pagar ao serem inscritos impedem que despesas resultem em desembolsos em um ano específico, postergando-as para o próximo ano.

Mas a questão é que mesmo que os Restos a Pagar auxiliem a chegar no equilíbrio, essa prática não consegue perdurar por muito tempo. Em algum momento esses restos haverão de ser pagos e afetarão o resultado.

Conclui-se que além do equilíbrio não ter sido atingido nos últimos anos, os Restos a Pagar podem estar sendo uma maneira artificial de atingir esse equilíbrio, com isso, prevê-se que o princípio do Equilíbrio tenha sido desrespeitado em outros anos, mas esse desequilíbrio pode ter sido camuflado pelos Restos a Pagar.

Uma medida que pode conter esse desequilíbrio das contas é a vinculação das despesas à disponibilidade de caixa, de forma que evita a existência de despesas a serem pagas em quantidade maior à de receitas efetivamente realizadas.

Observa-se ainda que ao não cumprir esse princípio, acaba-se também por agir em desconformidade com a LRF, que possui dentro dos seus principais objetivos o contensão dos déficits públicos e do endividamento.

#### **4.2.10 Publicidade**

O princípio da Publicidade trata-se da necessidade do conteúdo orçamentário ser divulgado ao público, tornando-se assim eficaz e válido, pois permite que as pessoas se inteirem das realizações pretendidas (GONTIJO, 2004; GIACOMONI, 2016).

Esse princípio está explícito no art. 37 da Constituição ao evidenciar que “A administração pública [...] obedecerá aos princípios de Legalidade, impessoalidade, moralidade, Publicidade e eficiência”.

Também está expresso no art. 37, § 1º, como algo que “deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social”.

É entendido que a Publicidade é respeitada ao ser possível coletar os dados referentes a Restos a Pagar sem grandes dificuldades.

Mas peca pela falta de caráter educativo, informativo e de orientação social. Porém, isso se torna compreensível, de certa forma, devido à complexidade inerente ao tema exposto.

É importante que haja Publicidade para que atenda tanto à LRF quanto às NBCASP, que passaram a ter como usuário principal da informação contábil a sociedade como um todo, favorecendo a transparência dos relatórios governamentais, a prestação de contas e o controle social.

#### **4.2.11 Clareza ou Objetividade**

A Clareza define que “O orçamento público deve ser apresentado em linguagem clara e compreensível a todas pessoas” (GONTIJO, 2004; GIACOMONI, 2016).

Giacomoni (2016), ressalta que essa é uma regra de difícil execução, pois devido à própria matéria, a linguagem é um tanto complexa, sendo mais acessível a especialistas.

De maneira semelhante ao expresso no tópico da Publicidade, a Clareza para esse tipo de tema é um tanto quanto difícil devido à sua complexidade.

Mas, de fato, é possível se encontrar diversos documentos públicos que explanam sobre os Restos a Pagar e os tornam mais compreensíveis para o público, ainda que sejam usados bastantes termos específicos que também sejam de difícil compreensão.

O respeito à esse princípio, por sua vez, acaba por compactuar com a característica qualitativa de melhoria contábil conhecida como compreensibilidade, sendo importante para a

contabilidade que a informação seja clara e concisa e, assim consequentemente, compreensível.

#### **4.2.12 Exatidão**

Conforme o princípio da Exatidão, devem ser observados aspectos técnicos e éticos, de forma que o orçamento expresse a realidade e a capacidade pública de intervir nela. (GIACOMONI, 2016)

Para isso, as estimativas realizadas devem ser, possivelmente, as mais precisas para que haja uma consistência mínima e necessária do orçamento para que se possa programar, gerenciar e controlar com base nele (GONTIJO, 2004).

Verifica-se que a Exatidão dos valores lançados em Restos a Pagar deve ser a mais precisa quanto possível.

No entanto, os valores inseridos em Restos a Pagar dependem de julgamentos, o que pode levar a inscrição de Restos a Pagar que estejam prontos para serem pagos, estando respeitando todas as condições, nesse sentido, a realidade e a capacidade pública não estariam bem expressas.

De mesma forma, em situações em que se empenha sem critérios, com o intuito único de se preservar dotações, acaba-se por faltar consistência e prejudicar o planejamento.

Com isso, identifica-se que a Exatidão possivelmente encontra coerência no que diz respeito aos valores expressos, mas não é respeitada quando o orçamento é pautado em julgamentos antiéticos que visam apenas o bom resultado aparente ou, por outro lado, quando se tem o uso indiscriminado de recursos, sem observar o correto uso de empenhos e a real necessidade deles. Mas, não há informações suficientes para se afirmar que esse princípio não é respeitado.

A Exatidão pode ser reforçada quando se leva em conta a característica qualitativa da verificabilidade, de forma que os valores e estimativas encontrados por diferentes pessoas cheguem a um consenso. Porém, não necessariamente a um completo acordo. Essa característica não fica prejudicada pelos Restos a Pagar.

A Exatidão também se relaciona à Representação Fidedigna e à relevância, pois para que a informação seja exata, essa deve representar fielmente os fatos, devendo estar neutra, completa e livre de erro, além de ser capaz de auxiliar na tomada de decisão. Assim, quando a informação é inexata, a Representação Fidedigna e a relevância não são respeitadas.

### **4.2.13 Legalidade**

Por Fim, além desses já citados, Gontijo (2004) também cita a Legalidade, presente no art. 37 da Constituição, juntamente com a Publicidade. Segundo esse autor, a Legalidade obriga receitas e despesas a estarem previstas na Lei Orçamentária Anual. Isso exprime a necessidade do orçamento passar pelo processo legislativo e ser aprovado, pois contém matéria interessante à sociedade.

A Lei 4.320/64 abrange o conceito de Legalidade ao definir a necessidade da Legalidade tanto na arrecadação da receita quanto na realização da despesa de maneira a garantir o controle da execução orçamentária e o cumprimento do programa de trabalho (GIACOMONI, 2016).

A Legalidade não seria respeitada ao houver a ocorrência de despesas sem prévio empenho, ou seja, sem prévia autorização orçamentária, isso acontece quando por exemplo serviços são prestados ao governo sem que haja o próprio empenho, e por se tratarem de despesas já incorridas cabe ao governo pagar.

Não são legais, mas acabam por se configurarem como um compromisso do governo. Somado a isso, quando incorridas e o governo não dispõe mais de dinheiro para pagá-las, acabam afetando a conta Restos a Pagar, mesmo que não tenham tido autorização prévia.

Além disso, existem casos em que é escolhida discricionariamente as despesas que irão ser pagas ou inscritas em Restos a Pagar, essa determinação da ordem de pagamentos acaba por comprometer a Legalidade, de forma que desrespeita a igualdade, assim como é prevista no artigo 5º da Constituição Federal de 1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...].

A característica qualitativa de melhoria contábil conhecida como tempestividade se relaciona à Legalidade pela necessidade do orçamento respeitar os prazos contidos em lei, e assim, fornecer as informações necessárias em tempo hábil de influenciar as decisões, no que diz respeito à arrecadação de receitas e execução de despesas. Isso se torna altamente relevante na conjuntura do país, que cada vez mais, clama por um melhor planejamento orçamentário. Tal princípio é respeitado, pois os prazos são respeitados.

No entanto, não se tem informações suficientes sobre casos de despesas que são realizadas sem prévio empenho ou mesmo sobre a discricionariedade das ordens de pagamento, visando vantagens ou o alcance do equilíbrio fiscal.

**Tabela 7** – Resumo dos preceitos respeitados ou não pelos Restos a Pagar

Preceitos respeitados	Universalidade, Exclusividade, Orçamento bruto, Publicidade, Clareza, Compreensibilidade, Verificabilidade e a Tempestividade.
Preceitos não respeitados	Regime de Competência, Unidade, Anualidade, Comparabilidade, Especificação, Não-vinculação e Equilíbrio.
Preceitos com respeito duvidoso	Exatidão, Relevância, Representação Fidedigna e Legalidade.

**Fonte:** Elaboração própria.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A conta Restos a Pagar é centro de debates e desperta curiosidade devido à sua particularidade e possibilidade de levar despesas de um ano para outro. Nesse sentido, esse estudo teve o intuito de melhor entender o que é previsto no âmbito orçamentário e contábil e como os Restos a Pagar se traduzem na realidade, sendo possível identificar pontos em que a realidade se distancia do previsto.

Para isso, foi feita uma análise dos dados da STN a fim de entender o comportamento dos Restos a Pagar no período de 2008 a 2016, possibilitando encontrar relações que permitissem entender o que acontece no universo dessa conta e os seus efeitos na conjuntura de contas públicas.

No período, verifica-se que as despesas pagas possuem um crescimento maior que as receitas recebidas no âmbito da União. Nos anos com maiores dificuldades financeiras, essa diferença de crescimento se eleva, o que acaba por resultar em um superávit fiscal menor em 2009 e um déficit fiscal no período de 2014 a 2016.

Nota-se que em 2014 e 2015, a proporção de Restos a Pagar inscritos em relação às despesas empenhadas chegou a 13%, corroborando a ideia de que dificuldade financeira leva a um maior uso dos Restos a Pagar, seja para mascarar o Resultado Primário ou pela própria falta de recursos.

Além disso, os Restos a Pagar inscritos vêm crescendo em proporções maiores que a de despesas empenhadas. Dentre os Restos a Pagar, os não processados sempre representaram a maior parcela. Porém, percebe-se que em anos de dificuldade financeira, como 2009 e 2016, há a elevação dos Restos a Pagar Processados.

Em relação aos Restos a Pagar Processados, é verificável que os pagamentos se elevaram ao longo dos anos e os cancelamentos se mantiveram baixos. Por sua vez, os Não Processados tem índices de pagamentos menores e índices de cancelamentos maiores. Apesar disso, os Restos a Pagar Não Processados ainda possuem a maioria dos pagamentos, o que é esperado devido ao seu volume significativamente superior.

Quando se analisa os Estados, observa-se que as despesas também vêm crescendo mais que as receitas no geral. Apenas MG, RJ, SP e RS, estados que se encontram com dificuldades financeiras, apresentam a maioria dos empenhos. Além disso, possuem Restos a Pagar crescendo em níveis maiores que os dos próprios empenhos.

De forma semelhante à União, em anos de maiores dificuldades financeiras, os quatro Estados em evidência possuem em sua maioria a inscrição em Restos a Pagar Processados, o que pode indicar uma relação dos RPP com a instabilidade financeira de uma entidade. Isso é justificável devido à falta de recursos para se honrar com as despesas em momentos de crises financeiras, levando a postergar despesas que possivelmente já poderiam ser pagas.

No que tange à análise documental, observou-se que o Regime de Competência, a Unidade, a Anualidade, a Comparabilidade, a Especificação, a Não Vinculação e o Equilíbrio não foram respeitados, o que pode corroborar com a explicação do atual descontrole dos Restos a Pagar e do Resultado Primário tanto na esfera da União quanto na esfera estadual.

Por outro lado, verificou-se que a Universalidade, a Exclusividade, o Orçamento bruto, a Publicidade, a Clareza, a Compreensibilidade, a Verificabilidade e a Tempestividade foram respeitados.

Além disso, os princípios da Legalidade e da Exatidão têm o seu respeito como duvidoso, não podendo se afirmar com precisão. Assim, a Representação Fidedigna e a Relevância ficam com o seu respeito prejudicado a depender da Exatidão, pois não se tendo informação exata, essas características também não são respeitadas.

Foi verificado que o Regime de Competência não estaria sendo respeitado ao considerar o empenho como fato gerador, pois autores defendem que o empenho não gera a obrigação, uma vez que eles ainda não há a entrega de bem ou serviço.

A Unidade também não é respeitada, pois os Restos a Pagar, da maneira que se figuram, acabam por exercer a função de um orçamento paralelo, e também geram desentendimento entre o orçamento de um ano com a de outro.

A Universalidade estaria sendo respeitada por estarem contidas no orçamento todas as receitas e despesas, incluindo despesas que não farão parte efetivamente do exercício específico, ou seja, aquelas que apenas terão o fato gerador em outro período.

Nesse sentido, verifica-se que a Anualidade não é respeitada, pois existe a extrapolação da periodicidade, de forma que em um orçamento contém despesa que acabará por afetar somente outro exercício. Com isso, a Comparabilidade de um ano para outro também fica prejudicada.

A Exclusividade está de acordo ao notar que Restos a Pagar são compostos por despesas que foram empenhadas e não pagas, e dessa forma, configuram-se como matéria orçamentária.

A Especificação não é respeitada, pois a STN permite que a discriminação por elemento seja opcional. No entanto, essa postura vai de encontro ao princípio da Especificação e à Lei 4.320/64.

O princípio do Orçamento bruto é respeitado porque as receitas e despesas são de fato apresentadas no orçamento pelos valores brutos e não pelos valores resultantes das confrontações entre receitas e despesas.

Tendo em vista que de 2014 a 2016 teve-se déficit fiscal, conclui-se que o Equilíbrio não foi obtido nesses anos, pois houve despesas maiores que as receitas nesses períodos. Portanto, a LRF não cumpriu com o seu objetivo de manter o equilíbrio das contas públicas.

Ao verificar a disponibilidade de dados acerca dos Restos a Pagar, pode-se atestar que houve a Publicidade. Ao analisar esses dados também foi possível verificar que os dados se apresentam tão claros quanto possíveis, apesar de possuírem uma complexidade inerente de difícil simplificação. Assim, tanto a Clareza quanto a compreensibilidade vêm sendo respeitadas.

A tempestividade está sendo respeitada devido ao cumprimento dos prazos contidos em lei, de forma que possibilita a disponibilização da informação em tempo hábil de influenciar as decisões.

Ao verificar a Exatidão dos Restos a Pagar, pode-se prever que quanto a valores, tem-se o respeito a esse princípio. Mas, no que diz respeito à inscrição em Restos a Pagar, por depender de julgamentos, é possível que haja incoerência com o princípio, podendo ocorrer situações de inscrição em Restos a Pagar quando na verdade a despesa já se encontraria em condições de ser paga.

Se de fato as informações não foram exatas, a Relevância e a Representação Fidedigna também ficam com seu respeito prejudicado, de forma que informação inexata tanto não representa fidedignamente quanto não é capaz de auxiliar da forma adequada a tomada de decisão.

A Legalidade está de acordo quando o orçamento passa pelo processo legislativo e é aprovado, pois a partir desse momento se torna legal. No entanto, a Legalidade é desrespeitada caso se tenha despesa sem prévio empenho ou a preferência por pagamentos de certas despesas sem levar em conta a igualdade dos credores.

Dessa forma, conclui-se que os Restos a Pagar não estão sendo tratados de acordo com grande parte do arcabouço teórico. Essa conta se tornou um mecanismo que inibe o controle ao se configurar em desconformidade com esses preceitos e ao permitir a camuflagem de déficits.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Mansueto. **O mistério dos Restos a Pagar Processados de 2014 e o Impacto no Primário**. 2014. Disponível em: <<https://mansueto.wordpress.com/2014/01/08/o-misterio-dos-restos-a-pagar-processados-de-2014-e-o-impacto-no-primario/>> Acesso em: 22 de janeiro de 2017.
- ALMEIDA, Mansueto. **Restos a Pagar, Truques Fiscais e Orçamento Paralelo**. 2011. Disponível em: <<https://mansueto.wordpress.com/2011/02/25/restos-a-pagar-e-truques-fiscais/>> Acesso em: 22 de janeiro de 2017.
- ALVES, Diego Prandino. **Carry-over: a flexibilização do princípio da Anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal**. 2011. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/conteudo\\_mono.html](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/conteudo_mono.html)>. Acesso em: 24 de janeiro 2017.
- ANDRADE, Nilton de Aquino et al. **Planejamento Governamental para municípios: plano plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual**. São Paulo: Atlas, 2005.
- BRASIL, Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm) > Acesso em: 24 de janeiro de 2017.
- BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 200, DE 25 DE FEVEREIRO DE 1967**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De10200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm) > Acesso em: 22 de janeiro de 2017.
- BRASIL, **Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em: 24 de janeiro de 2017.
- BRASIL, **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4320.htm)> Acesso em 24 de janeiro de 2017.
- BRASIL, **Emenda Constitucional Nº 95**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=251058&norma=270459>> Acesso em: 22 de janeiro de 2017.
- BRASIL, **Proposta de Emenda à Constituição nº 241 de 2016**. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1495741&filenome=Tramitacao-PEC+241/2016](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1495741&filenome=Tramitacao-PEC+241/2016)> Acesso em: 20 de janeiro de 2017.
- CARVALHO, Munique Barros. **Restos a Pagar e a Anualidade orçamentária**. 2012. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2536CE16A01537BF5D82429E1>> Acesso em: 21 de Fevereiro de 2017.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 R1: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Brasília, dez, 2011. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)> Acesso em: 22 de janeiro de 2017.

Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC Nº 1.111, De 29 De Novembro De 2007**. Disponível em:

<[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2007/001111](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111)> Acesso em: 20 de janeiro de 2017.

Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC Nº 1.367, De 25 De Novembro De 2011**. Disponível em:

<[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1374.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1374.pdf)> Acesso em: 20 de janeiro de 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP Estrutura Conceitual**, de 23 de Setembro de 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP Estrutura Conceitual**, de 23 de Setembro de 2016.

COURI, Daniel Veloso; BIJOS, Paulo Roberto Simão. **Breve análise sobre a PEC 241/2016, que altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para instituir o Novo Regime Fiscal**. 2016.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz. **Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro Sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade**. 2011. 85 f. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), v. 5, n. 3, 2011.

DALMONECH, L. F.; TEIXEIRA, A.; SANT'ANNA, J. M. **O impacto ex-post da Lei de Responsabilidade Fiscal nº101/2000 nas finanças dos estados brasileiros**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 45, n. 4, p. 1173-1196, 2011. Disponível em: <<http://www.scielo.br>>. Acesso em: 24 de Janeiro de 2017.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entrevista**. Minas Gerais: Revista TCMEMG, 2012. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1721.pdf>> Acesso em: 24 de janeiro de 2017.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. **Restos a Pagar**. 2004. Disponível em:

<[http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/estudos\\_e\\_pesquisas/Monografia\\_Ernani\\_Fernandes.pdf](http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/estudos_e_pesquisas/Monografia_Ernani_Fernandes.pdf)> Acesso em: 24 de janeiro de 2017.

GERARDO, José Carlos. **Receitas atípicas e Restos a Pagar: implicações sobre o Resultado Primário do Governo Central**. Finanças Públicas: XV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2010. Tema: Política Fiscal e Sustentabilidade do Crescimento. Disponível em:

<[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/conteudo\\_mono.html](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/conteudo_mono.html)>. Acesso em: 24 de janeiro de 2017.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 2016.

GIAMBIAGI, Fabio; DE ALÉM, Ana Cláudia Duarte. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. Elsevier Brasil, 2011.

GIROTTO, Maristela. **Revogação da Resolução nº 750/1993: contexto e considerações**.

2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>> Acesso em: 17 de fevereiro de 2017.

GONTIJO, Vander. **Princípios Orçamentários**. 2004. Disponível em:

<<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>> Acesso em: 23 de fevereiro de 2017.

GOVERNANÇA BRASIL. **NBCASP – Nós estamos preparados. E você?** Disponível em: <http://www.govbr.com.br/nbcasp-nos-estamos-preparados-e-voce/> Acesso em: 14 de fevereiro de 2017.

GRANER, Fabio. **União discute PEC para conter gastos dos Estados**. 2016.

GUIMARÃES, Camila Calvet. **Análise Comparativa da Estrutura Conceitual Basilar do CPC 00 e da IPSAS 01**. 2016. Disponível em: [http://bdm.unb.br/bitstream/10483/14454/1/2016\\_CamilaCalvetGuimaraes.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/14454/1/2016_CamilaCalvetGuimaraes.pdf) Acesso em: 14 de fevereiro de 2017.

IFAC. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - IPSAS**. CFC: 2010.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3a ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Diana Vaz de; GUEDES, Marianne Atunes; SANTANA, Cláudio Moreira. **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil**. Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília, 2009. Disponível em: [https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65/pdf\\_1](https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65/pdf_1). Acesso em: 24 de Janeiro de 2017.

LUQUE, Carlos Antonio; SILVA, Vera Martins. **A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal: Combatendo Falhas de Governo à Brasileira**. Revista de Economia Política. v. 24, n° 3, jul/set.2004. Disponível em: <http://www.rep.org.br/PDF/95-6.PDF> >. Acesso em: 12 de janeiro de 2017.

MENZES, Dyelle. **Restos a pagar tendem a crescer, aponta TCU**. 2014. Disponível em: <http://www.contasabertas.com.br/website/arquivos/7499> Acesso em: 17 de Fevereiro de 2017.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto. **Teoria da contabilidade**. Editora Atlas SA, 2013.

OLIVEIRA, Juliana. **CFC publica a norma Estrutura Conceitual da contabilidade pública**. 2016. Disponível em: <http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/> Acesso em: 14 de fevereiro de 2017.

PEREIRA, Cleide. **Crise financeira e atrasos salariais unem MG e RS**. 2016. Disponível em: <http://zh.clicrbs.com.br/rs/noticias/noticia/2016/01/crise-financeira-e-atrasos-salariais-unem-mg-e-rs-4954754.html> Acesso em: 8 de junho de 2017.

REZENDE DA SILVA, Fernando A. **Avaliação do setor público na economia brasileira: estrutura funcional da despesa**. Rio de Janeiro: Ipea/Inpes, 1974.

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

ROGOFF, K. **“Political budget cycles”**. American Economic Review 80, 1-16. 1990.

SANTOS FILHO, Elmitho Ferreira dos. **A Atuação dos Tribunais de Contas para o Cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e sua Importância para as Punições Fiscais e Penais**. Brasília: 2006. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/atuacao-dos-tribunais-de-contas-para-o-cumprimento-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-sua-importancia-para-as-punicoes-fiscais-e-penais-1.htm>. Acesso em: 24 de janeiro de 2017.

SCARAMELLI, João Marcos. **NBCTSP Estrutura Conceitual – Análise geral**. 2016. Disponível em: <<http://contabilidadeasp.blogspot.com.br/2016/10/nbctsp-estrutura-conceitual-analise.html>> Acesso em: 14 de fevereiro de 2017.

SCARAMELLI, João Marcos. **Revogação dos princípios contábeis. Relacionamento da resolução 750/93 e a NBCTSP EC**. Disponível em: <<http://contabilidadeasp.blogspot.com.br/>> Acesso em: 17 de fevereiro de 2017.

SCHICK, Allen. **Uma morte na burocracia: o passamento do PPBS federal**. Revista ABOP, Brasília, v. 4, n. 2, p. 131-159, 1978.

SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL. **O que é Resultado Primário?** Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br/perguntasfrequentees/o-que-e-resultado-primario>> Acesso em 12 de janeiro 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Glossário**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario\\_d.asp](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_d.asp)> Acesso em: 29/05/2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional**, 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual do SIAFI**. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020317>> Acesso em: 24 de janeiro de 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Perguntas e respostas**. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU\\_MCASP\\_6\\_Perguntas\\_e\\_Respostas.pdf/7d6314f2-ad7e-497c-9417-3853cbaf7d82](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU_MCASP_6_Perguntas_e_Respostas.pdf/7d6314f2-ad7e-497c-9417-3853cbaf7d82)> Acesso em: 30/03/2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria STN/SOF nº 163/2001**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_Interm\\_163\\_2001\\_Atualizada\\_2011\\_23DEZ2011.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2011_23DEZ2011.pdf)> Acesso em: 8 de junho de 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Relatório Resumido de Execução Orçamentária**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/relatorio-resumido-de-execucao-orcamentaria>> Acesso em: 30 de março de 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **SICONFI**. Disponível em: <[https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta\\_finbra/finbra\\_list.jsf](https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf)> Acesso em: 30/03/2017.

SENA, L. B., ROGERS, P. (2007, dezembro). **Análise agregada dos municípios mineiros de grande porte quanto a adequação à lei de responsabilidade fiscal (LRF)**. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, PB, Brasil, 14. Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es>> Acesso em: 12 de janeiro de 2017.

SILVA, Alexandre Manoel Ângelo da; CÂNDIDO JÚNIOR, José Oswaldo; GERARDO, José Carlos: **Restos a Pagar: Implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do Gasto Público. 2007**. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/premios/SOF/mongrafias/1\\_Lugar\\_-\\_Alexandre\\_Manoel\\_Angelo\\_Da\\_Silva.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/premios/SOF/mongrafias/1_Lugar_-_Alexandre_Manoel_Angelo_Da_Silva.pdf)>. Acesso em: 24 de janeiro de 2017.

SILVA, A.M.A.D.; CÂNDIDO JÚNIOR, J.O. **É o mercado míope em relação à política fiscal brasileira?** Revista Brasileira de Economia, v.64, n.4, p.439-462, 2010. Disponível em:

<<http://www.scielo.br/pdf/rbe/v64n4/a06v64n4.pdf>> Acesso em: Acesso em 12 de janeiro 2017.

SILVA, Tainan Carlos Correia; LIMA, Diana Vaz de. **A adoção do princípio da competência no tratamento contábil dos restos a pagar. 2016.**

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática.** São Paulo: Atlas, 2012.

THEODORO, Mário. **A PEC 241 é a única saída para a crise fiscal?: argumentos a favor de uma alternativa socialmente mais justa e economicamente mais eficaz.** 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Restos a Pagar.** 2003. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file//fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D110A73014D1EFE66D5375D>> Acesso em: 27 de janeiro de 2017.

VAZQUEZ, Daniel Arias. **O Plano Temer/ Meireles contra o povo: o Desmonte Social proposto pela PEC 241.** 2016. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2016/07/DesmonteSocialPlanoTemer.pdf>> Acesso em: 22 de janeiro de 2017.

ZANELLA, L. C. H. **Metodologia da pesquisa.** Apostila elaborada para o curso de administração na modalidade a distância. Brasília: UnB, 2009.