

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

Mariana Gonçalves da Rocha Guimarães

**INVESTIMENTOS EM INFRAESTRUTURA: ANÁLISE DA INSCRIÇÃO DE
RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS NO SETOR DE TRANSPORTES**

Brasília, DF
2013

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

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

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

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

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Fátima de Souza Freire
Coordenador Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de
Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

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

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

Mariana Gonçalves da Rocha Guimarães

INVESTIMENTOS EM INFRAESTRUTURA: ANÁLISE DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS NO SETOR DE TRANSPORTES

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

Orientador:
Prof. Abimael de Jesus Barros Costa, Mestre

Linha de pesquisa:
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:
Contabilidade, finanças e orçamento públicos

Brasília, DF
2013

GUIMARÃES, Mariana Gonçalves Da Rocha
INVESTIMENTOS EM INFRAESTRUTURA: análise da inscrição de restos a pagar não processados no Setor de Transportes

Mariana Gonçalves Da Rocha Guimarães-- Brasília, 2013
Quant. p. 32.

Orientador: Prof. Mestre Abimael de Jesus Barros Costa

Trabalho de Conclusão de curso (Artigo - Graduação) – Universidade de Brasília, 2º Semestre letivo de 2013.

Bibliografia.

1. Investimentos 2. Infraestrutura de Transportes 3. Restos a Pagar não Processados 4. Teoria da Escolha Pública I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília II Título

Mariana Gonçalves da Rocha Guimarães

INVESTIMENTOS EM INFRAESTRUTURA: ANÁLISE DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS NO SETOR DE TRANSPORTES

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) defendido e aprovado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte comissão examinadora:

Prof. Mestre Abimael de Jesus Barros Costa

Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

O meu maior agradecimento é para a minha mãe e para a minha avó que me criaram com todo amor e me ensinaram os valores da vida da forma mais pura e simples. Se hoje concluo mais uma etapa importante de minha vida, é graças ao esforço dessas duas guerreiras.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me dado fé e confiança para trilhar esse caminho.

À minha mãe e à minha avó materna, que sempre acreditaram em mim, além de todo amor e carinho dado.

Ao meu pai, que me mostrou que nunca é tarde para recomeçar, lembrando que sempre devemos olhar nossos erros como experiências e assim evoluirmos.

Ao Professor Mestre Abimael, por toda sua dedicação, sua disponibilidade, e, principalmente, seu amor à profissão, acolhendo-me e aconselhando-me muito bem.

Ao meu namorado, Luís Felipe, com toda sua serenidade, paciência e amor para me auxiliar na construção desse importante trabalho. Sempre serei muito grata a ele.

Aos meus Irmãos, Tios e Tias, enfim, aos meus Familiares que esse tempo todo estiveram ao meu lado, compartilhando os melhores momentos de minha vida.

Aos meus amigos, a família que a vida deu-me, que são pessoas as quais conheci ao longo do caminho e que me fazem ter certeza de que viemos ao mundo para construir laços e nos ajudar.

“As mentiras sempre foram consideradas instrumentos necessários e legítimos, não somente do ofício do político ou do demagogo, mas também do estadista.”

Hannah Arendt

INVESTIMENTOS EM INFRAESTRUTURA: ANÁLISE DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS NO SETOR DE TRANSPORTES

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar qual o principal modal que representa o maior número de restos a pagar inscritos dentro do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), mais precisamente os não processados, que vêm sendo destacados nos principais veículos de comunicação pelo seu crescimento constante a cada exercício financeiro que passa. Como o investimento em infraestrutura é o elemento de maior destaque no atual governo, a ele será dada a atenção para o estudo. Para tanto, foram requisitados arquivos das últimas inscrições dos restos a pagar não processados do DNIT, de 2003 a 2012. Na análise de dados, foi considerado apenas o ano de 2012 por representar todos àqueles que estavam inscritos no Sistema de Integração Financeira (SIAFI) do DNIT. A partir da análise exploratória percebeu-se que a principal motivação, dentre as previstas no arcabouço normativo, era a vigência do prazo por estar amparada por um novo decreto sancionado pela presidente Dilma Roussef, que ampliou o prazo das obras ligadas ao PAC. Considerando-se a análise feita, percebeu-se que o volume da inscrição de restos a pagar não processados corresponde ao mesmo para o andamento da obra. Desse modo, pode-se dizer que a principal motivação da vigência do prazo está contribuindo para a paralisação dos investimentos em infraestrutura de transporte.

Palavras-chaves: Investimentos; Infraestrutura de Transporte; Restos a Pagar não Processados; Teoria da Escolha Pública.

1 CONTEXTO

O tema infraestrutura de transporte foi recentemente posto em discussão pela sociedade. As recentes manifestações mostraram a insatisfação da população pelo aumento das tarifas, o que coloca em evidência o questionamento quanto ao investimento real em infraestrutura de transporte, comparado ao total pago pelos usuários dos transportes públicos. Essas manifestações apontam para a má gestão dos recursos direcionados à área de transporte.

A preocupação maior do atual governo foi lançar programas que atendessem à melhoria da infraestrutura, a saber: Minha Casa, Minha Vida (PMCMV), Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) 2, que dentre os investimento consta o de transportes. A intenção do governo é promover mais obras de infraestrutura para atingir o avanço esperado. Concomitantemente, observa-se que os restos a pagar também vêm acompanhando o crescimento desses investimentos.

Essa ferramenta contábil vem sendo abordada de maneira relevante nos meios de comunicação. Tal expressividade é explicada pelo aumento anual do montante dos restos a pagar, principalmente os não processados. Segundo a ONG Contas Abertas, em 2013, os processados correspondem ao montante de R\$26,2 bilhões, enquanto os não processados

correspondem a R\$ 150 bilhões, valor equivalente a 85% do total. Nesse sentido, cada vez mais o resultado dos investimentos é apresentado na forma de restos a pagar, o que implica em uma descaracterização da função dessa ferramenta contábil.

O Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) tem como competência principal organizar os investimentos em obras de infraestrutura de transporte, manutenção, bem como tomar decisões contábeis e financeiras. Diante dos fatos apresentados, o presente artigo pretende responder: qual é o principal modal inscrito em restos a pagar não processados no DNIT?

Desse modo, o presente artigo visa analisar as principais modais inscritos em restos a pagar não processados dentro do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), evidenciar o crescimento do volume de restos a pagar não processados, de forma regionalizada, e elucidar, por meio do arcabouço legal, o que são restos a pagar não processados.

A pesquisa justifica-se por uma abordagem maior deste tema, motivando, ainda, futuros estudos nessa área pública. Além disso, o presente estudo é proposto como um informativo para a população sobre a maneira como o governo federal utiliza os restos a pagar, principalmente os não processados. Estes são apresentados, na maioria das vezes, como indicadores de investimentos, de forma equivocada. Desse modo, a população deve estar mais atenta em relação à prestação de contas, exigindo informações mais transparentes e verdadeiras.

A partir da utilização das informações apresentadas pode-se investigar a atuação dos gestores verificando se há vontade em querer evidenciar números positivos que contribuam em uma autopromoção ou se há investimento real em infraestrutura de transporte à luz da Teoria da Escolha Pública.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria da Escolha Pública

James M. Buchanan Jr. deu início à vertente que é conhecida como Teoria da Escolha Pública, caracterizada por introduzir o individualismo metodológico e o instrumental matemático na Ciência Política. Nesse sentido, Buchanan foi pioneiro a dizer que é preciso compreender as motivações determinadas pela vontade dos governantes e gestores públicos para analisar o cenário econômico (DIAS, 2009).

Conforme destacou Borges (2001), tal teoria entende que o comportamento dos homens de governo é ditado pelos mesmos princípios utilitários, e não pelo altruísmo ou interesse público. Desse modo, surgem diversas motivações referentes aos restos a pagar,

como disputas político-partidárias a fim de se ocultar, por exemplo, a real situação econômica do país. Conforme lembrado por Dias (2009), constata-se a ocorrência de politização no processo decisório pelos agentes econômicos.

Adicionalmente, a Teoria da Escolha Pública passa pela abordagem econômica aplicada à política por meio da racionalidade dos agentes políticos. De acordo com Borges (2001), Anthony Downs determinou que os políticos agem tão somente para conseguir rendas, poder ou prestígio derivados do exercício de cargos públicos. Assim, ainda que em certas ocasiões os governantes atendam ao interesse público, este é simplesmente um meio de realizar seus objetivos pessoais.

A Teoria da Escolha Pública proporciona ainda uma visão realista do processo de tomada de decisão política, considerando a existência de atores políticos racionais e dispostos a maximizar seus interesses individuais. Tal comportamento pode ser prejudicial caso este interesse individual implique em resultados ineficientes ou desastrosos para a sociedade, como nos casos de corrupção (LESSA, 2009).

Aos políticos é delegada a função de decidir pelos seus representados, a população. Desse processo decisório, emanam escolhas públicas intrinsecamente imperfeitas. Tal imperfeição é motivada pelo hipotético altruísmo dos agentes públicos, apesar de possuírem capacidade para identificar a todo instante a demanda dos cidadãos, e pelo fato de os políticos representarem interesses de grupos dentro da sociedade (SILVA, 1996).

Segundo Buchanan (1949), a teoria e a prática das finanças públicas deveriam ser revisadas para relacionar a distribuição individual do custo público à distribuição individual de benefícios, de modo que as pessoas pudessem visualizar o que eles recebem em troca dos impostos que pagam.

Cabe destacar ainda o arranjo político-institucional preponderante sobre os aspectos meramente econômicos (BUCHANAN, 1967). Assim, políticas de Governo, e não de Estado, mais precisamente referentes à infraestrutura de transportes, também são implementadas a fim de se propagandear o Governo em questão, como ocorre com anúncios de investimentos em obras que já haviam sido contabilizadas nos restos a pagar do exercício anterior.

Por outro lado, Buchanan (1967) enfatiza como fundamental o divórcio entre a política e a moral, no entanto, não sugere que o teórico da política tenha que restringir-se a uma atuação meramente historicista dos fenômenos da política, e sim, que suas reflexões apontem para uma dimensão do aperfeiçoamento das instituições políticas.

Complementarmente, observa-se que o orçamento público é um processo político complexo no qual os participantes possuem interesses geralmente divergentes, acentuados por

ambientes de grande incerteza e pobreza. Assim, os atores têm o incentivo de desenvolver estratégias com o objetivo de aumentar sua respectiva margem de manobra. Surgem, então, padrões de comportamento identificados como anômalos, todavia racionais (DIAS, 2009).

Em relação à racionalidade da decisão do gestor público, apesar de anômala algumas vezes, observa-se que esse comportamento está presente na inscrição dos restos a pagar não processados, principalmente se analisada a motivação “Interesse da Administração”. Esse fenômeno ocorre devido à discricionariedade do ato, evidenciando a presença da escolha pública.

De acordo com (ALEXANDRINO E PAULO, 2009), o ato discricionário ocorre quando o agente público possui um certo grau de liberdade de escolha dentro dos termos do limite da lei, analisando o conteúdo, oportunidade e sua conveniência, o que aplica-se no momento em que o gestor decide a inscrição ou não dos restos a pagar não processados.

2.2 Investimentos em Infraestrutura de Transporte

Segundo Brasileiro et al (2001), a história da infraestrutura de transporte no Brasil é compreendida em um cenário geográfico, econômico e político. Tal fato explica-se pela complexidade de momentos históricos vivenciados pelo país. Conforme descrito, na colônia predominava uma infraestrutura voltada à exploração, não havendo uma integração nacional; já no império desenvolveu-se uma economia exportadora, surgindo assim a navegação de cabotagem e as ferrovias, ocasionados principalmente pela ascensão da produção de café. Na primeira República continuou-se, e somente no Estado Novo que enfim desenvolveu-se uma infraestrutura geral, cujo auge foi 1945 quando começou a era do rodoviarismo.

Posteriormente, na era Vargas, iniciou-se uma atuação estatal voltada para a melhoria da infraestrutura de transporte no Brasil, precária e ineficiente, pois necessitava de modernizações para atender ao aumento da demanda em virtude da situação econômica do país. Sob o comando do então ministro de Viação, José Américo de Almeida, foi elaborado um plano geral de viação que tinha como objetivo orientar o governo quanto às diretrizes para o investimento em infraestrutura de transporte. Isso compreendia as vias férreas, as rodovias, a navegação interior, contemplados no plano geral que foi transformado no Decreto nº 24.497, 29 de junho de 1934 (BRASILEIRO ET AL, 2001).

No âmbito rodoviário, em 1937, foi criado o Departamento Nacional de Estradas de Rodagem (DNER), transformado no Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT). A criação do DNER foi motivada pelas discussões ocorridas nos congressos técnicos

promovidos pelo Automóvel Club do Brasil, instituído pelo Decreto nº 18.323, de 24 de fevereiro de 1928 (OLIVEIRA, 1986).

Posteriormente, o VII Congresso Nacional de Estradas de Rodagem trouxe em discussão qual seria a forma de financiamento das rodovias, motivando a sanção da Lei nº 2.615 de 1940, que criou o Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios. (GODOY FILHO, 1956).

Algumas décadas após, o regime militar foi instalado no ambiente político conturbado e econômico inflacionário do início da década de 60, o que facilitou a entrada dos militares ao poder. Segundo Baer (1995), as prioridades desse regime foram o controle inflacionário, a ampliação dos mercados de capitais e a organização administrativa do mercado. A partir de 1968, o governo voltou a investir em infraestrutura graças ao crescimento rápido da economia, em consequência também de Planos Nacionais de Desenvolvimento. (Brasileiro et al, 2001)

Conforme constatado, o investimento em infraestrutura foi intenso durante as décadas de 50 a 70; o mesmo não ocorreu nas décadas de 80 a 90, marcadas por uma economia hiperinflacionária que se tentava combater com medidas de restrição fiscal, concomitantemente à redução de gastos públicos, o que prejudicou principalmente os investimentos em infraestrutura (REIS, 2007).

O aumento da carga tributária, as medidas de austeridade e o plano real, durante a década de 90, propiciaram o ajuste fiscal do qual o país necessitava. Com isso, houve um aumento das receitas públicas, fechando sempre com superávit primário e a estabilização dos preços. O país não conseguiu, no entanto, atender à demanda por bens e serviços, o que levou a uma queda da formação bruta de capital fixo principalmente em investimento em infraestrutura (REIS, 2007).

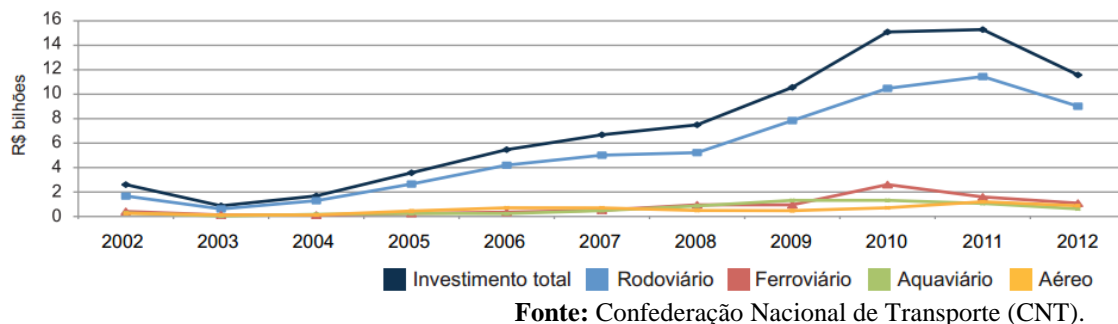
Para combater a falta de investimento em infraestrutura, o governo começou o processo de privatização nas principais áreas de serviços, como foi o caso dos transportes. A expectativa era que o setor privado conseguisse solucionar o problema da falta em investimento, porém, pouco foi o crescimento (REIS, 2007).

Em 2007, na tentativa de acelerar o crescimento, principalmente na área de infraestrutura, o governo lançou o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). Essa é a maior aposta de uma política desenvolvimentista nas principais áreas de serviços urbano, logístico, social e energético (REIS, 2007).

Dando continuidade ao mesmo plano estratégico, o atual governo iniciou a 2ª fase do PAC. Segue abaixo um gráfico fornecido pelo Conselho Nacional de Transporte (CNT) com a

evolução do investimento em infraestrutura de transporte nos seguintes modais: rodoviário; ferroviário; aquaviário; e aéreo.

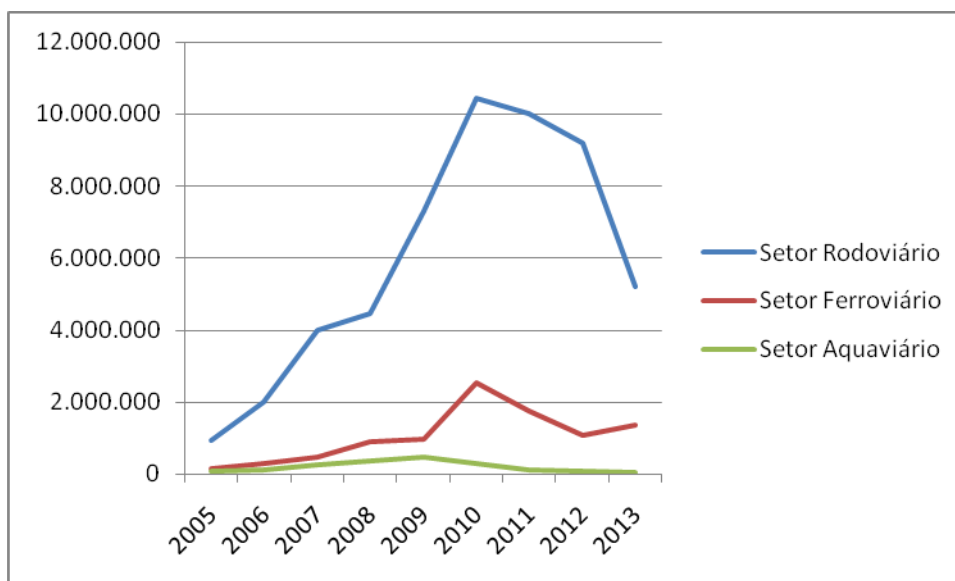
Evolução do Investimento Público em Infraestrutura de Transporte-Total Pago (R\$ bilhões correntes). Inclui Investimentos Diretos da União e das Estatais.



Conforme observado no gráfico, o investimento total esteve em alta entre 2003 e 2011, caindo logo em seguida a partir de 2011. Além disso, o modal que teve mais aplicação foi o rodoviário, tendo o ápice chegado a aproximadamente 16 bilhões de reais em 2011. Os demais modais analisados obtiveram quase o mesmo valor, embora o ferroviário tenha obtido maior alocação de recursos em relação aos demais em 2010.

Os dados fornecidos pelo Ministério dos Transportes (MT), destacados no gráfico abaixo, explicam a movimentação dos investimentos em infraestrutura de transporte logo depois do início do PAC. Cabe destacar que o setor aéreo não está compreendido nesse gráfico, pois não compete a esse ministério responsabilizar-se por tais investimentos.

Investimentos nos Modais após a Implementação do PAC.



Fonte: Elaboração própria.

Nota-se que o PAC, em suas duas fases, trouxe um resultado evolutivo entre 2005 e 2011, cujo ápice compreendeu-se entre 2010 e 2011. Se comparados os dois últimos gráficos analisados, percebe-se que houve uma queda dos investimentos em todos os modais, destacando o rodoviário como a maior.

Outro ponto a ser salientado diz respeito aos dois principais fatores que levaram à queda dos investimentos, a saber: o DNIT, responsável por executar as obras, ter investido a menos quase 1 bilhão de reais só neste ano de 2013, segundo fonte da ONG Contas Abertas; e o governo ter anunciado, no ano passado, o projeto de concessão de ferrovias e rodovias, deixando a responsabilidade para as concessionárias realizarem os investimentos.

2.3 Restos a Pagar não Processados

Os restos a pagar estão compreendidos na Lei 4.320 (BRASIL,1964), que é a primeira normatização preponderante que estabelece regras para a contabilidade pública financeira. Apesar de a carta magna prever a elaboração de uma lei complementar, segundo o artigo 165º, § 9º da Constituição Federal de 1988, para tratar sobre gestão financeira e patrimonial da administração pública, tal lei ainda não existe.

Conforme descrito no artigo 36º da Lei 4.320, os restos a pagar são despesas empenhadas e contraídas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-as em processadas e não processadas. Cabe destacar que, em seu parágrafo único, a lei determina que o reconhecimento de despesas empenhadas não liquidadas e que tenham vigência plurianual somente serão computadas em restos a pagar no último ano de vigência do crédito.

Para uma maior compreensão do que são restos a pagar, é necessário entender a dinâmica das fases da despesa. Segundo Silva (2008), a despesa tem três estágios: empenho, liquidação e pagamento. A primeira fase é a reserva que a autoridade competente faz para o reconhecimento de uma obrigação que o Estado tem de pagar ao credor, segundo o artigo 58 da Lei 4.320 (BRASIL, 1964). O segundo estágio, a liquidação, é o ponto crucial para a distinção entre restos a pagar não processados e os processados, portanto a liquidação é a verificação do direito adquirido por parte do credor (BRASIL, 1964), artigo 63. Desse modo, é necessária a análise de documentos comprobatórios que possam identificar tal direito. Finalmente, no terceiro estágio, estabelece-se o pagamento de acordo com o artigo 64 da Lei 4320, obedecendo, assim, aos procedimentos de ordem de pagamento que se compreende pelo despacho da autoridade competente, obrigando o pagamento. Depois das formalidades, conclui-se o pagamento.

Realizados todos os procedimentos da fase de despesa, a lei preocupou-se em fazer a distinção entre despesas empenhadas processadas e as não processadas. Para Silva (2008), aquelas são as que já perpassaram pelo segundo estágio da despesa, e apenas estão aguardando para serem pagas. Já as despesas empenhadas e não processadas ainda não passaram pelo segundo estágio da despesa, a liquidação.

Uma definição ainda mais completa do que seria Restos a Pagar não processados é dada por Lima e Castro (2007), que os define como despesas das quais o credor ainda não teve o direito apurado, ou seja, o que foi acordado entre a administração pública e o privado não foi verificado.

As inscrições dos Restos a pagar dependem de autorização do Inspetor geral de Finanças ou autoridade competente, segundo consta no Decreto-lei 200 (BRASIL, 1967), em seu artigo 76, de 25 de Fevereiro de 1967 (Brasil, 1967), obedecendo aos dispositivos previstos na Lei 4320. Em relação aos critérios de liquidação, o decreto prevê, em seu parágrafo único, que só será feito esse segundo estágio da despesa a partir da verificação de matérias recebidas da execução da obra ou da prestação de serviço, mesmo que isso ocorra depois do encerramento do exercício.

O Tesouro Nacional é o órgão competente para controlar e determinar como os Restos a Pagar devem ser aplicados. (Lima e Castro, 2007).

Além disso, para que se estabeleçam critérios para a inscrição de restos a pagar não processados, o Decreto nº 93.872(BRASIL, 1986) foi formulado, dispondo, em seu artigo 68, que a inscrição far-se-á no dia 31 de dezembro, sendo automática a emissão de Nota de empenho. Devem ser obedecidas ainda regras condicionadas nesse decreto. A validade será também até o dia 31 de Dezembro do ano subsequente. Em seus artigos 69º e 70º, ele prevê que após o cancelamento da inscrição da despesa em restos a pagar vier a ser reivindicada, a dotação da mesma será em uma conta denominada despesas de exercícios anteriores. Por último o prazo de prescrição será de cinco anos (CCB art. 178, § 10, VI).

O Decreto 93.872(BRASIL, 1986) define ainda em seu artigo 35 as regras para inscrição dos restos a pagar não processados, estabelecendo que os empenhos dessas despesas não liquidadas serão anulados em 31 de Dezembro, salvo a saber: I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida; II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em cursos a liquidação da despesa, ou seja, de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor; III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas; IV - corresponder a compromissos assumidos no exterior.

Em 2011, foi sancionado o Decreto 7.654 (BRASIL, 2011), alterando o Decreto 93.872 (BRASIL, 1986). As principais modificações referem-se à vigência dos restos a pagar não processados, passando de um ano para um ano e seis meses, ou seja, de sua inscrição até o dia 30 de junho do segundo ano do exercício seguinte. No entanto, há exceções para esse prazo, como é o caso das obras do PAC, previstas no artigo 1º alínea a.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) 101 (BRASIL, 2000), criada em 5 de Maio de 2000, trouxe à administração pública uma maior transparência para as contas públicas. Dispõe sobre os restos a pagar dentro do capítulo e da dívida e do endividamento, em seu artigo 42, orientando os gestores quanto à contração da dívida no último ano de seu mandato. Segundo o dispositivo legal, artigo 20, é vedado aos gestores, nos dois últimos quadrimestres contraírem despesas e obrigações que não possam ser honradas dentro desse mesmo período, ou então que tenham parcelas no ano seguinte, sem que haja disponibilidade de caixa.

Em seu art. 50º, a LRF estabelece também normas de escrituração e consolidação das contas, que são exigidas também na inscrição de restos a pagar. Nesse artigo, ficou estabelecido que qualquer forma de obrigação com terceiro, o que inclui os restos a pagar, deve ser escriturada de modo a evidenciar a mudança na dívida pública do período, especificando, da natureza e do tipo de credor.

Caso não haja o cumprimento do art. 42º da LRF, a Lei 10.208 (BRASIL, 2000), denominada Lei de Crimes Fiscais, em um de seus dispositivos, define como punição para os gestores a pena de reclusão de 01 a 04 anos.

O Tesouro Nacional elabora manuais de contabilidade e finanças, no intuito de orientar a administração pública a padronizar os seus relatórios e procedimentos contábeis. Desta forma, coloca-se a disposição, mantendo diálogo permanente, com a principal finalidade de reduzir divergências e duplicidades (MDF, 2013). Dentro deste manual, há duas partes que correspondem aos restos a pagar não processados, sendo a primeira ao disponível de caixa e a segunda, ao disponível de restos a pagar. O disponível de caixa faz parte do relatório de gestão fiscal e consiste na elaboração dos demonstrativos já consolidados no último quadrimestre do mandato, o que obriga ser feito pelos poderes e órgãos que possuem a característica de se autogovernar. Após elaboração, esse relatório deve ser publicado em até 30 dias pelo Poder Executivo. Para isso ocorrer, é necessário que se tenha um controle da disponibilidade de caixa, concomitante à execução financeira.

O artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi determinante para estabelecer limites quanto à contração de despesas nos dois últimos quadrimestres e também a um ajuste fiscal anual, para que não haja uma superestimação de receitas nem acúmulo de passivos

financeiros. A contração de despesas nos dois últimos quadrimestres deve ser observada por meio de um fluxo de caixa. Deste deverá ser descontado os encargos e despesas compromissados a pagar até o final do exercício (BRASIL, 2000). Sendo assim, as despesas devem ser pagas com recursos provisionados do ano anterior.

Já as obras e serviços que tem vigência plurianual devem afetar o fluxo de caixa por meio de suas parcelas, ou seja, a disponibilidade de caixa não será afetada pelo valor total da obra e serviço, mas sim, por cada parte orçamentária-financeira do exercício financeiro, segundo o artigo 7º (BRASIL, 1993). Outro ponto importante dessa lei é que não se podem exigir, no disponível de caixa, créditos de exercício financeiros futuros, somente daquele ano vigente. Esta lei está de acordo com o princípio da anualidade previsto no art 2º da Lei 4320 (BRASIL, 1964), o qual prevê que as receitas e as despesas devem estar de acordo com o exercício financeiro vigente. Outro princípio importante, resguardado dentro dessa prática, é o do equilíbrio fiscal, pois visa dar à administração pública responsabilidade para assumir compromissos financeiros e conseguir pagá-los.

Segundo o MCASP, há uma distinção entre os recursos: os vinculados e os ordinários. Estes se configuram pelo fato de serem recursos que não possuem destinos, sendo livres para qualquer destinação ou finalidade. Por outro lado, aqueles que já fazem de uma origem e um destino, já possuem um lugar onde será alocado. Com isso, faz-se necessário a identificação da disponibilidade de caixa, principalmente para recursos destinados aos restos a pagar não processados.

É necessário que o gestor observe se os recursos do disponível de caixa já possuem lugar, como por exemplo em serviços essenciais (saúde, educação, segurança). A única exceção é o caso em que os restos a pagar não processados enquadram-se nesses serviços, podendo assim ser utilizados os recursos vinculados (MDF, 2013).

O demonstrativo de disponibilidade de caixa e de restos a pagar, por sua vez, será segregado por recursos vinculados e ordinários e nele conterà informações sobre os restos a pagar processados (liquidados e não pagos), os não processados (não liquidados) e, por último, as não inscritas por falta de disponibilidade, conseqüentemente o empenho foi cancelado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente trabalho visa evidenciar contabilmente, por meio das demonstrações, o percentual do volume do aumento da inscrição dos restos a pagar não processados em relação

aos últimos anos. Para tanto, é analisado o relatório SIAFI gerencial a respeito do DNIT, mais precisamente os restos a pagar não processados deste órgão.

Na sequência, foi elaborada uma tabela na qual constarão o ano, o motivo, especificando a obra ou serviço, a etapa da obra ou serviço, da inscrição dos restos a pagar não processados.

Em relação à construção do banco de dados, realizou-se uma pesquisa junto ao Departamento Nacional de Infraestrutura de Transporte (DNIT), cujas informações foram prestadas pelo Serviço de Informação ao Cidadão (SIC). Desse modo, na ocasião do preenchimento da solicitação, foram demandadas algumas variáveis para o banco de dados, a saber: o ano da obra, serviço; a data da inscrição em restos a pagar não processados; a região do país; a motivação da inscrição, respeitando os cinco requisitos previstos em lei; o objetivo no Plano Plurianual; o programa de governo que está inserido; o objetivo do contrato; a vigência do contrato; o andamento da obra ou serviço; a fonte do recurso; o número do empenho; e o valor da obra ou serviço.

A análise exploratória tem como objetivo resumir os dados em padrões e características, tornando o estudo mais preciso e eficaz. Para isso, a estatística descritiva será aplicada na pesquisa. Esse método funciona a partir de uma coleta de dados a qual será analisada, e em seguida será apresentada de forma descritiva, entre elas, gráficos, tabelas e resumos numéricos.

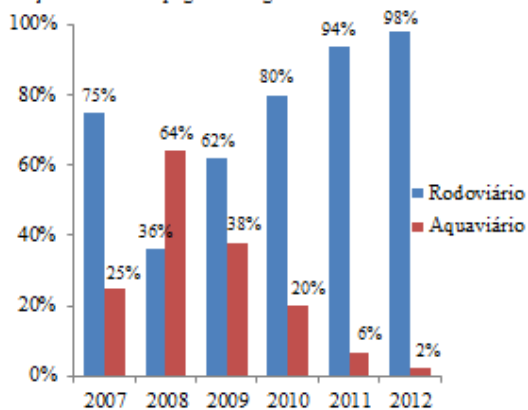
4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO

Na construção do banco de dados, foram considerados dados referentes aos investimentos em infraestrutura que abrangem todos os modais da competência do DNIT. Foram excluídos dados incompletos, pois não traziam informações claras a respeito da variável em questão. Apesar de existirem dados referentes a 2004 até 2012, as análises ficaram apenas neste último ano, pois este continha todas as inscrições remanescentes dos outros anos.

A partir do banco de dados de restos a pagar não processados do DNIT, foram gerados os gráficos. Estes se referem aos totais inscritos em restos a pagar não processados, em cada ano, separados por modais. Os gráficos do canto superior esquerdo descrevem a porcentagem de cada modal sobre o total de restos a pagar não processados inscritos em determinado ano, ou seja, gráfico modal por ano, separados por região (soma 100% na linha). Já os gráficos do

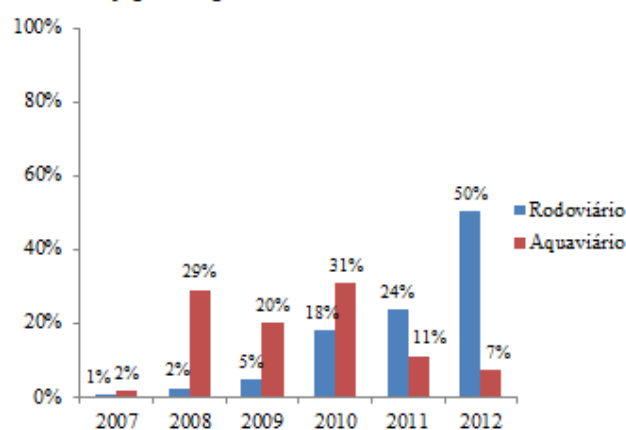
canto inferior direito representam o percentual dos restos a pagar não processados inscritos a cada ano, por modal, em relação ao total do próprio modal em 2012.

Figura 1 - Percentual, dentro de cada modal, de inscrição de restos a pagar da Região Norte.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 2 - Percentual, por ano, de inscrição de restos a pagar da Região Norte.

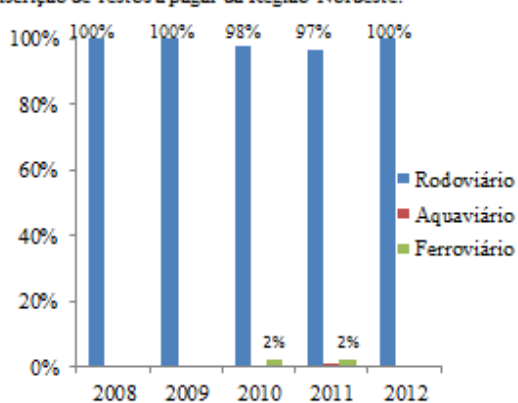


Fonte: Elaboração própria.

Percebe-se que o modal rodoviário predominou em relação aos demais modais na região norte, não sendo constatada a presença do modal ferroviário. O ápice da inscrição dos restos a pagar não processados nessa região ocorreu em 2012, ano em que praticamente todos os restos a pagar concentraram-se no modal rodoviário.

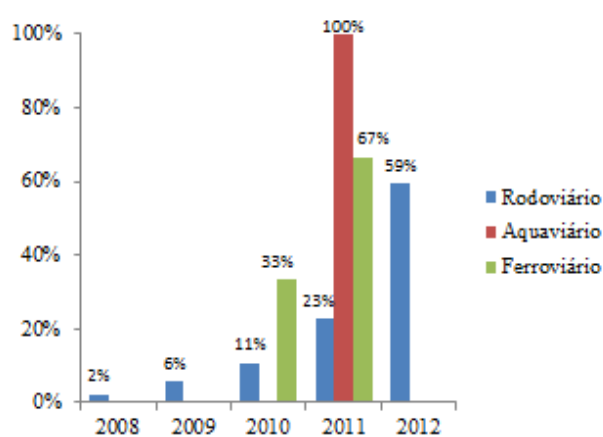
Já a Figura 2 mostra que o modal Rodoviário teve a maior inscrição em restos a pagar em 2012 dentro do seu total, enquanto a do Aquaviário foi em 2010.

Figura 3 - Percentual, dentro de cada modal, de inscrição de restos a pagar da Região Nordeste.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 4 - Percentual, por ano, de inscrição de restos a pagar da Região Nordeste.

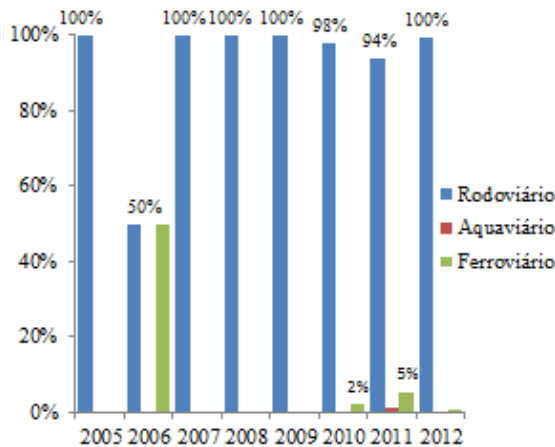


Fonte: Elaboração própria.

Na figura 3, a maior parte ao longo dos anos da inscrição em restos a pagar não processados concentrou-se no modal Rodoviário, tendo como ápice os anos de 2008, 2009 e 2012. A presença do ferroviário e do Aquaviário é pequena em relação ao modal Rodoviário.

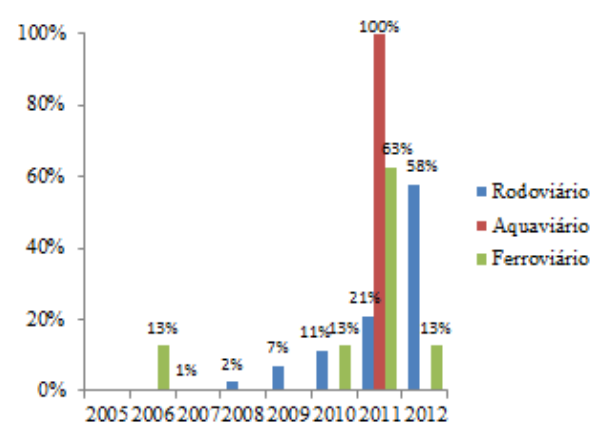
A Figura 4 explicita que a maior parte da inscrição dos restos a pagar em 2011, dentro de cada modal, foi no Aquaviário e no Ferroviário; em 2012, foi no Rodoviário.

Figura 5 - Percentual, dentro de cada modal, de inscrição de restos a pagar da Região Sudeste.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 6 - Percentual, por ano, de inscrição de restos a pagar da Região Sudeste.

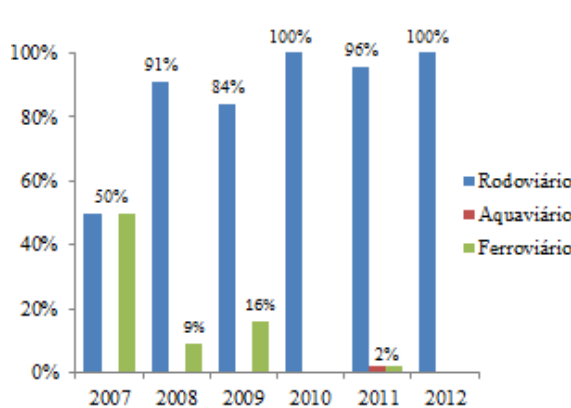


Fonte: Elaboração própria.

Na região Sudeste, assim como ocorre nas demais, há uma predominância no modal Rodoviário. Apesar disso, diferentemente do que foi observado nas demais regiões, a presença do modal Ferroviário foi também expressiva.

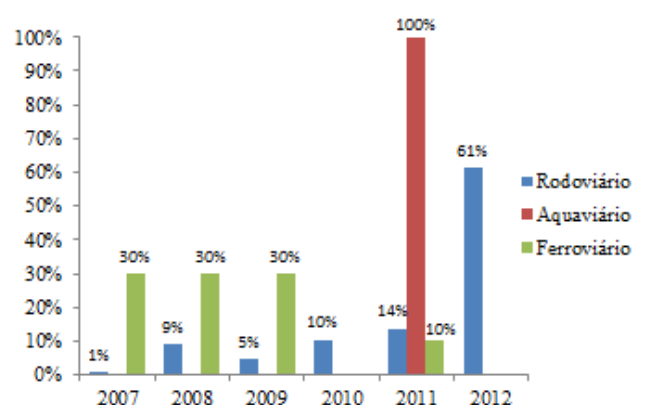
A figura 6 mostra que, em relação ao total de dentro de cada modal, o ápice foi em 2011, tanto para o Aquaviário quanto para o ferroviário. Já dentro do modal Rodoviário a maior parte foi em 2012.

Figura 7 - Percentual, dentro de cada modal, de inscrição de restos a pagar da Região Sul.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 8 - Percentual, por ano, de inscrição de restos a pagar da Região Sul.



Fonte: Elaboração própria.

Na região Sul, a maior parte da inscrição em restos a pagar não processados foi realizada no modal Rodoviário, embora no ano de 2006 tenha havido um equilíbrio entre os

modais Rodoviário e Ferroviário. O aquaviário, por sua vez, apenas apareceu no ano de 2011, com uma pequena porcentagem .

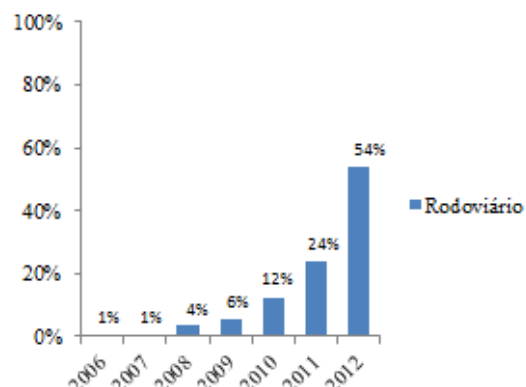
Enquanto a figura 8 traz uma paridade dentro da inscrição dos restos a pagar do Ferroviário, o Rodoviário registra uma maior parte quantidade das inscrições dele no ano de 2012; e o Aquaviário concentrou-se no ano de 2011.

Figura 9 - Percentual, dentro de cada modal, de inscrição de restos a pagar da Região Centro-Oeste.



Fonte: Elaboração própria.

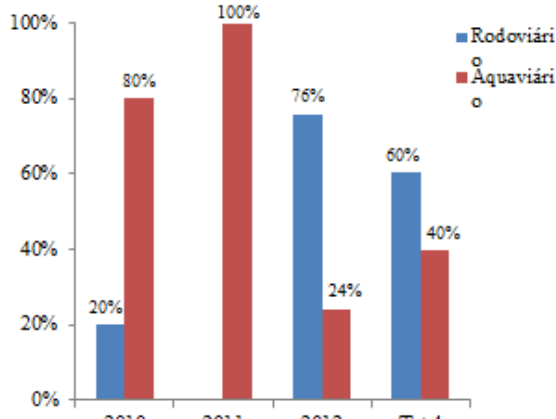
Figura 10 - Percentual, por ano, de inscrição de restos a pagar da Região Centro-Oeste.



Fonte: Elaboração própria.

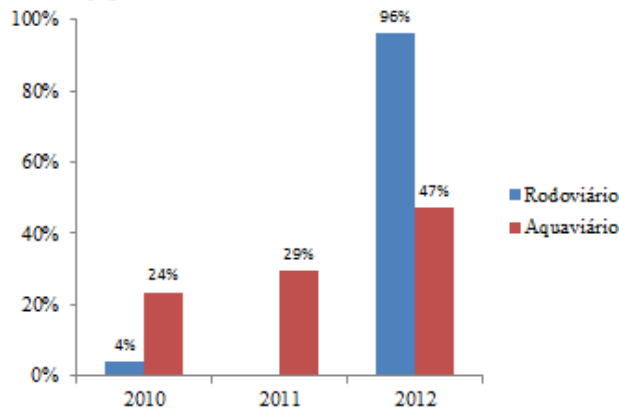
Na região centro-oeste, todos os restos a pagar não processados concentraram-se no modal rodoviário, conforme destacado nas figuras 9 e 10. No tocante à distribuição desses restos entre 2006 e 2012, percebe-se que o ápice ocorreu em 2012, atingindo 54% do total.

Figura 11 - Percentual, dentro de cada modal, de inscrição de restos a pagar em âmbito nacional.



Fonte: Elaboração própria.

Figura 12 - Percentual, por ano, de inscrição de restos a pagar em âmbito nacional.



Fonte: Elaboração própria.

Em âmbito nacional, o modal predominante entre 2010 e 2012 é o aquaviário, visto que o rodoviário apenas se sobressai em 2012. Em 2011, principalmente, não foi registrada a

inscrição de restos a pagar não processados no modal rodoviário. Ainda conforme observado, a maior inscrição dos restos a pagar nos dois modais ocorreu em 2012.

Figura 13 - Percentual, dentro de cada região, de inscrição de restos a pagar por ano.

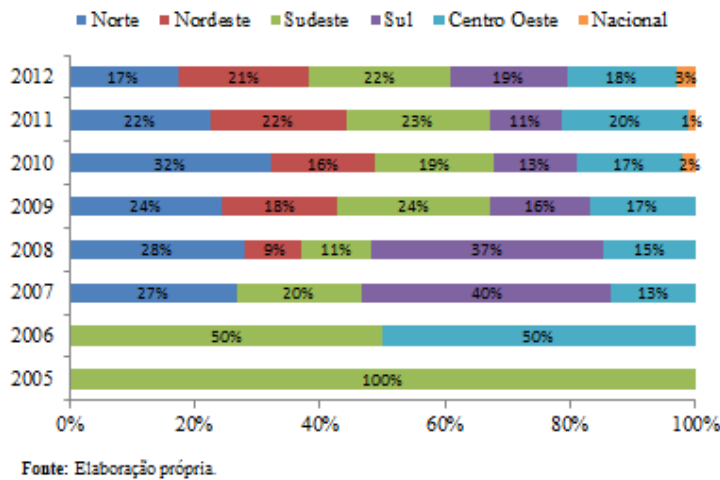
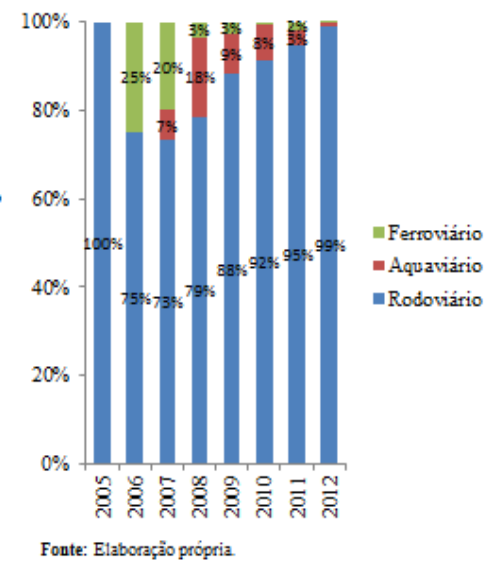


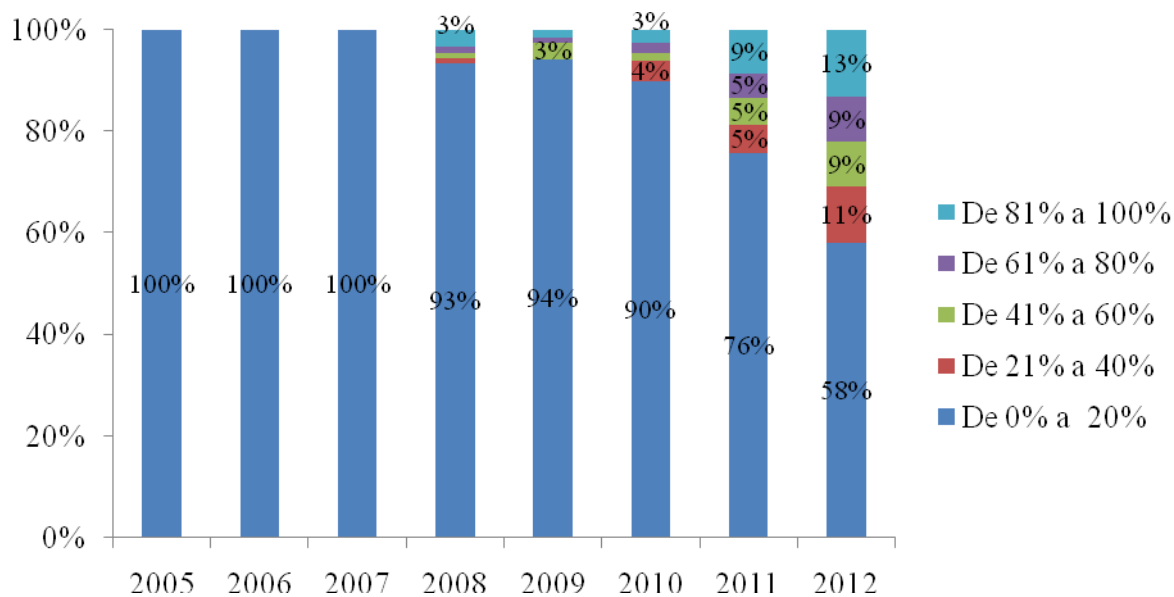
Figura 14 - Percentual, dentro de cada modal, de inscrição de restos a pagar por ano.



Na figura 13, pode-se observar que no ano de 2005 há ainda a predominância da inscrição de restos a pagar não processados na região sudeste. Além disso, ao longo dos anos, há um equilíbrio das regiões em relação às inscrições, tendo a região Sudeste finalizado o ano de 2012 com uma pequena margem em relação às outras.

Já na figura 14, em relação aos modais, o Rodoviário prevalece entre os anos de 2005 a 2012. Tendo os outros modais, Ferroviário e Aquaviário, uma pequena participação.

Figura 15 – Percentual da obra em andamento pelo ano de inscrição dos restos a pagar.



Fonte: Elaboração própria.

A figura 15 demonstra a relação entre a inscrição em restos a pagar não processados e o andamento da obra. Pode-se notar que no ano de 2005, em sua maior parte, as obras entre 0 e 20% concluídas, o que permanece durante os anos de 2006 e 2007. No ano de 2012, 58% das obras inscritas em restos a pagar permaneceram de 0 a 20%, 11% de 21 a 40%, 9% de 41 a 60%, 9% de 61 a 80% e 13% de 81 a 100%.

O que se pode inferir da figura acima é o fato de haver mais inscrições em restos a pagar, e pouco andamento da obra, concentrando-se a maioria de 0% a 20% do andamento da obra.

Tabela 13 - Média percentual do andamento da obra de cada modal por ano com os valores absolutos da quantidade de inscrições por ano.

Modal	Ano de Inscrição	Média percentual do andamento da obra	Total de inscrições
Rodoviário	2005	0%	1
	2006	0%	3
	2007	1%	11
	2008	4%	70
	2009	4%	105
	2010	6%	240
	2011	17%	397
	2012	28%	1095
Aquaviário	2005	-	0

	2006	-	0
	2007	0%	1
	2008	9%	16
	2009	4%	11
	2010	5%	21
	2011	7%	14
	2012	46%	12
Ferroviário	2005	-	0
	2006	0%	1
	2007	0%	3
	2008	0%	3
	2009	0%	3
	2010	26%	2
	2011	11%	8
	2012	0%	1

Fonte: Elaboração própria.

A tabela 13 expressa a média das inscrições dos restos a pagar não processados no período de 2005 a 2012. Nesse sentido, dentro do modal rodoviário, as menores médias concentram-se nos anos de 2005 e 2006 com 0%, enquanto a maior encontra-se em 2012 com 28%.

No modal aquaviário, 2007 foi o ano que apresentou a menor média, 0%, enquanto 2012 concentrou a maior média, com 46%. O modal ferroviário, por sua vez, apresentou de 2006 a 2009 uma média de 0%, enquanto maior média, registrada em 2010, aproximou-se de 26%.

Tabela 14 - Total de inscrições por modal em valores absolutos e percentuais.

Modal	Total de inscrições	Porcentagem
Rodoviário	1922	95%
Aquaviário	75	4%
Ferroviário	21	1%
Total	2018	100%

Fonte: Elaboração própria.

A tabela 14 demonstra a porcentagem que cada modal representa sobre o total inscrito em restos a pagar não processados, tendo o modal rodoviário sido o mais expressivo com 95% das inscrições, conforme observado anteriormente.

Tabela 15 - Relação percentual entre o andamento da obra e o número de inscrições de restos a pagar não processados.

Percentual do andamento da obra	Frequência do andamento da obra	Porcentagem do total
De 0 a 25%	1453	72%
De 26 a 50%	186	9%
De 51 a 75%	156	8%
De 76 a 100%	223	11%
Total	2018	100%

Fonte: Elaboração própria.

A tabela 15 aponta que aproximadamente 58,4% das obras inscritas nos restos a pagar não processados encontram-se num patamar de conclusão entre 0 e 1% do andamento total. Outro aspecto relevante é o percentual reduzido de conclusão total (100%) das obras, ou seja, apenas 1,2% de todas as obras foram concluídas.

Cabe destacar ainda que, assim como na tabela 15, o ano de 2012 marcou o ápice do volume da inscrição de restos a pagar não processados nas demais tabelas e gráficos analisados, repetidamente. Essa observação coincide com a edição do Decreto 7.654/2011, que altera a vigência das obras do PAC, colocando-as em prazo indeterminado de acordo com o planejamento da obra.

A própria edição do Decreto 7.654/2011 o torna um ato discricionário, visto que cabe à decisão do presidente da República editá-lo ou não, o que o enquadra na Teoria da Escolha Pública. Esta, descrita anteriormente, caracteriza a tomada de decisão pelo gestor público, mais especificamente pela presidente Dilma Rousseff. Dentre as motivações para a edição desse ato, podem ser elencadas: a principal bandeira do governo dela, o PAC, traduzido pelos investimentos em infraestrutura; a politização do processo decisório; e a margem de manobra de utilização dos restos a pagar.

A primeira motivação apresentada relaciona-se ao papel do DNIT como um dos principais executores do PAC. A segunda representa a concentração do processo decisório no comando de gestores públicos nomeados por meio de cargos políticos. A terceira, por sua vez, deflagra o feito do Governo Federal quanto à alteração da vigência dos restos a pagar.

Pode-se dizer que a maior parte das inscrições em restos a pagar não processados está concentrada no modal rodoviário, devido à escolha do modelo rodoviário a partir da Era Vargas, em 1945. Essa decisão pode ser inserida no contexto da Teoria da Escolha Pública. Nos dias atuais, o modelo rodoviário pode ser inserido no contexto do PAC.

A principal motivação da inscrição dos restos a pagar não processados no DNIT é a “vigência do prazo para o cumprimento da obrigação”, pois se justifica pela alteração da vigência do prazo da inscrição dos restos a pagar mencionados, estabelecida pelo Decreto 7.654 (BRASIL, 2011).

Tabela 16 – Média de Valor a Liquidar por modal.

Modal	Média de Valor a Liquidar
Aquaviário	2.332.518,82
Ferroviário	3.630.366,82
Rodoviário	2.735.166,84
Total geral	2.729.517,98

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 17 – Média de Valor a Liquidar por ano.

Ano	Média de Valor a Liquidar
2005	121.939,99
2006	145.110,32
2007	2.077.175,45
2008	1.870.544,19
2009	1.457.327,47
2010	1.684.522,95
2011	2.212.530,23
2012	3.399.212,25

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 18 – Média de Valor a Liquidar por região.

Região	Média de Valor a Liquidar
Centro Oeste	2.585.250,72
Nacional	1.888.191,00
Nordeste	3.297.397,75
Norte	3.337.316,06
Sudeste	1.655.884,94
Sul	2.938.773,51
Total geral	2.729.517,98

Fonte: Elaboração própria.

A evolução das médias em inscrição dos restos a pagar não processados coloca a Região Norte com a maior média dentre as regiões; entre os modais, destacou-se o ferroviário; entre os anos, predominou 2012. Apesar da média do modal Ferroviário ter sido maior que o Rodoviário, o valor total das inscrições do Rodoviário é maior, enquanto o valor das obras do Ferroviário é maior.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A publicação do Decreto 7.654 (BRASIL, 2011), que modifica o Decreto 93.872 (BRASIL, 1986), alterando a vigência da inscrição em restos a pagar não processados, de um ano para um ano e seis meses, coincide com o acúmulo de restos a pagar no ano de 2012, conforme observado no presente artigo. Desse modo, foi constatado que, entre as motivações previstas no Decreto 93.872/86, a que mais coube aos casos foi a vigência do prazo para o cumprimento da obrigação, no caso dos investimentos em infraestrutura de transporte. Tal

argumento deixa bastante claro o interesse do Governo Federal em querer criar mecanismos de ajustes para o grande volume de restos a pagar, gerando um grande descontrole e levando a uma rolagem extra orçamentária. Concluiu-se, ainda, que a prática adotada pelo Governo Federal de utilizar a ferramenta contábil como indicador de investimento em infraestrutura fere o princípio orçamentário do equilíbrio fiscal. Nesse sentido, criam-se compromissos sem a certeza quanto à disponibilidade financeira suficiente para saldá-los. Além disso, ocorre um crescimento desproporcional nos restos a pagar, principalmente os não processados, contribuindo para o crescimento da dívida pública.

Os dados analisados demonstram ainda que as inscrições em restos a pagar estão maiores do que a realização das obras em si. Outro aspecto salientado é o mecanismo utilizado para a dotação das despesas em obras, ferindo o princípio da anualidade previsto no artigo 2º da lei 4320, no artigo 165 da Constituição Federal e na Lei 8666/93, em seu artigo 7º, parágrafo 2º, III.

A legislação em questão dispõe que as receitas e as despesas devem estar de acordo com o exercício financeiro aos quais elas pertençam. A mecânica correta prevê o empenho e a liquidação dos contratos para a execução de obras não pelo valor total, mas sim pelas parcelas das quais elas correspondem a cada exercício financeiro, de acordo com um cronograma físico e financeiro.

No tocante à Lei de Crimes Fiscais, 10.028/2000, configura crime, punido com reclusão de um a quatro anos o gestor que descumprir o que está previsto no artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, ou seja, a contração de dívidas nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato. O que ficou bem claro é que os restos a pagar não processados perpassam dois mandatos, o que implica que a última gestão do governo federal não deixou disponibilidade financeira suficiente para sanar a despesas contraídas em seu governo.

O problema dos restos a pagar não processados e seu crescimento descontrolado, dentro da área de investimento em infraestrutura de transporte foi alcançado por meio dos arquivos fornecido pelo SIC do DNIT. Com a análise feita, observou-se o significativo crescimento das inscrições em cada modal. Essa constatação foi possível por meio dos gráficos e tabelas utilizados no estudo.

O principal problema desse artigo era responder qual é a principal motivação para inscrição de restos a pagar não processados no DNIT. Verificou-se que a partir da edição do Decreto 7.654/11 e considerando o DNIT um dos principais órgãos executores do PAC, a

vigência do contrato passou a ser a principal motivação que mais se aplica aos investimentos em infraestrutura de transporte.

A análise e o cruzamento dos dados possibilitaram a constatação de que o crescimento do volume dos Restos a Pagar não processados vêm acentuando-se a cada ano de inscrição, tendo o ano de 2012 concentrado o maior número de inscrições. Com o arcabouço legal, principalmente por meio da edição novo decreto, percebe-se que os restos a pagar estão tendo um novo entendimento, principalmente em relação à sua vigência e à sua utilidade dentro da administração pública, servindo agora como indicador de investimentos.

A pesquisa precisa ser mais aprofundada no que diz respeito aos restos a pagar não processados em investimento em infraestrutura de transporte. Uma nova pesquisa pode ser realizada em âmbito municipal, onde comumente informa-se na mídia a carência em infraestrutura, representada pelo problema da falta de recursos e a dificuldade dos repasses de verbas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, M. ; PAULO, V. Direito Administrativo Descomplicado. 17 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

BERNABEL, Rodolpho Talaisys. “Teoria da Escolha Pública: uma introdução crítica”. Dissertação para a obtenção de título em Mestrado na USP. São Paulo, 2009.

BORGES, André. “Democracia vs. eficiência: a teoria da escolha pública”. Ed Lua Nova. São Paulo, 2001.

BRASIL. **Constituição (1988)**: Constituição da República Federativa do Brasil. Edição administrativa atualizada em junho de 2013 (Contém a Emenda Constitucional n.73). Brasília: Senado Federal:2013

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que " regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências".

BRASIL. Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, Seção I, 20 out. 2000.

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

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 24 dez. 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 24 dez. 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>.

BRASIL. Decreto nº 7.654, de 23 de dezembro de 2011. Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 23 dez 2011. Disponível em :<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2011-2014/2011/Decreto/D7654.htm>

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 05 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>.

BUCHANAN, J. M. The pure theory of government finance: a suggested approach. *Journal of Political Economy*, v. 57, pp. 496-506. 1949.

BUCHANAN, J. M. *The Public Finances*, Illinois: Richard D. Irwin. 1967.

DIAS, Marco Antônio. James Buchanan e a Política na Escolha Pública. *Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)*, 6:201-217, 2009.

DUTRA, Marina. Restos a pagar para 2013 somam R\$176,6 bilhões(s.i 28 jan. 2013). Disponível em:<[http://www.contasabertas.org/WebSite/\(A\(puTvyCoAKRs6qKzy-B8FLH2m2ud--NzzD55oVLhg96r5kdEz-y79SYrLceHhJzeqcMrLHnxXsXazjw4fVxIAeDxHTbcuqowd18RNP1ai_5j7VUj6hWRzLF2HeGMLleqD-O5jw2\)\)/Noticias/DetalheNoticias.aspx?Id=1184](http://www.contasabertas.org/WebSite/(A(puTvyCoAKRs6qKzy-B8FLH2m2ud--NzzD55oVLhg96r5kdEz-y79SYrLceHhJzeqcMrLHnxXsXazjw4fVxIAeDxHTbcuqowd18RNP1ai_5j7VUj6hWRzLF2HeGMLleqD-O5jw2))/Noticias/DetalheNoticias.aspx?Id=1184)>.

GEIPOT/Ministério dos Transportes. Transportes no Brasil: história e reflexões. Coord. Oswaldo Lima Neto. Autores. Anísio Brasileiro et al. Ed. Universitária UFPE, 2001, 512p.

GODOY FILHO, Armando. Gênese do Fundo Rodoviário Nacional e seus Aspectos Legais. Rio de Janeiro: DNER, 1956.

LESSA, Isabelle. “Considerações acerca da Teoria da Escolha Pública e o Princípio da Supremacia do Interesse Público”.

LIMA, D. V. de e CASTRO, R. G. de. **Contabilidade pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI. Brasília: STN, 2013.

OLIVEIRA, Maria Chambarelli. “Acheugas à História do Rodoviarismo no Brasil”. Rio de Janeiro: Memórias Futuras, 1986.

SILVA, Marcos Fernandes Gonçalves da. **Políticas de governo e planejamento estratégico como problemas de escolha pública: II**. *Rev. adm. empres.* [online]. 1996, vol.36, n.4, pp. 38-50.

PAC. Disponível em <<http://www.pac.gov.br/sobre-o-pac>>.

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