



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Ciências da Informação e
Documentação (FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Bacharelado em Ciências Contábeis

IARA GUIMARÃES ROCHA

**Estudo da evolução e da distribuição Geográfica do uso dos Restos a Pagar e a relação
destes com a Vulnerabilidade Financeira dos Municípios**

Brasília, DF

2019

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Danielle Montenegro Salamone Nunes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis- Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis- Noturno

IARA GUIMARÃES ROCHA

Estudo da evolução e da distribuição Geográfica do uso dos Restos a Pagar e a relação destes com a Vulnerabilidade Financeira dos Municípios

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências contábeis e Atuariais da Faculdade de Administração, Contabilidade, Economia, e Políticas Públicas da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção de título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert

Brasília, DF

2019

ROCHA, Iara Guimarães.

TÍTULO: Estudo da evolução e da distribuição Geográfica do uso dos Restos a Pagar e a relação destes com a Vulnerabilidade Financeira dos Municípios

Iara Guimarães Rocha; Orientação: Marcelo Driemeyer Wilbert. Brasília - Universidade de Brasília, 2019, 53 páginas.

Orientador: Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia-Graduação) - Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Ciências contábeis - FACE.

Palavras-chave: Restos a Pagar; Municípios; Finanças Públicas; Contabilidade Pública

AGRADECIMENTOS

À Deus, por minha vida, família e por me amparar nos momentos difíceis, sempre guiando e iluminando meus caminhos.

À toda minha família, em especial ao meu marido, Alexandre, por todo companheirismo e apoio em todos os desafios, ao meu irmão, Breno, por ser muito mais que um irmão e também fazer parte da minha formação acadêmica de forma tão solícita, à minha mãe, Ana Marilis, e ao meu pai, Hamilton, meus maiores incentivadores. Agradeço pelo apoio incondicional, e por me ensinarem a nunca desistir.

Ao meu professor orientador Doutor Marcelo Driemeyer Wilbert, por embarcar nas minhas ideias e orientar de forma tão inspiradora, sempre com paciência e atenção. Agradeço pela paciência, compreensão, empenho e por toda ajuda no desenvolvimento deste trabalho.

E a todos que me ajudaram a superar todas as dificuldades durante esses anos que estive na graduação.

19/02/2019

RESUMO

A inscrição em Restos a Pagar na Contabilidade Pública é prática que remonta a 1922, sendo muito difundida até os dias atuais. Após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que tinha por objetivo o controle, a transparência e a responsabilização das finanças públicas, esperava-se uma melhor administração de tal rubrica, uma vez que a lei é categórica em relação à sua inscrição, principalmente em anos eleitorais. Porém, na última década, tem-se observado um contínuo crescimento do uso de Restos a Pagar em todas as esferas de governo (SANTOS et al., 2012). Isso pode ser verificado pelo aumento da despesa e pela redução das receitas nos municípios, principalmente com as isenções de alíquotas de impostos oferecidas pela União. Assim, esse trabalho tem como objetivo avaliar a evolução dos Restos a Pagar durante os anos de 2014 a 2017, a relação entre Restos a Pagar e a situação fiscal dos municípios, além de identificar a distribuição espacial dos municípios com maior proporção de Restos a Pagar. Utilizou-se a estatística descritiva e a análise espacial, empregando os dados coletado no site do Tesouro Nacional. No estudo, foram usadas as variáveis Restos a Pagar, Ativo e Passivo, Financeiros e Circulantes, Superávit Financeiro e a Liquidez Corrente. A análise ratifica artigos científicos que avaliam a influência exercida pelos ciclos eleitorais nos Restos a Pagar, afere a expressividade de tal rubrica em relação à disponibilidade de caixa dos municípios, principalmente na região Nordeste e parte do Sudeste. Além disso, demonstra a distribuição espacial, além de influenciar municípios que se encontram com déficit fiscal.

Palavras-Chave: Restos a Pagar; Municípios; Finanças Públicas; Contabilidade Pública

Sumário

1.	INTRODUÇÃO	12
2.	REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
	2.1 Restos a Pagar – Inscrição, Validade e Cancelamento	15
	2.2 Definições dos Indicadores Utilizados	19
	2.2.1 Ativo Financeiro.....	19
	2.2.2 Passivo Financeiro.....	19
	2.2.3 Superávit financeiro.....	20
	2.2.4 Ativo Circulante	20
	2.2.5 Passivo Circulante	21
	2.2.6 Liquidez corrente.....	22
	2.3 Tratamento Contábil dos Restos a Pagar	23
	2.4 Estudos Aplicados	24
3.	METODOLOGIA	27
	3.1 Dados	27
	3.2 Método	28
4.	ANÁLISE DE RESULTADOS	30
	4.1 Estatística Descritiva – Médias (nacional e por estado)	30
	4.2 Municípios – Mapas	35
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
6.	Referências Bibliográficas.....	46
7.	Apêndice 1	50

Figuras

Figura 1 - Restos a Pagar Processados Inscritos em Relação à Despesa Empenhada.	36
Figura 2 - Liquidez Corrente	38
Figura 3 - Relação entre Índice de Liquidez corrente e Restos a Pagar Processado/Despesa empenhada	39
Figura 4 - Restos a Pagar Não Processados em relação à Disponibilidade de Caixa.	40
Figura 5 - Dispersão de Restos a Pagar Não Processados em relação à Disponibilidade de Caixa.	41
Figura 6 - Restos a Pagar Cancelados em Relação aos RaP Total.	42
Figura 7 - Superavit Financeiro.	43
Figura 8 - relação entre Deficit-Superavit e os RaP Total do município	44

Gráficos

Gráfico 1 - Evolução dos Restos a Pagar de 2014 a 2017 - total dos municípios brasileiros.....	30
Gráfico 2 - Evolução dos Restos a Pagar em relação a Despesa empenhada	31
Gráfico 3 - Evolução dos Restos a Pagar em relação a despesa, segregado entre Processado e Não Processado..	31
Gráfico 4 - Índice de Liquidez Corrente.....	32
Gráfico 5 - RaP Cancelado em Relação a Despesa empenhada	33
Gráfico 6 - Evolução dos Restos a Pagar de 2014 a 2017 – média municipal por estado.....	34
Gráfico 7 - Evolução dos Restos a Pagar por despesa empenhada (2014 a 2017) – média municipal por UF.	35

Quadros

Quadro 01 - Indicadores Financeiros versus Circulantes.....	18
Quadro 02 – Resumo dos trabalhos aplicados com assuntos pertinentes ao presente trabalho.....	21
Quadro 03 – Dados utilizados.....	24

Tabelas

Tabela 1 - Dados utilizados nos gráficos	50
Tabela 2 - Restos a Pagar por municípios em reais.....	50
Tabela 3 - Restos a Pagar em relação à despesa empenhada por Município	51

Lista de siglas

AC - Ativo Circulante

CNM - Confederação Nacional dos Municípios

DEA – Despesas dos Exercícios Anteriores

FINBRA - Finanças do Brasil

FIRJAN – Federação das Indústrias do Rio de Janeiro

FPM - Fundos de Participação Dos Municípios

IFG - Índice Firjan de Gestão Fiscal

IGP-DI - Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna

IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público

IPC - Instruções de Procedimentos Contábeis

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

NBC TSP 11 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 11

PC – Passivo Circulante

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

RaP- Restos a Pagar

RREO - Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, muitos municípios brasileiros encontram-se com problemas em suas finanças. Neste sentido, o presidente da Confederação Nacional dos Municípios (CNM), Paulo Ziulkoski, mencionou: “esta crise que é conjuntural e também sistêmica e assola há muitos anos as combalidas finanças públicas” (CNM, 2017).

Na tentativa de nortear a contabilidade pública, a Lei 4.320 de 1964 (BRASIL, 1964), marco legal das finanças públicas, orienta a elaboração do orçamento público e institui normas gerais para a contabilidade do setor público. Referida lei possibilitou o uso do orçamento programa, que une orçamento e planejamento, em consonância com a evolução da administração, buscando eficiência no setor público. Além disso, foi possível separar as despesas em etapas de execução bem definidas: empenho, liquidação e pagamento.

Nesse contexto, na referida lei, os Restos a Pagar (RaP) foram definidos como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas (BRASIL, 1964).

Em 2000, foi elaborada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), visando controlar os gastos da União, Estados e Municípios. Ela impõe normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Em sua versão original foram previstas regras mais rígidas, principalmente em relação a inscrição dos Restos a Pagar. No entanto, seu texto foi parcialmente vetado no plenário do Congresso Nacional. Com isso, no uso da rubrica, principalmente nos anos não eleitorais, há limitações, como a inscrição dos Não Processados até o limite de disponibilidade de caixa, mas sem nenhuma sanção caso seja descumprido.

Além de estarem submetidos a maiores restrições, a arrecadação dos municípios está em declínio. Isso se deve principalmente à diminuição do repasse da União pelo Fundo de Participação dos Municípios, uma vez que as isenções dos governos Federal e Estadual sobre determinados impostos diminuí a parte destinada aos municípios (BAVO, 2000). Cita-se a diminuição do Imposto sobre Produto Industrializado - linha branca, sendo 22,5% da arrecadação dele repassados aos Fundos de Participação Dos Municípios (FPM), em conformidade com a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). Assim, há uma redução considerável na receita corrente desses entes, como foi demonstrado por MASSARDI e ABRANTES (2015), para os municípios de Minas Gerais.

Por outro lado, apesar da constante queda em suas receitas, os municípios têm aumentado suas despesas. A folha de pagamento dos municípios é crescente, os servidores

recebem reajustes e existe a estabilidade no serviço público, e engessa os valores que os prefeitos dispõem para despesas discricionárias. Frisa-se que mencionadas despesas tendem a aumentar com os reajustes e dificilmente serão passíveis de redução. Ressalta-se, ainda, que o seu aumento em relação à receita impacta fortemente o déficit fiscal (GADELHA, 2011).

Como resultado do aumento das despesas e redução das receitas, há um aumento da inscrição em Restos a Pagar ao longo dos anos. Constata-se que, na última década, tem-se observado um contínuo crescimento do uso de Restos a Pagar em todas as esferas de governo (SANTOS et al., 2012). Além disso, segundo Aquino e Azevedo, os Restos a Pagar são usados como um mecanismo de flexibilização da anualidade do orçamento. Isto abre espaço para o endividamento sem transparência dos governos e favorece o uso deles como um orçamento paralelo (AQUINO e AZEVEDO, 2017).

Em consonância com as ideias de PASCARELLI FILHO (2011), entende-se que a administração pública procura se profissionalizar, aumentar eficiência, transparência e responsabilização no uso de seus recursos. Pode-se dizer que o orçamento brasileiro está em constante desenvolvimento e aperfeiçoamento, como ressalta TORRES (2014). Em termos políticos, a evolução histórica do orçamento público é dignitária de todos os êxitos da luta da sociedade pela democracia e controle dos poderes do Estado em matéria financeira

Dado esse contexto das finanças públicas municipais, surge o questionamento quanto à evolução dos restos a pagar nos municípios, à distribuição espacial dos municípios em relação a sua situação de restos a pagar e a relação dos restos a pagar com a situação fiscal dos municípios.

Assim, busca-se responder se existe variação na inscrição de Restos a Pagar durante os anos; se o montante de Restos a Pagar de um Município indica piora da situação fiscal; e quais as regiões com a maior proporção de Restos a Pagar. Dessa forma, o objetivo da presente monografia é avaliar a evolução dos Restos a Pagar durante os anos de 2014 a 2017, a relação entre Restos a Pagar e a situação fiscal dos municípios, além de identificar a distribuição espacial dos municípios com maior proporção de Restos a Pagar.

Destaca-se a importância de acompanhar as finanças dos municípios, uma vez que, com a descentralização imposta pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), esses entes têm papéis pré-estabelecidos de execução e devem cumprir as normas impostas pela LRF. Frisa-se, também, que existem poucos estudos dos municípios como um todo abordando os aspectos da presente pesquisa, havendo apenas estudos sobre regiões específicas do Brasil.

O presente trabalho organiza-se em 5 capítulos. No primeiro, a introdução, apresenta-se o tema discutido, o problema a ser pesquisado, assim como o objetivo do documento e a importância do estudo.

O capítulo seguinte é o referencial teórico, que suporta a pesquisa. Apresentam-se os conceitos de Restos a Pagar, inscrição, validade e cancelamento, Ativo Financeiro, Passivo financeiro, Superavit Financeiro, Ativo Circulante, Passivo Circulante (PC), Índice de liquidez corrente e o tratamento contábil dos Restos a Pagar. Além disso, ilustram-se estudos aplicados com temas próximos ao estudado nesse trabalho.

O terceiro capítulo refere-se à metodologia utilizada na pesquisa. Divide-se em duas partes, sendo uma seção com os dados coletados, evidenciando suas fontes, e outra com o método exploratório descritivo para a obtenção dos resultados.

No quarto capítulo apresenta-se o resultado da ampla pesquisa empírica realizada utilizando a base de dados do Finanças do Brasil (FINBRA), disponível no site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Nesse capítulo utilizam-se gráficos e tabelas para demonstrar o crescimento dos Restos a Pagar e sua influência na situação fiscal dos municípios.

No último capítulo, há as conclusões do trabalho, as propostas para novos trabalhos e as obras consultadas para desenvolvimento dessa monografia.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Restos a Pagar – Inscrição, Validade e Cancelamento

Segundo Camargo (2012), a origem dos Restos a Pagar remete ao Código de Contabilidade Pública da União de 1922, o qual os definia como despesas empenhadas e não pagas dentro do exercício a que pertenciam, ou seja, até 31 de dezembro do exercício. Com isso, tais despesas deveriam ser liquidadas até 31 de março do exercício seguinte para possibilitar sua inscrição (CAMARGO, 2012). Porém, com a edição da Lei 4.320 de 1964, alterou-se o critério para classificação e inscrição de Restos a Pagar (BRASIL, 1964).

A referida lei, em seu artigo 36, define Restos a Pagar como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas. Para que tal distinção seja feita, é necessário compreender os estágios de execução da despesa: empenho, liquidação e pagamento (BRASIL, 1964).

O empenho, segundo a citada lei, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Já a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Por fim, o pagamento é o despacho exarado por autoridade competente determinando que a despesa seja paga (BRASIL, 1964).

Desse modo, consideram-se Restos a Pagar Processados aqueles para os quais já foram realizados os estágios de empenho e liquidação, segundo o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Em geral, este tipo não pode ser cancelado, tendo em vista que o fornecedor de bens ou serviços satisfaz a obrigação de fazer e a Administração verificou e validou o recebimento. Assim, a obrigação de Pagar não poderá deixar de ser exercida, salvo por motivo previsto na legislação pertinente. (BRASIL, 2017)

Adiciona-se, ainda, segundo Kohama (1998), que são Restos a Pagar de despesas processadas

aqueles cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada 'liquidada' por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento. Verifica-se que a despesa se processou até a liquidação, e em termos orçamentários foi considerada 'despesa realizada', faltando apenas o processamento do pagamento (KOHAMA, 1998, p. 172).

Já os Restos a Pagar não Processados são os que foram empenhados, mas ainda não foram liquidados, segundo a lei 4320. Por outro lado, de acordo com MCASP, só poderão ser inscritos nessa modalidade se o serviço ou o material contratado tiver sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor (despesa em liquidação) ou que o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor esteja vigente (despesa a liquidar) (BRASIL, 2017).

Segundo Giacommoni (2017), a referida distinção é especialmente importante, já que as despesas não processadas – não liquidadas – não se constituíram ainda como obrigações reais, cabendo às demonstrações contábeis evidenciar essa situação.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2017, Lei Nº 13.408 de 2016 (BRASIL, 2016), explicita que

Conceitualmente falando, os Restos a Pagar não representam risco fiscal, pois são despesas que foram empenhadas ou liquidadas em orçamentos anteriores e, portanto, se transformaram em passivos contabilizados pela administração pública. No entanto, a sua gestão pode comprometer a apuração do resultado primário basicamente de duas formas: primeiro, quando a despesa já foi liquidada e se posterga o pagamento (aumentando os Restos a Pagar Processados) ou quando ocorre atraso no reconhecimento de um serviço já prestado ao governo ou de um investimento já executado (aumentando os Restos a Pagar não Processados) (BRASIL, 2016, Anexo V, sp).

Ressalta-se que a Lei Complementar 101 de 2000 (BRASIL, 2000), a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), determina que ao final de cada quadrimestre seja emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 55, Relatório de Gestão Fiscal, o qual deve conter:

Da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

- 1) liquidadas;
- 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
- 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
- 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;” (BRASIL, 2000, Art. 55)

Cabe salientar que o inciso segundo do artigo 55 perdeu sua validade, pois o artigo 41 foi integralmente vetado.

Silva (2014) observa que o não cumprimento do prazo previsto para publicação acarreta uma sanção administrativa ao Município, qual seja: até que a situação seja regularizada, o ente não poderá receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as mencionadas no § 2o do art. 51 da Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000).

O artigo 55 da LRF traz ainda uma importante informação: ele limita a inscrição de Restos a Pagar não Processados à disponibilidade de caixa do ente ao final do exercício (BRASIL, 2000). Isso visa o gerenciamento de fluxo de caixa para honrar os pagamentos. Porém, não existem sanções a quem não atende esta limitação. Ressalta-se ainda que, para Neto, a disponibilidade de caixa deverá ser apurada através da Equação 1.

Nota-se que a LRF, em seu texto original, explicitava nos artigos 41 e 42 regras rígidas para os Restos a Pagar, inclusive com relação à disponibilidade de caixa. O artigo 41, no entanto, foi integralmente vetado. Sua redação original seria:

Art. (...) Somente serão inscritas em Restos a Pagar as despesas empenhadas e efetivamente realizadas até o último dia do exercício financeiro, cuja liquidação se tenha verificado no próprio exercício ou possa ocorrer até o encerramento do primeiro mês do exercício seguinte.

§ 1º. Considera-se liquidada a despesa cuja contraprestação em bens, serviços ou obras tenha sido declarada como efetivamente executada e comprovada, mediante a apresentação da documentação respectiva.

§ 2º. No encerramento do exercício financeiro, o montante das inscrições em Restos a Pagar ficará limitado, em relação a cada um dos Poderes, de cada ente da Federação, ao valor resultante da soma.

I – do saldo da disponibilidade financeira do respectivo Poder, existente no último dia útil do exercício; e

II – do valor equivalente a cinco por cento do total das despesas correntes do respectivo Poder, efetivamente pagas no exercício.

§ 3º. No âmbito de cada Poder, adicionalmente ao disposto no parágrafo anterior, o limite de inscrições observará, ainda, as disponibilidades concernentes a cada órgão, fundo ou entidade e, quando for o caso, sua destinação por finalidade.

§ 4º. No último ano da legislatura e do mandato do Presidente da República, Governador de Estado ou Prefeito Municipal, conforme o caso, o Poder Legislativo e o Poder Executivo, respectivamente, não contrairão obrigação cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa, não se aplicando, nesse caso, a norma do inciso II do § 2º.

§ 5º. Os empenhos não liquidados até o final do exercício financeiro ou que, preenchidos os requisitos, não tenham sido inscritos em Restos a Pagar, por força do disposto nos §§ 2º e 3º, serão cancelados no encerramento do exercício e, na hipótese de persistir o interesse do poder público ou o direito do credor, a despesa será regularmente orçada e empenhada no exercício subsequente.

(BRASIL, 2000, Arts. 41 e 42)

Assim, evidencia-se que, na redação original do artigo 41, a LRF limitava a inscrição em Restos a Pagar a no máximo 5% das despesas corrente e ao saldo de disponibilidade existente no último dia do exercício. Tal medida deveria ser seguida por todos os Poderes e tanto para os Restos a Pagar Processados quanto para os Não Processados (BRASIL, 2000). Conforme mencionado anteriormente, esta restrição foi vetada no texto final da LRF.

De acordo com Silva (2010), as despesas públicas só afetam o resultado primário quando são efetivamente pagas. Assim, o governo costuma segurar o pagamento de um ano

para o outro para gerar, temporariamente, um superávit primário mais elevado. Entende-se, então que a inscrição em Restos a Pagar é uma medida artificial para gerar um indicador falsamente positivo (SILVA, 2010).

Segundo o MCASP, o Cancelamento de Despesas Inscritas em Restos a Pagar consiste na baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores. Portanto, trata-se de reestabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada. O cancelamento de Restos a Pagar não se confunde com o recebimento de recursos provenientes do ressarcimento ou da restituição de despesas pagas em exercícios anteriores que devem ser reconhecidos como receita orçamentária do exercício (BRASIL, 2017).

Por outro lado, a Lei 4.320 de 1964, em seu artigo 38, assevera que “Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste considerar-se-á receita do ano em que se efetivar” (BRASIL, 1964, Art. 38).

Todavia, a referida Lei conceitua receita orçamentária como a receita arrecadada no exercício, utilizando-se do regime de caixa para computá-las. Assim, percebe-se que a definição de Restos a Pagar cancelado como receita é incompatível com o conceito explicitado na Lei 4.320. Isto é, a Lei 4.320 diz explicitamente isso, mas é incompatível com a definição de receita da própria lei (BRASIL, 1964).

Desta forma, contabilmente, trata-se como reestabelecimento de disponibilidades financeiras, ocorrendo uma variação patrimonial qualitativa com a redução de um passivo em contrapartida a um aumento do ativo, o que gera um aumento tanto do ativo financeiro como do ativo circulante, de acordo com a forma de contabilização.

No âmbito da União, o decreto 93.872 de 1986 (BRASIL, 1986), com a alteração feita pelo decreto 7.654 de 2011 (BRASIL, 2011), estabeleceu que o cancelamento de RaP não Processados deveria ser realizado até 30 de junho do ano subsequente, caso não fossem despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até a data prevista ou fossem relativos às despesas do Programa de Aceleração do Crescimento – PAC, do Ministério da Saúde; ou do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

Em junho de 2018, foi editado o Decreto 9.428 (BRASIL, 2018), que alterou o decreto 93.872 (BRASIL, 1986). Com esta mudança, o controle do cancelamento de Restos a

Pagar ficou mais rígido, pois limitou os RaP que não poderiam ser cancelados após um ano e meio apenas às despesas com saúde e emendas parlamentares impositivas, devendo ser cancelados todos os demais, que fossem não Processados.

Além disso, foi concedido ao Ministério da Fazenda o poder de limitar a inscrição de Restos a Pagar Não Processados dos demais ministérios, estabelecendo um instrumento de controle para o Poder Executivo. Para os municípios, destaca-se que legislar sobre o orçamento é uma matéria concorrente, podendo cada município exercer sua competência suplementar de acordo com sua realidade. Assim, cada ente pode determinar um prazo diferente para que tal rubrica seja cancelada, desde que as regras gerais impostas pelo governo federal sejam cumpridas.

2.2 Definições dos Indicadores Utilizados

2.2.1 ATIVO FINANCEIRO

O artigo 105 da Lei 4.320 define ativo financeiro como os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários (BRASIL, 1964).

2.2.2 PASSIVO FINANCEIRO

Analogamente ao ativo financeiro, o artigo 105 da Lei 4.320 determina que o passivo financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária (BRASIL, 1964).

Para comparação, tem-se que o passivo permanente, segundo a Lei 4.320, compreenderá as dívidas fundadas e outras que independam de autorização legislativa para amortização ou resgate (BRASIL, 1964).

Ressalta-se que o artigo 92 da Lei 4.320 define que a dívida flutuante compreende: I - os Restos a Pagar, excluídos os serviços da dívida; II - os serviços da dívida a Pagar; III - os depósitos; IV - os débitos de tesouraria. Enquanto a dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos (BRASIL, 1964).

Desse modo, subentende-se que o artigo 105 da referida lei se refere a dívida flutuante, uma vez que os Restos a Pagar, segundo o artigo 92, devem ser contabilizados nela.

Segundo o MCASP, para atendimento da Lei nº 4.320/1964, é necessário o reconhecimento do passivo financeiro quando verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial, mesmo não se tratando de obrigação presente por falta do implemento de condição, o qual somente se verificará com a devida liquidação. Assim, compreende-se que a rubrica Restos a Pagar se refere a um Passivo Financeiro, uma vez que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (BRASIL, 2017).

2.2.3 SUPERÁVIT FINANCEIRO

A Lei nº 4320/1964, considerando os conceitos de ativo e passivo financeiros, determina que o superávit é a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de créditos neles vinculadas. Assim, segundo o MCASP, trata-se de saldo financeiro e não de nova receita a ser registrada (BRASIL, 2017).

Pode-se extrapolar deste entendimento que uma consequência do cancelamento de Restos a Pagar é o aumento em tal indicador, uma vez que há reversão da dotação cancelada às disponibilidades do ente, considerando que os Restos a Pagar sejam lastreados com a disponibilidade de caixa na sua inscrição. Isso pode ser fundamentado com o entendimento do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (BRASIL, 2016), segundo o qual o cancelamento de Restos a Pagar não Processados contribui para a formação do superávit financeiro apurado por fonte de recursos. Ratificado também por consulta realizada à STN pela Auditoria Geral do Estado do Mato Grosso (BRASIL, 2013).

2.2.4 ATIVO CIRCULANTE

Com vista à convergência com as normas internacionais de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, NBC TSP 11 (BRASIL, 2018), que define o Ativo Circulante (AC) como

O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com a finalidade de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) o ativo está mantido essencialmente com a finalidade de ser negociado;

- (c) espera-se que o ativo seja realizado em até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
 - (d) o ativo seja caixa ou equivalente de caixa (conforme definido na NBC TSP 12), a menos que sua troca ou uso para pagamento de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.
- (BRASIL, 2018, p. 16)

Ressalta-se que tal definição foi elaborada sem considerar as peculiaridades do Setor Público. Ainda, segundo Oliveira (2014), o grande desafio é alterar a visão orçamentária do setor público para a patrimonialista (OLIVEIRA, 2014).

O MCASP, em consonância com tal norma, conceitua ativo como um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado, sendo ativo circulante caso estejam disponíveis para realização imediata; e tenham a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis. (BRASIL, 2017).

E, ainda, as Normas Internacionais da Contabilidade para o Setor Público (IPSAS) define ativo como 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).

Assim, o Ativo Circulante pode ser definido como os bens e direitos realizáveis durante o ciclo operacional normal do ente ou 12 meses após o Balanço Patrimonial, ou ainda caso seja caixa ou equivalente de caixa, que resultem em benefício econômico futuro ou potencial de serviços para o ente.

2.2.5 PASSIVO CIRCULANTE

Do mesmo modo, o NBC TSP 11 determina que o Passivo Circulante (PC) será

O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer a qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que o passivo seja exigido durante o ciclo operacional normal da entidade;
 - (b) o passivo está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
 - (c) o passivo deve ser exigido no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
 - (d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço (ver item 84). Os termos de passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.
- (BRASIL, 2018, p. 16)

Assim, o MCASP conceitua passivo como uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade (BRASIL, 2017).

Já o IPSAS, com uma definição similar ao MCASP, o define como uma obrigação presente da entidade, derivada de um evento passado, cuja extinção dependerá de saída de recursos da entidade. Ressalta-se que essa norma especifica que esses recursos são capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços (IFAC, 2010).

Passivo Circulante é, então, uma obrigação presente que se espera realizar durante o ciclo operacional normal ou até doze meses após o Balanço Patrimonial, sacrificando recursos que são capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

2.2.6 LIQUIDEZ CORRENTE

Segundo Neto (2015), os indicadores de liquidez evidenciam a situação financeira de uma empresa frente a seus diversos compromissos financeiros, ou seja, a capacidade que a entidade tem para cumprir seus compromissos (NETO, 2015).

Assim, o estudo da liquidez corrente mede e interpreta o comportamento do circulante da empresa. Destaca-se que não é recomendável financiar aplicações de longo prazo com recurso de curto prazo, uma vez que o seu período de realização é incompatível com a necessidade de pagamento no curto prazo, aumentando a probabilidade de que tais compromissos não sejam honrados (NETO, 2015).

Os parágrafos anteriores se referem a empresas privadas. Como a contabilidade pública busca a sua convergência com a privada, pode-se analisar as finanças municipais através de tal índice.

Dessa forma, conceitualmente, a liquidez corrente é obtida dividindo-se o Ativo Circulante pelo Passivo Circulante. Ressalta-se que para a contabilidade pública, como ainda é usado o conceito de Ativo e Passivo Financeiros, pode-se utilizar tal índice como a razão entre esses dois. Andrade (2016), quando estuda a gestão municipal, define que o índice de liquidez corrente determina quanto a instituição possui de disponibilidade e créditos para cada unidade de obrigações exigíveis, sendo calculado como a razão entre Ativo Financeiro e Passivo Financeiro. Nota-se que quanto maior a liquidez corrente, maior será a chance de a entidade honrar seus compromissos (NETO, 2015).

A liquidez corrente deve demonstrar quanto os recursos disponíveis ou realizáveis, no período dos doze meses seguintes à data da publicação das demonstrações contábeis,

representam para o pagamento dos compromissos a Pagar de curto prazo, ou seja, exigíveis no período dos doze meses seguintes à data da publicação das demonstrações contábeis (KOHAMA, 2015).

2.3 Tratamento Contábil dos Restos a Pagar

Cabe salientar que a Portaria 828 de 2011, visando a convergência da Contabilidade Pública Brasileira com as normas internacionais, torna obrigatório o uso do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, PCASP, para os municípios a partir do exercício de 2013 (BRASIL, 2011). Com isso, tem-se a necessidade de registrar todas as despesas liquidadas no Passivo da entidade. Isso diminui a transparência relativa aos Restos a Pagar Não Processados, uma vez que, segundo o MCASP, eles recebem apenas o tratamento orçamentário e não patrimonial, não estando contido no demonstrativo do Balanço Patrimonial (BRASIL, 2017). Isto é, não são registrados no passivo circulante os Restos a Pagar não Processados, pois eles se referem a despesas empenhadas e ainda não liquidadas.

Por outro lado, o Passivo Financeiro contempla tanto os Restos a Pagar Processados quanto os Não Processados, uma vez que os Restos a Pagar pressupõem que existe caixa para tal, caso a LRF seja respeitada (BRASIL, 2000). Como a determinação da demonstração dos Passivos segregados em Financeiro e Permanente advém da Lei 4.320, tal passivo deve ser evidenciado, ainda que não seja compatível com as normas internacionais de contabilidade (BRASIL, 1964).

O Quadro 01 apresenta um resumo das diferenças entre indicadores financeiros e circulantes.

Quadro 01 – Indicadores Financeiros *versus* Circulantes.

		Restos a Pagar		
		Antes	Portaria 828 de 2011	
Financeiro	Valores realizáveis que independem de autorização orçamentária.	RaP Processado e Não Processado.	RaP Processado e Não Processado.	Brasil (1964)
Circulante	Valores realizáveis no ciclo operacional normal.	Não é obrigada esta segregação na contabilidade pública.	RaP Processado	Brasil (2017)

Fonte: Elaboração própria.

2.4 Estudos Aplicados

Busca-se apresentar os estudos aplicados que discorreram sobre a análise de Restos a Pagar nos municípios, seu aumento ao longo dos anos e a relação com o passivo financeiro e o superávit. Com isso, espera-se obter suporte aos resultados encontrados em nossa pesquisa. Nessa seara, encontram-se estudos sobre as limitações na gestão de Restos a Pagar no mandato e no calendário eleitoral, a relação entre Restos a Pagar e a disponibilidade de caixa no último ano do mandato, o comportamento das finanças públicas em Municípios que sejam capitais dos Estados, a avaliação dos Restos a Pagar e do superávit primário do Governo Federal e a análise de Liquidez para o município de Campos Borges. Ressalta-se a falta de estudos sobre o cancelamento dos Restos a Pagar não Processados nos municípios

Santos Filho, Dias Filho e Fernandes (2009) buscaram investigar se parte das despesas ocorridas no último ano do mandato dos governantes dos estados brasileiros foram omitidas e então executadas no ano seguinte buscando alcançar a relação positiva entre disponibilidades e Restos a Pagar exigida pela legislação. Utilizou-se do caráter exploratório, descritivo e bibliográfico das informações, com os dados relativos aos valores de Restos a Pagar - RaP (Processados e Não Processados), Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) e Ativo Financeiro – Disponível. Os resultados estatísticos mostram que, quanto aos Restos a Pagar Processados, não foi evidenciado um comportamento diferenciado entre a média dos valores dos períodos não eleitorais e do período eleitoral. Já para os valores de Restos a Pagar Não Processados foram evidenciados valores significativamente relevantes para o comportamento diferenciado, mostrando uma redução acentuada destes no ano eleitoral (2006), em relação aos outros anos analisados. (DOS SANTOS FILHO; DIAS FILHO; FERNANDES, 2009)

Almeida e Sakurai (2018) objetivaram averiguar quanto as limitações do mandato e do calendário eleitoral influenciam a gestão da conta Restos a Pagar dos municípios brasileiros, em uma análise empírica com dados anuais para os anos de 2001 a 2012 de 3.144 prefeituras, o que representa cerca de 56% dos 5.570 municípios brasileiros. Constatou-se que tanto os prefeitos em primeiro quanto no segundo mandato exercem de forma diferente o uso da rubrica em anos eleitorais e não eleitorais. Os locais onde os prefeitos estão em primeiro mandato possuem estoque e fluxo de Restos a Pagar Processados superiores às localidades com prefeitos em segundo mandato. Além disso, em ano eleitoral, em ambos os casos, a inscrição

em Restos a Pagar apresentou queda em função da limitação imposta pela LRF, que não permite a inscrição de valores em Restos a Pagar nos dois últimos quadrimestres de mandato, sem a respectiva contrapartida orçamentária. Verificaram também o aumento da rubrica de Restos a Pagar nos anos estudados (ALMEIDA; SAKURAI, 2018).

Zuccolotto et al. (2008) avaliaram o planejamento municipal através das características do comportamento das finanças públicas das capitais dos estados brasileiros em consonância com os preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, por meio de análise descritiva das demonstrações contábeis relativas ao período de 1998 a 2006. Concluíram então que os municípios não conseguiram controlar o déficit fiscal, dados os índices de resultado orçamentário, promovendo o ajuste de suas contas. Além disso, constatou-se que entre 1998 e 2006 houve redução na inscrição em Restos a Pagar. Uma possível explicação para este fato, segundo o estudo, é que, com o aumento da liquidez imediata dos municípios e a limitação de despesas, estes tiveram condições financeiras de solver suas obrigações de curto prazo, diminuindo, desse modo, o valor de compromissos exigíveis de um exercício para o outro (ZUCCOLOTTTo et al., 2008). Frisa-se que o período analisado foi o de implementação e adaptação às novas normas da LRF, podendo ser a causa da diferença encontrada com o presente trabalho. Além disso, o período coberto pelo trabalho de Zuccolotto et al. (2008) não abrange a queda de receita que ocorreu nos anos seguintes.

Augustinho, et al. (2013) buscaram responder se o aumento do volume de inscrição de Restos a Pagar do governo federal nos últimos onze anos impactou o cumprimento do superávit primário no período. O estudo seguiu uma análise exploratória e descritiva dos anos de 2002 a 2012 e verificou que o aumento do volume de inscrição de Restos a Pagar pelo governo federal nos onze anos do estudo permitiu o alcance de um resultado superavitário superior ao que seria obtido se parte dessas despesas fossem pagas no exercício financeiro de ocorrência do fato gerador (AUGUSTINHO et al. 2013).

Pereira (2016) focou seu estudo no município de Campos Borges, no período de 2009 a 2015, tendo analisado os indicadores de Receita Própria, Liquidez, Gastos com Pessoal, Investimentos e Custo da Dívida, de acordo com o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF), por meio de uma pesquisa quantitativa descritiva. Dentre os resultados obtidos, destaca-se a informação de que o índice de liquidez do município durante os anos analisados obteve a classificação com grau de "dificuldade" pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN), não tendo sido pior pelo repasse das transferências de receitas de recursos vinculados, as quais também colaboraram para um aumento significativo dos Restos a Pagar e

conduziram o município à insuficiência financeira no exercício de 2015, se considerados os dados do TCE-RS (PEREIRA, 2016). O cálculo realizado por Pereira (2016) para a liquidez é expresso na Equação (2), que é um índice para a comparação de liquidez utilizado pelo FIRJAN.

$$IFGF \text{ Liquidez} = 1 - \left(\frac{\text{Restos a Pagar}}{\text{Ativo Financeiro}} \right) = \frac{\text{Ativo Financeiro} - \text{Restos a Pagar}}{\text{Ativo Financeiro}} \quad (2)$$

Quadro 02 – Resumo dos trabalhos aplicados com assuntos pertinentes ao presente trabalho.

Trabalho	Objetivo	Dados/Variáveis	Método	Principais resultados
Almeida e Sakurai (2018)	Averiguar quanto as limitações do mandato e do calendário eleitoral influenciam a gestão da conta Restos a Pagar dos municípios brasileiros	Uso de Restos a Pagar de 2001 a 2012	Caráter exploratório empírico	Prefeitos em primeiro mandato possuem mais Restos a Pagar Processados. O ano eleitoral afetou a inscrição dado Às limitações da LRF. Aumento de Restos a Pagar no período analisado.
Zuccolotto, Ribeiro e Abrantes (2008)	Avaliar o planejamento municipal.	Indicadores de desempenho	Pesquisa Descritiva	Existência de Deficit fiscal, mas melhora na inscrição de Restos a Pagar.
Santos filho, Dias Filo e Fernandes (2009)	Avaliar a realização de despesas, com a inscrição de Restos a Pagar Não Processados, entre outros, em ano eleitoral comparado com ano não eleitoral	Disponibilidade de caixa, Restos a PAGAR, Ativo Financeiro e Despesa de exercícios anteriores	caráter exploratório, descritivo e bibliográfico	Grande variação nos RaP não Processados no ano eleitoral.
Augustinho, Oliveira e Lima (2013)	Avaliar a relação entre inscrição de Restos a Pagar e superávit financeiro no governo Federal nos ultimo 12 anos.	Inscrição de Restos a Pagar entra 2002 e 2012 e o superávit primário	Análise exploratória e descritiva	O aumento em RaP inscritos possibilitou o superávit primário.
Pereira (2016)	Analisar os indicadores de Receita Própria, Liquidez, Gastos com Pessoal, Investimentos e Custo da Dívida entre 2009 e 2015 para o município Campos Borges	Receita Própria, Liquidez, Gastos com Pessoal, Investimentos e Custo da Dívida	Análise quantitativa e descritiva	Índice de liquidez do município durante os anos obteve a classificação com grau de "dificuldade" pela FIRJAN

Fonte: Elaboração própria.

3. METODOLOGIA

Visando o objetivo de avaliar a evolução dos Restos a Pagar durante os anos de 2014 a 2017, a relação entre Restos a Pagar e a situação fiscal dos municípios, além de identificar a distribuição espacial dos municípios com maior proporção de Restos a Pagar, foram utilizados dados da Secretária do Tesouro Nacional dos anos de 2014 a 2017, com o método descritivo e análise espacial.

3.1 Dados

No presente trabalho foram analisados os Restos a Pagar, tanto Processados quanto não Processados. Além

disso, também se buscou avaliar a relação destes com o superávit financeiro e com a disponibilidade de caixa. Os dados utilizados no presente estudo, conforme o Quadro 03, foram coletados no site do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014-2017), no demonstrativo de Restos a Pagar, que acompanha o Relatório de Gestão Fiscal do último quadrimestre de cada exercício.

Referido site disponibiliza tais relatórios consolidados a partir de 2014, sendo esse o motivo da escolha do ano inicial de estudos. Utilizou-se, para tanto, o Relatório Resumido de Execução do Orçamento (RREO) e o Balanço Patrimonial. Cabe ressaltar a indisponibilidade dos dados do Relatório de Gestão Fiscal do último quadrimestre dos anos pesquisados, o qual deveria conter o demonstrativo dos Restos a Pagar (BRASIL, 2014-2017).

Utilizou-se também o ativo e passivo circulantes para avaliar a capacidade de os municípios cumprirem as obrigações de curto prazo, por meio da análise da liquidez corrente, assim como foi feito para avaliar o desempenho econômico financeiro dos municípios da Região Sul do País por SELL et al. (2017).

Frisa-se que foram encontradas, em alguns municípios, diferenças entre os demonstrativos apresentado no site do STN e os disponibilizados nos sites de cada ente. Considerou-se então o divulgado no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), site do STN, que usa a metodologia divulgada nas Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) (BRASIL, 2014). Essas são emitidas para fornecer uma noção prática sobre a implementação de procedimentos contábeis definidos no MCASP. Porém, esclarece-se que as IPC não são obrigatórias, elas visam auxiliar os entes a aplicar e interpretar

as diretrizes, normas e procedimentos contábeis relativos à consolidação das contas públicas. Frisa-se que são obrigatórios para os municípios a Lei 4.320 e o MCASP (BRASIL, 1964 e BRASIL, 2017).

Quadro 03 – Dados utilizados.

Variável	Descrição	Fonte
Restos a Pagar	Despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.	Dados do RREO, Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014-2017)
Restos a Pagar Processados	Despesas liquidadas e não pagas no exercício financeiro.	Dados do RREO, Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014-2017)
Restos a Pagar Não Processados	Despesas empenhadas e ainda não liquidadas.	Dados do RREO, Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014-2017)
Restos a Pagar Cancelados	Baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores.	Dados do RREO, Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014-2017)
Ativo Financeiro	Créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.	Dados do Balanço Patrimonial, Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014-2017)
Passivo Financeiro	Compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária	Dados do Balanço Patrimonial, Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014-2017)
Superavit Financeiro	Subtração do Ativo Financeiro com o Passivo Financeiro	Dados do Balanço Patrimonial, Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014-2017)
Ativo Circulante	Recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.	Dados do Balanço Patrimonial, Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014-2017)
Passivo Circulante	Obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.	Dados do Balanço Patrimonial, Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014-2017)
Liquidez Corrente	Relação entre Ativo Circulante e Passivo Circulante	Dados do Balanço Patrimonial, Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2014-2017)

Fonte: Elaboração própria.

3.2 Método

Conforme o objetivo visado, foi utilizado o método descritivo e análise espacial. Considera-se análise espacial uma vez que tenta utilizar a divisão cartográfica dos municípios brasileiros para avaliar o uso de Restos a Pagar pelos municípios e a influência dele nos resultados fiscais, de acordo com as leis vigentes. Por outro lado, considera-se descritivo por tentar estabelecer uma relação entre os Restos a Pagar inscritos, o superávit financeiro e o índice de liquidez.

No estudo da evolução de Restos a Pagar de 2014 a 2017, considerou-se o somatório das rubricas Restos a Pagar Processados inscritos em exercícios anteriores, Restos a Pagar

Processados inscritos no exercício avaliado, Restos a Pagar Não Processados inscritos em exercícios anteriores e Restos a Pagar não Processados inscritos no exercício avaliado, para cada ano analisado. Os valores obtidos foram corrigidos a valores de 2017, para tanto, utilizou-se a taxa de correção monetária do Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna (IGP-DI), medido pela Fundação Getúlio Vargas. A escolha se deve a sua abrangência a todos os setores da economia (BRASIL, 2018).

Para os valores utilizados na avaliação dos dados por estado, foram utilizados os dados tratados conforme descrição anterior. O valor da média foi obtido por meio da soma do total por estado dividido pela quantidade de municípios que apresentaram os dados.

Em alguns dos cálculos realizados, normalizou-se os dados por meio da utilização da despesa empenhada, isto é, fazendo-se uma análise da importância relativa dos valores. Dessa forma foi possível melhorar a comparabilidade. Isso foi realizado no Restos a Pagar Processados Inscritos em Relação à Despesa Empenhada, Restos a Pagar Não Processados em relação à Disponibilidade de caixa e Restos a Pagar Cancelados em Relação aos RaP Total. Para o cálculo do RaP Total foi utilizado o somatório do saldo do RaP dos exercícios anteriores com o inscrito no exercício corrente.

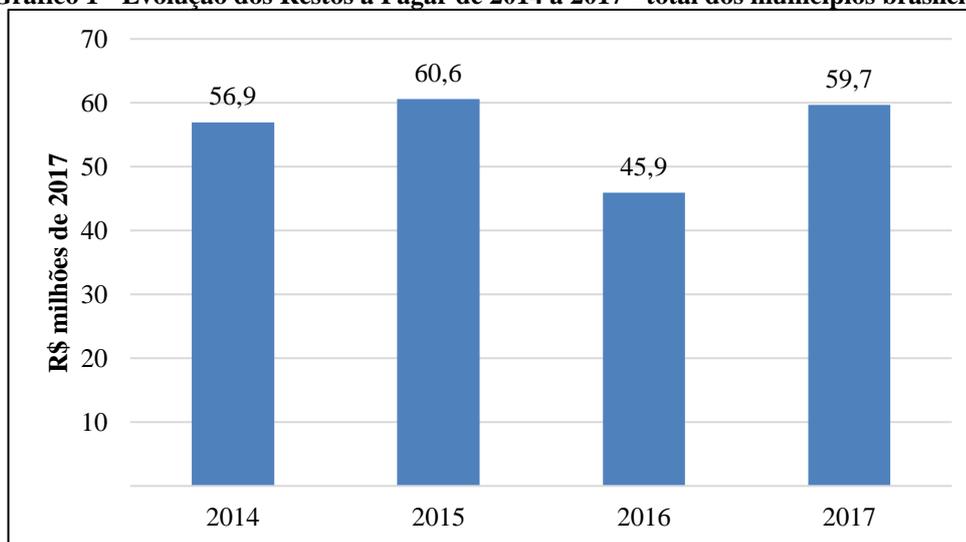
Os mapas foram criados por meio dos dados obtidos nos Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Balanço Patrimonial, do site do SICONFI, e utilizando do mapa do Brasil dividido em Municípios, de acordo com os códigos do IBGE. Isso foi agregado na ferramenta de análise espacial GeoDa, que possibilita a apresentação dos valores e índices de cada município no mapa do Brasil por meio de escala de cores e também permite outras análises espaciais e de correlação.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

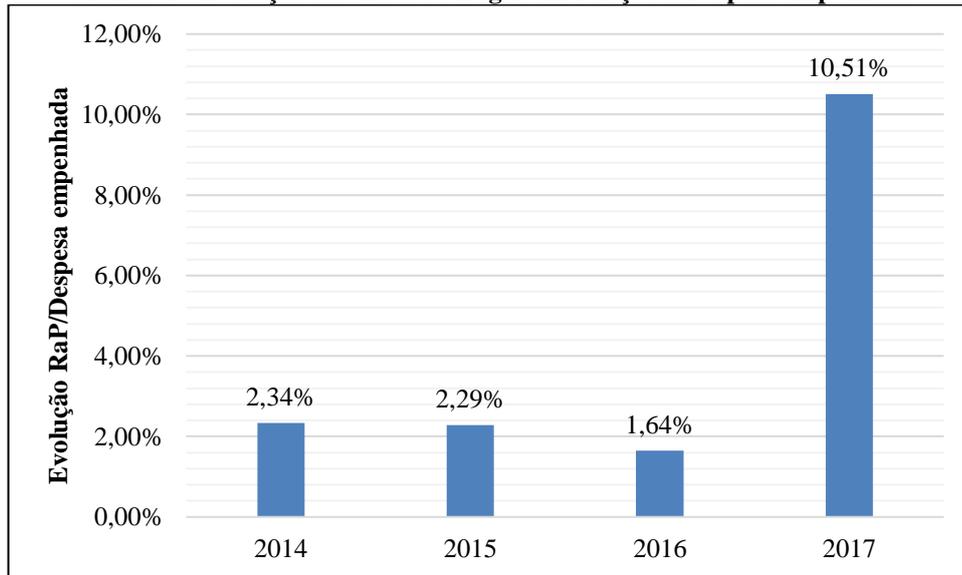
4.1 Estatística Descritiva – Médias (nacional e por estado)

Com os valores da soma total de Restos a Pagar de 2014 a 2017 de todos os municípios brasileiros, corrigido pela inflação de 2017, nota-se que, em 2016, houve uma redução de tal conta, conforme observado no Gráfico 1, ratificando os estudos anteriores, como o realizado por Almeida e Sakurai (2018). Uma possível causa para isto foi a realização em 2016 das eleições municipais para prefeitos, uma vez que a LRF é mais rígida, em relação à inscrição em Restos a Pagar, nos anos de eleição. Nesse período tal lei impõe sanções, caso, nos últimos dois quadrimestres, sejam inscritos mais Restos a Pagar Não Processados que a disponibilidade de caixa do ente.

Gráfico 1 - Evolução dos Restos a Pagar de 2014 a 2017 - total dos municípios brasileiros

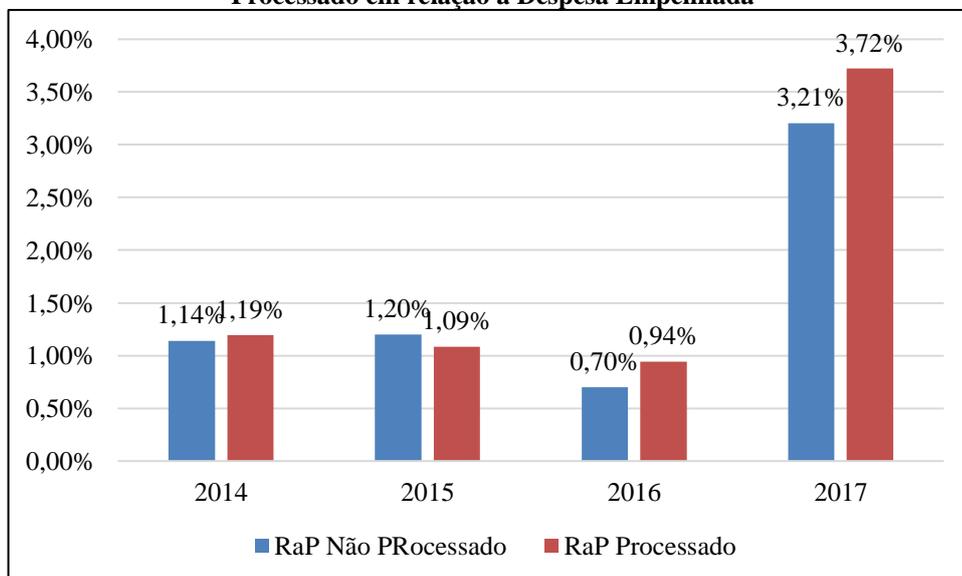


Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2014-2017).

Gráfico 2 - Evolução dos Restos a Pagar em relação a Despesa empenhada

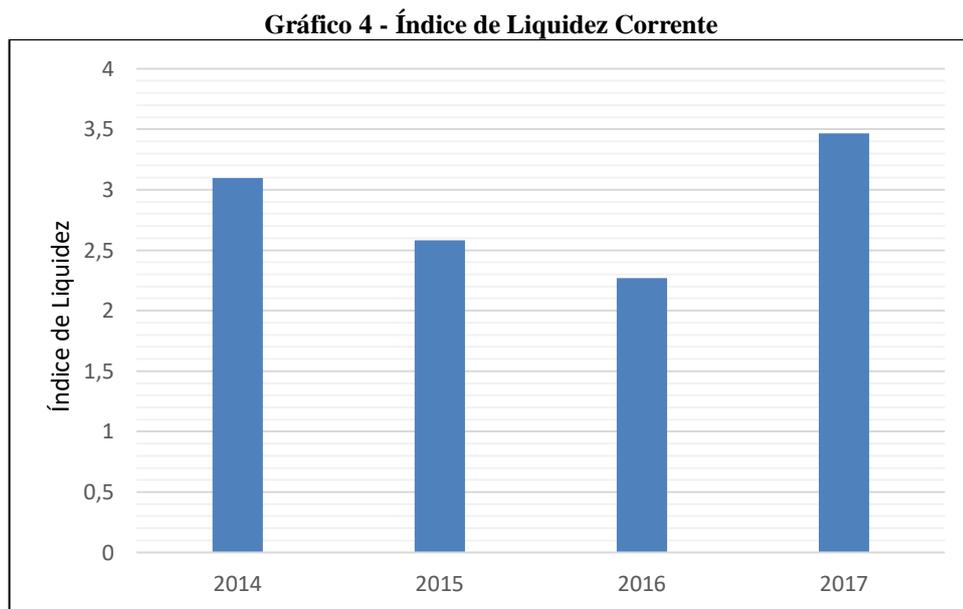
Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2014-2017).

Conforme o Gráfico 1, a quantia de RaP foi relativamente estável nos anos não eleitorais, no Gráfico 2 percebe-se que, quando avaliado em relação às despesas empenhadas, tal rubrica tem um valor discrepante em 2017. Isso pode ser explicado pela contenção de despesas nos municípios, devido à crise que teve um grande impacto nas receitas recebidas em transferência nesse ano, conforme notícia vinculada no site da Câmara dos Deputados, 2017 (BRASIL, 2017).

Gráfico 3 - Evolução dos Restos a Pagar em relação a despesa, segregado entre Processado e Não Processado em relação à Despesa Empenhada

Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2014-2017).

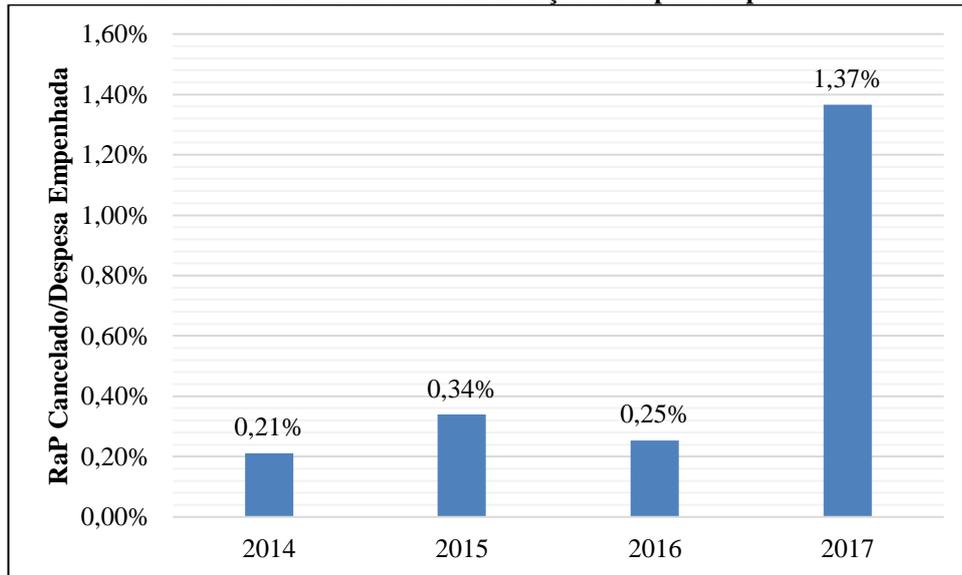
Quando analisada a segregação entre os Restos a Pagar Processados e Não Processados em relação à despesa empenhada, conforme Gráfico 3, nos inscritos em ano eleitoral percebe-se que os RaP inscritos em não Processado têm uma queda superior aos RaP inscritos em Processados. Como a LRF impõe a sanção apenas à inscrição de não Processados, essa rubrica necessita ter uma redução maior. Conforme pode ser observado no Gráfico 3, o percentual de restos a pagar processados em relação à despesa empenhada em geral foi superior ao percentual de restos a pagar não processados. A exceção ocorreu em 2015, quando os restos a pagar não processados ultrapassaram os processados.



Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2014-2017).

Quanto ao índice de Liquidez corrente, Gráfico 4, avalia-se que, na média, todos os anos apresentaram o índice superior a um. Devido ao ano de 2016 ter registrado menos inscrição em RaP e ter as despesas mais controladas, percebe-se que o passivo, denominador de tal indicador, não teve um crescimento alto, assim, tal índice segue a mesma tendência dos demais anos, sendo superior a um.

Gráfico 5 - RaP Cancelado em Relação a Despesa empenhada

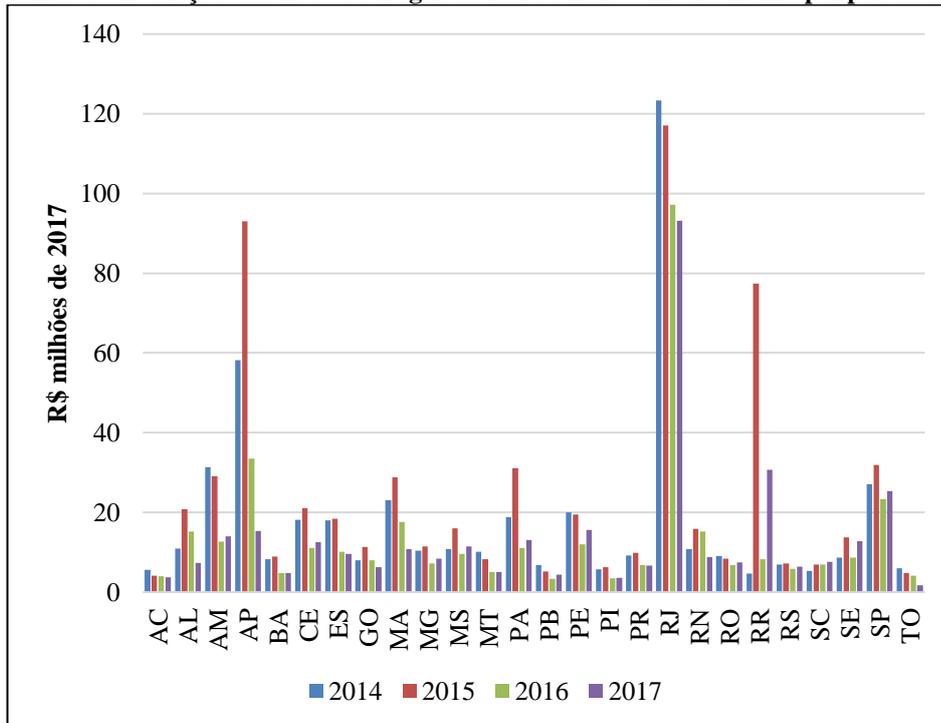


Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2014-2017).

O Gráfico 5 demonstra uma discrepância considerável no ano de 2017, uma vez que nesse ano as despesas empenhadas foram menores que nos anos anteriores. Dado isso e as restrições fiscais mais rígidas, espera-se também que sejam cancelados mais RaP em relação às despesas empenhadas, conforme observado com os dados coletados

O mesmo pode ser observado quando se faz a média dos municípios por estado, com os valores corrigidos com o índice acumulado de inflação até 2017. No Gráfico 6, percebe-se que todos os estados obtiveram o mesmo padrão, reduzindo os Restos a Pagar no ano eleitoral. Os municípios do estado do Rio de Janeiro são os que chamam mais atenção, uma vez que possuem valores elevados de tal rubrica. O Estado de Amapá obteve um desvio considerável em 2015, ficando com patamares parecidos com a média dos demais nos anos seguintes. Ressalva-se que, o estado de Roraima não foi amplamente analisado dada a falta de dados.

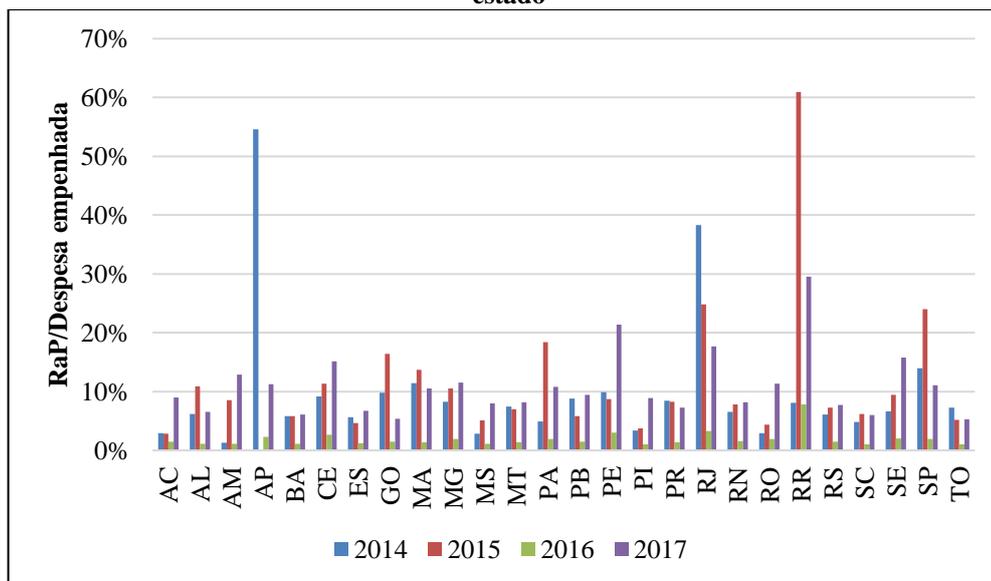
Gráfico 6 - Evolução dos Restos a Pagar de 2014 a 2017 – média municipal por estado.



Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2014-2017)

No Gráfico 7, observa-se que, após normalizar os valores em relação às despesas empenhadas, o ano de 2016 apresenta uma grande diferença em relação aos demais, sendo consideravelmente inferior. Isso indica a necessidade de um controle rígido em todos os anos e não apenas em ano de eleição, a fim de tentar evitar o uso de tal rubrica como instrumento de ilusão fiscal.

Gráfico 7 - Evolução dos Restos a Pagar por despesa empenhada de 2014 a 2017 – média municipal por estado



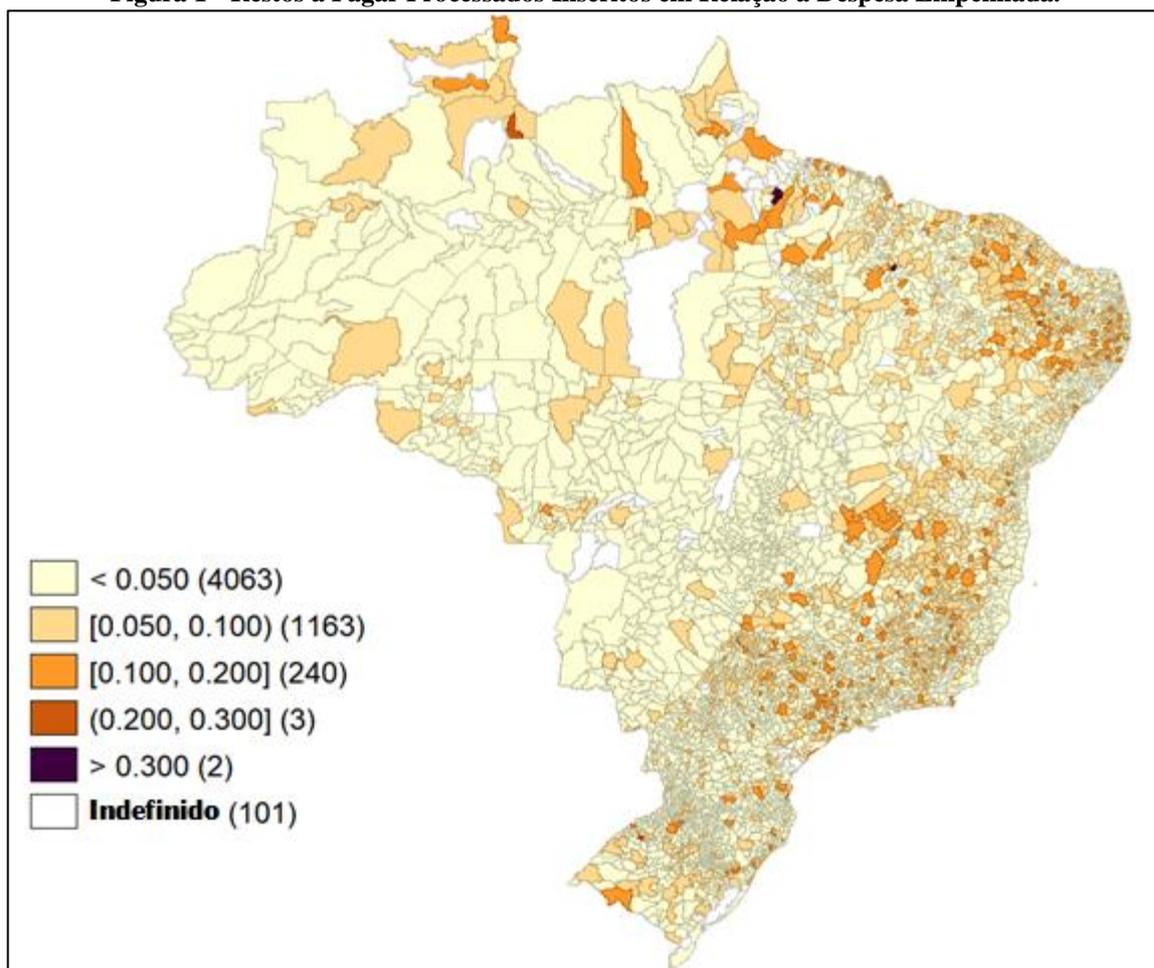
Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2014-2017)

No Gráfico 7 observa-se que, em 2014, o Amapá e o Rio de Janeiro obtiveram um alto valor em RaP, destoante dos demais. Especificamente o Rio de Janeiro enfrenta sua maior crise fiscal, tendo índices superiores à média em todos os anos. Tem-se ainda que, desde 2015, o estado de Roraima destoa dos demais estado. Isso pode ser relacionado à grave crise, inclusive com o descumprimento de suas leis orçamentárias.

4.2 Municípios – Mapas

Ao analisar os resultados de Restos a Pagar Processados inscritos no exercício de 2017 (RaP Processados inscritos), em relação às despesas empenhadas, conforme a Figura 1, nota-se que 72,91% dos municípios inscreveram RaP Processados que correspondem a algo entre 0% e 5% das suas despesas empenhadas. Observa-se também que 20,87% dos municípios inscreveram RaP Processados que correspondem entre 5 a 10% das despesas empenhadas. Dessa forma, considera-se que 93,78% dos municípios estudados inscreveram RaP Processados em valores equivalentes a até 10% das despesas empenhadas.

Figura 1 - Restos a Pagar Processados Inscritos em Relação à Despesa Empenhada.



Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2017).

Por outro lado, apenas 2 municípios tiveram um uso expressivo da rubrica RaP Processados, o município de Igarapé-Miri (PA) e o município de Don Pedro (MA). Esses municípios registraram como Restos a Pagar Processados o equivalente a mais de 30% da despesa empenhada.

No caso de Igarapé-Miri – PA, o fornecedor cumpriu com suas obrigações, mas o município não pagou, postergando o seu pagamento para o exercício seguinte. Ao comparar as despesas empenhadas com o Passivo Circulante nesse município, no qual deveriam constar os RaP Processados, observa-se que o Passivo Circulante total é 51,61% das despesas empenhadas. Demonstra-se assim que mais da metade do PC do ente está comprometido com os RaP Processados inscritos. Além disso, o índice de Liquidez Corrente encontra-se abaixo de um, o que indica incapacidade do ente de cumprir as obrigações de curto prazo, revelando a grande influência dos Restos a Pagar Processados inscritos.

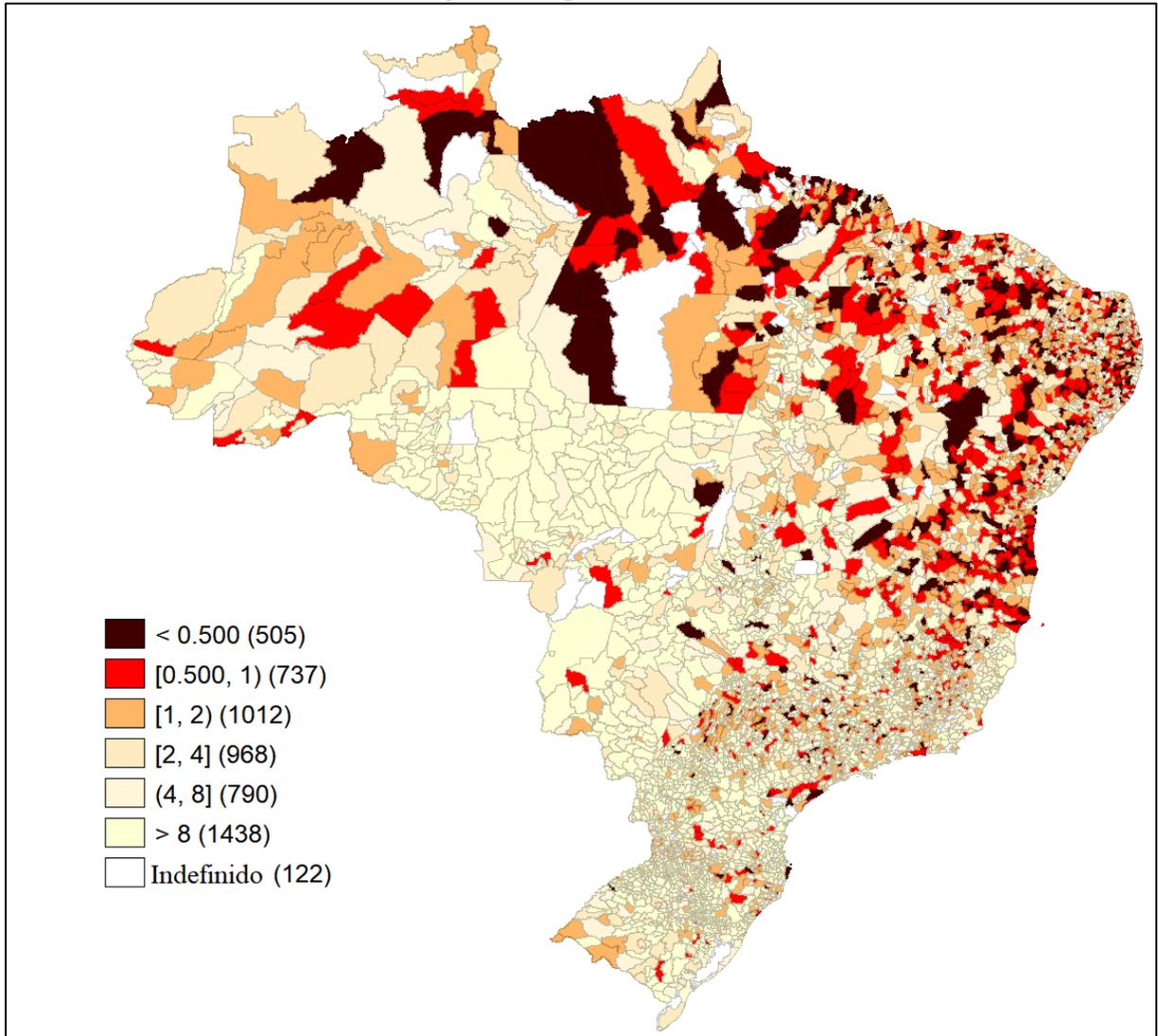
Outro exemplo que chamou atenção, foi o município de Dom Pedro -MA, o qual inscreveu mais de 30% de sua despesa em Restos a Pagar Processados. A análise do seu Passivo

Circulante em relação a sua despesa empenhada, por outro lado, é 40,41%. Porém, para esse município, o índice de liquidez corrente é superior a um, sendo o município capaz de cumprir com suas obrigações.

Conforme revisado na pesquisa, MCASP (2017), quando se inscreve uma despesa em RaP Processados tem-se um aumento do passivo circulante (PC) e uma redução do ativo circulante (AC). Segundo o índice de liquidez corrente, o município terá condições de honrar com seus compromissos quando o índice for superior a 1. Considerando a grande influência dos RaP, esperava-se que 93,78% dos municípios tivessem um índice superior a um. Na Figura 2, observa-se que apenas 74,82% dos municípios conseguem cobrir suas dívidas de curto prazo, o que não é coerente com a expectativa inicial.

Ressalta-se que é expressivo o número de municípios que possuem seu passivo circulante superior ao ativo circulante: 22,9%. Esses entes não têm capacidade de cumprir suas obrigações de curto prazo, refletindo, muitas vezes, nos serviços oferecidos à comunidade e no não pagamento de servidores. Como ocorreu em 2018 com o município do Rio de Janeiro (BRASIL 2018).

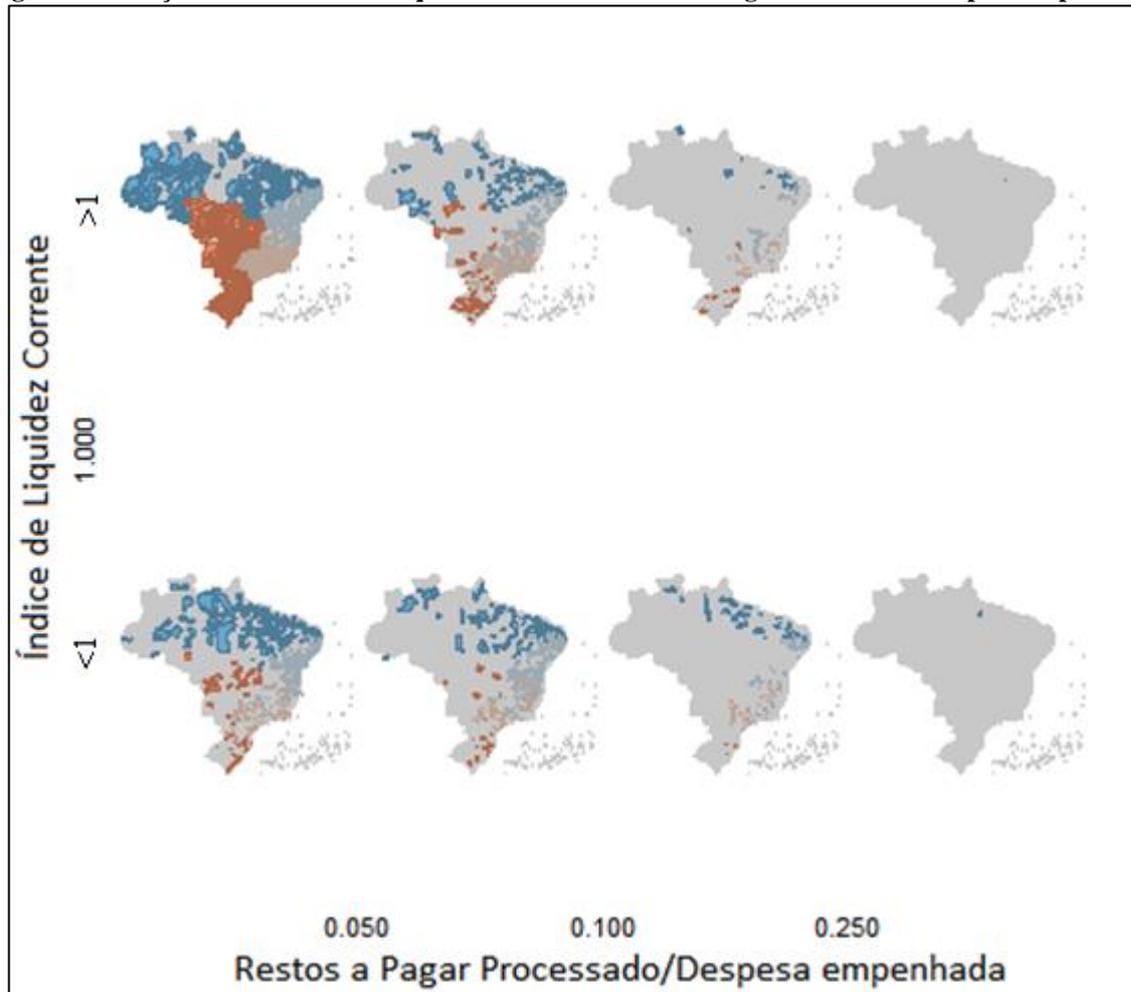
Figura 2 - Liquidez Corrente



Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2017).

Na Figura 2, observa-se que a região norte tem muitos municípios que inscrevem pouco em RaP Processados e, ainda assim, apresentam índice de liquidez corrente inferior a um. Pode-se concluir, assim, que a inscrição em RaP Processados não está impactando diretamente o índice de liquidez corrente, conforme observado na Figura 33.

Figura 3 - Relação entre Índice de Liquidez corrente e Restos a Pagar Processado/Despesa empenhada



Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2017).

Todavia, a região nordeste apresenta uma inscrição maior de RaP Processados e também tem muitos municípios com o índice de Liquidez Corrente inferior a um, conforme Figura 3. Isso demonstra que, nesses municípios, tal rubrica exerce grande influência na capacidade de honrar com as obrigações.

Para controlar o registro de RaP e sua relação com o ativo circulante, a LRF (BRASIL, 2000, art. 55) determinou que os RaP Não Processados inscritos no exercício não podem exceder às disponibilidades de caixa no fim do exercício. Analisando os dados do Relatório de gestão fiscal, percebe-se que em 6 municípios há saldo de caixa negativo e ainda assim inscreveram RaP Não Processados. Além disso, 154 municípios inscreveram um total de RaP Não Processados superior à sua disponibilidade de caixa, conforme a Figura 4.

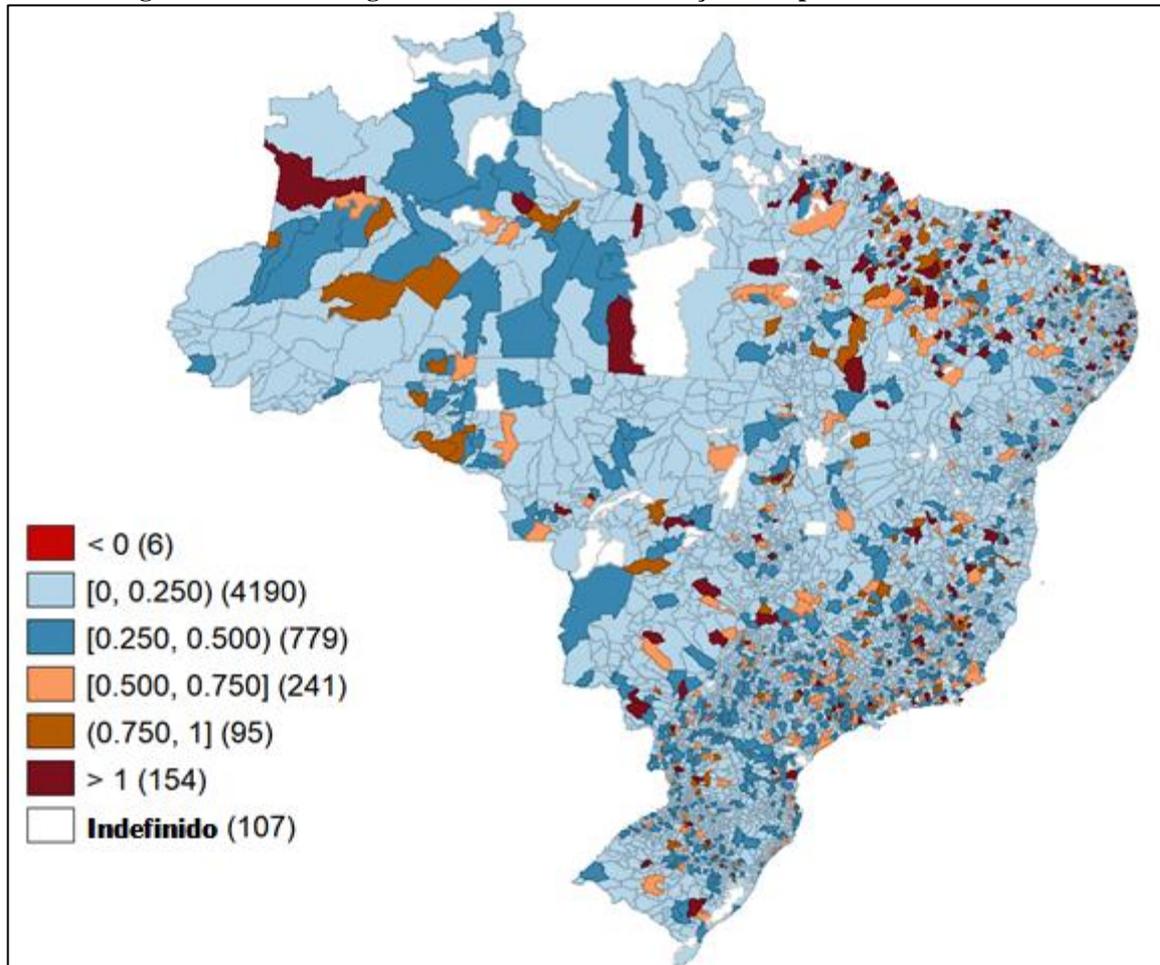
Frisa-se que não foi possível determinar essa relação para 1,92% dos municípios por falta de dados. Dessa forma, com os dados coletados, é possível afirmar que 2,8% dos municípios analisados encontram-se em situação ilegal, por não cumprir o artigo 55 da LRF. A

referida lei, no entanto, não impõe sanção para esse caso, o que pode gerar descuido dos gestores ao inscrever Restos a Pagar Não Processados e possibilitar seu uso como um instrumento utilizado para mascarar as contas públicas e seus déficits ou superávits em anos não eleitorais (BRASIL, 2000).

Souza (2013) pondera que ainda existem os tradicionais incentivos políticos ao aumento sazonal dos gastos públicos; incentivos que não são eliminados pelas sanções previstas nas regras, ou pelo potencial punitivo das cortes de contas, as quais se mostram insuficientes para pôr fim à ação oportunista dos governadores no decorrer da década.

Para referido autor, os efeitos desse oportunismo, embora não se observem no aumento exponencial de gastos, aparecem na mudança de sua composição e na inscrição de despesas em restos a pagar (SOUZA, 2013).

Figura 4 - Restos a Pagar Não Processados em relação à Disponibilidade de Caixa.

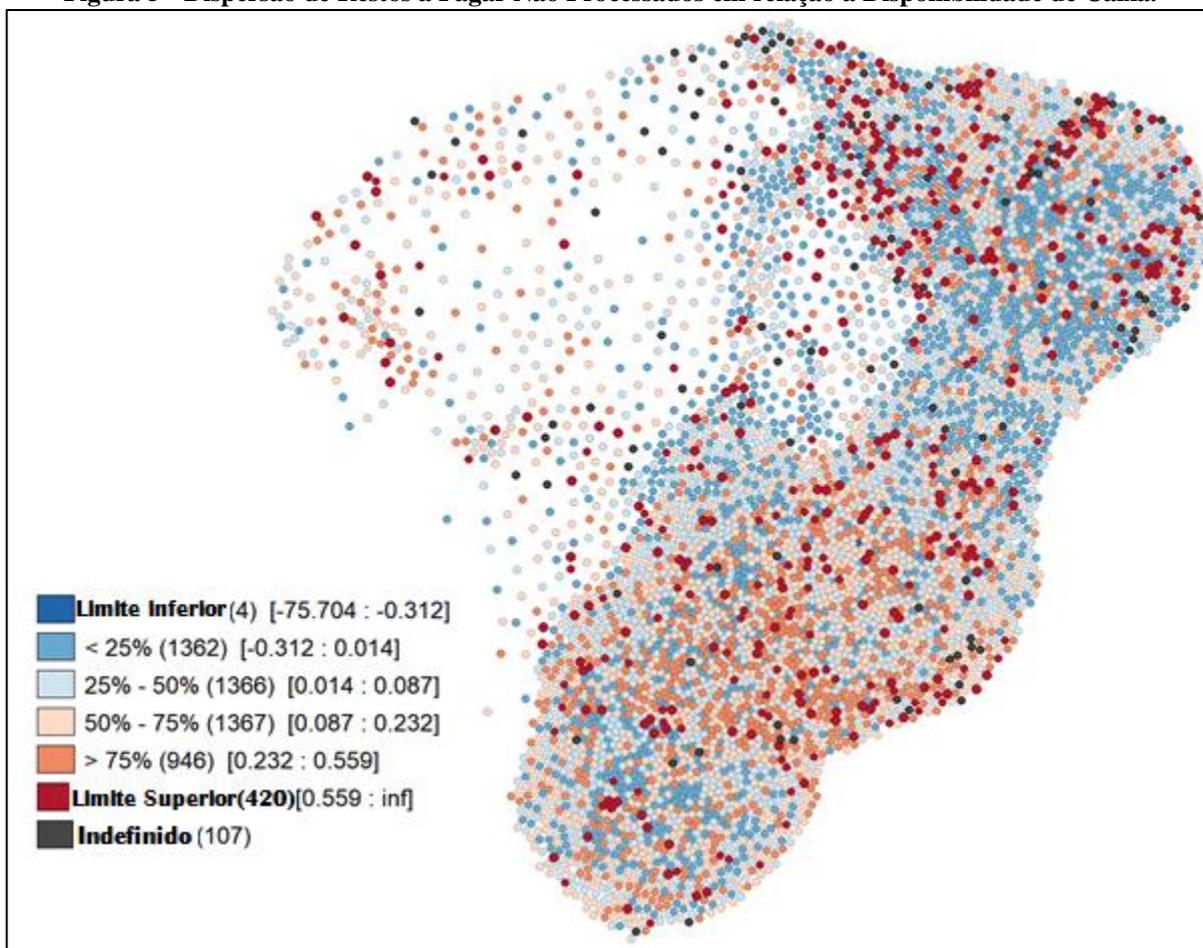


Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2017).

A Figura 5 apresenta uma cartograma para a análise dos Restos a Pagar Não Processados em relação à Disponibilidade de Caixa. Observa-se que a maior parte dos

municípios que possuem Restos a Pagar Não Processados elevados em relação à Disponibilidade de Caixa se concentram na região nordeste e na região sudeste.

Figura 5 - Dispersão de Restos a Pagar Não Processados em relação à Disponibilidade de Caixa.

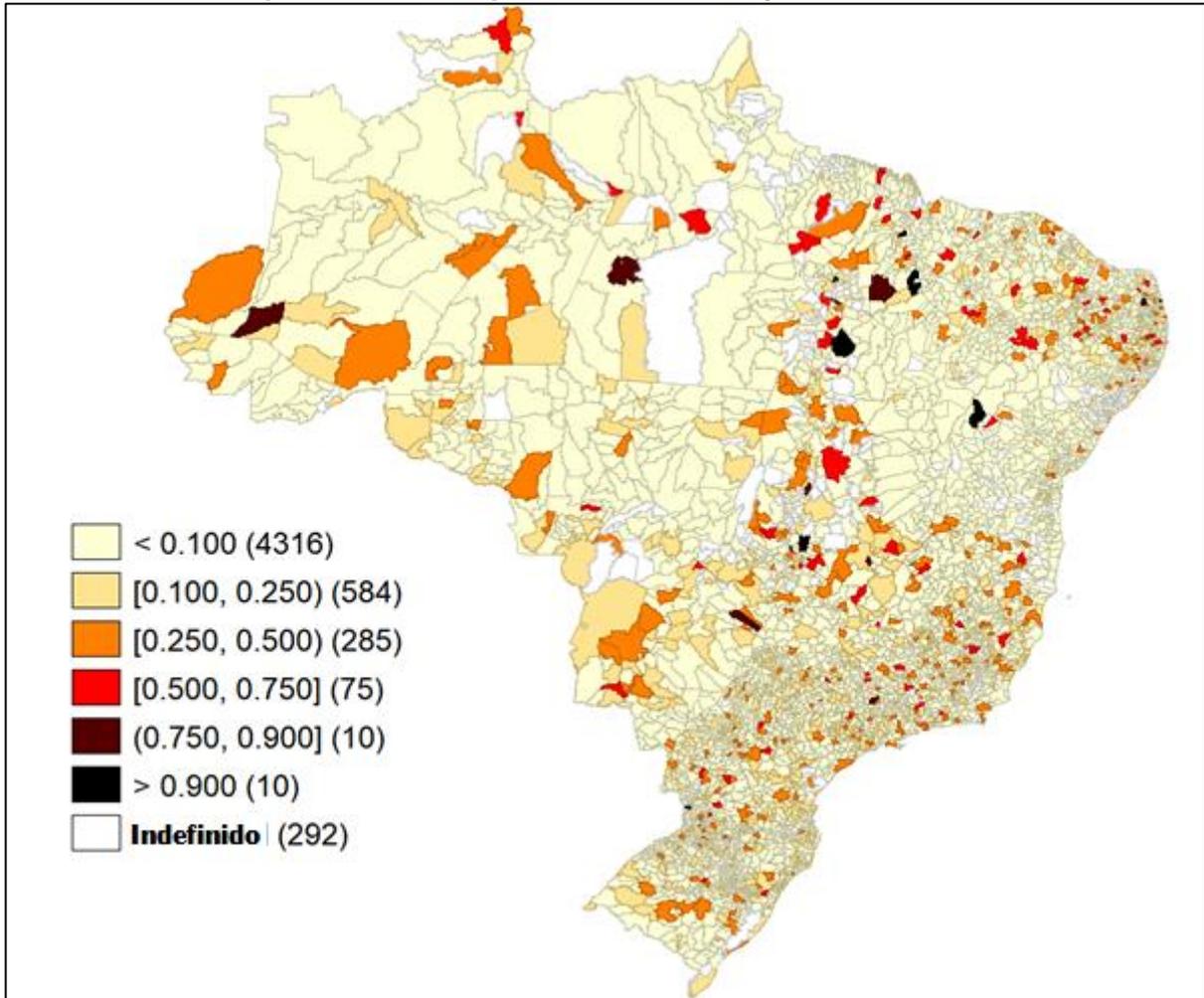


Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2017).

Na Figura 6 percebe-se que 77,45% dos municípios cancelaram no máximo 5% de RaP Não Processados, isso gera um acúmulo de passivo financeiro em tais municípios. Por outro lado, ao serem cancelados, os RaP Não Processados aumentam a disponibilidade do ente, diminuindo o Passivo Financeiro e aumentando o Ativo financeiro, influenciando o superávit financeiro.

Vale ressaltar que dois municípios cancelaram 100% do seus Restos a Pagar: Praia Norte – TO e Itaguaçu da Bahia – BA. Além disso, ambos obtiveram superávit financeiro no período analisado. No entanto, cabe uma ressalva quanto à fidedignidade deste indicador, uma vez que o cancelamento dos Restos a Pagar o influencia muito.

Figura 6 - Restos a Pagar Cancelados em Relação aos RaP Total.

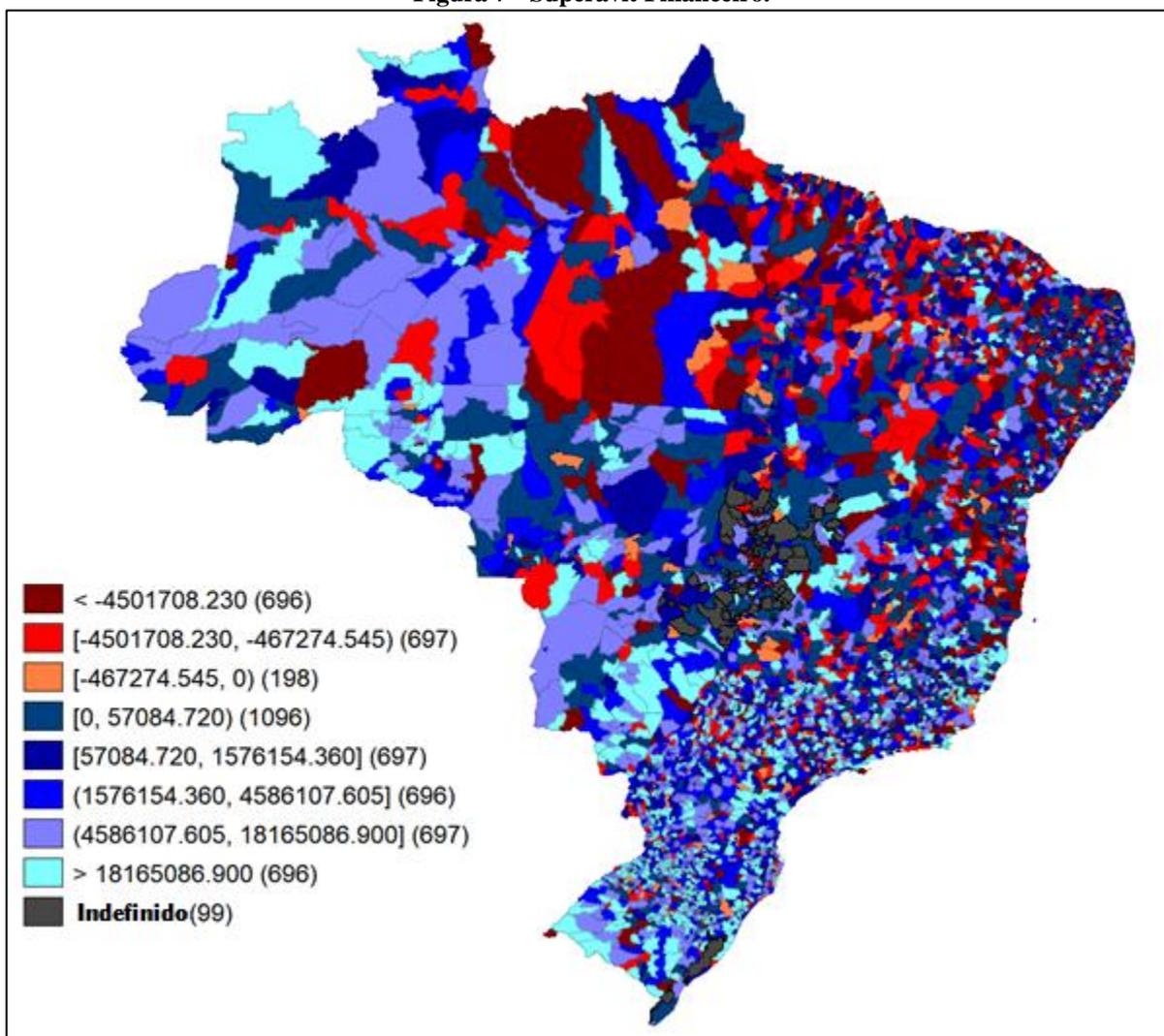


Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2017).

Com os dados da Figura 6 esperava-se que os municípios que não cancelaram Restos a Pagar tivessem déficit financeiro, conforme explicado anteriormente. Porém, isto não foi o observado. Na Figura 7, 28,55% dos municípios tiveram déficit, mas esperava-se que tal resultado fosse mais próximo a 77,45%. Ainda assim, é um número expressivo de municípios com déficit no exercício corrente.

Dos 20 municípios que cancelaram mais de 75% dos RaP Não Processados, aumentando seu AF, 3 ainda constavam com déficit. Dessa forma, constata-se que, ainda que tenham cancelado os RaP Não Processados, alguns municípios estão com um grave problema financeiro e que outros podem estar utilizando tal rubrica para mascarar o resultado do superávit financeiro, que não ocorreria se os RaP não fossem cancelados e sim pagos.

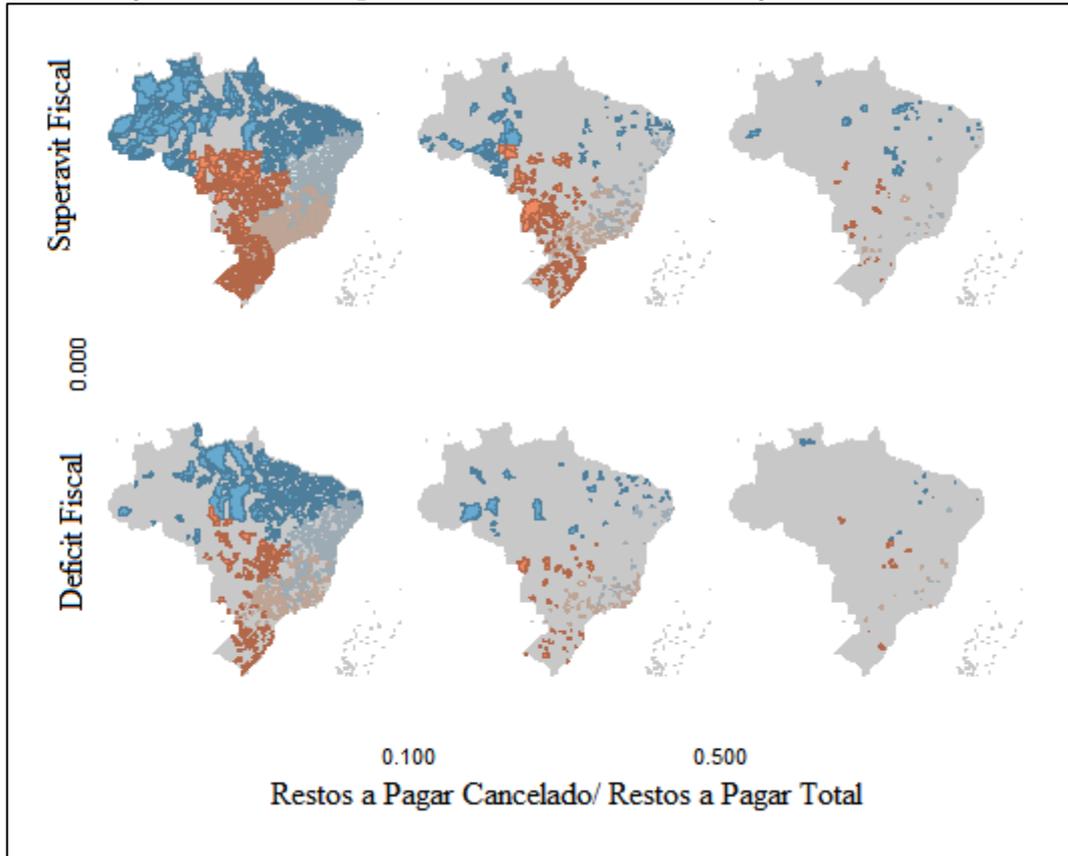
Figura 7 - Superavit Financeiro.



Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2017).

Na Figura 8 percebe-se a relação entre as duas variáveis: Deficit-Superavit financeiro e o total de RaP cancelados em relação a despesa empenhada. Os municípios em que o cancelamento da rubrica RaP é alto, mais de 50%, em sua maioria, apresentam Superavit financeiro. Por outro lado, a maioria dos municípios com déficit têm menos de 10% de seus Restos a Pagar Cancelados. Isso indica que o cancelamento está influenciando na situação financeira dos entes.

Figura 8 - relação entre Deficit-Superavit e os RaP cancelado em relação aos RaP Total do município



Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2017).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A administração pública busca se profissionalizar, aumentar eficiência, transparência e responsabilização no uso de seus recursos. Pode-se dizer que o orçamento brasileiro está em constante desenvolvimento e aperfeiçoamento.

Esse trabalho buscou analisar a evolução dos Restos a Pagar durante os anos de 2014 a 2017, a relação entre Restos a Pagar e a situação fiscal dos municípios, além de identificar a distribuição espacial dos municípios com maior proporção de Restos a Pagar.

Chega-se à conclusão de que, nos anos em que ocorrem eleição para prefeito, os municípios inscrevem menos Restos a Pagar, principalmente os Não Processados, devido às sanções mais contundentes impostas pela LRF nessa situação específica. Os índices demonstram que os gestores se preocupam com os gastos públicos apenas em anos que podem ocorrer sanções. Dessa forma, uma alternativa possível de melhoria, seria o governo estender tais punições a todos os exercícios, como determinava o projeto original da LRF.

Além disso, nota-se que o índice de liquidez corrente não está sendo diretamente afetado pela inscrição dos Restos a Pagar Processados, os quais integram o Passivo Circulante, mas não o onera de forma a alterar o indicador. Por outro lado, o déficit financeiro pode ser considerado afetado pela inscrição de Restos a Pagar, que oneram o Passivo Financeiro, uma vez que a quantia de Restos a Pagar Não Processados sobrecarrega tal rubrica, piorando a situação fiscal dos municípios.

Observou-se também que os municípios do Nordeste e do Sudeste passam por maior dificuldade financeira, principalmente quando se compara a quantidade de Restos a Pagar inscritos em relação à disponibilidade de caixa.

Sugere-se que pesquisas posteriores abordem a causa dos efeitos apresentados, uma vez que a presente pesquisa se propôs apenas a interpretar os dados coletados, e também realizem estudos simulando as mudanças gerenciais caso as leis fossem dotadas de regras mais rígidas, além da confecção de mapas que avaliem as mudanças nas distribuições espaciais durante os anos. Importa, ainda, estudar os municípios mais vulneráveis e compreender os seus contextos histórico e social, através do cruzamento de dados e indicadores.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Rodrigo Borges de; SAKURAI, Sergio Naruhiko. **Incentivos eleitorais e regras fiscais (não tão) rígidas: novas evidências para os municípios brasileiros a partir da rubrica Restos a Pagar**, 2018.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**, 6ª edição. Atlas, 12/2016.

AQUINO, André Carlos Busanelli; AZEVEDO, Ricardo Rocha. **Restos a Pagar e a Perda da Credibilidade Orçamentária**, *Revista De Administração Pública*, Rio de Janeiro 51(4):580-595, jul. - ago. 2017.

AUGUSTINHO, Sonia Maria; OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de; e LIMA, Isaura Alberton de. **A “Contabilidade Criativa” e a inscrição de Restos a Pagar como “Expediente” para Alcançar o Superávit Primário**¹, *REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 2013

BAVO, José Murari. **Gastos Sociais Dos Municípios E Desequilíbrio Financeiro**, *Revista de Administração Pública* 1/2001.

BRASIL. **Municípios apertam os cintos por conta da crise**. Disponível em <<https://www.correiodopovo.com.br/not%C3%ADcias/economia/munic%C3%ADpios-apertam-os-cintos-por-conta-da-crise-1.231005>>, acessado em 29/01/2019.

BRASIL. **Apresentação dos indicadores fiscais e do Relatório do Senado Federal**, 2016 a 2018. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/indicadores-fiscais-e-de-endividamento>>, acessado em 29/01/2019.

BRASIL. **Fazenda admite que prefeitura do Rio não tem dinheiro para pagar 13 salário de servidor**. Disponível em <<https://oglobo.globo.com/rio/fazenda-admite-que-prefeitura-do-rio-nao-tem-dinheiro-para-pagar-13-salario-de-servidor-23142556>>, acessado em 29/01/2019.

BRASIL, **CNM divulga novo estudo sobre crise nos Municípios**, 2017. Disponível em <<https://www.cnm.org.br/index.php/comunicacao/noticias/cnm-divulga-novo-estudo-sobre-crise-nos-municipios>>, consultado em 30/01/2019.

BRASIL, **Confederação Nacional dos Municípios faz alerta sobre crise financeira na maioria das cidades**, 2017. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/RADIOAGENCIA/550806->

CONFEDERACAO-NACIONAL-DOS-MUNICIPIOS-FAZ-ALERTA-SOBRE-CRISE-FINANÇEIRA-NA-MAIORIA-DAS-CIDADES.html>, consultado em 30/01/2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de Outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm >, acessado em 29/01/2019.

BRASIL. **Consulta FINBRA das contas anuais**, 2014 a 2017. Disponível em <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf>, consultado em 10/01/2018.

BRASIL. **Decreto 93.872**, DE 23 DE DEZEMBRO DE 1986. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>, acessada em 29/01/2019.

BRASIL. **Decreto 7.654**, de 23 de dezembro de 2011. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7654.htm#art1>, acessada em 29/01/2019.

BRASIL. **Decreto 9.428**, de 28 de junho de 2018. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9Disponívelt2>, acessada em 29/01/2019.

BRASIL. **Inflação registrada pelo IGP-DI/FGV**, 2018. Disponível em <http://www.portaldefinancas.com/igp_di_fgv.htm> , acessado em 29/01/2019.

BRASIL. **Lei Nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>, acessado em 29/01/2019.

BRASIL. **Lei Nº 13.408**, de 26 de dezembro de 2016, Lei de Diretrizes Orçamentárias, LDO, e anexos, 2016. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13408.htm>, acessado em 29/01/2019.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**, 7ª Edição, Exercício 2017, 2017.

BRASIL. **Novos normativos relacionados à contabilidade aplicada ao setor público e consolidação das contas públicas**, 2014. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes>>, acessado em 29/01/2019

BRASIL. **Resolução de Consulta Nº 8/2016, Processo nº 26.232-3/2015 – TP. Tribunal de Contas do Mato Grosso**, Abril de 2016.

BRASIL. **STN confirma tese da AGE de que cancelamento de Restos a Pagar integra base de cálculo do superávit**, 2013. Disponível em, <<http://www.controladoria.mt.gov.br/-/stn-confirma-tese-da-age-de-que-cancelamento-de-Restos-a-Pagar-integra-base-de-calculo-do-superavit>>, consultado em 31/01/2019.

BRASIL. **Portaria Nº 828, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2011-STN**

CAMARGO, Arthur Mesquita. **Casuísmos dos Restos a Pagar: uma Análise Legalista e Doutrinária**, 2015.

DOS SANTOS FILHO, Manuel Roque; DIAS FILHO, José Maria; FERNANDES, Gilênio Borges. **Evidenciação e Passivos no setor público: o problema dos Restos a Pagar e das despesas de exercícios anteriores; XVI Congresso Brasileiro de Custos**, Fortaleza, Ceará, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009

GADELHA, Sérgio Ricardo de B. **Análise dos impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a despesa de pessoal e a receita tributária nos municípios brasileiros: um estudo com modelo probit aplicado a dados em painel**, *Revista Brasileira de Economia de Empresas*, Volume 11, número 1, 2011.

GIACCOMONI, James. **Orçamento Público**, 17ª edição. Atlas, 01/2017. [Minha Biblioteca].

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

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública**, São Paulo: Atlas, 1998, p. 172-4.

KOHAMA, Heilio. **Balanços Públicos: Teoria e Prática**, 3ª edição. Atlas, 03/2015.

MASSARDI, Wellington de Oliveira, ABRANTES, Luiz Antonio. **Esforço fiscal, dependência do FPM e desenvolvimento socioeconômico: um estudo aplicado aos municípios de Minas Gerais**, *REGE- Revista Gestão*, Volume 22 numero 3, 2015, p 295-313.

NETO, Alexandre Assaf. **Estrutura e Análise de Balanços: Um Enfoque Econômico-Financeiro**, 11ª edição. Atlas, 06/2015.

NETO, Abrahão Elias Neto. **Algumas considerações acerca dos ‘Restos a Pagar’ em face das disposições do artigo 42, da lei de responsabilidade fiscal**. *Fórum Administrativo*, v. 1, n. 4, junho 2001. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2001.

SELL, Filipy Furtado, SAMPAIO, Graciele Lima, ZONATTO, Vinicius Costa da Silva, LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. **Accountability: Uma observação sobre o nível de**

transparência de municípios. I Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público, dezembro de 2017.

SILVA, Candido Júnior, J.O. **É o mercado míope em relação à política fiscal brasileira; Revista Brasileira de Economia**, 2010.

SILVA, Moacir Marques da. **LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: Enfoque Jurídico e Contábil para os Municípios.** Atlas, 04/2014.

SOUZA, Saulo. **Austeridade fiscal versus contabilidade criativa: uma nova práxis para o velho ímpeto oportunista.** Leviathan, Cadernos de Pesquisa Políticas, N. 6, pp.127-152, 2013.

OLIVEIRA, Bruna Mariano Lopes. **Adoção do regime de competência na nova contabilidade pública: implicações no balanço patrimonial e plano de contas da União.** Trabalho de Conclusão de Curso – Brasília, 2014. 77 p.

PASCARELLI FILHO, Mario. **A nova Administração Pública: profissionalização, eficiência e governança**, 11ª edição. DVS, 2011.

PEREIRA, Marcos. **Análise da efetividade de gestão no município de Campos Borges sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal, universidade de passo fundo, faculdade de ciências econômicas, administrativas e contábeis, estágio supervisionado**, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

ZUCCOLOTTO, Robson; RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; e ABRANTES, Luiz Antônio. **O comportamento das finanças públicas municipais nas capitais dos estados brasileiros;** XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008

7. Apêndice 1

Tabela 1 - Dados utilizados nos gráficos

Indicador	2014	2015	2016	2017
RaP Valor absoluto em reais	56.947	60.563	45.941	59.665
RaP Total/Despesa Empenhada	0,02335189 4	R\$ 0,022859	0,01642071 5	0,10506774 9
RaP NÃO PROCESSADOS/Despesa Empenhada	0,01140432 7	0,011996701	0,00699693 2	0,03205365
RaP P/Despesa Empenhada	0,01194756 7	0,0108623	0,00942378 3	0,03720939 4
RaP Cancelado/Despesa Empenhada	0,00211432 2	0,003392277	0,00254144 8	0,01366439 6
Liquidez Corrente	3,09566085 4	2,5833	2,2670	3,4667

Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2017).

Tabela 2 - Restos a Pagar por municípios em reais

UF	2014	2015	2016	2017
AC	5589700,61	4171234,09	4032429,68	3748272,18
AL	10900283,79	20780755,44	15229902,37	7265698,76
AM	31347519,90	29124184,71	12610042,50	13963636,01
AP	58180049,07	93042729,89	33500183,79	15319060,76
BA	8330525,36	8901794,63	4763355,25	4775982,08
CE	18084508,82	21051764,60	11083723,50	12519873,43
ES	18054069,72	18425718,81	10129270,53	9644639,41
GO	7933225,80	11338276,63	8050225,31	6245680,16
MA	23114694,59	28774805,20	17591618,01	10743524,04
MG	10361489,24	11512308,18	7152988,17	8390198,56
MS	10778377,33	16060683,02	9660323,89	11429099,65
MT	10151660,60	8206024,18	5007209,68	5083346,03
PA	18787461,75	31147213,47	11019213,30	13086975,62

PB	6738600,87	5155031,75	3368709,72	4409074,40
PE	19996331,67	19521410,93	12070262,14	15653624,78
PI	5755872,01	6209101,74	3493847,29	3650786,41
PR	9227043,96	9844580,57	6814310,00	6710947,72
RJ	123301492,65	117129382,83	97127839,29	93207431,27
RN	10750870,24	15833361,12	15172064,41	8775965,94
RO	9026192,37	8427288,94	6745548,94	7513689,25
RR	4635378,18	77378233,64	8222686,01	30674425,32
RS	6936121,69	7200600,87	5798578,88	6414413,28
SC	5281835,36	6890041,01	6908369,36	7564414,09
SE	8608384,69	13761356,54	8610102,68	12771899,94
SP	27109080,36	31911829,28	23301268,56	25402047,20
TO	6037469,13	4839927,46	4153145,09	1738636,85

Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2017).

Tabela 3 - Restos a Pagar em relação à despesa empenhada por Município

UF	2014	2015	2016	2017
AC	2,89%	2,88%	1,52%	9,02%
AL	6,18%	10,91%	1,08%	6,59%
AM	1,28%	8,58%	1,12%	12,87%
AP	54,63%	-	2,28%	11,27%
BA	5,80%	5,80%	1,10%	6,12%
CE	9,22%	11,39%	2,70%	15,17%
ES	5,66%	4,63%	1,17%	6,71%
GO	9,79%	16,39%	1,45%	5,39%
MA	11,45%	13,73%	1,41%	10,49%
MG	8,28%	10,54%	1,93%	11,56%
MS	2,84%	5,15%	1,11%	7,99%
MT	7,46%	7,04%	1,42%	8,21%

PA	4,92%	18,40%	1,97%	10,82%
PB	8,85%	5,86%	1,48%	9,45%
PE	9,94%	8,73%	3,03%	21,37%
PI	3,36%	3,70%	1,00%	8,89%
PR	8,43%	8,23%	1,42%	7,31%
RJ	38,32%	24,82%	3,30%	17,65%
RN	6,55%	7,85%	1,56%	8,14%
RO	2,89%	4,37%	1,96%	11,37%
RR	8,10%	60,95%	7,81%	29,54%
RS	6,12%	7,31%	1,46%	7,72%
SC	4,84%	6,17%	1,05%	5,97%
SE	6,67%	9,49%	1,99%	15,76%
SP	13,93%	23,99%	1,94%	11,06%
TO	7,25%	5,16%	1,01%	5,32%

Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI (2017).