



Universidade de Brasília (UNB)

Universidade Aberta do Brasil (UAB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público

Ivaneide Ferreira Farias

**Determinantes para Inscrição de Despesas em Restos a Pagar: Um Estudo de Caso no  
Ministério Público do Estado do Ceará**

Brasília – DF

2024

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

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

Professor Doutor Lucio Remuzat Rennó Junior  
Decano de Pós-Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professora Doutora Letícia Lopes Leite  
Coordenadora-Geral UAB

Professora Doutora Mayla Cristina Costa Maroni Saraiva  
Coordenadora do Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no  
Setor Público

Ivaneide Ferreira Farias

**Determinantes para Inscrição de Despesas em Restos a Pagar: Um Estudo de Caso no  
Ministério Público do Estado do Ceará**

Artigo apresentado ao Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público da Universidade Aberta do Brasil como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

Orientadora: Profa. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília – DF  
2024

F            Ferreira Farias, Ivaneide  
              / Ivaneide Ferreira Farias; orientador Diana Vaz de  
              Lima. -- Brasília, 2024.  
              34 p.

              Monografia (Especialização - Especialização em  
              Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público )  
              -- Universidade de Brasília, 2024.

              1. Restos a pagar. 2. Despesa pública. 3. Despesa de  
              exercícios anteriores. 4. Execução orçamentária. 5.  
              Ministério Público. I. Vaz de Lima, Diana , orient. II.  
              Título.

Ivaneide Ferreira Farias

**Determinantes para Inscrição de Despesas em Restos a Pagar: Um Estudo de Caso no Ministério Público do Estado do Ceará**

Artigo apresentado ao Curso de Especialização em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público da Universidade Aberta do Brasil como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Orçamento, Governança e Gestão de Riscos no Setor Público.

**Data de aprovação:** 01/07/2024.

---

Profª. Dra. Diana Vaz de Lima  
Orientadora

---

Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert  
Professor – Examinador

## RESUMO

Este estudo visou identificar os fatores determinantes na gestão de Restos a Pagar (RP) no Ministério Público do Estado do Ceará, no período de 2013 a 2023, tendo como base sua composição, evolução e as ações efetuadas pelos gestores competentes. Para tanto, foram utilizados dados disponibilizados no Portal da Transparência cujo acesso ocorre por meio do site do MPCE e nos relatórios extraídos do Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (SiafeCE), entre os quais: DEA, despesas empenhadas, restos a pagar processados dos exercícios, restos a pagar não processados, restos a pagar processados pagos ou cancelados, restos a pagar não processados pagos ou cancelados. Utilizou-se a análise de conteúdo e estatística descritiva para tratamentos dos dados. Foi constatado que a ausência de planejamento pelos gestores/fiscais de contrato, combinada com a prática de realizar empenhos trimestrais e por estimativa, contribui significativamente para a inscrição de restos a pagar, pois a falta de um planejamento detalhado e a imprecisão nas estimativas dificultam o cumprimento dos prazos e a gestão eficaz das despesas dentro do exercício financeiro, uma vez que sem planejamento detalhado e acompanhamento contínuo, os gestores podem não conseguir fazer as intervenções necessárias a tempo para evitar a inscrição de restos a pagar. Além disso, observou-se que ao longo do período, o volume de restos a pagar não processados foi maior que os processados.

**Palavras-chave:** restos a pagar; despesa de exercício anteriores; despesa pública.

## ABSTRACT

This study aimed to identify the determining factors in the management of Remains Payable (RP) in the Public Ministry of the State of Ceará, from 2013 to 2023, based on its composition, evolution and the actions carried out by competent managers. To this end, data made available on the Transparency Portal, accessed through the MPCE website, and in reports extracted from the Integrated Financial Planning and Administration System of the State of Ceará (SiafeCE) were used, including: DEA, committed expenses, remainders unprocessed payables for the years, unprocessed payables, unprocessed payables, paid or canceled unprocessed payables, paid or canceled unprocessed payables. Content analysis and descriptive statistics were used to process the data. It was found that the lack of planning by contract managers/inspectors, combined with the practice of making quarterly and estimated commitments, contributes significantly to the registration of outstanding amounts to be paid, as the lack of detailed planning and inaccuracy in estimates make it difficult to meeting deadlines and effectively managing expenses within the financial year, since without detailed planning and continuous monitoring, managers may not be able to make the necessary interventions in time to avoid recording unpaid balances. Furthermore, it was observed that throughout the period, the volume of unprocessed remains to be paid was greater than those processed.

**Keywords:** balances to be paid; previous financial year expenses; public expenditure.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO</b> .....	10
<b>2.1 Restos a pagar: aspectos legais e conceituais</b> .....	10
<b>2.2 Estudo empíricos anteriores</b> .....	15
<b>3. METODOLOGIA</b> .....	16
<b>3.1 Tipologia da Pesquisa</b> .....	16
<b>3.2 Da Entidade e Objeto do Estudo de Caso: MPCE</b> .....	17
<b>3.3 Método para coleta de dados</b> .....	19
<b>4. RESULTADOS</b> .....	20
<b>4.1 Fluxo da despesa e de restos a pagar no MPCE</b> .....	20
<b>4.2 Evolução da Inscrição dos RP do MPCE</b> .....	22
<b>4.3 Fatores determinantes</b> .....	28
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	29
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	31
<b>APÊNDICE A</b> .....	33

## 1. INTRODUÇÃO

O processo orçamentário no Brasil é regido por princípios básicos que norteiam a elaboração, a execução e o controle do orçamento público, e conforme o art. 34 da Lei 4.320 (1964), um destes princípios é o da anualidade orçamentária, que dispõe a periodicidade para a alocação dos recursos aprovados na Lei Orçamentária Anual (LOA) até o término do exercício financeiro, coincidindo com o ano civil.

Os Restos a Pagar (RP) constituem uma exceção à anualidade orçamentária, uma vez que se referem a despesas previstas na Lei Orçamentária Anual (LOA) para um exercício financeiro específico, mas que são executadas apenas no exercício financeiro seguinte, regido por outra LOA, tratam-se de despesas empenhadas, porém não pagas até o dia 31 de dezembro do exercício financeiro. E podem ser classificadas em dois tipos: Restos a Pagar Processados (RPP) e Restos a Pagar Não Processados (RPNP), sendo a distinção entre eles a liquidação ou não da despesa, conforme estipulado pelo artigo 67 do Decreto 93.872 (1986).

Coelho et al. (2019) e Kohama (2010) explicam que as despesas processadas se referem àquelas em que o empenho foi formalmente registrado junto ao credor, que, por sua vez, forneceu o bem ou serviço contratado, resultando na liquidação da despesa e estando pronto para o pagamento, enquanto as despesas não processadas são aquelas em que o empenho foi realizado, porém o item adquirido ainda não foi entregue e aguarda algum desdobramento para que a liquidação seja concretizada.

Diferentes estudos apresentam críticas ao instrumento dos Restos a Pagar, Piscitelli e Timbó (2010) e Castro (2013) destacam que os Restos a Pagar podem resultar em uma representação inadequada do resultado patrimonial, violando o princípio da competência contábil. Giacomoni (2012) ressalta que os Restos a Pagar podem gerar discrepâncias entre a execução orçamentária e a financeira, o que pode distorcer a percepção real da situação financeira e comprometer o planejamento eficaz, tais divergências podem minar a transparência e a accountability dos processos governamentais.

Diante disso, embora os Restos a Pagar sejam respaldados por previsão legal, eles suscitam uma série de debates, sobretudo entre os órgãos de controle, no que tange à execução orçamentária e financeira das entidades da Administração Pública (Andrade, 2022; Ferreira e Souza, 2022). Nesse cenário, para um maior controle dos saldos em restos a pagar, torna-se crucial que as instituições públicas estabeleçam rotinas e procedimentos administrativos, que

visem garantir a realização efetiva de ações direcionadas ao uso apropriado e eficiente do instrumento Restos a Pagar (Peixoto & Peixoto, 2017; Coelho et al., 2019).

Sob esta perspectiva, com vistas a entender os determinantes que levam uma instituição pública a inscrever as despesas em RP, delinea-se a seguinte questão de pesquisa: *Quais os fatores determinantes na gestão de Restos a Pagar (RP) no Ministério Público do Estado do Ceará, no período de 2013 a 2023, tendo como base sua composição, evolução e as ações dos gestores?* Assim, tem-se como objetivo identificar os fatores determinantes na gestão de Restos a Pagar (RP) no Ministério Público do Estado do Ceará, no período de 2013 a 2023, tendo como base sua composição, evolução e as ações efetuadas pelos gestores competentes. Especificamente, objetiva-se analisar os dados históricos de despesas e restos a pagar do Ministério Público do Estado do Ceará para identificar tendências e padrões, analisando variáveis como volume, natureza, tipos de restos a pagar e despesas de exercícios anteriores.

A justificativa deste estudo reside no papel fundamental da contabilidade pública em fornecer informações abrangentes sobre aspectos econômicos, financeiros, orçamentários e patrimoniais, tal função visa promover uma maior transparência para a sociedade, permitindo que os cidadãos compreendam de forma clara como os recursos públicos são adquiridos e utilizados, e o que determina algumas decisões que envolvem o gerenciamento dos recursos públicos.

Nesta direção, o intuito de analisar a inscrição de restos a pagar no Ministério Público do Ceará pauta-se na relevância desta instituição para a sociedade, e no fato de que RP compromete a execução financeira do orçamento do exercício subsequente, acrescente-se que no levantamento bibliográfico não foram identificados estudos sobre RP em Ministérios Públicos.

Além desta introdução, o presente estudo encontra-se estruturado em quatro Seções. Na Seção 2, é apresentado o referencial teórico e normativo sobre o tema, contextualizando os restos a pagar e os estudos empíricos anteriores. A metodologia do estudo encontra-se na Seção 3, na Seção 4 são apresentados os resultados, e por fim, na Seção 5, as considerações finais do estudo, seguidas das referências utilizadas.

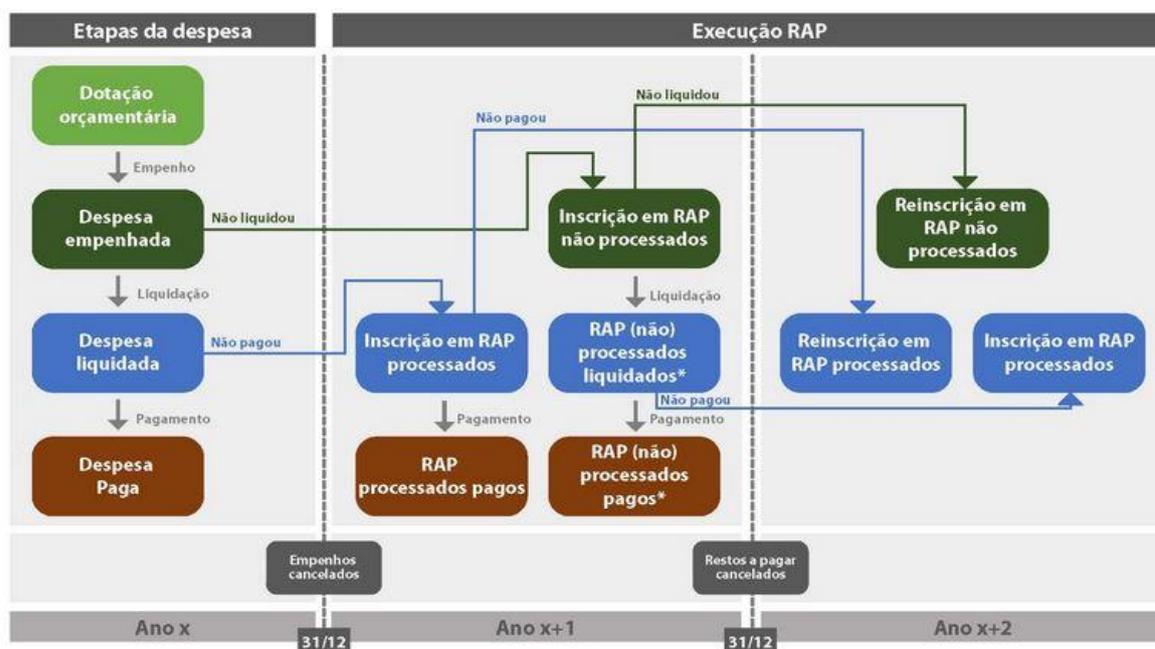
## **2. REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO**

### **2.1 Restos a pagar: aspectos legais e conceituais**

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) de 2023, a fase de execução da despesa segue uma série de etapas anteriores: (i) planejamento, que

inclui a análise para formular o plano e as ações governamentais que servirão de base para definir a despesa orçamentária; (ii) descentralização ou movimentação de créditos; (iii) programação orçamentária e financeira; e (iv) processo de licitação e contratação, na execução da despesa orçamentária, por sua vez, ocorre as três etapas: empenho, liquidação e pagamento, conforme a Figura 1.

Figura 1 - Etapas da execução da despesa



Fonte: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2022/114>

Conforme a art. 58 da Lei nº 4.320/1964, na execução da despesa, o empenho representa ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Segundo Giacomoni (2012), o empenho assegura ao fornecedor ou prestador de serviços contratado pela administração pública que a parcela correspondente ao seu contrato foi reservada para cumprir os compromissos acordados, resultando no comprometimento do orçamento.

A próxima fase da execução da receita é a liquidação, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do crédito e visa apurar: a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação e terá como base para efetivação o contrato, ajuste ou acordo respectivo; a nota de empenho; os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço, conforme explicitado no art. 58 da Lei nº 4.320/1964.

Neste contexto, o princípio da anualidade orienta que as despesas públicas devem ser empenhadas e pagas num mesmo exercício financeiro, entretanto, verifica-se exceção à regra quando das despesas de restos a pagar e as despesas de exercícios anteriores (MCASP, 2023), assim o passivo financeiro denominado restos a pagar foi criado originalmente para dar maior flexibilidade à rigidez orçamentária anualizada, atuando como um mecanismo excepcional ao gestor que poderia avançar além da anualidade dos créditos orçamentários (Ribeiro et al., 2021).

Meirelles (1979, p. 182) preceitua que, em geral, os pagamentos devem ser realizados até o último dia do ano fiscal para evitar que sejam considerados como despesas de períodos já encerrados, no entanto, as despesas que foram empenhadas, mas não pagas até 31 de dezembro, são categorizadas como restos a pagar, tais despesas podem ser efetuadas e quitadas em qualquer momento, desde que não expire o prazo estabelecido em favor da Fazenda Pública.

No contexto brasileiro, os restos a pagar têm origem no Código de Contabilidade Pública da União de 1922 que o definia como despesas empenhadas e não pagas dentro do exercício a que pertenciam (Camargo, 2014). A Constituição Federal do Brasil -CFB (1988) não aborda o tema dos Restos a Pagar de forma explícita, mas estabelece princípios e normas gerais que orientam a gestão financeira e orçamentária do país, os quais têm implicação sobre os Restos a Pagar. Por exemplo, a CFB em seus artigos 37, 70 e 167, respectivamente, determina que a execução do orçamento deve obedecer aos princípios da legalidade, da transparência e da eficiência, o que implica que os Restos a Pagar devem ser tratados de acordo com as normas e princípios estabelecidos em leis complementares e ordinárias que regulamentam a matéria, como a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Importante destacar que a LRF, estabeleceu restrições ao uso de restos a pagar, incluindo proibições de inscrição durante o último ano do mandato do gestor, além da obrigação de elaborar um relatório demonstrativo detalhando o valor dos restos a pagar, tanto inscritos quanto pagos, entre outras medidas. Tudo isso em conformidade com os princípios fundamentais estabelecidos pela LRF, que visam garantir a transparência nas ações de gestão, o equilíbrio das finanças públicas e uma administração orçamentária e financeira responsável.

Para fins de classificação, os Restos a Pagar são categorizados como "processados" quando atravessaram os estágios iniciais e intermediários da despesa, ou seja, empenho e liquidação, enquanto os "não processados" são aqueles que passaram apenas pelo estágio inicial, o empenho. Dentro dessa perspectiva, os Restos a Pagar Processados referem-se a despesas relacionadas a bens ou serviços que foram totalmente concluídos e verificados, ou seja, liquidados, em contrapartida, os Restos a Pagar Não Processados dizem respeito a bens ou serviços cuja entrega ainda não foi concluída e verificada, permanecendo pendente a liquidação

(MCASP, 2023). Sobre essa classificação, a Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 36, e o Decreto nº 93.872/1986, em seu artigo 67, definem os Restos a Pagar como sendo as despesas empenhadas, porém não liquidadas até o dia 31 de dezembro, fazendo distinção entre aquelas que foram processadas e as que não foram, ressalte-se que a realização dessas despesas está sujeita, portanto, aos limites estabelecidos para as respectivas fontes de recursos.

Conforme o Decreto nº 93.872/1986, artigo 68, a inclusão de despesas nos Restos a Pagar difere de acordo com sua categorização, no caso das despesas processadas, a inclusão ocorre de forma automática, sem necessidade de indicação por parte do responsável pela despesa, por outro lado, no caso das despesas não processadas, a inclusão depende da indicação feita pelo responsável pela despesa.

Além disso, esse mesmo decreto, nos artigos 35 e 68 § 2º, determina que os restos a pagar inscritos na condição de não processados e que não forem liquidados serão referentes aos seguintes cenários: quando o prazo estipulado para o cumprimento da obrigação pelo credor estiver em vigor; quando o prazo tiver expirado, mas o processo de liquidação da despesa estiver em andamento, ou seja, quando for do interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação pelo credor; se a finalidade for atender transferências para instituições públicas ou privadas; e quando se referir a compromissos assumidos no exterior, é estabelecido também que os restos a pagar serão bloqueados em 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, e serão mantidos os referidos saldos em conta contábil específica.

Por fazerem parte da dívida flutuante, as despesas registradas como Restos a Pagar não têm um impacto negativo direto sobre o resultado fiscal primário no ano em que são registradas, sendo tratados contabilmente como uma espécie de poupança não financeira, em outras palavras esses compromissos contribuem para o superávit primário porque, apesar de estarem relacionados a despesas já autorizadas, o governo os considera uma forma de poupança não monetária, já que os recursos permanecem nos cofres e a inscrição pode ser revertida nos exercícios futuros (Fortis e Gasparini, 2017).

Giacomoni (2012) pontua que a inscrição de Restos a Pagar acarreta limitações significativas, uma delas reside na definição do empenho, uma etapa de natureza jurídica, como o momento crucial para a contabilização das despesas no exercício, o que distorce a relação temporal entre o exercício e a efetiva realização da despesa, e a outra limitação diz respeito ao desalinhamento entre a execução orçamentária e a execução financeira, uma vez que os impactos financeiros ocorrem no exercício seguinte à identificação da despesa.

Castro (2011) destaca que o uso excessivo dos Restos a Pagar constitui uma violação ao princípio orçamentário da unidade, o qual preconiza a utilização de um único orçamento para os

diversos órgãos dentro de uma esfera de governo, revelando, assim, a existência de um orçamento paralelo, o autor ressalta que embora seja reconhecido que a inclusão nos Restos a Pagar não compromete diretamente o orçamento subsequente, na prática, isso interfere na efetiva realização das ações governamentais.

No que diz respeito às Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), a Lei 4.320/1964, no art. 37 explica que tratam-se de despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, podendo ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento vigente, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

O Decreto 93.872/86 em seu Art. 22 § 2º define as situações em que as Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) ocorrem:

- Despesas de exercícios encerrados não processadas na época própria: referem-se às despesas cujos empenhos foram considerados insubsistentes e anulados no fechamento do exercício, mas que o credor tenha cumprido sua obrigação dentro do prazo estabelecido;
- Restos a pagar com prescrição interrompida: referem-se às despesas cuja inscrição em Restos a Pagar foi cancelada, mas cujo direito do credor ainda permanece vigente;
- Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício financeiro: referem-se às obrigações de pagamento criadas por lei, cujo direito do reclamante foi reconhecido somente após o encerramento do exercício correspondente.

Segundo Silva, Batista e Nascimento (2017), apesar de haver legislação específica que permita a DEA, o reconhecimento de dívida de exercícios anteriores é uma exceção, pois compromete diretamente o planejamento orçamentário e financeiro anual do governo, uma vez que trata-se de despesas não previstas no orçamento atual, cujos fatos geradores ocorreram em exercícios anteriores, sendo assim, não há recursos disponíveis no orçamento passado para cobrir essas despesas, sendo necessário utilizar os recursos orçamentários e financeiros do orçamento atual.

Conclui-se, portanto, que a principal diferença entre as Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) e os restos a pagar está no momento do reconhecimento da obrigação, enquanto os RP's referem-se a despesas que foram registradas e tiveram dotação orçamentária reservada no momento ou, pelo menos, no ano de sua realização, as DEA's são despesas que ocorreram sem reserva de dotação orçamentária na época em que foram realizadas (Silva; Batista e Nascimento, 2017).

## 2.2 Estudo empíricos anteriores

Vários estudos são dedicados a compreender os aspectos relacionados aos Restos a Pagar, isso se deve à importância desses compromissos para a gestão financeira pública e para a transparência dos gastos governamentais, uma vez que podem impactar no equilíbrio fiscal, na eficiência da execução orçamentária e na capacidade do governo de cumprir suas obrigações. Portanto, os pesquisadores se dedicam a investigar questões como a origem e o volume dos Restos a Pagar, seus efeitos sobre a política fiscal, os mecanismos de controle e gestão desses compromissos, além das implicações para a eficiência e transparência do setor público.

Augustinho, Lima e Oliveira (2013) investigaram a relação entre o volume inscrito em restos a pagar e a utilização da “contabilidade criativa” para dar cumprimento à meta fiscal de superávit primário do governo federal. Os dados revelam que o aumento exponencial, de mais de dez vezes, nos montantes registrados como restos a pagar, no período de 2002 a 2012, não contribuiu para a sustentabilidade da política fiscal adotada, o que levou o governo a buscar alternativas contábeis adicionais, uma vez que essas despesas adiadas, quando finalmente pagas, afetam a execução financeira, elevando os gastos do período atual para os anos seguintes.

Aquino e Azevedo (2017) discutiram o uso da inscrição em restos a pagar e seus impactos na credibilidade e na transparência do orçamento público e, por meio da análise da evolução dos saldos e da inscrição de restos a pagar captados nas contas do governo federal, dos 26 estados e do Distrito Federal, e em cerca de 4.100 municípios, juntamente com interpretação dada pelos Tribunais de Contas para a inscrição em restos a pagar sem lastro financeiro, assim como o nível de transparência dada pelos governos com maiores saldos de restos a pagar, constatou-se crescente endividamento, fraca regulação sobretudo dos restos a pagar não processados e redução da credibilidade e a transparência do orçamento em todos os níveis de governo.

Araújo, Lins e Diniz (2022) verificaram qual a influência do fenômeno “use ou perca” no processo de execução orçamentária das 63 Universidades Federais brasileiras, no período de 2014 a 2019, a partir da análise da relação entre a pressão por gastos na execução orçamentária do 4º trimestre do exercício financeiro e a proporção dos restos a pagar cancelados e reinscritos nessas instituições. E constaram que 87% das Universidades Federais apresentaram pressão por gastos no último trimestre do exercício financeiro, observou-se também que o recurso orçamentário é empenhado sob uma atmosfera de “use ou perca”, tendo em vista a impossibilidade de utilização da dotação orçamentária no exercício seguinte.

Coelho et al. (2019) buscaram verificar os reflexos das ações efetuadas por uma instituição pública de ensino superior na gestão dos restos a pagar (RP) no período de 2011 a 2016, tendo como base sua composição, evolução, as ações efetuadas pelos gestores e os resultados alcançados. A análise revelou que as despesas de capital registraram taxas consideráveis de inclusão nos Restos a Pagar (RP), e entre as despesas que compõem o montante de Restos a Pagar não processados (RPNP), foi observado que uma parte significativa delas está relacionada à contratação de serviços por parte de pessoas jurídicas, especialmente despesas essenciais para o funcionamento da universidade. A análise da evolução das inclusões nos RPNP, em relação à natureza das despesas mais relevantes na composição, juntamente com a avaliação das ações dos departamentos responsáveis pela gestão dos RP, mostrou que uma maior interação com os fiscais de contrato, a realização de capacitações para os responsáveis pela autorização de despesas e a implementação de procedimentos específicos resultaram em uma redução nas inclusões de RPNP e, conseqüentemente, nos RP.

Ribeiro et al. (2022) analisaram o reflexo da inscrição de restos a pagar no resultado primário dos municípios de Pernambuco, e constataram que as inscrições em restos a pagar contribuem na diminuição do resultado primário dos municípios pernambucanos, sendo que dentre as variáveis estudadas as que mais influenciam no resultado primário foram: Inscrição em restos a pagar não processados, inscrição em restos a pagar processados, despesas com investimento, outras despesas correntes e despesas com pessoal.

### **3. METODOLOGIA**

Nesta seção são transcritos os procedimentos metodológicos adotados para a execução desta pesquisa, divididos entre os tópicos de tipologia da pesquisa, entidade objeto do estudo e técnica de análise de dados.

#### **3.1 Tipologia da Pesquisa**

Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva quanto aos objetivos, uma vez que busca analisar a evolução da inscrição de restos a pagar ao final de cada exercício financeiro, bem como os determinantes que levam a inscrição desse tipo de despesa.

Segundo Gil (2008), pesquisas descritivas são aquelas cujo objetivo principal é descrever as características de uma população ou fenômeno específico, ou estabelecer relações entre variáveis. Quanto aos procedimentos classifica-se como uma pesquisa documental, pois

empregou-se recursos documentais publicizados no portal da transparência do órgão como os relatórios de atividades e os demonstrativos contábeis dos exercícios de 2013 a 2023.

Referente à abordagem do problema a pesquisa é classificada como qualitativa, pois visa constatar a evolução, composição e fatores determinantes das inscrições de restos a pagar na execução financeira do orçamento público entre os anos de 2013 e 2023.

### **3.2 Da Entidade e Objeto do Estudo de Caso: MPCE**

O Ministério Público do Estado do Ceará (MPCE) tem suas raízes na Constituição da República de 1988, que delineou seu perfil institucional, sendo que sua origem remonta ao século XIV, na França, e foi adaptado para a realidade portuguesa durante o reinado de D. Afonso III, antes mesmo do descobrimento do Brasil. Chegou ao país em 1609, com a instalação do Tribunal da Relação da Bahia.

De acordo com a Lei Complementar nº 72/2008, que institui a Lei Orgânica e o Estatuto do Ministério Público do Estado do Ceará, esta instituição é permanente e essencial à função jurisdicional do Estado, tendo como princípios institucionais a unidade, a indivisibilidade e a independência funcional.

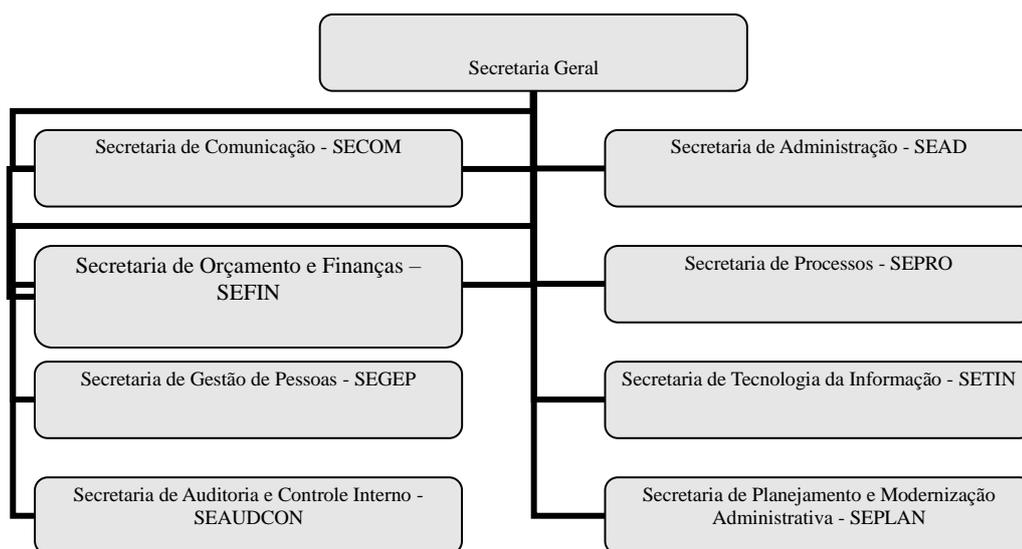
Ao longo de sua história, o MPCE passou por várias transformações e adaptações para atender às demandas da sociedade, atuando em uma ampla gama de áreas, incluindo a defesa dos direitos humanos, do meio ambiente, do patrimônio público e da probidade administrativa, entre outras. Além disso, desempenha um papel crucial na promoção da justiça e na garantia do Estado Democrático de Direito, atuando forma preventiva e repressiva em casos de violação da lei e dos direitos fundamentais dos cidadãos, contribuindo para a construção de uma sociedade mais justa, igualitária e democrática no estado do Ceará.

Conforme estabelecido pela Lei Complementar nº 72/2008, o Ministério Público possui autonomia funcional, administrativa, orçamentária e financeira, sendo responsável por elaborar sua proposta orçamentária, respeitando os limites estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias, e encaminhando diretamente ao Governador do Estado, que a submeterá ao Poder Legislativo. Os recursos correspondentes às suas dotações orçamentárias próprias e globais, incluindo créditos suplementares e especiais, serão entregues até o dia 20 de cada mês, sem vinculação a qualquer tipo de despesa. Já os recursos próprios, que não têm origem no Tesouro, serão recolhidos diretamente e utilizados em programas relacionados às finalidades do Ministério Público, sendo proibida outra destinação.

A supracitada lei explica que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Ministério Público, bem como à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de dotações e recursos próprios, assim como à renúncia de receitas, será exercida pelo Poder Legislativo, por meio do controle externo, e pelo sistema de controle interno, através de um órgão próprio da Procuradoria Geral de Justiça.

Quanto aos aspectos técnicos e administrativos, a Secretaria-Geral da Procuradoria Geral de Justiça, órgão de assessoramento ao Gabinete do Procurador-Geral de Justiça, dirigida por um membro do Ministério Público do Estado do Ceará (MPCE) de entrância final (secretário-geral), tem como principal atribuição preparar o expediente administrativo encaminhado à Chefia da Instituição e superintender as unidades administrativas da Procuradoria Geral de Justiça. A composição desta secretaria segue conforme Figura 2.

Figura 2 - Organograma Secretaria Geral



Fonte: <http://tmp.mpce.mp.br/AdmSuperior/pdf/organogramas2013/mp25072014.pdf>

É na Secretaria de Orçamento e Finanças onde ocorre a execução orçamentária, contábil e financeira, esse setor tem a função de coordenar, orientar, supervisionar, controlar e executar todas as rotinas operacionais sob o aspecto financeiro, de modo que a lei orçamentária anual seja executada, efetuando os registros contábeis pertinentes e fornecendo informações para tomadas de decisões e controle.

Essa secretaria subdivide as atribuições da unidade em 03(três) gerências:

- Gerência de Execução Orçamentária e Financeira - responsável por planejar, dirigir e controlar a execução orçamentária e financeira do Ministério Público do Estado do Ceará, além de outras previstas em ato do Procurador-Geral de Justiça.

- Gerência de Orçamento e Contabilidade - responsável por planejar, dirigir e controlar a gestão orçamentária, de contabilidade e patrimonial do Ministério Público do Estado do Ceará, de acordo com as normas contábeis e a legislação vigente, além de outras previstas em ato do Procurador-Geral de Justiça.

- Gerência de Arrecadação e Fundos - responsável por planejar, dirigir e controlar as atividades relacionadas à arrecadação e acompanhamento e fiscalização dos fundos geridos pelo Ministério Público do Estado do Ceará, além de outras previstas em ato do Procurador-Geral de Justiça.

### **3.3 Método para coleta de dados**

Para compreender os fatores determinantes na gestão de Restos a Pagar (RP) no Ministério Público do Estado do Ceará, este estudo fará uso dos dados disponibilizados no Portal da Transparência cujo acesso ocorre por meio do site do MPCE e nos relatórios extraídos do Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (SiafeCE), entre os quais: DEA, despesas empenhadas, restos a pagar processados dos exercícios, restos a pagar não processados, restos a pagar processados pagos ou cancelados, restos a pagar não processados pagos ou cancelados, relativos ao período de 2013 a 2023.

Importa destacar que o MPCE atualmente tem três Unidades Gestoras, a Procuradoria Geral de Justiça (PGJ), o Fundo de Reparelhamento e Modernização do Ministério Público (FRMMP) e o Fundo de Direitos Difusos do Estado do Ceará (FDID). Para fazer o levantamento de restos a pagar de cada ano seguiu-se as seguintes etapas:

1. Ao analisar os relatórios de prestação de contas e demonstrativos contábeis do portal da transparência, bem como as informações orçamentárias e financeiras SiafeCE, visou-se identificar as despesas que foram comprometidas, mas não pagas até o final de cada ano civil, bem como as despesas de exercícios anteriores, tanto da UG PGJ como do FRMMP, no caso do FDID não tem execução orçamentária, pois a finalidade primordial é financiar projetos que visem ressarcir a coletividade do Estado do Ceará por danos causados a todo e qualquer direito e interesse difuso e coletivo.
2. Organizou-se os restos a pagar de acordo com o ano em que foram comprometidos, bem como pelo tipo se era processado ou não processado.
3. Analisou-se os restos a pagar válidos e ainda exigíveis, pois alguns compromissos podem ter sido cancelados ou alterados desde a sua contabilização inicial, considerando o Decreto nº 93.872/1986 para os restos a pagar não processados.

4. Todas as informações coletadas (restos a pagar, DEA, despesas empenhadas, despesas orçadas) foram sistematizadas em planilhas para analisar a composição e evolução ao longo dos anos da análise.

No intuito de compreender os determinantes de restos a pagar realizou-se uma reunião em maio de 2024 com a Secretária de Finanças, com a gerente de execução financeira, com a gerente de orçamento e com a coordenadora de contabilidade.

Após realizada a coleta de informações, fez-se a análise do material coletado, utilizando para tanto, a análise de conteúdo, considerando se tratar de uma metodologia que descreve e interpreta o conteúdo de toda a classe de documentos e discursos, perfazendo uma análise teórica e prática de grande significância para o campo das investigações sociais (Bardin, 2011). Além disso, utilizou-se também estatística descritiva.

#### **4. RESULTADOS**

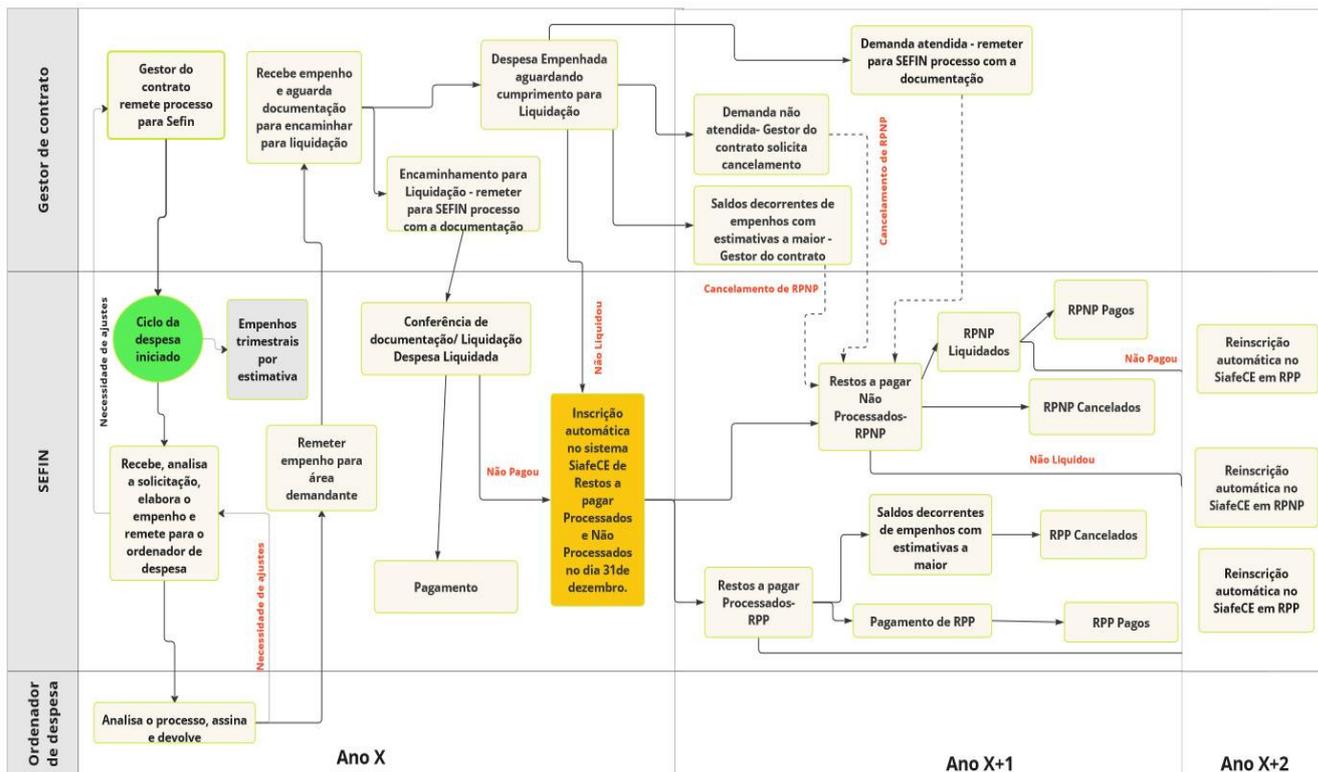
Nesta seção são apresentados e discutidos os aspectos referentes aos restos a pagar do MPCE.

##### **4.1 Fluxo da despesa e de restos a pagar no MPCE**

Inicialmente, é necessário compreender o fluxo operacional da despesa no MPCE desde a solicitação por parte do gestor de contrato até a execução dos Restos a Pagar, conforme a Figura 3.

A Secretaria de Finanças (Sefin/MPCE) recebe os processos administrativos (PGA's) encaminhados pelos gestores de contrato para empenho das despesas, que serem contabilizados irão gerar as notas de empenho que são anexadas aos autos e encaminhadas ao ordenador de despesa para análise e assinatura. Esses PGA's, após assinatura do ordenador, são devolvidos à Sefin que remete aos gestores de contrato que na maioria das vezes são também os fiscais de contrato. Estes por sua vez, são responsáveis pelo controle, acompanhamento e fiscalização do fiel cumprimento das obrigações assumidas pelas partes.

Figura 3 - Fluxo das Despesas e de RP no MPCE



Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Importa destacar que, desde 2020, o Ministério Público do Ceará começou a utilizar um novo procedimento, realizando empenhos por estimativa de forma trimestral, desse modo, os trimestres de empenhos seguem os trimestres do ano.

Os processos ficam sob o controle dos fiscais de contrato e são reencaminhados à Sefin quando ocorre o fornecimento de materiais ou prestação de serviços. Para tanto, serão encaminhados os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço, que serão conferidos para emissão da nota de liquidação, e posterior pagamento.

Os empenhos não liquidados e os liquidados pendentes na data de 31 de dezembro são inscritos pela SefazCE em restos a pagar no SiafeCE, bem como os restos remanescentes de exercícios anteriores que não foram cancelados ou pagos. Vale destacar que a Sefin acompanha mensalmente a execução financeira e orçamentária, portanto, as inscrições ocorrem em virtude de existir disponibilidade suficiente de caixa.

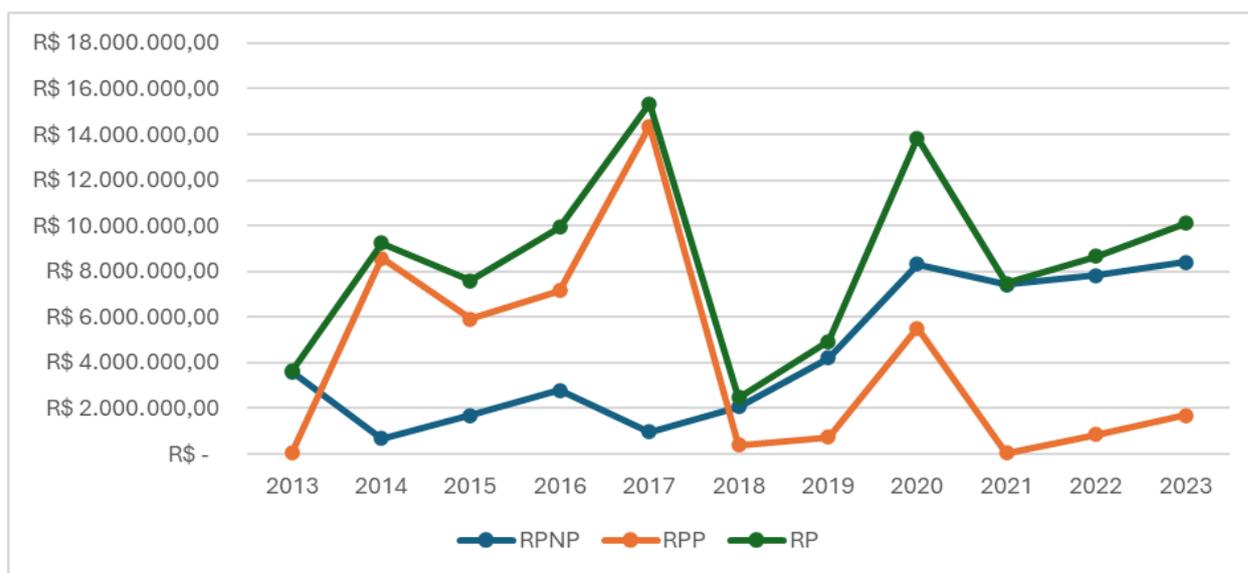
O pagamento dos restos a pagar processados e não processados ocorrem de acordo com os encaminhamentos das áreas requisitantes representadas pelos gestores/fiscais de contratos. O mesmo ocorre com os cancelamentos, uma vez identificada a necessidade de cancelamentos, a gerência financeira da Sefin efetua por meio de nota patrimonial no sistema SiafeCe.

## 4.2 Evolução da Inscrição dos RP do MPCE

O Gráfico 1 mostra os montantes de restos a pagar processados e não processados de 2013 a 2023. Observa-se que os restos a pagar processados foram maiores que os não processados em quatro anos do período, a saber: 2014, 2015, 2016 e 2017, enquanto, nos anos 2013, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, os restos a pagar não processados foram maiores.

Ainda conforme o gráfico 1, os anos de 2013 e 2018 apresentaram os menores montantes totais de restos a pagar inscritos no período, por outro lado, 2017 teve o maior saldo total inscrito, composto principalmente por restos a pagar processados (RPP), na sequência, o ano de 2020 registrou o segundo maior montante total inscrito de restos a pagar, com uma maior participação de restos a pagar não processados (RPNP).

Gráfico 1- Evolução dos Restos a pagar de 2013 a 2023 da Unidade Gestora PGJ (R\$)



Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

Na tabela 1, pode-se observar os montantes inscritos em reais e os percentuais dos tipos de RP, evidenciando as percepções do gráfico 1.

Tabela 1- Composição dos Restos a Pagar de 2013 a 2023 da Unidade Gestora PGJ.

Anos	RP Total (R\$)	RPNP (R\$)	RPNP %	RPP (R\$)	RPP %
2013	<b>3.639.642,40</b>	3.592.444,64	<b>98,70</b>	47.197,76	1,30
2014	<b>9.251.740,66</b>	670.251,08	7,24	8.581.489,58	<b>92,76</b>
2015	<b>7.596.331,26</b>	1.692.700,16	22,28	5.903.631,10	<b>77,72</b>
2016	<b>9.931.673,69</b>	2.778.097,97	27,97	7.153.575,72	<b>72,03</b>
2017	<b>15.344.098,09</b>	972.112,46	6,34	14.371.985,63	<b>93,66</b>
2018	<b>2.471.859,01</b>	2.072.821,81	<b>83,86</b>	399.037,20	16,14
2019	<b>4.934.797,10</b>	4.196.199,68	<b>85,03</b>	738.597,42	14,97
2020	<b>13.841.829,70</b>	8.326.778,89	<b>60,16</b>	5.515.050,81	39,84
2021	<b>7.470.587,90</b>	7.414.556,23	<b>99,25</b>	56.031,67	0,75
2022	<b>8.677.655,59</b>	7.830.026,05	<b>90,23</b>	847.629,54	9,77
2023	<b>10.109.914,62</b>	8.412.148,36	<b>83,21</b>	1.697.766,26	16,79

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

Confirma-se que ao longo dos anos a inscrição de RPNP tem crescido em comparação aos RPP, sendo a composição deste último majoritariamente de retenções (impostos, obrigações patronais...) da competência de dezembro que são pagas em janeiro. Além disso, os restos a pagar processados e não processados são compostos por saldos de exercícios anteriores, por saldos do exercício e por retenções do exercício. Quanto aos restos a pagar de exercícios anteriores, observa-se que os maiores montantes inscritos são de RPNP (Tabela 2).

Tabela 2- Inscrição dos Restos a Pagar de 2013 a 2023 da Unidade Gestora PGJ.

Anos	Total RP	RPP inscrito 31/12 %	RPP Exercícios Anteriores %	RPNP inscrito 31/12 %	RPNP Exercícios Anteriores %
<b>2013</b>	3.639.642,40	1,30	-	<b>89,76</b>	8,94
<b>2014</b>	9.251.740,66	92,75	0,01	5,76	1,48
<b>2015</b>	7.596.331,26	77,72	-	22,27	0,02
<b>2016</b>	9.931.673,69	72,03	-	27,82	0,15
<b>2017</b>	15.344.098,09	<b>93,66</b>	-	5,57	0,76
<b>2018</b>	2.471.859,01	15,51	0,64	83,51	0,35
<b>2019</b>	4.934.797,10	14,78	0,19	83,12	1,91
<b>2020</b>	13.841.829,70	39,71	0,14	55,07	5,08
<b>2021</b>	7.470.587,90	0,03	0,72	70,72	<b>28,53</b>
<b>2022</b>	8.677.655,59	9,71	0,06	78,67	11,56
<b>2023</b>	10.109.914,62	16,69	0,10	80,51	2,69

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

A Tabela 2 apresenta informações sobre a composição da inscrição de Restos a Pagar, e verifica-se que o ano com maior percentual de inscrição de RPP do exercício foi em 2017(93,66%) e os percentuais de inscrição de RPP de exercícios anteriores foram menores que 1%, indicando que a PGJ tem buscado executar os RPPs no exercício em que são inscritos. Quanto ao RPNPs, verifica-se que em 2013 teve o maior índice de inscrição do exercício 89,76% e em 2021, o maior percentual de inscrição advindos de exercícios anteriores com 28,53%.

Com base nas informações expostas sobre os índices de pagamentos e cancelamentos de RPP (Tabela 3), é evidenciado que em quase todos os anos do período, com exceção de 2014 e 2022, os restos a pagar foram pagos quase integralmente, no caso dos saldos remanescentes efetuou-se o cancelamento ou reinscrição nos exercícios seguintes.

Tabela 3- Pagamentos e cancelamentos dos Restos a Pagar Processados de 2013 a 2023 da Unidade Gestora PGJ

Anos	Índice de Pagamento de RPP	Índice de Cancelamento de RPP
2013	100,00%	-
2014	<b>11,70%</b>	-
2015	99,99%	0,01%
2016	100,00%	-
2017	100,00%	-
2018	99,89%	-
2019	93,74%	-
2020	96,23%	1,22%
2021	99,34%	0,08%
2022	<b>73,74%</b>	26,26%
2023	98,77%	1,23%

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

Os cancelamentos ocorrem na maioria das vezes devido às estimativas efetuadas a maior e que por equívoco foram liquidadas, e no caso de 2023, o cancelamento se deu por erro na inscrição efetuada em 2022, pois deveria ter sido inscrito em resto a pagar não processado.

Quanto às informações sobre Restos a Pagar Não Processados (Tabela4), observa-se que o maior índice de pagamentos se refere ao ano de 2016 (97,40%) e o menor ao ano de 2022 (43,57%).

Tabela 4 - Pagamentos e cancelamentos dos Restos a Pagar Não Processados de 2013 a 2023 da Unidade Gestora PGJ

Anos	Índice de Pagamentos de RPNP %	Índice de Cancelamentos de RPNP %
2013	68,49	4,11
2014	86,75	9,43
2015	92,72	7,07
2016	<b>97,40</b>	1,71
2017	93,13	2,65
2018	88,94	10,18
2019	80,55	14,89
2020	73,90	9,33
2021	48,19	25,95
2022	<b>43,57</b>	<b>42,83</b>
2023	62,88	33,65

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

Quanto ao índice de cancelamentos, o maior percentual ocorreu em 2022 (42,83%), o que pode ter acontecido é que a existência de comunicações internas para fins de acompanhamento da execução ou cancelamentos de restos a pagar tornou-se mais intensa a partir

deste ano, devido às recomendações do Tribunal de Contas do Ceará. Além disso, conforme Art. 4º da Instrução Normativa nº1 de janeiro de 2023 da Secretaria da Fazenda do Ceará, “os saldos de Restos a Pagar Não Processados inscritos relativos ao exercício de 2020, os quais a liquidação não tenha sido efetivamente consolidada até a data de 31/12/2022, assim como os saldos de Restos a Pagar Processados inscritos relativos ao mesmo exercício (2020), sem efetivo pagamento até mencionada data (31/12/2022), serão cancelados por força do disposto no Parágrafo Único do Art. 54 da Lei Estadual nº 11.714/1990”, que diz que a inscrição em conta de restos a pagar é válida até dois (2) anos subsequentes ao da respectiva inscrição.

Importa destacar que muitos dos cancelamentos referem-se ao fato dos empenhos serem estimados por valores a maior, ou a pedido do gestor do contrato que solicitou em virtude de demanda contratual não atendida.

Quanto ao índice de inscrição em restos a pagar, cumpre ressaltar que o total considerado foi apenas referente aos inscritos nos exercícios, e conforme a Tabela 5, o maior índice ocorreu em 2017, ou seja, 3,87% das despesas empenhadas neste ano foram comprometidas para despesas inscritas em restos a pagar, já o menor índice de inscrição foi de 0,59% no ano de 2018. De modo geral os índices evidenciam baixo índice de inscrição quando comparado com o total de despesas executadas, ou seja, a PGJ ao longo dos anos obteve índices abaixo de 5%, isso pode ser interpretado pelo fato dessa unidade gestora ter uma alta execução orçamentária.

Tabela 5- Índice de Inscrição em RP e Disponibilidade Financeira - Unidade Gestora PGJ

Ano de Inscrição	Total de Restos a Pagar do Exercício	Valor Empenhado	Índice de Inscrição em restos a pagar do exercício %	Caixa e Equivalentes de Caixa do Saldo para o Exercício Seguinte
2013	3.314.088,41	261.958.706,54	1,27	6.998.920,63
2014	9.114.045,00	299.134.054,56	3,05	<b>5.232.417,20</b>
2015	7.594.962,26	369.317.463,62	2,06	<b>1.802.010,53</b>
2016	9.916.688,35	371.646.296,42	2,67	19.507.856,04
2017	15.226.742,02	393.855.825,15	<b>3,87</b>	33.064.257,52
2018	2.447.508,40	415.882.589,93	<b>0,59</b>	8.196.739,25
2019	4.831.122,50	457.814.988,07	1,06	9.429.620,67
2020	13.119.425,08	455.628.382,10	2,88	29.830.860,12
2021	5.285.322,48	477.312.887,02	1,11	33.583.648,77
2022	7.668.993,99	559.499.516,53	1,3	47.588.252,17
2023	9.827.011,59	668.804.695,11	1,47	27.904.189,33

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

Vale destacar que ao final de cada exercício considerou-se a disponibilidade financeira suficiente para atender às despesas inscritas em Restos a Pagar, tendo em vista que a disponibilidade na conta caixa e equivalentes de caixa do saldo para o exercício seguinte, no

entanto, constatou-se que em 2014 e 2015 os valores de caixa e equivalentes de caixa para o exercício seguinte foram menores que os valores inscritos.

A Tabela 6 apresenta informações a respeito de despesas de exercícios anteriores, especificamente, almejou-se analisar quanto da despesa executada de cada ano tem sido usada para atender as despesas de exercícios anteriores, e constatou-se que o maior índice ocorreu no ano de 2013, com 5,49% da despesa empenhada direcionada para atender DEA, o ano com menor índice foi em 2017 (0,70%). De modo geral, o impacto da execução de DEA, em termos percentuais, são próximos, girando em torno de 5%.

Tabela 6- Índice de Execução de Despesas de Exercícios Anteriores-Unidade Gestora PGJ.

Anos	Empenhado	DEA	Índice de Execução de DEA %
2013	261.958.706,54	14.373.188,21	<b>5,49</b>
2014	299.134.054,56	15.206.513,48	5,08
2015	369.317.463,62	8.982.196,53	2,43
2016	371.646.296,42	3.508.348,85	0,94
2017	393.855.825,15	2.771.179,92	0,70
2018	415.882.589,93	5.055.970,43	1,22
2019	457.814.988,07	12.119.099,49	2,65
2020	455.628.382,10	12.206.767,47	2,68
2021	477.312.887,02	18.202.428,44	3,81
2022	559.499.516,53	8.428.320,10	1,51
2023	668.804.695,11	9.966.809,66	1,49

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

As informações apresentadas na sequência abordarão o FRMMP, criado em dezembro de 2015, o Fundo de Reparcelamento e Modernização do Ministério Público do Estado do Ceará integra a estrutura organizacional do MPCE e está vinculado à PGJ. Ressalte-se que a Lei nº15.91/2015 determina os tipos de despesas correntes que podem ser executadas pelo fundo, e determina que os recursos não sejam usados para pagamento de pessoal ou encargos sociais.

A Tabela 7 apresenta a composição do saldo de restos a pagar de 2016 a 2023, como o fundo foi instituído em 2015, só passou a ter execução orçamentária a partir de 2016.

Tabela 7- Composição dos Restos a Pagar Processados de 2013 a 2023 da Unidade Gestora FRMMP.

Ano	RP	RPNP %	RPP %
2016	475.000,00	100,0	-
2017	7.091.196,24	100,0	-
2018	13.761.411,49	96,7	3,28
2019	14.919.506,92	97,0	3,03
2020	20.848.944,65	99,4	0,57
2021	24.167.064,89	99,5	0,49

2022	17.889.873,18	99,9	0,10
2023	14.830.459,81	99,8	0,16

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

Inferre-se da Tabela 7 que os restos a pagar do FRMMP são majoritariamente RPNP, o fundo passou a ter inscrição de RPP a partir de 2018, com percentuais abaixo de 4%.

Tabela 8 - Índice de Inscrição em Restos a Pagar do exercício da Unidade Gestora FRMMP.

Anos	Empenhado	Total de Restos a Pagar do Exercício	Índice de Inscrição em	
			restos a pagar do exercício %	Caixa e Equivalentes de Caixa do Saldo para o exercício seguinte
2016	1.580.000,00	475.000,00	30,06	6.306.706,52
2017	12.146.501,43	6.616.196,24	<b>54,47</b>	18.088.527,26
2018	26.212.445,22	7.145.215,25	27,26	15.790.164,32
2019	33.261.141,96	7.337.973,17	22,06	12.126.785,17
2020	24.155.381,15	11.668.138,66	48,30	21.459.166,02
2021	27.283.733,85	8.099.551,52	29,69	21.988.525,21
2022	27.319.846,30	8.673.334,27	31,75	34.546.649,96
2023	55.131.719,23	4.609.905,33	8,36	28.882.963,68

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

Quanto ao índice de inscrição de RP do FRMMP (Tabela 8), e diferentemente da unidade gestora PGJ, verifica-se elevado índice de inscrição de Restos a Pagar no exercício, sendo o mais representativo em 2017. Isto ocorre porque a execução financeira do fundo é menor do que a PGJ, logo as despesas empenhadas e inscritas em RP representam parcela significativa da despesa empenhada do período. Sobre esse assunto o TCE/CE orienta que índices elevados podem resultar em comprometimento financeiro de exercícios futuros.

Quanto à execução de DEA, pode-se verificar na Tabela 9, baixa execução, sendo que o maior percentual foi em 2022, o que significa inferir que da despesa empenhada do exercício, apenas 2,42% foi comprometida para pagamento de despesas de exercícios anteriores.

Tabela 9- Índice de Execução de Despesas de Exercícios Anteriores-Unidade Gestora FRMMP.

Anos	Empenhado	DEA	Índice de Execução de DEA %
2016	1.580.000,00	-	-
2017	12.146.501,43	-	-
2018	26.212.445,22	232.816,23	0,89
2019	33.261.141,96	55.277,90	0,17
2020	24.155.381,15	579.286,40	2,40
2021	27.283.733,85	86.311,43	0,32
2022	27.319.846,30	660.466,96	<b>2,42</b>
2023	55.131.719,23	294.714,49	0,53

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

### 4.3 Fatores determinantes

As informações sobre os determinantes para inscrição de RP foram obtidos por meio das análises dos relatórios de prestação de contas elaborados anual para envio ao TCE/CE e também através de informações obtidas em uma reunião em maio de 2024 com a Secretária de Finanças, com a gerente de execução financeira, com a gerente de orçamento e com a coordenadora de contabilidade.

Alguns pontos influenciaram na inscrição em RP, a saber:

- A falta de um planejamento adequado por parte dos gestores de contrato, o que levou a atrasos na execução das despesas, pois sem um planejamento claro, as obrigações financeiras podem não ser cumpridas dentro do exercício financeiro, o que resultou na necessidade de inscrição de restos a pagar;
- Outro aspecto interligado ao anterior está relacionado ao tipo de empenho executado, pois o MPCE empenha trimestralmente e por estimativa, gerando diferenças significativas entre o valor estimado e o valor real das despesas, essas estimativas nem sempre refletem com precisão as necessidades reais ou os tempos de execução, o que pode levar à necessidade de ajustar os empenhos posteriormente, se esses ajustes não forem realizados a tempo, resultam em despesas que precisam ser inscritas como restos a pagar. Tais ajustes precisam ser acompanhados e solicitados pelos fiscais de contrato, a falta de planejamento e gerência dos contratos pode ocasionar a inscrição dessas diferenças a maior;
- Vale destacar que outra motivação para a inscrição de não processados, seria aproveitar o orçamento, pois muitos empenhos estão pendentes pelo fato do produto ou serviço adquirido ainda não ter sido entregue, dependendo assim de algum fator para a efetiva liquidação.

Observou-se, por meio da verificação de comunicações internas, que ao longo dos anos do período em análise a Sefin/MPCE emitiu orientações junto aos fiscais dos contratos cujos empenhos encontravam-se em vias de inscrição como RP ou cujos empenhos encontravam-se sem liquidação, no entanto, pouco surtiu efeito. Diante disso, alguns controles nos últimos anos passaram a ser utilizado, como acompanhamento e monitoramento dos empenhos, cujas informações eram apresentadas nas reuniões da alta gestão, a qual determinava aos gestores/fiscais de contratos providências imediatas para evitar a inscrição de restos a pagar, e em 2023, foi desenvolvido por um servidor do setor de Licitações e Contrato um painel interativo com a ferramenta Power Bi, o qual importa informações orçamentárias e financeiras do SiaafeCE, e possibilita o acompanhamento das execuções dos empenhos quase em tempo real (leva 24 horas para atualizar).

De posse dessas informações, a Secretária da Sefin/MPCE identifica os contratos que estão pendentes, e convoca os fiscais responsáveis para reuniões periódicas no intuito de buscar providências de forma mais ágil. Esse tipo de ação tem respaldo nas constatações de Aquino e Azevedo (2017), estudo no qual os autores ressaltam a necessidade de que a administração pública invista no uso de ferramentas que possibilitem o acompanhamento da execução orçamentária, com o intuito de auxiliar o gestor do orçamento no alcance da melhoria da gestão dos gastos públicos, evitando assim que o orçamento público seja simplesmente uma “peça de ficção”. Sobre os fiscais de contrato, o estudo de Coelho et al. (2009) constataram que uma maior interação com os fiscais de contrato e o aprimoramento dos controles relativos aos restos a pagar tende a influenciar na queda da inscrição de RPNP e por conseguinte em RP.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este trabalho objetivou identificar os fatores determinantes na gestão de Restos a Pagar (RP) no Ministério Público do Estado do Ceará, no período de 2013 a 2023, tendo como base sua composição, evolução e as ações efetuadas pelos gestores competentes.

A partir dos achados, esta pesquisa corrobora com Coelho et al. (2018) cujo estudo evidencia que são mais inscritos restos a pagar não processados do que processados.

Verificou-se que a unidade gestora PGJ apresentou baixos índices de inscrição de RP comparado à unidade gestora FRMMP, isto porque a primeira tem alta execução orçamentária em comparação com a segunda, tornando os valores de inscrição em RP muito pequenos em comparação com a despesa empenhada do exercício.

Quanto aos determinantes, observou-se que a ausência de planejamento pelos gestores/fiscais de contrato, combinada com a prática de realizar empenhos trimestrais e por estimativa, contribui significativamente para a inscrição de restos a pagar, pois a falta de um planejamento detalhado e a imprecisão nas estimativas dificultam o cumprimento dos prazos e a gestão eficaz das despesas dentro do exercício financeiro, além disso, sem planejamento detalhado e acompanhamento contínuo, os gestores podem não conseguir fazer as intervenções necessárias a tempo para evitar a inscrição de restos a pagar.

Espera-se que este estudo, com base na realidade do MPCE, ofereça uma melhor compreensão de como as ações relacionadas à gestão de restos a pagar podem influenciar na redução de suas inscrições, o que ajudaria a combater a violação do princípio da anualidade e a

diminuir a perda de credibilidade e transparência orçamentária, que são prejudicadas pela postergação de gastos na gestão pública brasileira.

Por fim, como limitação desta pesquisa aponta-se a ênfase nos dados de apenas uma instituição, e para futuras pesquisas sugere-se: (i) aplicar procedimentos estatísticos mais robustos e (ii) analisar outros órgãos públicos para comparar os resultados.

## REFERÊNCIAS

- Andrade, R. R. (2022). *Restos a pagar na administração pública federal: uma análise do instrumento no Conselho Administrativo de Defesa Econômica no período de 2015 a 2019*. [https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/4274/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O\\_ROSIRLEI%20RENATA%20ANDRADE.pdf](https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/4274/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_ROSIRLEI%20RENATA%20ANDRADE.pdf).
- Aquino, A. C. B. de., & Azevedo, R. R. de. (2017). Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. *Revista de Administração Pública*, 51(4), 580–595. <https://doi.org/10.1590/0034-7612163584>.
- Araújo, J. G. R., Lins, T. S. M., & Alvez Diniz, J. (2022). O Fenômeno Use it or Lose it na Execução Orçamentária das Universidades Federais e a Inscrição em Restos a Pagar. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 15(1), 109-124. <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/813>.
- Araújo, J. G. R., Lins, T. S. M., & Diniz, J. A. (2022). O fenômeno use it or lose it na execução orçamentária das universidades federais e a inscrição em restos a pagar. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 15(1), 109-124. <https://doi.org/10.14392/asaa.2022150105>.
- Augustinho, S. M., Oliveira, A. G., & Lima, I. A. L. (2013). A “contabilidade criativa” e a inscrição de restos a pagar como “expediente” para alcançar o superávit primário. *Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 3(4), 127-147.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70.
- Barros Ribeiro, M. V. J., Janiszewski, V., LOPES, L. D. C., & Lagioia, U. C. T. (2022). Análise do reflexo da inscrição de restos a pagar no resultado primário dos municípios pernambucanos. *Revista Gestão e Organizações*, 7(2), 16-32.
- Brasil. (1964). 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*. Presidência da República. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm).
- Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Presidência da República. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).
- Brasil. (2000). *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. Presidência da República. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm).
- Brasil. (2023). *Instrução Normativa Nº01, de 04 de janeiro de 2023*. [https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/Publicacao\\_Instrucao\\_Normativa\\_n%C2%B0\\_01.2023\\_-\\_10.01.2023.pdf](https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/Publicacao_Instrucao_Normativa_n%C2%B0_01.2023_-_10.01.2023.pdf).
- Brasil. Decreto nº 93.872 de 23 de dezembro de 1986. (1986). *Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá*

outras providências. Presidência da República.  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)

- Brasil. Ministério da Fazenda (2023). *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público*. 10ª Edição. Brasília: Ministério da Fazenda.
- Camargo, A. M. (2014). Casuísmos dos restos a pagar: uma análise legalista e doutrinária. *Revista de Ciências Gerenciais*, 18(27), 53-60. <http://pgsskroton.com.br/seer/index.php/rcger/article/viewFile/2947/2779>.
- Castro, D. (2011). Como anda o investimento público no Brasil? *Comunicados do IPEA*, Comunicado, 126, 1-14.
- Castro, D. P. (2013). *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público*. São Paulo: Atlas.
- Coelho, G. N., Santana, G. M., Fey, V. A., & dos Santos, E. A. (2019). Gestão de restos a pagar: estudo de caso dos resultados alcançados pela UFSC no período de 2011 a 2016. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1–16. <https://doi.org/10.16930/2237-766220192738>.
- Coelho, G. N., Santana, G. M., Fey, V. A., & Santos, E. A. (2019). Gestão de restos a pagar: estudo de caso dos resultados alcançados pela UFSC no período de 2011 a 2016. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1-16.
- Ferreira, M. C., & Souza, F. S. R. N. (2022). Cancelamento de Restos a Pagar e seus determinantes. *Acanto em Revista*, 9(9).
- Fortis, M. F. A., & Gasparini, C. E. (2017). *Plurianualidade orçamentária no Brasil: diagnóstico, rumos e desafios*. Brasília: ENAP.
- Giacomoni, J. (2012). *Orçamento Público* (16a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kohama, H. (2010). *Contabilidade pública: teoria e prática* (11a ed.). São Paulo: Atlas.
- Lopes, H. (1979). *Finanças Municipais*. São Paulo: RT.
- Peixoto A. A. A., & Peixoto A. G. (2017). Restos A Pagar – Um Procedimento Contábil Legalmente Instituído com Severas Implicações no Equilíbrio Orçamentário. Anais... *Congresso Internacional de Desempenho no Setor Público*, 1.
- Piscitelli, R. B., & Timbó, M. Z. F. (2010). *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública* (11a ed.). Rev. ampl. e atual. São Paulo: Atlas.
- Silva, C. C., Batista, C. E. C., & Nascimento, V. F. S. (2017). Despesas de exercícios anteriores (DEA) como instrumento de gestão de resultados fiscais nos estados brasileiros. *Revista do Bndes*, 48, 03-158.

## APÊNDICE A

Composição dos Restos a Pagar de 2013 a 2023 da Unidade Gestora PGJ (R\$)

Anos	RPNP		RPNP Inscritos em 31/12-retenções	RPP		RPP Inscritos em 31/12 retenções	RP Total
	Inscritos em Exercícios Anteriores	RPNP Inscritos em 31/12		Inscritos em Exercícios Anteriores	RPP Inscritos em 31/12		
2013	325.553,99	3.223.246,16	43.644,49	-	6.019,85	41.177,91	<b>3.639.642,40</b>
2014	137.195,66	533.055,42	-	500,00	243.367,80	8.337.621,78	<b>9.251.740,66</b>
2015	1.369,00	1.691.331,16	-	-	-	5.903.631,10	<b>7.596.331,26</b>
2016	14.985,34	2.763.112,63	-	-	-	7.153.575,72	<b>9.931.673,69</b>
2017	117.356,07	854.756,39	-	-	1.846.932,88	12.525.052,75	<b>15.344.098,09</b>
2018	8.586,67	2.064.235,14	-	15.763,94	331.571,89	51.701,37	<b>2.471.859,01</b>
2019	94.440,60	4.101.759,08	-	9.234,00	704.769,33	24.594,09	<b>4.934.797,10</b>
2020	703.629,28	7.623.149,61	-	18.775,34	14.715,00	5.481.560,47	<b>13.841.829,70</b>
2021	2.131.302,38	5.236.874,93	46.378,92	53.963,04	-	2.068,63	<b>7.470.587,90</b>
2022	1.003.400,71	6.826.625,34	-	5.260,89	308.794,45	533.574,20	<b>8.677.655,59</b>
2023	272.442,97	8.139.705,39	-	10.460,06	1.053.396,5	633.909,7	<b>10.109.914,62</b>

Inscrição dos Restos a Pagar de 2013 a 2023 da Unidade Gestora PGJ (R\$)

Anos	Total RP	RPP de exercícios anteriores		RPNP de exercícios anteriores	
		RPP Inscritos 31/12	RPP de exercícios anteriores inscrito 31/12	RPNP Inscritos 31/12	RPNP de exercícios anteriores inscrito 31/12
<b>2013</b>	3.639.642,40	47.197,76	-	3.266.890,65	325.553,99
<b>2014</b>	9.251.740,66	8.580.989,58	500,00	533.055,42	137.195,66
<b>2015</b>	7.596.331,26	5.903.631,10	-	1.691.331,16	1.369,00
<b>2016</b>	9.931.673,69	7.153.575,72	-	2.763.112,63	14.985,34
<b>2017</b>	15.344.098,09	14.371.985,63	-	854.756,39	117.356,07
<b>2018</b>	2.471.859,01	383.273,26	15.763,94	2.064.235,14	8.586,67
<b>2019</b>	4.934.797,10	729.363,42	9.234,00	4.101.759,08	94.440,60
<b>2020</b>	13.841.829,70	5.496.275,47	18.775,34	7.623.149,61	703.629,28
<b>2021</b>	7.470.587,90	2.068,63	53.963,04	5.283.253,85	2.131.302,38
<b>2022</b>	8.677.655,59	842.368,65	5.260,89	6.826.625,34	1.003.400,71
<b>2023</b>	10.109.914,62	1.687.306,20	10.460,06	8.139.705,39	272.442,97

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

Pagamentos e cancelamentos dos Restos a Pagar Processados de 2013 a 2023 da Unidade Gestora PGJ (R\$)

Anos	RPP Inscritos de exercícios anteriores	RPP Inscrito em 31/12 do exercício anterior	RPP Pagos	RPP Cancelados
2013	-	41.177,91	41.177,91	-
2014	-	47.197,76	5.519,85	-
2015	500,00	8.580.989,58	8.580.989,58	500,00
2016	-	5.903.631,10	5.903.631,10	-
2017	-	7.153.575,72	7.153.575,72	-
2018	-	14.371.985,63	14.356.221,69	-
2019	15.763,94	383.273,26	374.039,26	-
2020	9.234,00	729.363,42	710.774,43	9.047,65
2021	18.775,34	5.496.275,47	5.478.706,42	4.381,25

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

Pagamentos e cancelamentos dos Restos a Pagar Não Processados de 2013 a 2023 da Unidade Gestora PGJ (R\$)

Anos	RPNP Inscritos de exercícios anteriores	RPNP Inscrito em 31/12 do	RPNP	RPNP	RPNP
		exercício anterior	Liquidados	Pagos	Cancelados
2013	-	1.187.880,26	813.538,22	813.538,22	48.788,05
2014	325.553,99	3.266.890,65	3.116.528,01	3.116.528,01	338.720,97
2015	137.195,66	533.055,42	621.476,12	621.476,12	47.405,96
2016	1.369,00	1.691.331,16	1.648.691,59	1.648.691,59	29.023,23
2017	14.985,34	2.763.112,63	2.587.205,66	2.587.205,66	73.536,24
2018	117.356,07	854.756,39	3.147,87	864.575,68	98.950,11
2019	8.586,67	2.064.235,14	1.669.743,31	1.669.743,31	308.637,90
2020	94.440,60	4.101.759,08	3.101.121,86	3.101.121,86	391.448,54
2021	703.629,28	7.623.149,61	4.034.426,40	4.012.426,50	2.161.050,11
2022	2.131.302,38	5.283.253,85	3.235.830,17	3.230.569,28	3.175.325,35
2023	1.003.400,71	6.826.625,34	4.943.861,36	4.923.160,19	2.634.422,89

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.

Composição dos Restos a Pagar Processados de 2013 a 2023 da Unidade Gestora FRMMP (R\$)

Ano	RPNP	RPP
2016	475.000,00	0,00
2017	7.091.196,24	0,00
2018	13.309.597,48	451.814,01
2019	14.467.692,91	451.814,01
2020	20.730.660,41	118.284,24
2021	24.048.780,65	118.284,24
2022	17.871.635,74	18.237,44
2023	14.806.249,77	24.210,04

Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Administração Financeira do Estado do Ceará (2023) e Relatórios de Prestação de Contas do MPCE.