



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE – FANESE**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AUREA JULIANE SANTOS ALVES**

**DESAFIOS DA GESTÃO DOS RESTOS A PAGAR NA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA MUNICIPAL E A CARACTERIZAÇÃO DA DESPESA DO EXERCÍCIO  
ANTERIOR (DEA)**

**ARACAJU-SE**

**2017.1**

**AUREA JULIANE SANTOS ALVES**

**DESAFIOS DA GESTÃO DOS RESTOS A PAGAR NA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA MUNICIPAL E A CARACTERIZAÇÃO DA DESPESA DO EXERCÍCIO  
ANTERIOR (DEA)**

**Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.**

**Orientador: Prof. Dr. Rodrigo César Reis de Oliveira**

**Coordenadora: Profa. Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo Barreto.**

**Aracaju – SE**

**2017.1**

**AUREA JULIANE SANTOS ALVES**

**DESAFIOS DA GESTÃO DOS RESTOS A PAGAR NA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA MUNICIPAL E A CARACTERIZAÇÃO DA DESPESA DO EXERCÍCIO  
ANTERIOR (DEA)**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado (a) com média: \_\_\_\_\_

---

**Prof. Dr. Rodrigo César Reis de Oliveira**  
**Orientador**

---

**Avaliador**

---

**Avaliador**

Aracaju (SE), \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2017

## RESUMO

Diante da situação econômica-financeira-orçamentária enfrentada pelas organizações públicas, particularmente as peculiaridades da dívida pública, o presente estudo tem por objetivo apontar uma análise feita em um órgão da Administração Pública Municipal, relacionada com a gestão da dívida pública, em especial os restos a pagar, evidenciando suas causas e consequências. É relevante que a Administração tenha controle dos gastos públicos e conduza-os de forma ordenada, mantendo o equilíbrio da execução orçamentária, pelo fato de ser uma obrigação perante a lei. Porém, o que ocorre, em volume considerável, é o empenho das despesas. Entretanto, em alguns casos, não ocorre a sua liquidação e o pagamento (quando se encerra a despesa) no ano-exercício, ocasionando assim a inscrição dos restos a pagar (RP). A relevância do estudo está na busca em compreender por que a dívida pública tem sido o principal problema de ordem da economia do país, refletindo no repasse de recursos para a sociedade. Ademais, se faz necessário compreender o motivo pelo qual o exercício financeiro é iniciado com total de dispêndios maiores que o valor arrecadado, sendo que foi feito um planejamento para o ano-exercício. Diante dos fatos levanta-se a questão: de que forma o órgão da Administração Pública Municipal gerencia as dívidas públicas, em especial os restos a pagar, colocando em evidência as suas causas e consequências, tendo em vista os procedimentos antes da despesa se tornar DEA? Para operacionalização do estudo, o trabalho apresenta uma pesquisa descritiva e exploratória, quanto aos seus objetivos, abordagem de caráter qualitativo, e como estratégia o estudo de caso. Dessa forma, foi possível a análise dos restos a pagar que foi suplementada mediante entrevistas semiestruturadas junto aos representantes do setor responsável do Órgão Público Municipal em estudo. A partir da pesquisa, constatou-se que os restos a pagar sempre existem no processo orçamentário do órgão, pelo fato do planejamento ser feito de acordo com despesas e receitas do ano vigente. Desse modo, o pagamento da despesa no ano seguinte, inscritas em restos, de certo modo, afetam o equilíbrio financeiro, pelo fato da gestão não deixar saldo suficiente para sua cobertura. Diante dos fatos elencados pelo estudo do órgão, conclui-se que, por mais que a dívida seja impessoal, os restos vão permanecer, visando não afetar o equilíbrio financeiro, a gestão apenas arca com os restos que se caracterizam como essenciais, e os demais se tornam Despesas do Exercício Anterior.

**Palavras-chave:** Restos a pagar, Equilíbrio Financeiro, Despesas do Exercício.

## ABSTRAT

In view of the economic-financial-budgetary situation faced by public organizations, particularly the peculiarities of the public debt, the present study has as objective to point out an analysis done in a Municipal Public Administration, related to the management of public debt, especially the remains To pay, evidencing its causes and consequences. It is relevant that the Administration controls public spending and conducts them in an orderly manner, maintaining the balance of budget execution, because it is an obligation before the law. However, what happens, in considerable volume, is the commitment of expenses. However, in some cases, there is no settlement and payment (when the expense ends) in the fiscal year, thus causing the remnants to be paid (RP). The relevance of the study is in the search to understand why the public debt has been the main problem of order of the economy of the country, reflecting in the transfer of resources to the society. In addition, it is necessary to understand why the financial year is started with total expenditures higher than the amount collected, and a planning was done for the year-year. Faced with the facts, the question arises: how does the Municipal Public Administration body manage public debts, especially remnants to pay, highlighting their causes and consequences, in view of the procedures before the expenditure becomes DEA? For the study operation, the work presents a descriptive and exploratory research, regarding its objectives, approach of qualitative character, and as strategy the case study. Thus, it was possible to analyze the remains to be paid which was supplemented by semi-structured interviews with the representatives of the responsible sector of the Municipal Public Organ under study. From the research, it was found that the remains payable always exist in the budget process of the organ, because the planning is done according to expenses and revenues of the current year. Thus, the payment of expenditure in the following year, inscribed in debris, in a way, affect the financial balance, because the management does not leave enough balance for its coverage. In the face of the facts listed by the study of the organ, it is concluded that, although the debt is impersonal, the remains will remain, in order not to affect the financial balance, management only deals with the remains that are characterized as essential, and the rest Become Expenditure of Previous Exercise.

**Keywords:** Remains payable, Financial Balance, Expenditures from Previous Fiscal Year.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - PLANEJAMENTO – ORÇAMENTO.....	19
Figura 2 - ESTÁGIOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	22
Figura 3 - RESTOS A PAGAR E SUAS CLASSIFICAÇÕES.....	28

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - TIPOS E CLASSIFICAÇÕES DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS...17	
Quadro 2 - CLASSIFICAÇÃO E DEFINIÇÃO DOS EMPENHOS.....20	

## LISTA DE SIGLAS

RP – RESTOS A PAGAR

DEA – DESPESA DO EXERCÍCIO ANTERIOR

LRF – LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

LDO – LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

RERCT – REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA

IR – IMPOSTO DE RENDA

MCASP – MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

CASP – CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

NBCASP – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

LOA – LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

PPA – PLANO PLURIANUAL

ENAP – ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

OP – ORDEM DE PAGAMENTO

SOF – SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL

SIAFI – SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA

CF – CONSTITUIÇÃO FEDERAL

RPP – RESTOS A PAGAR PROCESSADOS

RREO – RELATÓRIO RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

STN – SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

RPNP – RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

SEPLOG – SECRETARIA DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO DO MUNICÍPIO

SEFAZ – SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....	13
2.1 ORÇAMENTO E CONTABILIDADE PÚBLICA.....	13
2.2 DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	16
2.2.1 ESTÁGIOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	17
2.2.2 ESTÁGIO DE FIXAÇÃO (FASE DE PLANEJAMENTO).....	18
2.2.3 ESTÁGIO DO EMPENHO .....	20
2.2.4 ESTÁGIO DA LIQUIDAÇÃO .....	21
2.2.5 ESTÁGIO DO PAGAMENTO .....	23
2.3 ASPECTOS LEGAIS – A LEI 4.320/64 E A LEI COMPLEMENTAR Nº 101 .....	23
2.4 RESTOS A PAGAR E SUAS CLASSIFICAÇÕES .....	25
2.4.1 RESTOS A PAGAR PROCESSADOS.....	28
2.4.2 RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS .....	29
2.5 DESPESAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR (DEA) .....	31
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	33
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	35
4.1 RESULTADO QUANTO A IDENTIFICAÇÃO DAS CAUSAS DOS RESTOS A PAGAR.....	35
4.2 RESULTADOS QUANTO AO TRATAMENTO DADO AOS RESTOS A PAGAR .....	37
4.3 RESULTADOS QUANTO AS CONSEQUÊNCIAS DOS RESTOS A PAGAR.....	38
4.4 RESULTADOS QUANTO A APLICABILIDADE DA LEI .....	40
4.5 RESULTADOS QUANTO DEFINIÇÃO DOS PRINCÍPIOS .....	41
4.6 RESULTADOS QUANTO A CARACTERIZAÇÃO DA DEA .....	42
4.7 RESULTADOS QUANTO AO GERENCIAMENTO .....	43
5 CONCLUSÃO.....	45
6 REFERÊNCIA.....	48

## 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade pública tem sofrido alterações, destacando-se o foco principal em relação à gestão dos recursos públicos e boa parte dessas alterações se deu por conta de necessidades da sociedade. De fato, a contabilidade passa por transformações constantes, pois ela precisa se adaptar ao considerar o ambiente em que opera, e, nos últimos anos, a contabilidade pública tem enveredado por tais transformações com intuito de melhorar as informações geradas. Nessa perspectiva, tais transformações são, também, “decorrentes do processo de convergência dos padrões nacionais aos internacionais”. Assim, algumas mudanças passam a ser implantadas na estrutura organizacional, a exemplo de alterações de padrões, regras e comportamentos, para que novas práticas possam ser introduzidas no âmbito público (GUITARÃES E MARTINS, 2015, p.1).

Mesmo diante das transformações inerentes ao setor público, é necessário considerar a legalidade dos processos administrativos dos órgãos públicos. Nesse sentido, a apuração dos custos dos bens e serviços ofertados à sociedade. Com início na Lei 4.320/64, seguida do Decreto Lei nº 200/67 e ainda, pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), surge essa preocupação na contabilidade pública brasileira de se buscar técnicas e ferramentas para apurar esses bens e serviços oferecidos à sociedade antes mesmo da fixação da administração pública gerencial no ano de 1995 (SILVA; ROSA, 2015).

Desde 1999, o governo do presidente Fernando H. Cardoso implantou a política do superávit primário, adotada pelo regime fiscal no Brasil com o intuito de estabilizar as contas públicas. Tal política teve como objetivo gastar menos do que o valor arrecadado, ou seja, o que o governo conseguir economizar na diferença entre despesa e receita, excetuando os gastos com juros. Para que seja cumprida essa política, são estabelecidas metas mediante Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) (AUGUSTINHO; OLIVEIRA; LIMA 2013).

Na atual conjuntura econômica financeira do Brasil, é possível notar que estão sendo cumpridas as metas estabelecidas para alcance da política do superávit através da LDO, como prova disso, os restos a pagar do Governo Federal caíram 20% de 2016 para 2017. Tal situação demonstra o foco da sua política fiscal, ou seja, as ações do governo que visam reduzir os gastos, controlando e influenciando a economia do país (MARCHESINI, 2017). Vale destacar que, de acordo com o art. 36 da Lei 4.320/64, Restos a Pagar (RP) são definidos como os compromissos financeiros caracterizados como despesas, que chegaram a ser

empenhadas e até mesmo liquidadas, ou não, mas que não foram pagas no ano-exercício. Neste caso, a despesa vai para o ano subsequente.

Essas despesas, caracterizadas como Restos a Pagar, foco principal do presente artigo, quando não são pagas no ano ao qual se caracterizou como tal, são reconhecidas como Despesas do Exercício Anterior (DEA). Mais especificamente, conforme art. 37 da lei 4.320/64, DEA são despesas geradas no ano-exercício, mas que não foram sequer, empenhadas. Porém, quando uma despesa caracterizada como Restos a Pagar não é paga, automaticamente são cancelados os estágios da despesa e transferidos para o ano subsequente como DEA (BRASIL, 1964).

De acordo com o Ministério da Fazenda, mais da metade dos recursos arrecadados com a Lei de Repatriação que cabem ao governo federal, foram usados para quitar essas despesas (RP) que foram transferidas para o ano subsequente (MEIRELLES, 2016).

Em resumo, a Lei nº 13.254, mais conhecida como Lei de Repatriação, iniciada e aprovada pela Presidente Dilma Rousseff, tem como objetivo resgatar capitais guardados no exterior e instituir o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). Diante disto, os ativos mantidos no exterior só são regularizados após o pagamento de 15% do Imposto de Renda (IR) junto aos 15% da multa (AZEVEDO, 2016).

Diante da relevância evidenciada dos restos a pagar e da Despesas do Exercício Anterior, o presente estudo apresenta uma análise dos Restos a Pagar quanto aos seus aspectos normativos e contábeis, como também, verifica os trâmites durante a transferência da despesa, o processo da sua caracterização e da despesa como DEA. Sendo assim, foi levantada a seguinte questão de pesquisa: de que forma o órgão em pauta, da administração pública Municipal, gerencia as dívidas públicas, em especial os restos a pagar, colocando em evidência as suas causas e consequências, tendo em vista os procedimentos antes da despesa se tornar DEA?

Com o intuito de responder à questão de pesquisa, foi traçado o objetivo geral do presente estudo, qual seja: analisar a gestão da dívida pública, especialmente restos a pagar, em um órgão da Administração Pública Municipal, evidenciando as causas e consequências. Diante de tal objetivo, a pesquisa tem como objetivos específicos: Identificar as causas e consequências dos Restos a Pagar; Explanar o tratamento dado pelo órgão aos restos a pagar; Sugerir ao órgão medidas para gerenciamento.

Tais objetivos buscam conferir ao tema uma maior clareza, objetividade e acessibilidade, procurando engrandecer os conhecimentos sobre a temática dos Restos a Pagar, principalmente no contexto da administração pública municipal.

O tema foi escolhido por ser um tema polêmico (PEREIRA, 2009). Ademais, por que a dívida pública já vem sendo a algum tempo o principal problema de ordem da economia do país (CASTRO; BERNARDELLI; SORGI, 2016). Tais evidências refletem a necessidade de melhor entender a falta de recursos para atender as necessidades da sociedade. Em suma, importância contempla entender o motivo pelo qual inicia-se um exercício financeiro com o total de despesas públicas mais elevado do que as receitas.

A presente pesquisa tem como estrutura, a divisão em tópicos e sub-tópicos. Inicialmente no primeiro tópico foi feita essa introdução, do tema em estudo. No segundo tópico, foram abordados os Conhecimentos Gerais do Orçamento e Contabilidade Pública, os assuntos relacionados à Despesa Orçamentária e seus Estágios; os Aspectos Legais, base legal do tema, assim como a mudança da Lei como um acréscimo e não como uma substituição. Os assuntos principais, que serão tratados com prioridade, são os Restos a Pagar e suas Classificações; e o entendimento da caracterização das Despesas do Exercício Anterior (DEA). No terceiro tópico, foram discriminados os Procedimentos Metodológicos, relatando a coleta de dados que constituíram a elaboração da pesquisa. Dando continuidade e para aprofundamento da pesquisa, o quarto tópico foi baseado em entrevistas com profissionais da área pública, trazendo fatos reais, ampliando o entendimento teórico e empírico. Por fim, no quinto e último tópico, as referências usadas neste artigo.

## 2. ORÇAMENTO E CONTABILIDADE PÚBLICA

Segundo Coelho, Costa e Souza (2016), devido à necessidade de adequar as receitas e despesas à estrutura orçamentária, o principal instrumento de controle, defesa e gestão de seu patrimônio é a contabilidade pública. Sendo esta exigida para todas as organizações que recebem recursos públicos.

Sabe-se que a administração pública apresenta desafios em relação as entradas e saídas de recursos, tornando-se, constantemente, pauta de noticiários na imprensa. Devido à necessidade de informações para entender os trâmites da administração pública, caracteriza-se a contabilidade pública como “o ramo que estuda, orienta, controla e registra os atos e fatos da administração pública, demonstrando o seu patrimônio e as suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento” (CARVALHO; DEUSVALDO, 2010, p. 192). Desse modo, a contabilidade pública tem por objetivo fornecer à administração e à sociedade, informações atualizadas conforme período que está sendo exercido e com alto nível de exatidão para ser base da tomada de decisão.

Segundo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, (BRASIL, 2015, p. 1), orçamento público é “um instrumento de planejamento governamental em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas”. Trata-se de um documento legal, aprovado por lei, em que o governo agrega as informações referentes às arrecadações e o que está sendo planejado para ser feito com tais recursos em determinado período, compreendido por um ano. No orçamento público, é possível ter uma visão da forma como os recursos estão sendo destinados direta e indiretamente para a sociedade, pois a Administração tem a função de trazer benefícios coletivos. Os destinos desses recursos são voltados principalmente à saúde, segurança, educação, lazer e bem-estar de todos.

Com base nos conceitos citados acima, entende-se que o objeto da ciência contábil é o patrimônio, no qual a mesma tem obrigação de repassar com clareza e objetividade aos seus usuários, as variações ocorridas no seu objeto; enquanto que a contabilidade pública tem como objeto o patrimônio público, em que, por meio desse objeto, repassará informações dos bens, direitos e obrigações públicas.

O processo de planejamento-orçamento, conforme Kohama (2013, p.40), tem a finalidade de “[...] analisar a situação atual – diagnóstico para identificar as ações ou alterações a serem desenvolvidas visando atingir a situação desejada”. De acordo com a

afirmação, para se alcançar o resultado almejado, o planejamento tem o papel de analisar as circunstâncias do momento.

Assim como o planejamento se faz necessário para uma maior agilidade na tomada de decisão, é importante que o regime considerado nos lançamentos estejam de acordo com o que foi estabelecido em lei e descrito no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Além disso, recentemente foi modificado o reconhecimento das receitas e despesas no setor público, a análise dos regimes contábeis, mediante Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), é complexa pelo fato de existir dois ângulos (Contábil e Orçamentário). (ZARTH, 2010).

O Art. 35 da lei 4.320/64 fundamenta o Regime Orçamentário de tal forma:

Pertencem ao exercício financeiro:

- I- As receitas nele arrecadadas;
- II- As despesas nele legalmente empenhadas.

Diante do que foi estabelecido em lei, entende-se que a receita se baseia no Regime de Caixa (Arrecadação), ou seja, são reconhecidas quando efetivamente recebidas; e as despesas utilizam o Regime de Competência (Empenho), em que são reconhecidas mediante fato gerador. Presumindo-se, então, que o Regime Orçamentário é Misto por possuir características de ambos; porém, o termo misto está em desuso, afirmando que o Sistema Orçamentário tem características de controle e gestão financeira, em que se busca “garantir” que os empenhos não ultrapassem os recebimentos. Este aspecto financeiro do Sistema Orçamentário configura-se como efetivador do Regime de Caixa (DANTAS, 2017).

Em se tratando do Regime Contábil, este obedece os Princípios da Contabilidade, que estabelece, conforme as novas redações descritas na lei 1.367/11, que as variações patrimoniais serão integralmente reconhecidas pelo regime de competência, que determina que as transações e eventos sejam reconhecidos nos períodos ao qual se referem, independente do recebimento ou pagamento (MCASP, 2015).

De acordo com Lima e Castro (2007, p. 3) os objetivos da Contabilidade para a Administração Pública são:

- registrar a previsão das receitas e a fixação das despesas constantes dos orçamentos públicos anuais;
- registrar todos os Ativos (bens e direitos), como os créditos, as aquisições para revenda, os empréstimos concedidos, os financiamentos, os títulos e valores, os estoques, entre outros; e todos os Passivos (obrigações), como os precatórios, as provisões passivas, o imposto de renda, as contribuições a pagar e outros passivos pertencentes ao ente público;

- escriturar e efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira das receitas e despesas;
- controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as obrigações do ente público;
- apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio;
- fornecer informações aos gerentes públicos e à sociedade em geral sobre o desempenho fiscal dos entes públicos, em particular no que tange ao respeito aos preceitos versando sobre disciplina fiscal agregada;
- fornecer dados sobre os entes públicos à Contabilidade Nacional (estatísticas econômicas do país);
- disponibilizar informações que auxiliem a medir o desempenho de estruturas e programas de governo.

Para Kohama (2003) apud Silva (2010 p. 4) “A contabilidade pública pode ser considerada um dos ramos mais complexos da ciência contábil”; e no Brasil tem passado por um processo de adaptação aos padrões contábeis internacionais (LOPES, SEDIYAMA e BERNARDO; 2016), procurando evidenciar suas transações de forma mais adequada.

O Conselho Federal de Contabilidade publicou em 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), tendo como objetivo corresponder às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, buscando aperfeiçoar os princípios contábeis. Mediante tal mudança, se faz necessário que os contadores públicos estejam capacitados para assumir seu papel de gestor da informação (GUIMARÃES e MARTINS, 2015).

Em se tratando de orçamento e contabilidade pública, é de suma importância que se entenda o significado de receita pública orçamentária. Segundo o MCASP (2015, p. 40) “são as disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público” e tais recursos instituídos e arrecadados pelo Estado tem por finalidade atender as demandas da sociedade.

Já segundo Mota (2009) apud Augustinho, Oliveira e Lima (2013) entende-se receita orçamentária como uma forma de se alcançar os objetivos de governo via execução de despesa orçamentária. Nesse sentido, sabe-se então que é de grande relevância que primeiramente se estime as receitas, pois é com base nesta informação que se identificam os recursos disponíveis para práticas do governo em prol da sociedade. Assim, logo em seguida, compondo o orçamento, fixará as despesas orçamentárias que são fundamentais e que são pauta do tópico a seguir.

## 2.1 Despesa Orçamentária

As despesas públicas orçamentárias caracterizam-se pelos gastos realizados pelos entes públicos para servir a sociedade. Destaque-se, ainda, que “a condução ordenada do gasto público é o que a torna eficiente e eficaz a administração pública. As despesas devem ser empenhadas não somente porque há crédito orçamentário disponível, mas, principalmente, com vistas ao atendimento das necessidades da população” (GONÇALVES, 2015, p. 3).

Para o setor público, é de suma importância a elaboração do planejamento orçamentário, pois, é conforme autorização da Lei Orçamentária que se define a despesa pública autorizada para um exercício financeiro.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é elaborada de acordo com o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e passa a vigorar no ano seguinte ao da sua elaboração obedecendo, principalmente, aos princípios da unidade, universalidade e anualidade. Nela são estimadas as receitas e fixadas às despesas para o exercício financeiro (GONÇALVES, 2015, p. 3).

Complementando o autor supracitado, a Constituição de 1988 considera que a composição do orçamento público deve ser baseada em três instrumentos efetivados em lei, que são o PPA, em que determina as metas, diretrizes e objetivos da Administração Pública Federal, tendo vigência de quatro anos. (BEZERRA FILHO, 2013). A LDO, de acordo com o § 2º, do art. 165 da Constituição Federal, compreende as metas e prioridades da Administração Pública Federal para o exercício subsequente (BRASIL, 1988). Já a LOA baseia-se no PPA e LDO, estimando-se as receitas e fixando as despesas, tendo vigência de um ano.

De acordo com Piscitelli e Timbó (2010), o Princípio da Anualidade define que o orçamento deve ser realizado e autorizado para execução em um determinado período e, mediante Art. 34 da Lei nº 4.320/64, o exercício financeiro corresponde ao ano civil, ou seja, todas as despesas e receitas previstas no orçamento devem estar de acordo com os princípios conforme sua execução.

Dessa forma, entende-se que a despesa pública é todo o consumo de bens, direitos e serviços necessários ao atendimento das necessidades públicas (SLOMSKI, 2013). Com base no MCASP (2012, p. 46), despesa pública caracteriza-se como “o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade”. Assim como as arrecadações, os gastos são tipificados como Orçamentários e Extra orçamentários, conforme Quadro 1, que resume gastos e despesas.

Quadro 1 – Tipos e Classificações das Despesas Orçamentárias

TIPOS	Orçamentária: toda operação que para ser efetivada depende de autorização da lei, em forma de dotação.
	Extra Orçamentária: são dispêndios referentes a depósitos, restos a pagar, resgate por antecipação de receita e recursos transitórios, sendo que, tais gastos não constam na LOA.
CLASSIFICAÇÕES	Efetiva: são aquelas que reduzem o patrimônio líquido no momento da sua realização
	Não Efetiva: são aquelas que não reduzem o patrimônio líquido no momento da sua realização.

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 2010

As classificações, ainda citadas no Quadro 1 influenciam no impacto causado na situação líquida patrimonial da entidade pública.

As despesas por sua vez, nem sempre são pagas conforme fixadas ou até mesmo foram surgidas eventualmente ao decorrer do exercício; dando a entender que existiu um planejamento mal elaborado. Dessa forma, Albuquerque, Medeiros e Silva (2008, p. 366) afirmam que “despesas empenhadas, mas não pagas dentro do mesmo exercício financeiro” são inscritas como restos a pagar. Para melhor entender o momento em que a despesa se torna restos a pagar (tópico com maior relevância para o presente trabalho), é necessário compreender os procedimentos pelos quais a despesa passa, tais procedimentos são definidos como os Estágios da Despesa Orçamentária.

### 2.1.1 Estágios da Despesa Orçamentária

Para se realizar a execução da despesa orçamentária, é necessário observar três estágios, conforme previsto na Lei nº 4.320/64, são eles: o empenho, a liquidação e o pagamento, sendo realizados respectivamente (BRASIL, 1964). Porém, se torna indispensável explicar que existem autores, dentre eles Silva (2011), Kohama (2003) e Pires (2006), que reconhecem o processo de execução da despesa em quatro estágios, considerando então, a fixação como primeiro estágio, seguida pelas demais, previstas na lei supracitada.

Nessa perspectiva, Kohama (2003, p. 123) afirma que, “a escrituração contábil da despesa orçamentária deve, ainda, ser registrada também quanto ao aspecto relativo ao crédito fixado na lei orçamentária que se constitui, na realidade, em mais uma etapa ou estágio, denominada Fixação”. Complementarmente, Pires (2006), compreende que a despesa não pode ser efetivada sem a devida autorização orçamentária.

Silva (2011) ratifica que a fase de fixação está dentro do processo de planejamento e é interpretada como a adoção de medidas para o cumprimento das ações que serão definidas para cada atividade, processo e programa. Nesse sentido, para que ocorra o encadeamento de efetivação da despesa, se faz necessário o planejamento antes de tudo. Desse modo, a etapa caracterizada como fixação, forma-se quando autorizada por lei em forma de dotação orçamentária.

Por serem decorrentes do processo de previsão e execução orçamentária, as etapas acima citadas, indicadas como estágios da despesa orçamentária, possuem características administrativas e autorizativas. De acordo com o MCASP (2015), a despesa orçamentária está dividida em duas etapas, a primeira caracterizada como Planejamento (Fixação da Despesa, Descentralizações de créditos orçamentários, Programação orçamentária e financeira, Processo de licitação e contratação) e a segunda caracterizada como Execução (Empenho, Liquidação e Pagamento).

Diante do exposto, pode-se analisar que o Planejamento, que trata da primeira etapa de uma execução orçamentária, abrange quatro itens conforme citado acima. Entretanto, o presente artigo tratará somente do item caracterizado como primeiro estágio da despesa orçamentária, o de Fixação.

#### **2.1.1.1 Estágio da Fixação (Fase do Planejamento)**

O Planejamento é a base para o bom funcionamento da execução orçamentária, essa etapa engloba, de forma geral, todo estudo baseado nas ações que serão definidas na fixação da despesa. Com base no MCASP (2015, p. 99), fixação da despesa refere-se “aos limites de gastos, incluídos nas leis orçamentárias com base nas receitas previstas, a serem efetuados pelas entidades públicas”. Dessa forma, entende-se que essa etapa controla e limita os gastos inclusos na LOA. Quando de fato autorizada em lei, a despesa é fixada através da dotação orçamentária.

O Ministério de Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, (BRASIL, 2015) refere-se à dotação orçamentária como sendo os valores pecuniários autorizados, com intuito de atender às demandas expostas na programação orçamentária, e tais valores estão declarados na LOA.

Segundo FEITOSA e OLIVEIRA (2016, p. 54), a fixação “consiste no valor total da despesa prevista na LOA”. Ou seja, é o valor liberado por lei para execução da despesa,

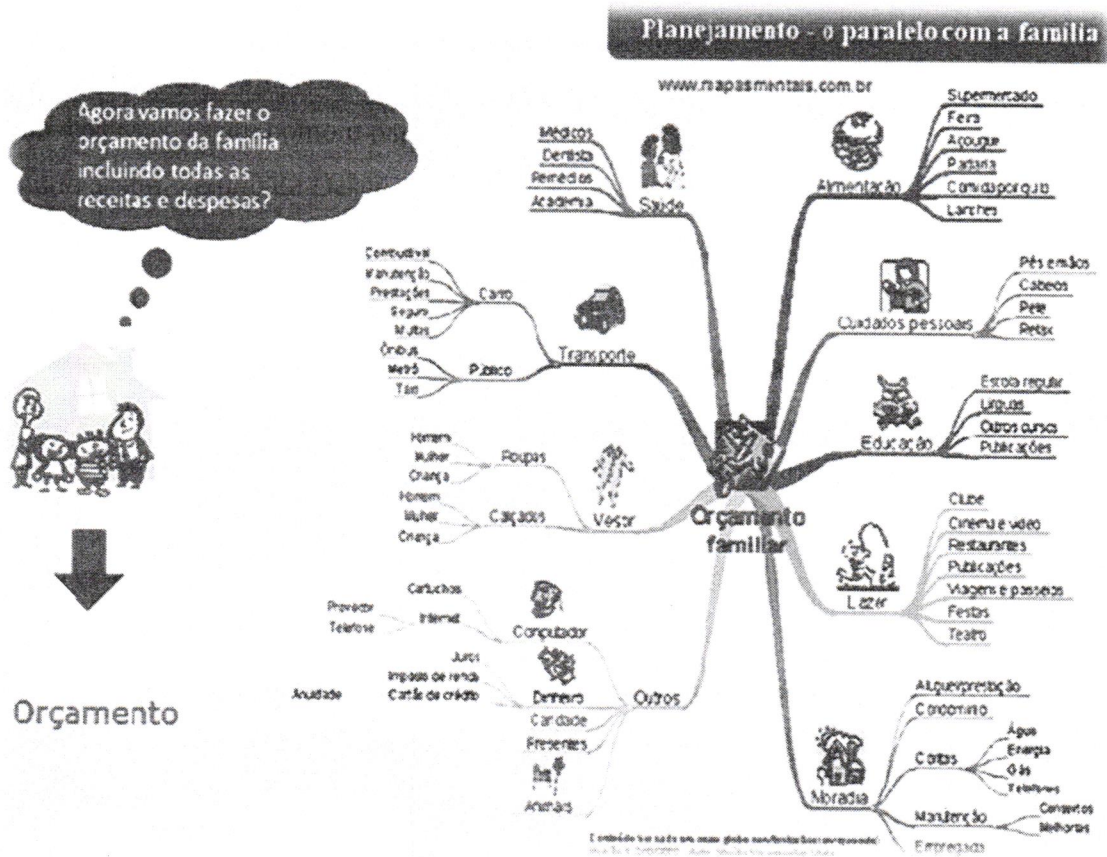
sendo que, o valor atualmente liberado para as entidades são bimestrais; no caso de urgência, em que o valor liberado não supre o valor desejado, se pede Descontingenciamento.

De acordo com o Ministério de Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, (BRASIL, 2015), contingenciamento retarda, e ainda sim, limita o processo de execução da despesa mediante a falta de receitas. Dessa forma, tem poder de limitar a movimentação e o empenho de despesas, assim como o pagamento de despesas empenhadas e inscritas em restos a pagar. Sendo assim, pedido de Descontingenciamento serve para liberar saldo de dotação.

Considerada um pré-empenho, a Reserva de Dotação com base na Secretaria do Estado da Fazenda – Bahia (SEFAZ-BA), tem a prática de bloquear a dotação assim que se inicia o processo licitatório, com intuito de assegurar a despesa a qual se pretende executar.

A figura 1 retrata o planejamento com base no dia a dia da sociedade, tentando repassar de uma forma mais simples e vivenciada, como é feito e distribuído o orçamento. Sendo assim, entende-se que o orçamento é feito com base nos gastos de acordo com a sua necessidade e essencialidade.

Figura 1 – Planejamento – Orçamento



### 2.1.1.2 Estágio do Empenho

Conforme art. 58, da Lei nº 4.320/64, “o empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (BRASIL, 1964). Entende-se, portanto que, o empenho se constitui em uma das fases mais importantes apesar de não ser a fase inicial de uma despesa, mas dá início à relação contratual entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços

Machado Júnior e Reis (2008, p. 137); Vieira e Piola (2016), definem empenho como uma garantia, através da reserva, dada ao fornecedor ou prestador de serviço, de que o fornecimento ou serviço será pago, desde que o ato seja cumprido. Em se tratando da formalização do empenho, no MCASP (2015) é possível verificar que isso só ocorre quando emitida a “Nota de Empenho”. Ademais, a lei 4.320/64 impõe que não existe despesa sem prévio empenho e tal empenho não pode ultrapassar os limites concedidos (BRASIL, 1964).

De acordo com Quintana (2011), a classificação dos empenhos pode ser dividida em três:

Quadro 2 – Classificação e Definição dos empenhos

CLASSIFICAÇÃO	DEFINIÇÃO
ORDINÁRIO OU NORMAL	São aqueles em que as despesas possuem valor exato e devem ser pagos em uma única parcela.
ESTIMATIVA	Faz-se necessário estimar-se um valor por não poder ser fixado; são gastos que vão de acordo com frequência e quantidade do uso.
GLOBAL	São despesas que podem ser parceladas, que possuem contratos ou até mesmo situações em que existe um valor determinado.

Fonte: Quintana (2011)

O valor do empenho quando não atinge a necessidade da despesa, pode ser Reforçado, se for o caso de haver dotação disponível e liberada. No caso do empenho superar o valor previsto na despesa, se faz necessário emitir uma anulação do valor ultrapassado, também emitida quando ocorre erro ou descumprimento do ato, nesses casos a anulação é feita do valor total (MCASP, 2015).

Vale ressaltar, ainda, que o empenho estabelece entre fornecedor e receptor uma obrigação contratual, devendo ser registrado nas contas de compensação e de controle patrimonial, mesmo não fazendo parte do passivo; até que seja concretizado o ato previsto no contrato, a despesa não se caracteriza como passivo, não representando portanto, uma obrigação patrimonial (SILVA, 2011). Diante da afirmação, a despesa por sua vez necessita do seu reconhecimento, que ocorre na fase de liquidação.

### 2.1.1.3 Estágio da Liquidação

Mediante Lei de Finanças art. 63 “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (BRASIL, 1964). Nesse contexto, Daier (2016) afirma que, “a partir da Nota de Empenho e de documentos que comprovem a entrega de material ou prestação de serviços, é apurada a origem e o objeto do que se deve pagar, o montante exato a ser pago, e a quem deve ser pago esse montante”. De fato, entende-se que é na fase de liquidação que se reconhece a despesa, momento em que se analisa se foi realmente cumprido o acordo previsto em cláusula contratual, assinado pelas partes.

Segundo Vieira e Piola (2016); Aguiar (2005); Daoud (2016), o estágio de liquidação da despesa se caracteriza pelo ato de verificar o direito do credor, incorrido através da prestação do serviço ou fornecimento de material que seria a originalidade e objeto da despesa. Desse modo, ocasionando a obrigação de pagamento pela parte beneficiada. Além disso, esse estágio tem por finalidade verificar a importância a ser paga e a quem fazer esse pagamento.

Quando de fato ocorre a validação da despesa, através da liquidação, surge o compromisso financeiro com o credor perante o órgão responsável. Neste caso, o valor passa a ser exato (DAIER, 2016). Por exemplo, uma entidade pública possui uma dívida com a empresa fornecedora de água e esgoto, sabe-se que não existe valor exato para essa despesa, se tornando uma despesa estimada. Atualmente, os órgãos competentes pela liberação da dotação, através da LOA, liberam somente o valor bimestral baseado na previsão dos dois últimos meses. Então, quando, de fato, a Nota Fiscal é entregue ao setor responsável pela emissão da nota de liquidação, após ter sido atestada e emitida, o valor se torna exato.

Com base no art. 63, § 2º da Lei 4.320/64, as liquidações das despesas devem ter como base:

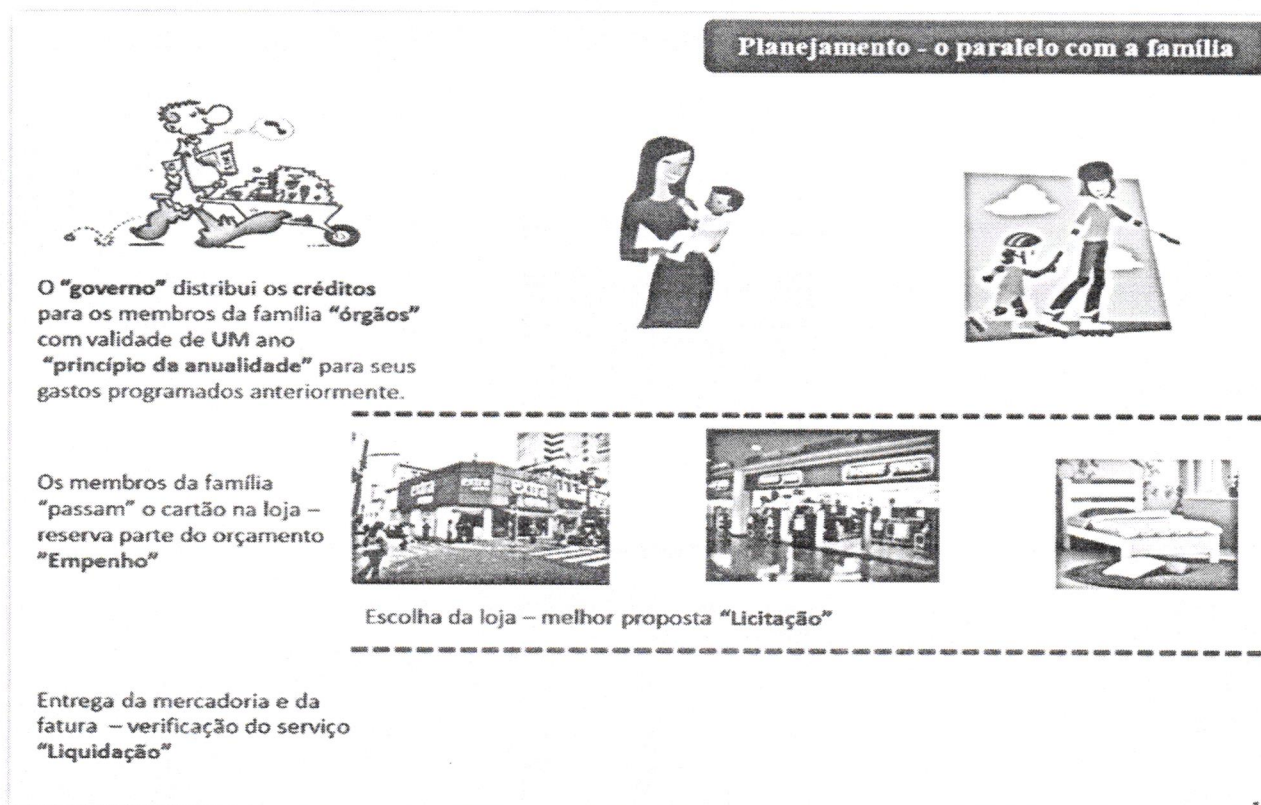
- I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
- II – a nota de empenho;
- III – os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

De acordo com BEZERRA (2013), liquidação é o ato de verificar se de fato a despesa está em condições de ser paga, antes de entrar no quarto e último estágio da despesa, que seria o Pagamento. Dessa forma, a fase da liquidação é justamente o momento em que,

após ser concretizado o que foi previsto por parte do credor, é emitida a Nota Fiscal, sendo enviada diretamente para o setor da entidade beneficiada, o qual fará o atesto comprovando se a mesma faz jus ao acordado e logo após é emitida a “Nota de liquidação”. Assim, é feita a validação e reconhecimento da despesa, pronta para ser enviada para o estágio de pagamento, que, de acordo com Santana (2016), refere-se à etapa que acaba com a obrigação e atende ao credor.

A figura a seguir, da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), evidencia de uma forma simples e clara, as etapas pela qual a despesa, necessariamente, é passada para concluir seu processo de execução ao qual já foram explicadas anteriormente. Em breve resumo, a figura caracteriza a distribuição dos salários as famílias, que representa o valor planejado, distribuído em dotação. Seguido do empenho, quando a compra é feita no cartão pelos membros da família, representa o momento da reserva. Concluindo, o momento da entrega da mercadoria, assim como a entrega da fatura, representa a execução do ato em si e o momento da emissão da nota fiscal.

Figura 2 – Estágios da Despesa Orçamentária



Fonte: Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), 2017, p.5

Por fim, o quarto e último estágio da despesa, é o momento em que, após ser liquidada e criada a obrigação com o fornecedor, é realizado o ato do pagamento, (PISCITELLI; TIMBÓ, 2010) ou seja, fato que finaliza o processo da despesa.

#### **2.1.1.4 Estágio do Pagamento**

O MCASP (2015, p. 102), afirma que “o pagamento consiste na entrega de numerário ao credor” e ainda define em três as formas a serem pagas as despesas; sendo elas através de cheque nominativo, ordens de pagamento ou crédito em conta. Nesse estágio, a despesa só é de fato paga quando a autoridade, a qual se compete ordem, autoriza esse pagamento. Mediante esse processo, a dívida passa a ser conhecida como despesa paga (DAIER, 2016).

Já segundo Silva (2008), a realização do pagamento é feita de duas formas: a primeira através de Ordem de Pagamento e a segunda mediante Pagamento propriamente dito.

O art. 64 da Lei 4.320/64 estabelece que Ordem de Pagamento (OP) refere-se a decisão registrada pela autoridade a que compete determinar o pagamento da despesa. Enquanto que o art. 65 da mesma lei estabelece que o pagamento propriamente dito, “será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituída por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamentos” (BRASIL, 1964, cp. III).

Ainda, Slomski (2013) afirma que, é de competência da autoridade responsável pela determinação do pagamento, a emissão da OP. Importante salientar que, de acordo com Giacomoni (2007), os serviços de tesouraria e pagadoria tornam-se desnecessários pelo fato dos serviços bancários estarem sendo mais usados. Enfim, encerra-se mais uma etapa da despesa, dando por totalmente finalizada, quando de fato pagas.

Entendendo todo processo de caracterização da despesa, e podendo portanto iniciar o tópico de restos a pagar, vamos resumir de antemão a base legal do assunto.

## **2.2 Aspectos Legais – A Lei 4.320/64 e a Lei Complementar N° 101**

Visando a melhoria da gestão dos recursos públicos, em termos de controle orçamentário, é que a lei 4.320/64 foi promulgada pelo governo (CARVALHO, 2016). Nessa perspectiva, diante da disposição preliminar, a Lei 4.320/64 foi criada com o intuito de estabelecer normas do direito financeiro, visando à elaboração e controle dos orçamentos da

União, Estado, Municípios e Distrito Federal, e tendo como evidencia o Patrimônio (SILVA, 2010).

Angélico (1995, p. 15) afirma que “a Lei nº 4.320/64 constitui a carta magna da legislação financeira do País”. Em concordância, Sanches (2004) argumenta que a mesma lei pode ser considerada a mais importante, referente a matéria orçamentária produzida no país e em âmbito financeiro.

Mediante a Lei 4.320/64, a despesa pública é realizada em conformidade com o orçamento de determinado exercício. Sabe-se que um dos princípios orçamentários é a anualidade, que determina que o orçamento só será válido para o exercício ao qual se refere, vedando a transferência do mesmo para o exercício seguinte (BRASIL, 1964).

Também a Lei 4.320/64, estabelece em seu art. 36, que os restos a pagar são as “despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas” (BRASIL, 1964, IV).

Ainda em termos de legalidade, a lei de responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, diz que as ações relacionadas aos gastos públicos precisam ser planejadas e transparentes, com o intuito de tentar evitar danos que venham afetar o equilíbrio das contas públicas. Sendo assim, estabelece fundamentos a serem seguidos pelos gestores do orçamento público. A mesma foi criada para atender a regulamentação da Constituição Federal (CF) na parte da Tributação e do Orçamento (Título VI), capítulo II, determina normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, porém, não substitui a Lei 4.320/64 (BRASIL, 2000).

A LRF não substitui nem revoga a Lei nº 4.320/64, que normatiza as finanças públicas no País há quase 40 anos. Embora a Constituição Federal tenha determinado a edição de uma nova lei complementar em substituição à Lei 4.320, não é possível prever até quando o Congresso Nacional concluirá os seus trabalhos em relação ao projeto já existente (BRASIL, 2000).

Entende-se dessa forma que a LRF veio complementar as normas de direito financeiro e atender a regulamentação da CF na área de finanças públicas. Sendo assim, entendendo, portanto, a base legal que assegura o tema da pesquisa, seguimos com o tópico de restos a pagar.

### 2.3 Restos a Pagar e suas Classificações

A pauta dos restos a pagar tem extrema relevância e tem sido destaque, a exemplo do ano de 2007, em que foi tema de um trabalho vencedor do Prêmio Secretaria de Orçamento Federal (SOF) de monografias (SILVA, 2008). Ademais, o termo Restos a Pagar é “oriundo do decreto Lei nº 15.783 de 08 de Novembro de 1922 que aprovou o Código de Contabilidade Pública” (SILVA, 2010, p. 6).

A expressão “Restos a Pagar” tem essa denominação formalizada em 10 de novembro de 1922, quando da publicação, no Diário Oficial da União, do Decreto nº 15.783, de 08 de novembro de 1922, que aprovou o regulamento para a execução do Código de Contabilidade Pública (SILVA, 2008).

Contudo, a norma legal ainda determina em seu Art. 36 da Lei 4.320/64: “Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas” (BRASIL, 1964, IV).

Quando ocorre o empenho da despesa, torna-se, então, pertencente ao exercício financeiro (KOHAMA, 2010). Piscitelli e Timbó (2010) mencionam que a fase do empenho se torna um manifesto da possível existência dos Restos a Pagar, por contemplar despesas empenhadas que não foram pagas no ano-exercício.

Fernandes (2004) analisa restos a pagar como uma responsabilidade financeira exigível que compõe a dívida contraída pela administração pública por determinado tempo. Destaque-se, ainda, que os restos a pagar, nos últimos anos, têm tido papel relevante, à medida que aumentam o volume de despesas, ainda que não tenham sido liquidadas e/ou pagas. Além disso, quando, de fato, encerra-se o exercício subsequente sem assumir esse compromisso, ocorre o cancelamento (VIEIRA e PIOLA, 2016).

O Ministério da Fazenda conforme previsto no Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, descreve que, “No encerramento do exercício, os empenhos são anulados ou, quando couber, inscritos em conta de Restos a Pagar, onde poderão permanecer até 31 de dezembro do ano seguinte” (SIAFI, 2012, p. 22).

No sistema de execução do orçamento brasileiro, é importante conhecer as necessidades de fato inscritas em despesas como Restos a Pagar e analisar os resultados instigados no orçamento, balanços e demonstrações contábeis. Nesse sentido, só se acarreta a obrigação da despesa quando de fato ocorre a entrega do material ou serviço. Desse modo, a fase de empenho não constitui uma obrigação, pois, Somente quando ocorrer o encerramento

do exercício, não havendo liquidação e pagamento, a despesa se torna Restos a Pagar (SILVA, 2010).

É importante salientar, ainda, que existe certa distinção entre obrigações a pagar e restos a pagar. Obrigações a pagar referem-se a qualquer valor exigido de terceiros contra o patrimônio do órgão, tratando-se, portanto, de um gênero. Dessa forma, são originados da efetivação do orçamento da Receita, Despesa e fatos Extraorçamentários. Por outro lado, Restos a Pagar, de acordo com a Lei 4.320/64, são valores referentes a empenhos pendentes de pagamentos no ano-exercício ao qual foi emitido o empenho, e são somente originados do orçamento da despesa (FERNANDES, 2004).

Vale ressaltar que, ainda de acordo com Fernandes (2004), o equilíbrio orçamentário previsto no art. 35 da Lei nº 4.320/64 não se compromete, mesmo que as despesas empenhadas não tenham sido pagas no ano-exercício. Quando ocorre da despesa se tornar RP, devem ser pagas com recursos financeiros do ano ao qual a despesa foi empenhada, cumprindo assim o equilíbrio, de acordo com o regime de competência.

Portanto, é de grande relevância esclarecer que, anteriormente, os restos a pagar não processados eram reconhecidos contabilmente como obrigação de pagamento no passivo. Com as mudanças advindas das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), os restos a pagar passaram a ter somente controle orçamentário, reconhecendo a despesa no momento em que for liquidada. Dessa forma, respeitando o princípio da anualidade, enquanto que, no momento em que a despesa é somente empenhada e ocorre o processo de transformação em restos, é reconhecida com base no princípio da competência (GONÇALVES, 2015).

De acordo com o MCASP (2015, p. 38), o princípio da anualidade estipulado pelo caput do art. 2º da Lei 4.320/64, “delimita o exercício financeiro-orçamentário: período de tempo ao qual a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA irão se referir”.

Carvalho (2012) aponta que, mediante características orçamentárias no Brasil, a anualidade orçamentária é um princípio constitucional que vem sendo flexibilizado por normas secundárias que ficam abaixo da Constituição Federal (CF). Embora os restos a pagar não sejam tratados como exceção ao princípio, considera-se que nesses casos é reduzida a rigidez do princípio ao permitirem a execução do orçamento em outros exercícios, caracterizando-se um modelo de plurianualidade.

Devido as suas características de contabilização, assim como também a falta de tratamento uniforme entre os entes públicos, os pesquisadores dão atenção aos restos a pagar. Mediante conflito com o princípio da anualidade, é ocasionada a manobra contábil, o que tem deixado os órgãos de controle sempre atentos com as contas públicas (SANTANA, 2016).

Sendo assim, é de suma importância que se faça uma análise das disponibilidades da entidade, diante da quantidade de restos a pagar, quando não se tem Caixa ou Disponibilidade suficiente para suprir futuramente essa dívida (SILVA, 2016).

Conforme LRF em seu art. 54 e 55:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal (...).

Art. 55 o relatório conterá:

**III** - demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

b) 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).

Em se tratando da aquisição de despesas que ultrapassem o determinado na LRF: o art. 42 esclarece que, nos últimos dois quadrimestres do mandato, é vedado ao titular de Poder ou órgão adquirir despesas que não possam ser cumpridas dentro do seu mandato ou que ainda tenham parcelas com pagamento previsto para o exercício seguinte sem que de fato tenham disponibilidade de caixa suficiente (BRASIL, 2000).

Carra (2015) por sua vez informa que ultrapassar os limites da Lei, fazendo inscrições dos restos a pagar sem que haja cobertura suficiente para o ano subsequente, é considerado Crime Fiscal, conforme transcrição a seguir:

Art. 359-F. Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei: Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos (Brasil, 2000).

Diante da situação e conforme figura 3 do ENAP, os restos a pagar podem ser classificados como: Processados, quando ocorre a liquidação da despesa; e Não Processados, quando não executado o ato em si da caracterização da obrigação, que seria a liquidação. Ainda, a mesma figura, tenta repassar o entendimento das classificações associando aos aspectos rotineiros da sociedade.

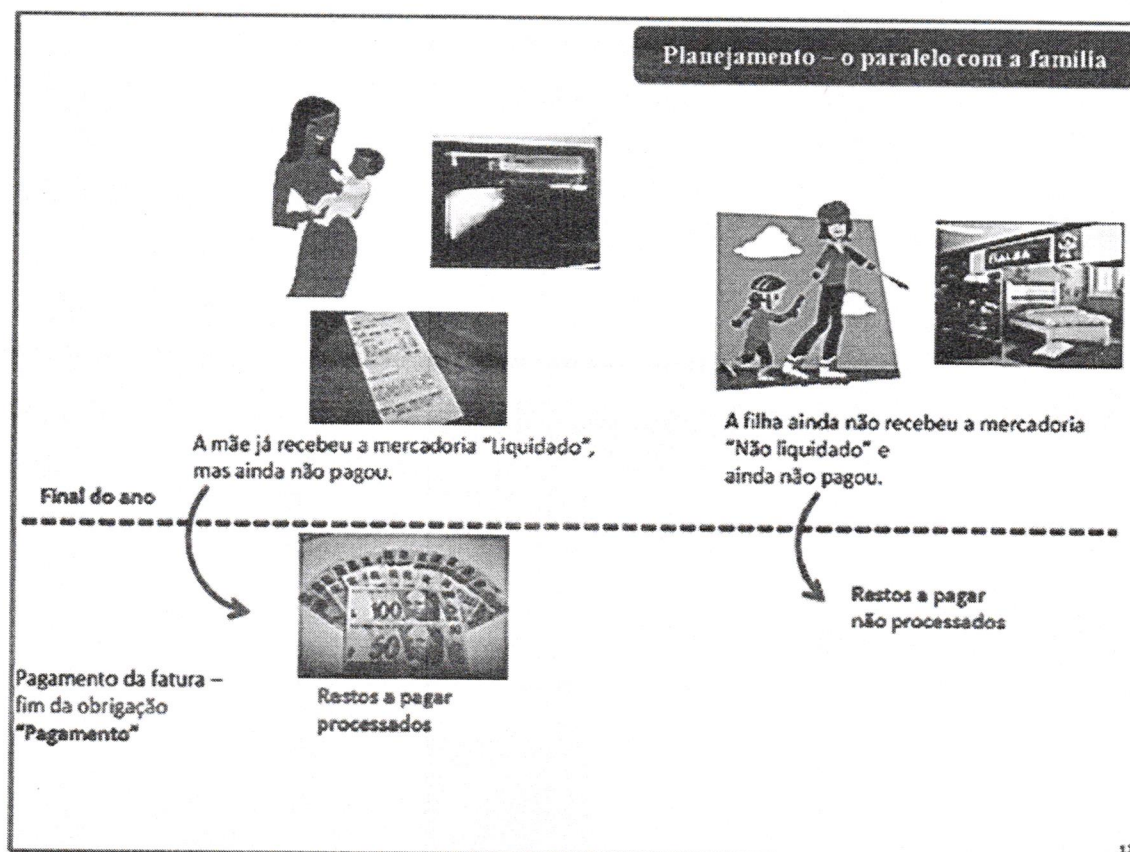


Figura 3 – Restos a Pagar e suas Classificações  
Fonte: ENAP, p.5

### 2.3.1 Restos a Pagar Processados

Seguindo o entendimento dos restos a pagar, pode-se distingui-los, portanto, em duas classificações: os processados e os não Processados. Nesse subtópico ver-se a caracterização e informações relevantes dos Restos a Pagar Processados (RPP's).

Diante da entrega do empenho ao fornecedor, criando, portanto uma obrigação contratual e ainda uma segurança ao mesmo, se faz necessário por parte do fornecedor, a entrega do material e/ou prestação do serviço e/ou obra, quando de fato isso ocorre, a despesa é liquidada, restando somente o estágio de finalização que seria o pagamento. De acordo com Kohama (2010), quando essas despesas não são pagas no ano-exercício, caracterizam-se assim os RPP's.

Para BEZERRA (2013), "são restos a pagar processados, as despesas empenhadas já recebidas, mas ainda não pagas". Seguindo ainda da definição, o MCASP (2012), diz que, RPP são as despesas que passaram pelos seus determinados estágios, excetuando somente o estágio de pagamento até o último dia do ano financeiro ao qual foi feito o empenho e ainda informa que esse tipo de classificação não pode haver o cancelamento pelo fato de já ter

ocorrido o fato gerador, dessa forma cria a obrigação de cumprimento do pagamento ao credor.

Vieira e Piola (2016) informam que mediante pesquisa relacionada a serviços públicos de saúde, foram encontrados casos em que ocorreu o cancelamento de RPP's, causando uma certa estranheza e visando uma certa flexibilidade da Lei, pelo fato de acreditarem que quando a despesa está liquidada é quando de fato ocorreu o fato gerador. Observaram, ainda, que o volume de cancelamento relacionado a esse grupo foi referente a despesa com pessoal.

É importante atentar ao princípio da anualidade, quando os contratos e convênios forem empenhados conforme sua execução no ano-exercício. (SILVA, 2010). De fato, a transferência dessas despesas inscritas em RPP's compõe a dívida flutuante, pelo fato de ser contraída pelo Tesouro Nacional por um breve e determinado período, caracterizando-se em curto prazo (MCASP, 2012).

Ainda conforme MCASP (2012), as despesas empenhadas e não liquidadas até o ano-exercício, porém, ocorreu o fato gerador, mas está em verificação faltando emitir a nota de liquidação, caracteriza-se também como RPP's.

De acordo com REIS (2016):

A existência da possibilidade de transferências do pagamento integral ou parcelado para o exercício financeiro posterior acompanhado da suficiência de caixa; Evidentemente, neste caso, a obrigação de despesa será transferida para o período seguinte como Restos a Pagar Processados, na forma do art. 92, parágrafo único, da Lei 4.320.

As regras de elaboração do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008) foram alteradas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), fundando o conceito de despesa executada, resultante da soma das despesas liquidadas e das inscritas em Restos a Pagar Não Processados (RPNP). Diante desta, falaremos sobre os RPNP no subtópico a seguir.

### **2.3.2 Restos a Pagar Não Processados**

Analisa-se os RPNP's como as despesas que foram empenhadas, mas que dependem de um fator para sua devida liquidação. (KOHAMA, 2010) Diante do encerramento do exercício, quando de fato, não existindo o direito líquido do credor, mediante

despesas cujo fato gerador encontra-se em execução, considera-se Restos a Pagar Não Processados (RPNP) (PISCITELLI; TIMBÓ, 2010).

“A norma estabelece que, no encerramento do exercício, a parcela da despesa orçamentária que se encontrar empenhada mas ainda não foi paga, será considerada restos a pagar” (MCASP, 2015, p. 114).

Essa classificação, por sua vez, diante da visão contábil, não caracteriza ainda uma obrigação para o Estado; pois, não houve a ocorrência do fato gerador e portanto, não cumprindo o estágio da liquidação. Mesmo existindo a possibilidade de acontecer o fato gerador antes da liquidação, o que não quer dizer pertence a despesa do período, correspondem a um ato administrativo ainda sujeito a satisfação das condições estabelecidas no contrato.

Kohama (2011) acredita que o descontrole dessa conta específica (RPP) compromete a gestão financeira dos recursos públicos, mediante o surgimento de orçamentos paralelos. Nesse sentido, para evitar a perda de dotação, ao final do exercício, Piscitelli e Timbó (2010) afirmam que é comum comprometerem as dotações seguidas do empenho, ainda com saldos inscritos em Restos a Pagar.

Fernandes (2004) afirma que o empenho foi adotado pela Lei 4.320/64 como nascimento da obrigação da despesa orçamentária, assim como, o consumo dos materiais, uso dos bens ou o recebimento dos serviços foi adotado como fato gerador pelo Princípio da Competência. Dessa forma, vai contra os princípios da competência pelo fato da despesa ser reconhecida como um fato que vai ocorrer. Entretanto, a LRF, de certo modo, facilita a eliminação dos RPNP, quando define que as despesas sejam reconhecidas pela competência.

A liquidação pode ser considerada como o momento da inscrição no Passivo, sendo assim, por não ter essa característica, os restos a pagar não podem ser avaliados como Passivo Circulante (SLOMSKI, 2013). De acordo com o MCASP, Parte I (2012), só após a anulação dos empenhos, conforme restrições em normas da entidade, e quando de fato houver disponibilidade financeira pra suprir as necessidades, as despesas já empenhadas serão inscritas como restos a pagar não processados.

Desse modo, Gonçalves (2015) entende essa situação como as despesas que de fato já ocorreram a execução do fato gerador. Porém, não houve o momento de verificação para poder ser emitida a nota de liquidação, assim como, pode ser também obras e serviços em fase de conclusão.

Nascimento (2008) afirma que esse tipo de despesa é um procedimento que acarreta graves distorções nos balanços públicos pelo fato de corresponder ao registro contábil de liquidação e ser reconhecida como obrigação integrando a dívida fluante.

#### **2.4 Despesa do Exercício Anterior (DEA)**

As Despesas do Exercício Anterior (DEA) são distintas dos Restos a Pagar pelo fato de não ter sequer o empenho ou, se existiu, foram anulados ou cancelados. Portanto, DEA são as despesas referentes a exercícios anteriores mas que foram fixadas no orçamento vigente (MCASP, 2015).

“A partir do exercício em que a despesa é postergada, parte das despesas do orçamento do ano anterior passa para o ano seguinte, o que pode trazer dificuldades para a execução do orçamento do ano em curso e para o fechamento das contas do governo” (AUGUSTINHO, OLIVEIRA, LIMA. p. 127-147, 2013).

A Lei 4.320/64 art. 37, estabelece que:

Art. 37. As 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 poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica (BRASIL, 1964).

O Manual de Procedimentos para Gestão Contratual (2º Ed. 2013), informa que cabe a autoridade a que compete, o reconhecimento da Despesa do Exercício Anterior (DEA) a ser paga, devendo por tanto emitir o empenho, onde precisa conter as devidas informações: Valor a ser pago; Dados pessoais do credor como Nome, CPF ou CNPJ e endereço; Data de Vencimento; e a causa quando ocorre com o empenho algo que contrarie como de fato deveria ser.

BARROS (2010) informa que assim como os restos a pagar, pela necessidade de se identificar a qual exercício a despesa se refere, seria interessante que a DEA também fosse registrada por credor e por exercício.

Pode-se também considerar como DEA, conforme MCASP (2015), os restos a pagar com prescrição interrompida, onde são cancelados, mas ainda continua vigente o direito do credor. Ainda de acordo com o MCASP, define-se também como DEA, as despesas que

após o encerramento do exercício são reconhecidos os compromissos com obrigação diante da lei.

Após os empenhos serem anulados na fase de Restos a Pagar, é proibido que retorne a esse estado, devendo portanto, a emissão de um novo empenho contabilizando-o como DEA.

SILVA e LIMA (2009) afirmam que o fato da ocorrência da liquidação e pagamento da DEA se dá em exercício posterior por conta do seu reconhecimento, porém, o empenho é feito em exercício anterior.

Para Lino (2001):

A DEA é peça útil na gestão financeira, tanto para corrigir naturais equívocos humanos, como, ainda, para resolver casos de atraso de faturamento de despesas, por exemplo, de água, luz, telefone. Ressalta ainda que a Lei nº. 4.320/1964 exige para seu reconhecimento legal a existência de prévia dotação orçamentária.

Enfim, DEA é, portanto mais uma das flexibilidades da Lei, quando tentam driblar de certa forma, através da sua nomenclatura; isso ocorre pelo fato da despesa ter sido executada em outro exercício, porém, por algum motivo não foi empenhada, mas houve a sua reserva de dotação assegurando essa despesa.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa geral em si, busca o conhecimento em base na Lei de Finanças Públicas e no conteúdo exposto no Manual de Contabilidade ao Setor Público (MCASP) tendo por finalidade, chegar ao entendimento dos Restos a Pagar. Já quanto à abordagem do problema, é de caráter **qualitativo**, pois, procura investigar os desafios dos Restos a Pagar na Administração Pública e ainda, a caracterização das Despesas do Exercício Anterior (DEA) a partir de estudo de caso.

Mediante afirmação de MARCONI e LAKATOS (2003), as pesquisas caracterizadas como estudos de caso são classificadas como qualitativas, em que a análise dos dados não é definida através de fórmulas matemáticas mas sim dependente da capacidade e estilo de quem está produzindo a pesquisa. Esse tipo de pesquisa tem por finalidade a investigação do tema mais a fundo, com a importância em interpretação dos conteúdos gerados pelos pesquisados.

O objetivo dessa pesquisa classifica-se em **descritivo** principalmente nas etapas da fundamentação teórica apresentadas logo abaixo:

1º Conhecimento do Orçamento e Contabilidade ligada ao setor público; é de suma importância que se conheça, antes de tudo, a forma como se aplica a contabilidade na área pública; é o passo inicial.

2º Analisar a fase que antecede a despesa de se tornar uma obrigação entendida como restos a pagar; no caso, a caracterização da despesa orçamentária e os estágios pela qual é passada.

3º Compreender a base legal do tema mediante suas modificações ao longo do tempo, e por fim;

4º Transmitir com clareza o entendimento de restos a pagar e como podem ser classificados, seguido da sua transformação como Despesa do Exercício Anterior (DEA).

Gil (2008) diz que, a pesquisa descritiva tem por objetivo a descrição de relações entre variáveis definindo a natureza dessa relação, assim como também possibilita uma forma nova de enxergar o problema. Nesse caso, o artigo possibilitará uma nova visão do problema, dessa forma aproximando a pesquisa descritiva da exploratória.

Para melhor entendimento do tema, os procedimentos de caráter **exploratório** utilizados para a coleta de dados que constituíram a etapa de revisão de literatura e de campo deste estudo, foram desenvolvidas mediante pesquisas em livros e publicações de diversos

autores, além das entrevistas semiestruturadas que puderam evidenciar elementos da prática organizacional referente ao tema em pauta

As pesquisas de caráter exploratório, além de formular problemas para seu possível estudo, desenvolvem, esclarecem e até mesmo modificam ideias e conceitos com o auxílio de matérias bibliográficas, entrevistas e estudos de caso (GIL, 2008). Desse modo, percebe-se o alinhamento metodológico do presente estudo, dentro dessa perspectiva apresentada por Gil.

Os artigos científicos, dissertações e teses, adquiridas, em sua maior parte por meio de pesquisas em bases de dados científicas, assumem a base principal da revisão da literatura do presente estudo. As pesquisas em fontes primárias de informação, como por exemplo: Ministério do Planejamento Desenvolvimento e Gestão, Secretaria do Estado da Fazenda e Ministério da Fazenda, também foram fundamentais para a operacionalização do estudo

Com o propósito de se entender os comportamentos e ações complexas advindas de um órgão em especial, permitindo uma análise diante das características baseadas na vida real, o material tem como estratégia o **estudo de caso** (YIN, 2001). O caso foi de um órgão público de esfera municipal, no contexto corporativo brasileiro, sendo o foco voltado para área de conhecimento específico de Orçamento e Contabilidade Pública.

O estudo foi respaldado, ainda, através de entrevistas **semi-estruturadas**, baseadas em indicadores pautados na literatura e na legislação estudada que deram origem a um roteiro de entrevista semi-estruturado, aplicado junto aos responsáveis pelo setor orçamentário financeiro do órgão. Destaque-se, ainda, que a análise dos dados e o próprio estudo foram conduzidos também a partir de observação participante.

As entrevistas semi-estruturadas, conforme Silva e Silva (2013), “são as mais utilizadas na investigação qualitativa em contabilidade.” Este tipo de entrevista proporciona o recolhimento máximo de informações dos entrevistados, sem deixar de seguir uma linha orientadora que permita evidenciar os objetivos de investigação. De acordo com Martins e Theóphilo (2007) esse tipo de entrevista abre espaço para o entrevistador adicionar pergunta durante o processo, mesmo tendo um roteiro predeterminado.

#### **4. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Diante da necessidade de se atender a problemática, mediante objetivos planejados durante a pesquisa, foi feita análise dos resultados, pautada nas entrevistas semiestruturadas realizadas no órgão público municipal. Para analisar as entrevistas, a pauta principal foi o questionamento quanto a análise do gerenciamento dos restos a pagar na Administração Pública Municipal, envolvendo também a caracterização da DEA. A seguir serão detalhados os resultados da pesquisa, que têm como foco principal atender aos objetivos do estudo. Destaque-se, ainda, que os resultados são baseados em entrevistas com as duas pessoas responsáveis pelo setor Orçamentário financeiro do órgão.

##### **4.1 Resultados quanto à identificação das causas dos Restos a Pagar**

Os entrevistados analisam o planejamento orçamentário como uma essencialidade para existência da execução orçamentária, assim como também, um fator importante para tentar impedir o desequilíbrio financeiro orçamentário. Gonçalves (2015) valida as afirmações quando diz que, é de suma importância o planejamento orçamentário pelo fato de se definir as despesas de acordo com autorização em lei. Além disso, de acordo com o MCASP (2015), o planejamento tem como base da fixação das despesas, as receitas previstas para arrecadação, dessa forma limitando os gastos. Silva (2011) afirma ainda que para ocorrência da execução das despesas, se faz necessário o planejamento.

Desse modo, entende-se que, se existe um planejamento em que as despesas baseiam-se no valor a ser arrecadado, é provável que se evite gastos que venham a ultrapassar o ano em exercício, gastos esses que podem ser caracterizados como RP, e que podem de certo modo afetar o equilíbrio financeiro quando não são resguardados com recursos suficientes para suprir essa despesa no ano-subsequente.

Para possibilitar tal análise, os respondentes responderam a seguinte questão: Qual a importância da elaboração do planejamento orçamentário? Como de fato ocorre dentro do órgão? A seguir podem ser vistas as falas que demonstram o entendimento do setor com relação a essa pauta:

O planejamento orçamentário é de suma importância devido ao fato de que qualquer gasto público só pode ser realizado se existir previsão orçamentária, é baseado no planejamento orçamentária que se define os objetivos, metas e prioridades do órgão público para o exercício seguinte. O planejamento orçamentária dentro do órgão é definido através de 3

instrumentos: PPA, LDO e LOA. O PPA e LDO são realizados para um período de 4 anos e é realizado pela Secretaria de Planejamento e Orçamento do Município (SEPLOG). As ações da LOA são definidas pelo próprio órgão, mais é preciso ter a aprovação e envio pela SEPLOG (ENTREVISTADA 1).

O planejamento orçamentário é importante devido a previsão das receitas que serve de base para fixação das despesas, visando a não ocorrência de um desequilíbrio entre o valor arrecadado com o valor dos gastos. No órgão existe uma previsão das receitas e fixação das despesas, com isso, se faz um planejamento das prioridades para não comprometer esse orçamento. Porém, se ocorrer algum desequilíbrio orçamentário é acionada outras fontes de recursos, não apenas a do próprio órgão (ENTREVISTADA 2).

Conforme afirmações a seguir, percebem-se duas causas para a possível explicação dos restos a pagar sem que se subentenda que o planejamento possa estar sendo mal elaborado. Segundo a entrevistada 1, a causa se dá pelo fato do órgão depender, de certa maneira, do repasse de recurso de outro órgão. Dessa forma, torna imprevisível o controle de tal despesa, ocasionando a retirada de recursos de despesas que foram fixadas para fazer a cobertura de outras despesas que se caracterizam como prioridade na escala da essencialidade do órgão.

No caso da entrevistada 2, quando ocorre das receitas previstas na LOA não serem arrecadadas, também se caracterizando como um fato imprevisível, as despesas que foram fixadas ficam em pendência, podendo ultrapassar o ano e serem inscritas em RP. Porém, de acordo com a resposta, falta uma análise mais apurada do órgão no momento de reconhecer uma despesa, ou seja, não adianta ter dotação liberada para fazer empenho sem que no caixa não se tenha recursos para cobrir a despesa.

Assim, afirma Gonçalves (2015), que a Administração Pública se torna eficiente e eficaz quando os gastos são bem conduzidos. A análise foi feita a partir das respostas das entrevistadas à pergunta: Se existe de fato o planejamento com a fixação das despesas anuais, qual a causa da existência dos Restos a Pagar neste órgão? A seguir podem ser vistas as respostas das mesmas:

O fato da folha de pagamento ser de responsabilidade da SEFAZ e por conta disto ser empenhada em fonte 00, no entanto, a mesma não realizando tais repasse, tendo este órgão que efetuar pagamentos de fonte 00, com recursos de fonte 70. De 2016 para 2017, a principal ocorrência dos restos a pagar se deu por conta de uma crise na prefeitura, onde, deixou de repassar valores referentes a consignados. Ciente de que o órgão não tinha esse valor previsto no orçamento, ocorreu que, foi deixado de pagar os fornecedores para cobrir tais valores de acordo com a sua essencialidade (ENTREVISTADA 1).

A causa de restos a pagar ocorre devido ao fato de ser analisado apenas a parte orçamentária e com isso, não é verificado se o órgão apresenta recursos financeiros suficientes para honrar essas despesas no exercício (ENTREVISTADA 2).

Conclui-se, portanto uma mistura de má gestão com imprevisibilidade por conta da dependência de repasse de outro órgão. Faz-se necessário analisar detalhadamente o que pode ser feito para evitar esse transtorno.

#### **4.2 Resultados quanto ao tratamento dado aos Restos a Pagar**

Mediante análise, acredita-se que os restos a pagar devem ser tratados como uma despesa comum ao órgão, por se tratar de uma obrigação, independente se seja despesa do ano-exercício ou não. Sendo assim, aguarda-se o momento da arrecadação prevista, para fixação daquela despesa. A obrigação se trata portanto da gestão a qual a despesa foi reconhecida perante o Estado. Conforme art. 58 da Lei 4.320/64, o empenho representa o momento de origem da obrigação de pagamento criada para o Estado, tendo ou não recursos necessários. Ainda em confirmação as respostas analisadas, Silva (2011) afirma que após o empenho é estabelecido obrigação contratual entre o órgão e o fornecedor. Dessa forma, a dívida deve ser tratada com aspecto de impessoalidade.

Tal análise foi possível mediante respostas à pergunta: De que forma são tratados e gerenciados os Restos a Pagar? A seguir as falas das respondentes que possibilitam verificar as constatações apresentadas:

São pagos à medida que as receitas vão sendo arrecadadas (ENTREVISTADA 1).

Os restos a pagar são tratados e gerenciados da mesma forma que as despesas realizadas no exercício, pois quando o empenho é emitido no primeiro estágio da realização da despesa, se cria a obrigação para o órgão (ENTREVISTADA 2).

Foi observado que a Entrevistada 1 teve uma resposta mais ampla, quando relaciona as definições em decretos. Por mais que possa haver discordância da situação imposta nos decretos, pois o gestor não poderia firmar uma obrigação sem a certeza do valor em caixa e o fornecedor tinha por direito receber mediante vencimento, ainda que também, deveria de alguma forma impor a gestão anterior de tomar as providências cabíveis a situação, não deixando por tanto essa carga sobre a nova gestão. Silva (2016) esclarece a importância da análise das disponibilidades quanto a carga de resto a pagar para que não venha a comprometer o equilíbrio das contas da outra gestão. Sendo assim, acredita-se que, diante dos

problemas econômicos financeiros, que estão sendo presenciados, tal forma de pagamento se torna uma saída, ainda que pouco adequada, sem que deixe de cumprir com a obrigação.

A Entrevistada 2, respondendo de uma forma mais direta ao órgão, afirma que os RP são pagos mediante essencialidade, dando portanto preferência a contas que influenciam diretamente o andamento da organização, mesmo assim, correndo o risco de comprometer o equilíbrio das contas do ano vigente. Por mais que a dívida deva ter aspecto impessoal, deve ser observado o planejamento feito para o ano-exercício, em que o pagamento das dívidas inscritas em restos a pagar vão de algum modo deixar a “descoberto” dívida para o planejamento atual. Desse modo, observa-se um grande problema, em que o fornecedor é o maior prejudicado. É possível concordar com a afirmação da entrevistada 2, porém, o problema enquanto a verificação da aplicação da Lei nº 10.028 de 2000, se de fato existisse o cumprimento do que foi estabelecido, as gestões se preocupariam em deixar dívidas a descoberto.

Para tal análise, as entrevistadas responderam a seguinte questão: Como os restos a pagar são gerenciados quando estão em nova gestão, sendo que, foram originados pela gestão anterior? Qual a sua visão diante dessa realidade? A seguir as falas que retratam a realidade do órgão diante da pauta da gestão dos RP.

Neste ano de 2017, de acordo com os parâmetros definidos no Decreto 5.436 e Decreto 5.437 de 06/01/2017 da Prefeitura Municipal de Aracaju, que determina que as devidas despesas de 2016 para contratos encerrados, seja parcelada em 48 vezes e com deságio. Diante da atual crise financeira que se encontra todo país, entendo que seja necessário tais medidas para pagamento dos restos, tendo em vista, o fato de não ter recurso financeiro suficiente para pagamento das dívidas de 2016 e das dívidas para manutenção do órgão em funcionamento em 2017 (ENTREVISTADA 1).

Os restos a pagar são tratados pela gestão atual de acordo com a essencialidade do serviço ou produto, por exemplo: o órgão não irá deixar de pagar contas básicas como água, energia e telefone, simplesmente pelo fato de estarem em restos. Porém, se o órgão apresenta uma grande quantidade, irá comprometer o exercício atual, então é realizado escala de prioridades. Minha visão é quanto a situação dos fornecedores, tendo que prestar todo serviço ou produto para poder receber o pagamento, sendo que o órgão em muitas das vezes não entende como prioridade (ENTREVISTADA 2).

#### **4.3 Resultados quanto às consequências dos Restos a Pagar**

Como já foi citado anteriormente, o pagamento dos RP's com recursos próprios acarreta a maior consequência que seria o desequilíbrio financeiro. Como mais uma vez pode ser visto, as respostas afirmam o não cumprimento da lei diante das gestões e a falta de

verificação se a lei está sendo aplicada no órgão. Para esse entendimento, as entrevistadas responderam aos questionamentos: Diante da existência dos Restos a Pagar, quais os recursos utilizados para pagamento dessa dívida? O uso desses recursos está de algum modo comprometendo o equilíbrio financeiro orçamentário do órgão? A seguir, podem ser vistas as falas das entrevistadas quanto a tais questionamentos.

Receita Própria -fonte 70 referente ao ano em exercício. Com certeza, quando ocorre a troca de gestão, diante do que presenciei, não recorro a ocorrência do cumprimento da lei quanto a deixar caixa suficiente para cobrir valor referente a despesas que vão ultrapassar o período (ENTREVISTADA 1).

Os recursos que são utilizados para pagar essas despesas são as próprias receitas do órgão. Compromete o equilíbrio financeiro se o órgão apresentar valores muito alto de restos, pois a previsão da receita pode não ser compatível com o valor para o exercício e não sanar as dívidas (ENTREVISTADA 2).

A seguir as falas das respondentes quanto aos seguintes questionamentos: Quais as consequências ocasionadas pelos Restos a Pagar? Como a gestão atual vem reagindo diante da mesma?

A principal consequência é que a atual gestão começa o primeiro ano do mandato sem poder realizar investimentos, apenas trabalhando para manter o órgão em funcionamento e viabilizar recursos para pagamento das dívidas de 2016, e esse fato compromete muito o planejamento da gestão, que não consegue ter 4 anos para trabalhar em cima dos seus projetos definidos em campanha. A atual gestão vem tendo muita cautela na gestão dos recursos e priorizando as despesas com a manutenção do órgão (ENTREVISTADA 1).

Desequilíbrio orçamentário e financeiro, comprometendo o ano-exercício. A gestão atual está realizando reuniões com os fornecedores para verificar outras formas de pagamento, como: parcelamento dos valores, descontos quando for pago valor integral da dívida, entre outros mecanismos (ENTREVISTADA 2).

Diante das afirmações, as consequências, de modo geral, estão relacionadas ao equilíbrio financeiro. Quando, de fato, a gestão não consegue atuar, é justamente porque as contas estão desequilibradas. Dessa forma, pode-se entender que as gestões que vão passando vão se sobrecarregando de cargas das gestões anteriores e, infelizmente, não para é simples julgar a gestão, nem tampouco o planejamento. O fato de iniciar com dívidas, torna-os impedidos de pôr em prática o que foi planejado. Entende-se, portanto, que a resolução do caso está nas mãos de quem cria, analisa e verifica a aplicação da Lei. Foge do controle dos

gestores. Em se tratando da atuação da nova gestão, acredita-se que esteja fazendo um papel correto diante da situação, buscando, de alguma forma, “amenizar” o problema que vem sendo acarretado de outras gestões.

A seguir, em se tratando de Descontingenciamento, pode-se afirmar que tais procedimentos não estão de acordo com o que propõe o órgão competente. Se o contingenciamento, de acordo com o Ministério de Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (2015), tem por finalidade bloquear a despesa por falta de receita, a liberação do descontingenciamento vai acarretar mais adiante, em desequilíbrio e possível inscrição de Restos a Pagar. Entende-se, portanto, diante das afirmações, que existem “casos” para a solicitação do Descontingenciamento. No caso citado pela Entrevistada 1, a solicitação não está em acordo com o que preconiza os órgãos competentes, pois o fato de não ter receita suficiente obriga a não acarretar despesas. Enquanto que o caso citado pela Entrevistada 2, trata-se de uma essencialidade, sendo, portanto, um caso a ser analisado.

Destaque-se que as respostas a seguir foram dadas à seguinte questão: Se o contingenciamento tem por finalidade limitar e retardar a efetivação da despesa diante da “falta de receitas” pelo qual motivo é solicitado o Descontingenciamento? Quais os casos mais frequentes de Descontingenciamento no órgão?

O Descontingenciamento é solicitado quando a despesa variável do órgão extrapola o valor médio mensal, devido a ocorrência de fatos atípicos. Exemplo: a fatura de correios varia de acordo com o número de multas pagas no banco, o valor médio mensal dela é de 200.000,00 no entanto no mês de Fevereiro, devido ao desconto no pagamento somente neste mês, a fatura veio 3 vezes maior que o valor previsto para tal despesa, e conseqüentemente a receita também, no entanto, por isso precisamos solicitar Descontingenciamento para aquele mês (ENTREVISTADA 1).

É solicitado o Descontingenciamento para realizar despesas essenciais do órgão. Os casos mais frequentes são a folha de pagamento e aquisição de produtos para trânsito (ENTREVISTADA 2).

#### **4.4 Resultados quanto à aplicabilidade da Lei**

Entende-se que a Lei nº 10.028 considerada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, na qual se estabelece as definições para caracterização dos Crimes Fiscais, não está sendo aplicada. Lei esta que diante do seu descumprimento estabelece conforme art.359 Pena – detenção de 6 meses a 2 anos. Diante dessa situação é, portanto, a falta de aplicabilidade e verificação dos cumprimentos da lei, caracterizado o problema inicial dos endividamentos

públicos, em especial, os restos a pagar. O momento em que a Lei se fizer autêntica perante os atos, a situação das dívidas e a falta de condição para atuar como gestor, poderá obter resultados finais mais viáveis.

A seguir as falas das respondentes a partir do seguinte contexto e questionamento apresentados: Conforme determinação do art. 42 da LRF: Nos últimos dois quadrimestres do mandato é vedado ao titular de Poder ou órgão, adquirir despesas que não possam ser cumpridas dentro do seu mandato ou que ainda, tenham parcelas com pagamento previsto para o exercício seguinte sem que de fato tenham disponibilidade de caixa suficiente. É de fato cumprido o que se estabelece em Lei? Existe algo em que a Lei possa impedir de se ocorrer a aquisição de dívidas nesse período?

Não. Existe, que é penalizar o gestor público diante da lei do Crime Fiscal (ENTREVISTADA 1).

Não é cumprido. Sim, penalidades da lei do crime fiscal. (ENTREVISTADA 2).

Como já foi analisado na questão anterior, em se tratando da Lei do crime fiscal, apenas diante desta situação, falha no aspecto de verificação do cumprimento da mesma. A questão adicional sobre tal aspecto foi: A lei de fato se aplica quando ocorre esse crime?

Depende da atuação de cada Tribunal de Contas, órgão responsável por esta função. No órgão, até onde eu presenciei, nunca ocorreu, porém, não sei falar generalizando. Possa ser que outros órgãos tenha sido penalizados. Posso afirmar que, em casos de pagamento de juros e multa pelo órgão, o tribunal de contas emite um boleto em nome do gestor (Superintendente), para que seja pago por ele mesmo. (ENTREVISTADA 1).

Não se aplica (ENTREVISTADA 2).

#### **4.5 Resultados quanto à definição dos princípios**

Diante do exposto pela Entrevistada 1, ocorre uma divergência quanto à afirmação da não existência a flexibilidade da Lei em frente aos princípios. Justamente a forma em visualizar o reconhecimento da despesa entre os dois enquadramentos torna-se uma das flexibilidades. Gonçalves (2015) contempla a afirmação quando diz que, conforme mudanças da NBCASP e MCASP, os RP passaram a ter somente reconhecimento orçamentário, dessa forma visando o princípio da anualidade no momento da sua execução. Sendo assim, quando

ocorre o empenho da despesa, certamente por fazer parte do planejamento, e tal despesa não é liquidada no ano exercício, o momento da sua execução como restos a pagar será no ano-subsequente, portanto se for caracterizado diante do princípio da competência, foge à regra acarretando a flexibilidade dos princípios, assim como se for o caso de ser reconhecida com o princípio da anualidade, foge da regra por supostamente ultrapassar a vigência de um ano, tornando-se assim Plurianual. Como afirmação, Carvalho (2012) diz que, o princípio da anualidade vem sendo flexibilizado, mostrando-se portanto um nível de rigidez em relação aos RP's, quando permite a execução da despesa em outro exercício.

Vale destacar que para a análise do parágrafo anterior, foi feita a contextualização e perguntas a seguir: Em se tratando dos princípios de Competência (Reconhecimento da despesa no momento da execução) e Anualidade (Reconhecimento da despesa no ano ao qual foi fixada a despesa), existe uma certa flexibilidade quanto ao reconhecimento das duas modalidades (Processados e Não Processados) de Restos a Pagar? Ao permitir a execução do orçamento em outro exercício, a lei pode ser vista como Plurianual, ou seja, o orçamento válido para mais de um ano?

Não existe flexibilidade em relação aos dois princípios, o que existe é a diferença entre o enquadramento que se dá aos mesmos, se é contábil ou orçamentário. Não existe execução orçamentária definido em um exercício e executado em outro, o princípio orçamentária da anualidade define que o orçamento tem vigência de 01 ano, é isso é fielmente cumprido (ENTREVISTADA 1).

Não obtive resposta (ENTREVISTADA 2).

#### **4.6 Resultados quanto à caracterização da DEA**

É Possível observar duas causas da caracterização da DEA, a Entrevistada 1 relata quando se trata de empenho pôr estimativa, em que não se tem a certeza do valor, sendo ela variável e ocorre de exceder o valor estimado contando que a fatura venha após o ano a qual foi executada. Dessa forma, considera-se um fato imprevisível. Diante do relatado pela Entrevistada 2, existe uma falha entre ambas as partes, a falta de formalização do contrato onde assegura a obrigação do recebedor pelo produto ou serviço, pode causar problemas futuros ao fornecedor, inclusive o não pagamento. O fato citado pelas entrevistadas sobre o pagamento ser efetuado mediante precatória, por mais que o objetivo seja não deixar de pagar

o fornecedor, pode ser visto mais uma vez como “desonesto”, o fornecedor continua em desvantagem e acaba se prejudicando.

Nesse contexto a pergunta foi: Quais as formas que podem ser caracterizadas as Despesas de Exercício Anterior? E o que ocorre quando não se faz o pagamento no ano da sua caracterização? A seguir as respostas dadas pelas entrevistadas:

DEA ocorre quando excepcionalmente a despesa de um exercício financeiro não foi reconhecida neste mesmo ano, exemplo: uma despesa com energia do mês de dezembro/2016 no valor de 870,00, na qual a fatura só chega após o fechamento do mês, dia 10/01/2017, no entanto, no momento da liquidação verificou-se que só tinha no empenho saldo de 800,00. Devido ao fato da despesa com energia ser variável, essa diferença de 70,00 sem saldo orçamentário no exercício em que ela foi gerada, deve ser lançada como DEA – Despesas de exercícios anteriores, no exercício de 2017. Dependendo do valor, a despesa vai ser paga em precatória (ENTREVISTADA 1).

DEA são caracterizadas quando o fornecedor executa o serviços ou fornecimento sem “garantias”, pois não é realizado o contrato e o empenho não foi emitido para gerar a formalização. Em outros casos DEA é realizada para compensar o valor dos restos a pagar, pois como possui contratos com valor estimado pode ser que fique faltando. Quando a DEA não é pago no ano ao qual se caracterizou, pode ser paga como precatória (ENTREVISTADA 2).

#### **4.7 Resultados quanto ao Gerenciamento**

Visando o lado financeiro e ambas as partes envolvidas na situação, é plausível a afirmação feita pela Entrevistada 1. O fato de iniciar a gestão com dívidas que impedem de atuar, é lamentável. Acredita-se que a dívida seja pessoal sim, mas deve-se ter prioridade diante das despesas fixadas para o ano em exercício. Existe a questão do desequilíbrio financeiro, desse modo, exige uma análise da gestão em relação a pagamento que não comprometam as dívidas atuais, mas que, assim como foi citado, encontre uma forma de não deixar com que o fornecedor seja totalmente prejudicado. Portanto, acredita-se que a forma mais viável de resolver os problemas, seria acrescentar no planejamento um valor referente a RP, assim como é fixado valores relacionados a DEA, desde que sejam acompanhados até o seu término e iniciar uma busca mais precisa dos cumprimentos da Lei nos órgãos Públicos, fazendo com que a Lei deixe de atuar somente em tese.

Destaque-se que foi questionado: Na sua opinião, quais medidas deveriam ser adotadas pelo órgão visando um melhor gerenciamento das causas e consequências das despesas que são de exercícios e/ou gestões anteriores, sejam elas Restos a Pagar ou DEA's?

A seguir é possível ver as respostas das entrevistadas a essa questão.

Priorização no pagamento das despesas com a manutenção do órgão em atividade e parcelamento das dívidas de anos anteriores, a serem pagas mensalmente junto com as despesas mensais do órgão, tendo em vista o fato de não se ter recurso financeiro para pagamento das dívidas mensais atuais e das dívidas anteriores, pois caso seja priorizado pagamento das dívidas atrasadas ao invés das dívidas atuais, ocorrerá paralisação do órgão (ENTREVISTADA 1).

Não obtive resposta (ENTREVISTADA 2).

## 5. CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve natureza qualitativa, atingiu aos objetivos definidos, quando buscou-se analisar de que forma um órgão da Administração Pública Municipal gerencia as causas e consequências dos Restos a Pagar. Para tanto, foram utilizados artigos científicos, monografias, dissertações e teses, além de decretos em Lei, para o suporte teórico e legal do trabalho. Além disso as entrevistas semiestruturadas junto ao órgão público municipal, possibilitou o conhecimento mais aprofundado da realidade vivencial do tema em tela. Diante do foco principal do trabalho, que são as despesas inscritas em Restos a Pagar, foi possível identificar que é de suma importância apontar o fato pelo qual ocorre a inscrição dessas despesas e ainda analisar os efeitos provocados por elas.

Os Restos podem ser analisados como uma dívida contraída pela Administração Pública e deveriam ser tratados como uma despesa comum ao órgão e ser pago mediante arrecadação prevista. Porém, o que de fato ocorre é o acúmulo dos Restos conforme troca de gestão, causando o impedimento inicial do gestor pôr em prática o que teve planejado e, ainda, causando o desequilíbrio orçamentário financeiro quando usa dos recursos próprios para arcar com despesas pertencentes a gestão anterior. Dessa forma, ocasionando a falha em proporcionar as ações e programas planejados e destinados à sociedade. Ainda diante dos fatos, pôde-se observar que o princípio da anualidade está sendo flexibilizado e acarretando, portanto, a característica Plurianual, ultrapassando a vigência de um ano do orçamento planejado.

De fato, é necessário compreender que o planejamento orçamentário é essencial para execução orçamentária, assim como, para tentar prevenir o excesso de gastos inadequados. Mesmo assim, observa-se que o fato de elaborar o tal planejamento não evita a causas das despesas inscritas em Restos. Entretanto, de modo particular ao órgão entrevistado, pôde-se observar que entre as principais causas está a dependência de recursos de outros órgãos para pagamento da folha e consignados. Diante dessa situação, é imprevisível a existência dos restos, quando, de fato, ocorre a falta do repasse, o órgão precisa cobrir as tal despesa com recursos próprios ao qual não estava previsto no orçamento, tendo portanto que “descobrir” outras despesas. Outro fato também causador dessa despesa é a falta de análise de recursos suficientes em caixa, acredita-se que só se deve empenhar uma despesa quando se tem a certeza da arrecadação ou quando existe saldo suficiente em caixa. O que ocorre muitas das vezes, é apenas a análise Orçamentária.

O Descontingenciamento é algo ao qual precisa ser analisado. Existem casos em que se faz necessário o Descontingenciamento por conta da essencialidade dependente da situação, são esses os casos referentes a folhas de pagamento, pagamento de água e energia. O caso citado trata-se de uma das realidades do órgão. Em outros casos como aquisição de material, ou aquisição de serviços que possam ser esperados, não deveria ocorrer o pedido de liberação. O fato da despesa está bloqueada se dá por conta da falta de recursos, desse modo, se o valor é liberado, mais adiante vai ser inscrito em RP.

No entanto, a causa principal dos restos se dá pela falha na aplicabilidade e verificação da Lei. A LRF diante dos seus art. 54 e 55 estabelece metas aos gestores no final da gestão, onde não estão sendo cumpridas. Ainda assim, o art. 359 que trata da Lei do Crime Fiscal, não está sendo aplicado quando os art. 54 e 55 deixam de ser cumpridos. Diante disso, torna-se constante a ocorrências de despesas sem possíveis coberturas.

Seguindo da análise em referente à caracterização da DEA, percebe-se que existe dois casos, perante o órgão, sendo que, apenas um foi chamado atenção, o fato de ocasionar despesa sem possível contrato e empenho. O que pode ocasionar fatores indesejados mais adiante, como o uso de má fé perante a confirmação do serviço. Ainda assim, fogem do princípio do qual a despesa deve ser reconhecida mediante anualidade. Importante frisar que a DEA quando deixa de ser paga no ano ao qual foi caracterizada, pode ser paga como precatória.

Em relação ao tratamento dado aos Restos, o órgão leva em conta a escala de essencialidade dos produtos ou serviços que venham a interferir diretamente no andamento da empresa. Têm como exemplos as contas relacionadas à água e energia. O órgão também vem atuando em medidas que podem ao menos amenizar a situação, quando convoca reuniões para tratar de formas de pagamentos. Conforme análise foi citada a forma de pagamento em parcelamento definidos em decretos pela Prefeitura Municipal de Aracaju, e ainda assim o órgão acrescenta a oportunidade de pagar valor integral se for acordado um desconto.

Por mais que a dívida seja impessoal, acredita-se que deva ser observada a questão do planejamento, para que não ocorra um desequilíbrio das contas do ano vigente. As decisões tomadas pela gestão estão totalmente de acordo com a realidade e o que tem que ser realmente feito.

O fato, portanto se torna falho principalmente em relação a aplicabilidade e verificação da Lei, e é esse quesito que precisa haver as principais mudanças. Quando a Lei

deixar de atuar somente em papel, a situação das inscrições em restos a pagar vão ser revistas pelos gestores, antes de deixá-las a descoberto.

## 6. REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. G. Lei nº 4.320: comentada ao alcance de todos. 3. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

ANGÉLICO, J. Contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ALBUQUERQUE, C. M. de; MEDEIROS, M. B. e SILVA, P. H. F. da, Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal. 2. ed. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2008.

AUGUSTINHO, Sonia Maria; DE OLIVEIRA, Antônio Gonçalves; DE LIMA, Isaura Alberton. A “Contabilidade Criativa” e a inscrição de restos a pagar como “Expediente” para alcançar o superávit primário. REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade, v. 3, n. 4, p. 127-147, 2013.

AZEVEDO, Gisella Jaegger Silva. A Lei de Repatriação e o crime de evasão de divisas. 2016.

BARROS, Laura Correa de. revista do tribunal de contas do estado de minas gerais. Restos a pagar, despesas de exercícios anteriores e fiscalização do cumprimento do percentual mínimo de aplicação de recursos públicos no ensino e na saúde. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/872.pdf>> v. 74 — n. 1 — ano XXVIII, 2010. Acesso em: 24/04/2017.

BEZERRA FILHO, João Eudes. Orçamento aplicado ao setor público: abordagem simples e objetiva. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. 1988. Art. 165, § 2 da Constituição Federal de 88. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10663419/paragrafo-2-artigo-165-da-constituicao-federal-de-19883/leis/L4320.htm>>. Acesso em: 06/05/17.

BRASIL, Escola Nacional de Administração Pública. ENAP. Diretoria de Desenvolvimento Gerencial Programa de Desenvolvimento de Gerentes Operacionais (DGO). 2017.

BRASIL. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11665662/artigo-37-da-lei-n-4320-de-17-de-marco-de-1964>> Acesso em: 24/04/2017.

BRASIL. Lei 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 21/04/17.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em: 22/04/17.

BRASIL. Lei nº 10.028, de 2000. Dos Crimes Contra Finanças Públicas. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Decreto-Lei/Del2848.htm#art359f](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm#art359f)> Acesso em: 23/04/17.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Elaboração e Execução Orçamentária. 2012. Disponível em: <<https://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020301>> Acesso em: 22/04/17.

BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 2010. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\\_Republ2/falee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/falee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773)>. Acesso em: 09/04/2017.

BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 2015. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\\_Republ2/falee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/falee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773)>. Acesso em: 15/04/2017.

BRASIL, Ministério de Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Contingenciamento. 2015. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/elaboracao-e-execucao-do-orcamento/o-que-e-contingenciamento>> Acesso em: 16/04/17.

BRASIL, Ministério de Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Dotação Orçamentária. 2015. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/conceitos-sobre-orcamento/o-que-e-dotacao-orcamentaria>> Acesso em: 16/04/17.

BRASIL, Ministério de Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Orçamento Público. 2015. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/conceitos-sobre-orcamento/o-que-e-orcamento-publico>>. Acesso em: 14/04/17.

BRASIL, Secretaria do Estado da Fazenda Bahia. INSTRUÇÃO NORMATIVA DICOP Nº 05 / 2003. Disponível em: <[https://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/pdf\\_saf/ins\\_dicop005-31.10.2003.pdf](https://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/pdf_saf/ins_dicop005-31.10.2003.pdf)> Acesso em: 16/04/17.

CARRA, Franciele. Os níveis de endividamento do poder executivo do Estado do Rio Grande do Sul nos períodos de 2003 a 2014 frente à lei de responsabilidade fiscal. 2017.

CARVALHO, Deusvaldo. Orçamento e Contabilidade Pública. Séries Provas & Concursos. 5º ed. São Paulo: Campus, 2010.

CARVALHO, Munique Barros. Restos a Pagar e a Anualidade Orçamentária. Monografia. pós-graduação do Instituto Serzedello Corrêa. 2012.

CARVALHO, Tathiana et al. Análise da Execução Orçamentária do Estado de São Paulo no período de 2014. 2016.

COELHO, Jaqueline Kíssila Vieira, HR COSTA, and MA SOUZA. "A importância da Contabilidade Pública como instrumento de controle na Administração Pública." *Revista de Contabilidade, Rio de Janeiro* 13.2 (2016): 1.

DAIER, André Arruda. Decompondo os Determinantes do Emprego Público Municipal. Tese de Doutorado. 2016

DANTAS, Cantidiano Novais. Orçamento e Contabilidade Pública. Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE. Programa de graduação em Ciências Contábeis. 2017

DAOUD, Ricardo El Koury. Análise da relação entre o recebimento de royalties do petróleo e o gasto com gestão ambiental dos municípios brasileiros em 2013. 2017.

DE CASTRO, Gustavo Henrique Leite; BERNADELLI, Luan Vinícius; SORGI, Fernando Antônio. Análise sobre o impacto da dívida pública do Brasil nas despesas do governo no período de 1999 a 2013. *Revista de Economia Mackenzie*, v. 12, n. 1, 2016.

FEITOSA, Anny Kariny; OLIVEIRA, Fabiana Helcias. CONTROLE DO ORÇAMENTO PÚBLICO MUNICIPAL. *A Economia em Revista-AERE*, v. 21, n. 2, p. 49-60, 2016.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. Restos a pagar. Núcleo de estudos e pesquisas em políticas públicas, governo e gestão. Monografia (graduação)-de conclusão de curso de especialização. Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

GIACOMONI, J. Orçamento público. 14. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, Bento. Análise de Restos a Pagar não Processados de um município do Rio Grande do Sul. 2015

GUIMARÃES, Tulio Bonifacio; MARTINS, Vidigal Fernandes. Contadores Públicos Mineiros e o processo de aprendizagem das normas de contabilidade pública. *Revista de Administração do Sul do Pará (REASP)-FESAR*, v. 2, n. 2, 2015.

KOHAMA, H. Contabilidade pública: teoria e prática. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

LINO, Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000. São Paulo, Atlas, 354 p. 2001.

LOPES, Gabriela Brandão, SEDIYAMA; Gislaine Aparecida Santana; BERNARDO, Joyce Santana. "Institucionalização da Reforma Contábil no Setor Público: Análise em Municípios de Pequeno e Médio Porte." *VII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont 2016*. 2016.

MACHADO JR., J. T. e REIS, H. C. A lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal. 32. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2008.

MARCHESINI, Lucas. Governo reduz em 20% estoque de Restos a Pagar. Valor Econômico Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4836006/governo-reduz-em-20-estoque-de-restos-pagar>> Acesso em: 14/03/2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de metodologia científica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003

MARTINS, Gilberto de A.; THEÓFILO, Carlos R. Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MEIRELLES, Henrique. Prioridade do uso dos recursos da repatriação será liquidação de restos a pagar. Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/novembro/prioridade-do-uso-dos-recursos-da-repatriacao-sera-liquidacao-de-restos-a-pagar-diz-meirelles>>, Acesso em: 14/03/2017.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira. A contabilidade patrimonial integral no setor público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implantação no Brasil. Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública – Terceiro Lugar. Finanças Públicas – XIII Prêmio Tesouro Nacional – 2008. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE\\_PATRIMONIAL\\_INTEGRAL\\_SETOR.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE_PATRIMONIAL_INTEGRAL_SETOR.pdf)> Acesso em 24/04/2017.

PEREIRA, Paulo Celso; DE ALBUQUERQUE WILLIAMS, Lúcia Cavalcanti. A concepção de educadores de crianças vitimizadas sobre inclusão escolar. **Revista Contrapontos**, v. 8, n. 1, p. 41-51, 2009.

PIRES, J. B. F. S. Contabilidade pública: teoria e prática. 9. ed. rev e atual. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

QUINTANA, Alexandre et al. Contabilidade Pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

REIS, Heraldo da Costa. O que os Gestores Municipais Devem Saber: planejamento e controle governamentais. 2016. Disponível em: <[http://www.ibam.org.br/media/arquivos/estudos/gestores\\_municipais2016.pdf](http://www.ibam.org.br/media/arquivos/estudos/gestores_municipais2016.pdf)> Acesso em: 23/04/17.

SANCHES, O. M. Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins. Brasília: Prisma/OMS, 2004.

SANTANA, Guilherme Martins et al. Análise da inscrição e execução dos Restos a Pagar na Universidade Federal de Santa Catarina nos anos de 2011 a 2013. 2016.

SILVA, Ana Cláudia Pereira Medeiros. Restos a Pagar. Diss. UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL, 2010.

SILVA, Elaine Cristina Fernandes da. Contabilidade criativa: um estudo de caso nos demonstrativos de restos a pagar do governo da Paraíba no período 2010 à 2015. 2016.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Luana Caroline da; ROSA, Fabricia Silva da. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina. XXII Congresso Brasileiro de Custos – Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2015.

SILVA, Rui; SILVA, Paulino. O contributo dos métodos qualitativos na investigação em contabilidade de gestão. *Indagatio Didactica*, v. 5, n. 2, 2013.

SILVA, T.C.C.; LIMA, D.V.de. 2009. A adoção do princípio da competência no tratamento contábil dos restos a pagar. In: CONGRESSO USP CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 9, 2009. São Paulo. Anais... São Paulo, USP. Disponível em: < <http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos92009/168.pdf> > Acesso em: 24/04/17.

SILVA, Wilson Roberto da. Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na administração pública federal. 2008.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

VIEIRA, Fabiola Sulpino; PIOLA, Sérgio Francisco. Restos a Pagar de Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde da União: impactos para o financiamento federal do Sistema Único de Saúde e para a elaboração das contas de saúde. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2016.

YIN, Robert K. Estudo de Caso, planejamento e métodos. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2001.

ZARTH, Samantha Braga. A aplicação integral do regime de competência na contabilidade pública brasileira segundo as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. 2010. Tese de Doutorado. UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL.