



A EFICIÊNCIA NO GOVERNO FEDERAL:

O cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados de 2002 a 2013

Aline Lima Rocha

Universidade de Brasília (UnB)

line_lima16@hotmail.com

Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Universidade de Brasília (UnB)

lucasoliveira@unb.br

Resumo

Devido ao seu expressivo crescimento nos últimos anos, superior inclusive ao crescimento das próprias despesas, o instrumento restos a pagar vem chamando a atenção tanto de estudiosos, quanto dos órgãos fiscalizadores. Os restos a pagar são as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro do exercício corrente, distinguindo-se entre processados e não processados. No primeiro caso, já ocorreu a entrega do bem ou serviço, estando pendente apenas o pagamento. No segundo, ocorreu apenas o empenho da despesa e sequer foi realizado o estágio da liquidação. O presente estudo analisou a representatividade do cancelamento destas despesas em relação ao total inscrito em restos a pagar não processados e em relação ao orçamento total de cada um dos Poderes da União. Observou-se que os valores relacionados ao cancelamento de restos a pagar não processados são relativamente elevados em valores absolutos, destacando-se o Poder Executivo, tanto em relação ao volume inscrito, quanto ao cancelado. Além disso, verificou-se que o percentual de cancelamento dessas despesas em relação ao total inscrito apresentou-se alto, embora não seja expressivo em relação à dotação atualizada. Alguns órgãos específicos destacaram-se na inscrição e cancelamento dos restos a pagar não processados, tanto em percentuais de cancelamentos como em relação ao volume, como os Ministérios da Fazenda, da Saúde, dos Transportes e das Cidades e, em alguns exercícios financeiros e para alguns dos poderes, há considerável percentual de restos a pagar não processados que possuem uma tendência de virarem estoque de RPNP nos exercícios financeiros subsequentes.

Palavras-chave: Restos a pagar não processados. Eficiência. Administração Pública. Despesa Pública.

INTRODUÇÃO

Os Restos a Pagar (RP) têm por objetivo garantir o recebimento por parte do credor, evitando que as despesas em andamento sejam descontinuadas ao final do ano, quebrando a rigidez imposta pelo final do exercício (CARVALHO, 2013).

A Lei n. 4.320/64, ao distinguir os restos a pagar entre processados (RPP) e não processados (RPNP), deu margem às manobras realizadas atualmente com este instrumento, onde



emite-se empenhos sem garantia de recursos, “construindo dívidas de fato com base em previsões de receitas fictícias” (CASTRO, 2013).

O pressuposto da Lei n. 4.320/64, ao distinguir os Restos a Pagar entre Processados e Não Processados era que se o recurso foi arrecadado e destinado para aplicação em uma certa despesa, o Governo deveria garantir o compromisso de pagamento ao credor, mesmo que este não tivesse entregado o bem ou serviço naquele mesmo exercício financeiro. Deveria portanto ser emitida nota de empenho, a ser liquidada e paga no exercício subsequente (CASTRO, 2013).

Para Castro (2013), graças aos restos a pagar, a receita do ano corrente está sendo utilizada para pagamento de despesas (RP) do ano anterior, sem levar em consideração que aquele recurso seria utilizado para pagar outra despesa do exercício em curso, em consequência ocorrerá nova prorrogação de despesas através dos RP, provocando uma bola de neve. Ainda de acordo com o autor, “corre-se o risco de chegar o dia em que não se terá orçamento, apenas restos a pagar (e restos a fazer)”.

O crescimento inegável do volume inscrito em RPNP nos últimos exercícios vem preocupando não somente os estudiosos da área, como também os órgãos fiscalizadores. O Tribunal de Contas da União, em seus Pareceres Prévios sobre as contas do Governo da República dos últimos anos, vem constantemente alertando sobre o crescimento significativo dos restos a pagar, principalmente dos não processados.

Recentemente foi realizada audiência pública¹ promovida pela Comissão de Direitos Humanos (CDH), onde novamente foi criticado o crescimento excessivo das despesas inscritas em restos a pagar, e consequentemente as manobras realizadas através deste instrumento.

Muitas destas despesas inscritas em restos a pagar não processados são canceladas no(s) exercícios(s) subsequente(s) à sua inscrição, o que na prática significa uma “inexecução financeira dos créditos orçamentários que foram executados do ponto de vista orçamentário” (ALVES, 2012)

Para Alves (2012), não existe obrigatoriedade para execução dos Restos a Pagar. Em tratando-se de restos a pagar não processados, estes “nem sequer representam despesas sob a perspectiva patrimonial”. Considerando-se a bola de neve de prorrogação de despesas através dos restos a pagar citada por Castro (2013), verifica-se que o cancelamento dos restos a pagar “soluciona” o problema de acumulação de saldos orçamentários a executar (ALVES, 2012).

Através dos RP, adia-se a execução do orçamento para o exercício seguinte. Durante o ano subsequente, o governo deverá escolher entre pagar as pendências de orçamento pretéritos (restos a pagar) ou executar o orçamento corrente (ALVES, 2012).

Deve-se portanto questionar se estes cancelamentos excessivos e esta prorrogação de execução orçamentária através dos RP remetem a um mau planejamento no que tange à execução das despesas públicas, além de verificar se estes cancelamentos estão alinhados ao princípio de eficiência da administração pública, uma vez que este deverá atender de forma satisfatória as necessidades da comunidade e de seus membros, assim como obter resultados positivos para o serviço público (MEIRELLES, 2010). Além disso, deve-se atentar ao fato de que muitos dos créditos inscritos em Restos a Pagar não são sequer executados (ALVES, 2012).

¹Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2014/05/05/contabilidade-criativa-debate-conclui-que-governo-esconde-realidade-economica>> Acessado em: Outubro/2014.



Admitindo-se que a eficiência também está relacionada à quantidade de insumos utilizados para obter-se um resultado, sendo que quanto menos insumos são utilizados para atingir-se um mesmo resultado, mais eficiente a atividade apresenta-se, este estudo considerou como uma falta de planejamento do governo federal o cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar não processados (recursos públicos foram empregados tanto na inscrição da despesa, onde foram cumpridas as etapas do empenho e pré-empenho, quanto no acompanhamento e no posterior cancelamento).

Conforme verificado nesta pesquisa, houve exercício financeiro em que este percentual de cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados atingiu cerca de três quartos do total inscrito na modalidade, o que denota que estes cancelamentos devem sim ser estudados de forma mais aprofundada, pois como já dito anteriormente, recursos públicos foram aplicados tanto para inscrição destas despesas, como no posterior cancelamento, e possivelmente esta despesa cancelada não gerou resultados positivos para a sociedade e seus membros.

Considerando-se esse crescimento das despesas inscritas em RPNP, e que um dos possíveis artifícios realizados através deste instrumento é o cancelamento dessas despesas, que provoca uma incorporação de resultado financeiro na receita do exercício em que se efetiva o cancelamento (BRASIL, 1964), este trabalho busca responder: *Qual a representatividade dos cancelamentos dos restos a pagar não processados inscritos?*

Para responder a esta pergunta, foram analisados doze exercícios para o percentual de cancelamento dos inscritos, e dez exercícios para o percentual de cancelados em relação à dotação atualizada de cada poder.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O instrumento RP é muito criticado pelos estudiosos da área, principalmente pela forma que vem sendo utilizado e pelo volume (crescente) inscrito nos últimos anos. Dentre estes críticos, temos Almeida (2011), que afirma há fortes indícios que os restos a pagar não processados estão sendo utilizados para postergação de despesas, de forma que o governo tem um problema com sua gestão fiscal ainda maior do que transparece nas análises do orçamento aprovado.

Outro crítico dos RPs é Castro (2013), o qual considera que os RPNP afetam o princípio da competência da contabilidade, pois é registrada uma obrigação (despesa) de bens ou serviços que ainda não foram recebidos. Silva et al. (2007) apresentam uma linha de pensamento mais rígida. Para estes autores, ou os RP são normatizados de maneira adequada ou deve-se extinguir a utilização deste instrumento.

Os RPNP são ainda mais criticados que os RP, pois para o primeiro, não ocorreu nem a liquidação da despesa. Para melhor entendimento desta diferenciação, é necessário o conhecimento das etapas das despesas públicas.

2.1 ESTÁGIOS DA DESPESA PÚBLICA E OS RESTOS A PAGAR

Conforme Lima e Castro (2013), do ponto de vista orçamentário, a despesa pública é executada em três estágios. O primeiro deles é o ato emanado pela autoridade competente, e a partir dele o Estado possui obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição



(BRASIL, 1964). Este ato é conhecido como empenho, e é efetuado previamente à realização da despesa e restrito ao limite de crédito orçamentário.

A Lei n. 4.320/64, que estatui as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, estabelece em seu artigo 60 que “é vedada a realização de despesa sem prévio empenho”.

A formalização do empenho ocorre com a emissão da nota de empenho, e somente a partir deste momento o crédito empenhado torna-se indisponível para nova aplicação (LIMA; CASTRO, 2013, p.77). Ainda de acordo com estes autores, o empenho representa uma “garantia para o fornecedor ou para o prestador de serviço contratado pela Administração pública de que a parcela referente o seu contrato foi bloqueada para honrar os compromissos assumidos”, portanto, “o orçamento é comprometido através do empenho”. É importante ressaltar que o empenho deve respeitar o limite do crédito orçamentário (MATIAS-PEREIRA, 2010).

O segundo estágio da despesa é a liquidação, sendo este definido pela Lei n. 4.320/64 como a etapa onde ocorre a verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Ainda em consonância com a referida lei, esta verificação tem por objetivo apurar: a) a origem e o objeto do que se deve pagar; b) a importância exata a pagar; c) a quem é devido o pagamento da importância, a fim de extinguir a obrigação.

E a liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base (BRASIL, 1964): a) o contrato, ajuste ou acordo respectivo; b) a nota de empenho; c) os comprovantes de entrega do material ou da prestação efetiva do serviço. Ao final do exercício financeiro, será através deste estágio portanto que ocorrerá a classificação das despesas inscritas como Restos a Pagar em Processados e Não Processados. No primeiro caso, houve o cumprimento das obrigações por parte do credor, no segundo, não. Conforme Matias-Pereira (2010, p. 166) a liquidação da despesa “refere-se à comprovação de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho”.

A terceira e última fase da despesa é o pagamento, que consiste na “entrega de recursos equivalentes à dívida líquida ao credor, por meio de ordem bancária” (LIMA; CASTRO, 2013). Para Giacomoni (2012, p. 312), esta etapa é desenvolvida em dois momentos distintos, sendo o primeiro a emissão da ordem de pagamento, que consiste no despacho exarado pela autoridade competente de cada entidade governamental ou órgão público determinando o pagamento da despesa, e o segundo o pagamento propriamente dito, onde ocorre o encerramento propriamente dito da despesa.

A Lei n. 4.320/64, responsável pelas normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, estabelece em seu artigo 36 que “consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Para Fernandes (2004), os RP “constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício corrente”. Ainda em consonância com este autor, a inscrição em restos a pagar decorre da “observância do Regime de competência para as despesas”.

2.2 Restos a Pagar Não Processados (RPNP)

Os RPNP são as despesas cujo direito do credor não foi apurado. São as despesas que ainda não foram liquidadas, ou seja, aquelas que dependem da prestação do serviço ou do fornecimento do material. (LIMA; CASTRO, 2013, p. 83).

Para Giacomoni (2012), as despesas inscritas em restos a pagar não processados são aquelas que foram empenhadas e estão em fase de execução, porém sem condições de se submeterem ao estágio da liquidação, ou seja, verificação do direito adquirido pelo credor. O autor esclarece que essa distinção entre as despesas processadas e não processadas (não liquidadas) é “especialmente importante”, uma vez que as despesas não processadas “não se constituíram ainda como obrigações reais, cabendo às demonstrações contábeis evidenciar esta situação” (GIACOMONI, 2012, p. 323).

Castro (2013) afirma que os RP surgiram para “apaziguar, politicamente, uma demanda justa por gastos, mas sem recursos financeiros para atendê-la”. Para este autor, os restos a pagar representam uma tensão permanente entre a necessidade do gasto e os recursos disponíveis.

Ainda segundo Castro (2013), os RPNP juntamente com a falta da correspondente cobertura financeira levaram o país ao endividamento público. Para este autor, este instrumento provocou a quebra dos princípios da anualidade da despesa e do equilíbrio entre receitas e despesas, além de afetar o princípio de competência da contabilidade, uma vez que a despesa (obrigação) é reconhecida sem que o produto ou serviço tenha sido entregue ou prestado.

Silva et al. (2007) afirmam que a inscrição em restos a pagar não processados provoca um comprometimento das receitas futuras e uma imobilização do governo no início de cada exercício financeiro, pois é realizada uma assunção de obrigações em volume superior à capacidade de pagamento, sendo esta imobilização a responsável pelo surgimento de “grande parte das mazelas que distorcem a execução financeira” e pela deterioração da “qualidade do gasto público”.

Para Silva e Lima (2009), à luz da Teoria da Contabilidade os restos a pagar não processados não deveriam ser classificados como passivo, uma vez que representam “ato potencial e, dessa forma, suas condições não o sustentam como passivo”. As autoras defendem que os restos a pagar não processados não representam apenas um ato não pago, mas também uma despesa que sequer chegou a realizar-se, e que portanto não deveria ser incluída no passivo das entidades.

O CPC 00 (CPC, 2011) define passivo como “uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”. Ainda segundo o CPC 00, “uma característica essencial para a existência de passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente”. Portanto verifica-se que o estudo das autoras está em consonância com o CPC 00, uma vez que os RPNP representam apenas uma “decisão da administração”, pois não houve a entrega do objeto de despesa e nem um “acordo irrevogável”.

Alves (2012) esclarece que os restos a pagar não processados mantêm a lógica orçamentária definida pela Lei n. 4.320/64, ou seja, a utilização do crédito orçamentário vinculado ao seu respectivo exercício, porém contrariam o princípio da competência da contabilidade.

2.3 Cancelamento de Restos a Pagar

A inscrição de valores em restos a pagar terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente, quando então serão automaticamente cancelados. O direito de recebimento por parte do credor permanecerá em vigor pelo prazo de 5 anos, a partir da inscrição (LIMA; CASTRO, 2013).

O cancelamento no exercício seguinte das despesas inscritas como RPNP provoca: i) para as despesas de materiais: compensação de registros contábeis no sistema de resultado (financeiro e patrimonial); ii) para as despesas de serviços: aumento no sistema de resultado do sistema financeiro (SILVA, 2007).

Segundo Fernandes (2004), é comum entre os entes da federação o procedimento de cancelar os saldos remanescentes dos RP no final do exercício seguinte ao da sua inscrição, sendo que alguns desses entes cancelam apenas os RPNP, outros cancelam os processados e os não processados.

Para Alves (2012), o cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar representa a “inexecução financeira dos créditos orçamentários que foram executados por ponto de vista orçamentário”.

2.4 Eficiência na Administração Pública

A eficiência se traduz na relação entre bens e serviços gerados por uma determinada atividade e o custo dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período do tempo, mantendo-se os padrões de qualidade. Este conceito está relacionado ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos e pode ser analisada sob duas óticas: i) minimização do custo total ou dos meios necessários para obtenção do mesmo resultado; ii) otimização da combinação de insumos de forma a maximizar o produto, quanto o gasto total está previamente fixado (TCU, 2012).

A eficiência relaciona-se ao método, ao modo correto de realizar determinada atividade. É traduzida pela relação entre volumes produzidos / recursos consumidos (BIO, 1989).

A eficiência está relacionada à correta utilização dos recursos disponíveis, ou seja, o conceito de eficiência volta-se para a melhor maneira que determinada tarefa deve ser feita ou executada (métodos de trabalho), para que os recursos (pessoas, máquinas, matérias-primas, etc.) sejam aplicados de forma mais racional possível. A eficiência, portanto, preocupa-se com os meios e os métodos, que têm de ser planejados a fim de assegurar a otimização dos recursos disponíveis. A consequência direta da eficiência é a produtividade, de forma que quanto maior a eficiência, maior a produtividade (CHIAVENATO, 2004).

Em 1998, através da Emenda Constitucional 19, a eficiência passou a ser um princípio da Administração Pública. De acordo com este princípio a atividade administrativa deve ser exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Além disso, a função administrativa não mais deverá ser desempenhada apenas com legalidade, deverá atender de forma satisfatória as necessidades da comunidade e de seus membros, assim como obter resultados positivos para o serviço público (MEIRELLES, 2010).

A busca da eficiência pelas organizações públicas se “consubstancia, em última instância, num imperativo de ordem estratégica, ou seja, numa determinante de sua legitimidade social”, de forma que a ideia de eficiência pode vincular-se ao alcance do melhor resultado socioeconômico



possível pelos entes estatais responsáveis pelo atendimento das necessidades de ordem geral e pública, utilizando os recursos transferidos da sociedade para estes entes (BUGARIN, 2001).

2.5 Estudos anteriores

Devido ao aumento significativo nos últimos anos da inscrição de despesas em restos a pagar (processados e não processados), aumento este superior ao próprio aumento das despesas públicas (TCU, 2013), este tema tem sido objeto de estudo de muitos autores. Busca-se avaliar o impacto da utilização em demasia deste instrumento, os motivos deste aumento tão expressivo nos últimos exercícios, se houve a instituição de um modelo plurianual através dos restos a pagar, entre outros.

Carvalho (2013) analisou o prazo médio de execução das despesas primárias do orçamento fiscal e de seguridade social do Poder Executivo Federal para testar a hipótese de instituição de um modelo de plurianualidade no Brasil através dos restos a pagar, por estes permitirem a execução do orçamento em outros exercícios. Os resultados de sua pesquisa indicaram um prazo médio de “quatro a cinco anos para execução do orçamento das despesas discricionárias”, e também que mais de 90% das despesas inscritas em restos a pagar são restos a pagar não processados, ou seja, são os “restos a fazer”.

Alves (2012) através da análise da execução orçamentária de cinco ministérios que concentram os investimentos em infraestrutura no Brasil², verificou que a “prorrogação orçamentária por restos a pagar excede a quitação dos créditos orçamentários anteriores num montante que representa mais de 20% do orçamento de cada ano”, ou seja, “uma parcela significativa do orçamento está sujeita à extinção sumária”. Além disso, os dados de sua pesquisa indicam que mais de 50% dos créditos orçamentários a realizar em cada ano não possuem lastro financeiro suficiente para seu pagamento, ou seja, o gestor possui ampla margem de escolha sobre quais créditos serão ou não pagos.

Silva, Cândido Júnior e Gerardo (2007) sugeriram o uso de dois indicadores que descrevam a evolução dos restos a pagar (Despesa Paga em relação à Despesa Autorizada e Restos a Pagar Pagos em relação à Despesa Primária Paga) para acompanhamento da consistência do superávit primário e melhoria da qualidade da despesa pública. Os autores fazem duas recomendações após o estudo: i) “controlar metas de superávit primário apuradas pelo critério de competência, que são mais transparentes e robustas a inconsistências temporais”; ii) “normatizar de maneira adequada ou extinguir a utilização do expediente dos restos a pagar”.

Silva (2007) fez um estudo do impacto nas contas públicas do cancelamento de despesas inscritas como restos a pagar da União (processados e não processados), tendo analisado o período de 1999 a 2003. Os resultados revelaram que o cancelamento destas despesas refletiu contabilmente no valor das despesas divulgadas pelos poderes e órgãos da União, provocando uma diminuição das despesas, incorporação de ativos a maior, estorno de exigibilidade e aumento de resultado do sistema financeiro.

Santos (2011) analisou as consequências, para o orçamento público e a contabilidade pública, da prática da inscrição e do cancelamento de restos a pagar não processados. O autor analisou as capitais estaduais da região do nordeste do Brasil nos exercícios de 2008 e 2009 e

² Ministérios da Ciência e Tecnologia, Minas e Energia, Transportes, Integração Nacional e Cidades.

concluiu que a inscrição e o cancelamento dos restos a pagar não processados somam um pequeno percentual das despesas executadas nos municípios e exercícios estudados, porém os valores absolutos dessas inscrições e cancelamentos são significativos e podem afetar negativamente o planejamento orçamentário.

Silva e Lima (2009) analisaram o registro contábil dos restos a pagar à luz da Teoria da Contabilidade e os fatores que provocaram o aumento do uso deste instrumento. Os resultados obtidos indicaram a falta de tratamento contábil patrimonial, o limite de desembolsos insuficiente e a morosidade na aprovação da Lei Orçamentária Anual como os prováveis fatores que têm contribuído para o aumento do registro dos restos a pagar no Governo Federal.

Verifica-se portanto que muitas das pesquisas anteriores buscaram evidenciar os reais impactos da utilização do instrumento RP nas demonstrações contábeis do setor público e na qualidade do gasto público, além de propor alterações na evidenciação para uma melhor qualidade da informação. Analisou-se também o impacto do cancelamento destas despesas, o crescimento das despesas inscritas neste instrumento, além da margem de escolha que é atribuída ao gestor, causada principalmente pelo alto montante de restos a pagar em cada exercício, que acaba por concorrer com as despesas do orçamento em andamento.

3. PROCEDER METODOLÓGICO

Conforme Meirelles (2010), a função administrativa não mais deverá ser desempenhada apenas com legalidade, deverá atender de forma satisfatória as necessidades da comunidade e de seus membros, assim como obter resultados positivos para o serviço público.

No contexto dos restos a pagar, principalmente daqueles onde sequer houve a contraprestação por parte do credor e que posteriormente ainda foram cancelados, verifica-se que na maioria dos casos, cumpriu-se as normas legais, porém também é necessário verificar se estas despesas estão sendo realizadas de forma eficiente e com planejamento, obtendo resultados satisfatórios para a comunidade e seus membros.

O presente trabalho tem por objetivo verificar contabilmente, por meio da análise das demonstrações de execução orçamentária do setor público, se os restos a pagar não processados estão sendo utilizados de forma eficiente e planejada, cumprindo o seu objetivo de garantir o pagamento aos fornecedores, ou ineficiente, provocando aplicação de recursos públicos em quantidade superior ao que realmente é necessário.

Para analisar-se esta questão, considerou-se como medida de ineficiência ou falha de planejamento a representatividade do cancelamento dos restos a pagar não processados, nos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e no Ministério Público da União, no âmbito da Administração Pública Federal.

Para construção deste trabalho, foi realizada pesquisa bibliográfica acerca das legislações correspondentes ao tema, os estudos e resultados já obtidos e os pareceres prévios sobre as contas do Governo da República dos anos analisados.

Para responder sobre a representatividade do cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados, delimitou-se os dados de pesquisa, a saber: i) total inscrito em RPNP em cada exercício financeiro, por poder e órgão; ii) total de RPNP cancelados no exercício financeiro, por poder e órgão; iii) dotação atualizada de cada poder e órgão.

Na construção do banco de dados, utilizou-se demonstrativos constantes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal (RREO). Os dados foram retirados de dois demonstrativos específicos: i) Demonstrativo de Restos a Pagar por Poder e Órgão, dos anos de 2002 a 2013, obtido no sítio “Contas Públicas” e; ii) Demonstrativo das Despesas da União por Poder e Órgão, de 2002 a 2011, retirados do sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Analisou-se portanto a representatividade do cancelamento dos restos a pagar não processados com relação ao total inscrito na modalidade e com relação à dotação atualizada do exercício financeiro, assim como uma possível acumulação de Restos a Pagar para o próximo exercício financeiro.

4. RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO

Ao analisar-se o total inscrito em restos a pagar não processados nos últimos anos, é possível verificar um crescimento acentuado desta modalidade. Conforme dados de Almeida (2011), as despesas inscritas em restos a pagar não processados vêm crescendo nos últimos anos, sendo que ocorreu um crescimento ainda mais acentuado a partir de 2006. Neste período, verificou-se por exemplo, uma variação de saldo inscrito em 2010 para o saldo inscrito em 2009 na ordem de 24 bilhões.

Este volume crescente de inscrição em Restos a Pagar, assim como em Restos a Pagar não Processados, tem sido fonte de preocupação de muitos estudiosos da área, e já foi apontado pelo Tribunal de Contas da União, em seus pareceres prévios conclusivos sobre as contas do Governo da República, como um “risco para a programação financeira do governo federal, com impactos potenciais negativos sobre o planejamento e a execução das políticas públicas” (TCU, 2013).

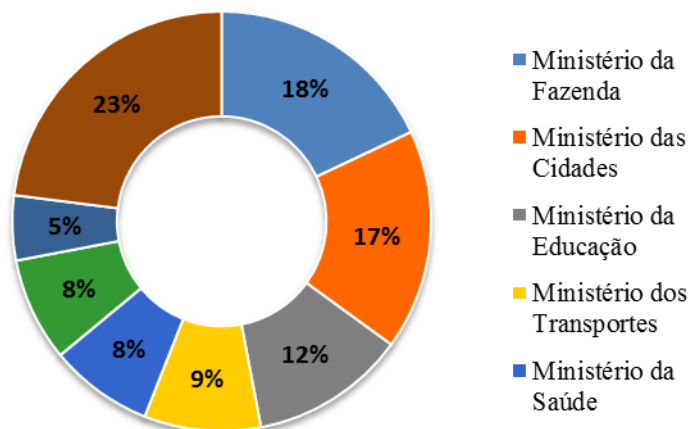
O crescimento das despesas empenhadas dos orçamentos fiscal e da seguridade social no período de 2009 a 2013 alcançou 36%. No mesmo período porém, observou-se um crescimento na ordem de 47% dos RP, e de 101% dos RPNP. Portanto, observa-se que o crescimento dos restos a pagar está superior ao crescimento das próprias despesas (TCU, 2013).

Além disso, este elevado montante de restos a pagar pode estar relacionado a uma “disputa por recursos financeiros, em prejuízo do ciclo orçamentário regular e ao equilíbrio fiscal”, além de indicar “possíveis falhas de planejamento na execução da despesa pública” (TCU, 2013).

Neste estudo, propôs-se analisar a representatividade dos cancelamentos dos restos a pagar não processados, em relação ao próprio montante inscritos em restos a pagar não processados, assim como em relação à dotação atualizada para os Poderes da República. Para uma melhor visualização dos dados, a análise foi dividida entre os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público, além de analisar os órgãos que apresentaram um grande volume inscrito ou cancelado em RP.

O gráfico a seguir apresenta a distribuição dos restos a pagar não processados inscritos até o ano de 2012, de acordo com o volume inscrito na modalidade por cada órgão.

Gráfico 1: Restos a pagar não processados inscritos até 2012



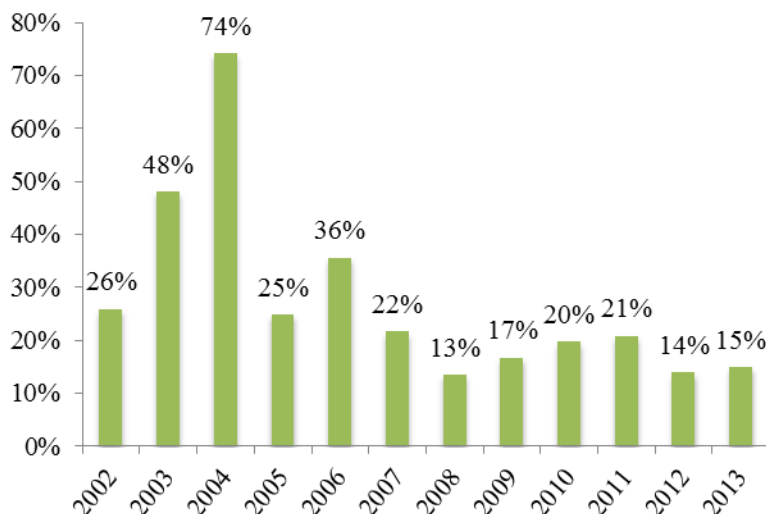
Fonte: Parecer Prévio Conclusivo sobre as contas da Presidente da República (TCU, 2013).

Como depreende-se do gráfico acima, os Ministérios da Fazenda, Cidades e Educação em conjunto foram responsáveis por aproximadamente metade do total inscrito na modalidade (47% do total). Verifica-se ainda que os 7 ministérios apresentados no gráfico possuem grande representatividade do total inscrito em restos a pagar não processados, tendo sido responsáveis por aproximadamente 77% do volume inscrito, enquanto que todos os outros órgãos em conjunto são responsáveis por menos de um quarto do total.

4.1 Inscrição x Cancelamento Restos a Pagar não Processados

No Gráfico 2, é possível observar que no período analisado, o cancelamento dos restos a pagar não processados representou, no mínimo, 13% (2008) do total inscrito na modalidade, chegando a alcançar 48% em 2003 e 74% em 2004.

Gráfico 2 - Percentual de cancelamento dos Restos a Pagar Não Processados em relação ao total inscrito para o Exercício Financeiro dos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público



Fonte: Elaboração Própria. Dados obtidos no RREO (2002 - 2013)

Considerando-se a expressividade do cancelamento de aproximadamente três quartos do total inscrito em restos a pagar não processados no ano de 2004, o assunto foi abordado pelo TCU em seu relatório de contas do exercício de 2004. De acordo com o órgão, os valores inscritos para pagamentos de juros e amortização da dívida foram integralmente cancelados, e para os valores inscritos em inversões financeiras o cancelamento atingiu o percentual de 84%. Tendo em vista que ambas as despesas estão vinculadas ao Ministério da Fazenda, e este por sua vez pertence ao poder executivo, este tópico será melhor detalhado mais a frente.

Considerando-se o volume expressivo de restos a pagar em 2005, que atingiu a marca de vinte e um bilhões e seiscentos milhões, novamente o assunto foi tratado pelo TCU em seu relatório prévio sobre as contas do Governo da República. Deste total de inscritos em restos a pagar, dezessete bilhões e trezentos milhões referem-se a restos a pagar não processados, e, conforme Gráfico 2, 25% deste montante foi cancelado.

Quanto ao cancelamento dos restos a pagar não processados para o Poder Executivo, apenas em quatro exercícios o percentual ficou abaixo de 20% (2008, 2009, 2012 e 2013), sendo que para todos eles o cancelamento dos restos a pagar não processados representa no mínimo 10% do total inscrito nesta modalidade. Verifica-se também um alto percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados em alguns períodos, como em 2006, onde 36% do total inscrito foi posteriormente cancelado, ou em 2003, onde estes cancelamentos representam 50% do total, ocorrendo o auge em 2004, onde 76% do total inscrito em restos a pagar não processados foi cancelado.

Conforme o Parecer Prévio sobre as Contas do Governo de 2003 (TCU), os Ministérios da Fazenda, Saúde e Transportes foram responsáveis por 64% do total inscrito em restos a pagar não processados no exercício de 2003, e neste mesmo ano, conforme o Gráfico 3, do total inscrito

nesta modalidade, aproximadamente 50% foi cancelado. Ainda conforme o parecer do TCU, o cancelamento dos restos a pagar do exercício de 2003 ocorreu por perda de validade dos mesmos.

Para o Poder Legislativo, verifica-se novamente que o percentual de cancelamento em nenhum dos exercícios analisados é inferior a 10%, porém o maior percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados foi de 32%, para o ano de 2013. Outra diferenciação do percentual de cancelamento dos RPNP do Poder Legislativo com relação ao Poder Executivo é que para este, o maior percentual de cancelamento ocorreu em 2004, sendo que nos últimos seis exercícios financeiros este percentual sofreu uma queda considerável. Já para aquele, verificou-se que o percentual máximo de cancelamento ocorreu no último ano analisado (2013 – 32%).

Para o Poder Judiciário, o percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados apresenta-se ainda menor se comparado aos dois poderes analisados anteriormente. Aqui, o maior percentual de cancelamento nos doze exercícios analisados ocorreu em 2005, onde 26% do total de inscritos nesta modalidade foi cancelado. Verifica-se também que para os três poderes analisados até agora, o menor percentual de cancelamento de restos a pagar não processados ocorreu no ano 2008, no Poder Judiciário (5%).

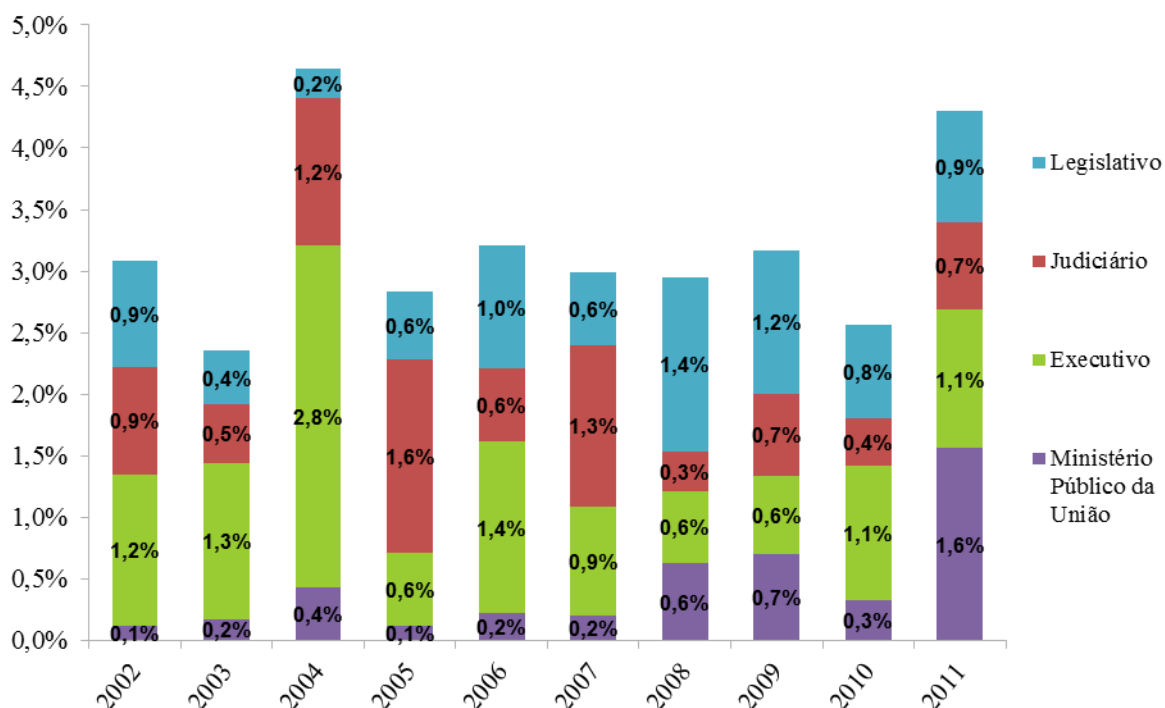
Por fim, para o Ministério Público, verifica-se que os percentuais de cancelamento dos restos a pagar não processados apresentam-se inferiores a 10% em 8 dos 12 períodos analisados, e em outros 2 períodos o cancelamento apresenta-se próximos a 10% (2009 e 2013, 10% e 13%, respectivamente). Em somente 2 dos 12 exercícios financeiros analisados o percentual de cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar ultrapassou 20% (2004 e 2011, 35% e 28%, respectivamente). Apesar destes dois exercícios financeiros com um alto percentual de cancelamento (2004 e 2011), verifica-se também que o MPU possui uma dotação muito inferior tanto em relação aos três poderes, como inferior a maioria dos órgãos do Poder Executivo. No ano de 2011 por exemplo, a dotação atualizada do MPU foi de R\$ 3,5 bilhões, enquanto que a do Ministério da Fazenda foi de 491,8 bilhões.

Ressalta-se que a representatividade do poder executivo no total inscrito em RPNP, visto que em todos os doze períodos analisados esse poder foi responsável por pelo menos 94% do montante inscrito na modalidade (com exceção do exercício financeiro de 2005, em que foi responsável por aproximadamente 92%).

4.2 Cancelamento Restos a Pagar não Processados x Dotação Atualizada

Através do gráfico a seguir, é possível fazer uma análise comparativa da eficiência de cada poder em relação ao cancelamento dos restos a pagar e em relação aos outros poderes.

Gráfico 3 - Percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados em relação à dotação atualizada para o exercício financeiro



Fonte: Elaboração própria. Dados obtidos no RREO (2002 - 2011).

Verificou-se que apesar de os montantes inscritos em restos a pagar serem expressivos e estarem apresentando um crescimento nos últimos anos superior ao das próprias despesas (TCU, 2013), o cancelamento destas despesas não é expressivo em relação à dotação atualizada dos poderes da União. Portanto, em relação às dotações atualizadas, não verificou-se uma falta de planejamento representativa por parte do governo federal no que tange ao cancelamento dos restos a pagar não processados.

Conforme Gráfico 3, em nenhum dos anos o cancelamentos destas despesas inscritas em restos a pagar não processados, para os três poderes e o MPU em conjunto, foi superior a 5% da dotação atualizada.

O cancelamento de despesas inscritas nesta modalidade para os poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público, nos dez períodos analisados, manteve-se próximo ao percentual de 3%, com exceção dos anos de 2004 e 2011, onde estes percentuais se aproximaram de 4,5%.

Dentre os três poderes e o Ministério Público, verifica-se que este é o que apresenta o menor percentual médio de cancelamento nos dez períodos analisados, com exceção do ano de 2011, onde o seu percentual de cancelamento das despesas inscritas nesta modalidade foi o maior



dentre os poderes. Em 2008 e 2009 o percentual de cancelamento do MPU apresentou-se inferior apenas ao do Poder Legislativo.

Verifica-se que em valores percentuais, e em relação à dotação atualizada, o cancelamento das despesas inscritas em RPNP não é representativo (o percentual máximo de cancelamento nos 10 exercícios financeiros analisados foi de 2,8%, em 2004, no Executivo). Porém, verifica-se que em valores absolutos são, tendo em vista por exemplo o cancelamento de R\$ 6,664 bilhões em 2013 pelo Ministério da Fazenda.

Em 2011, por exemplo, o Ministério da Fazenda cancelou o montante de R\$ 3,961 bilhões. Este valor é superior à dotação atualizada da Câmara dos Deputados no mesmo exercício financeiro (R\$ 3,867 bilhões) e equivale à aproximadamente 3 vezes a dotação atualizada do Tribunal de Contas da União em 2011 (R\$ 1,238 bilhões).

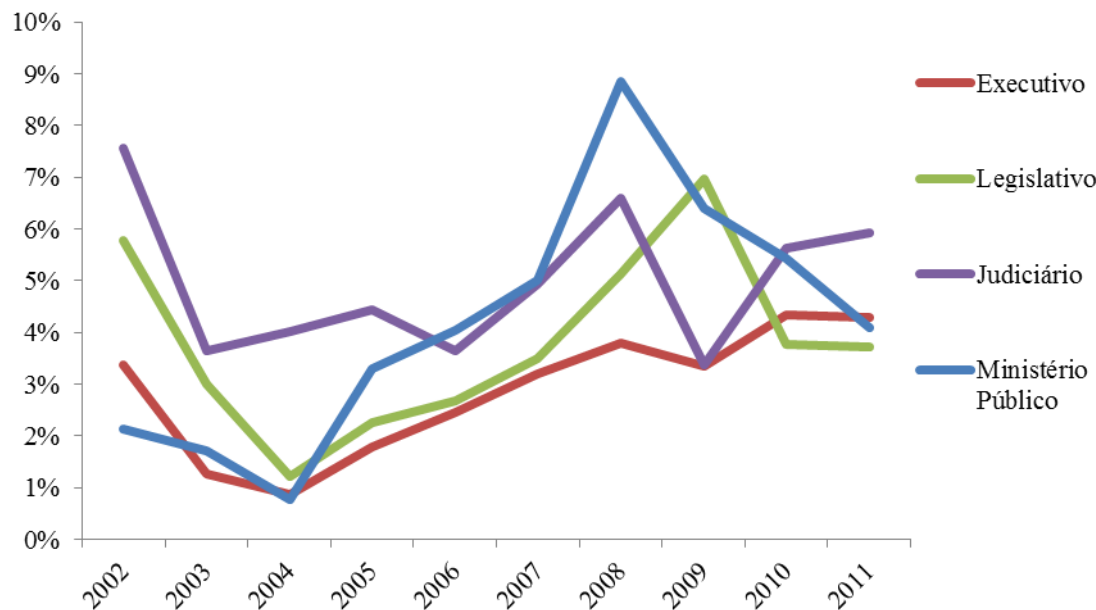
Este resultado vai de encontro à pesquisa de Santos (2011), que analisou as consequências da prática da inscrição e do cancelamento de restos a pagar não processados das capitais estaduais da região do nordeste do Brasil³ nos exercícios de 2008 e 2009. Assim como nesta pesquisa, o autor analisou o montante inscrito em RPNP no próprio exercício financeiro, e desconsiderou o montante acumulado de exercícios anteriores para cálculo dos índices. No resultado de sua pesquisa, o autor concluiu que a inscrição e cancelamento dos RPNP somam um pequeno percentual das despesas executadas nos exercícios financeiros (2008 e 2009) dos municípios analisados, porém os valores absolutos de inscrição e cancelamento apresentam-se significativos e podem afetar negativamente o planejamento orçamentário devido à apuração de um resultado não condizente com a realidade e que perfaz o montante de dezenas de milhões de reais.

4.3 Saldo Remanescente de Restos a Pagar não Processados x Dotação Atualizada

Nesta parte do trabalho buscou-se verificar a contribuição de cada exercício financeiro em uma possível formação de estoque de Restos a Pagar não Processados em exercícios futuros. Para tanto, retirou-se do total de RPNP aqueles que foram cancelados, e então, para verificar a representatividade deste valor, ele foi analisado em relação a dotação atualizada de cada exercício financeiro.

³ Aracaju, Fortaleza, Natal, Recife, Salvador e Teresina.

Gráfico 4 - Saldo Remanescente de RPNP x Dotação Atualizada



Apesar da representatividade do Poder Executivo, conforme visto anteriormente, nesta parte da análise ele apresentou os menores percentuais para uma possível acumulação (estoque) de restos a pagar não processados, o que pode indicar que está ocorrendo o pagamento das despesas inscritas em RPNP, além do alto volume cancelado. Portanto, não verificou-se uma possível acumulação de saldos de RPNP para este poder.

O maior percentual de uma possível acumulação de saldo de RPNP ocorreu em 2008, para o Ministério Público da União, em uma ordem de 8,8%. O menor percentual também ocorreu no MPU, no ano de 2004, 0,77%.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pesquisas vêm apontando que os restos a pagar estão sendo utilizados em manobras para se esconder a expansão das despesas públicas, assim como a realidade econômica do setor público⁴.

Uma dessas manobras possivelmente utilizadas é o cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados. Para Alves (2012), o cancelamento de despesas inscritas em RP representa a “inexecução financeira dos créditos orçamentários que foram executados por ponto de vista orçamentário”.

Ao analisar-se o percentual de cancelamento das despesas inscritas em RPNP com relação ao volume inscrito, verificou-se um alto montante inscrito nesta modalidade, e um percentual de

⁴ Nota Técnica - Almeida (2011). Audiência Pública CDH
<<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2014/05/05/contabilidade-criativa-debate-conclui-que-governo-esconde-realidade-economica>>. Ambos acessados em outubro/2014.



cancelamento bastante representativo, o que foi considerado, para efeitos deste trabalho, uma falha no planejamento e/ou execução das despesas inscritas em restos a pagar não processados. Como observou-se na análise dos dados, na maioria dos anos, observando-se os 3 poderes e MPU, este percentual de cancelamento dos 12 períodos analisados sempre apresentou-se superior a 13%, chegando a alcançar 74% em 2004.

Analisou-se em seguida a representatividade do cancelamento dessas despesas inscritas em restos a pagar não processados em relação à dotação atualizada. Verificou-se que apesar de tais cancelamentos serem representativos em relação ao montante inscrito, eles não são representativos em relação à dotação atualizada de cada poder. Em nenhum dos 10 períodos analisados o cancelamento das despesas inscritas em RPNP, dos 3 poderes e MPU em conjunto, apresentou-se superior à 5% da dotação atualizada de cada poder separadamente.

Verificou-se ainda um destaque do Poder Executivo, tanto em relação aos montantes inscritos quanto os cancelados. Verificou-se ainda dois eventos específicos que aumentaram o percentual de cancelamento dos restos a pagar não processados nos períodos analisados. Trata-se do cancelamento das despesas inscritas em RPNP referentes ao pagamento de juros e amortização da dívida, e as despesas de investimento relativas ao Programa de Aceleração do Crescimento – PAC.

Também observou-se que alguns órgãos específicos destacaram-se na inscrição e cancelamento destas despesas, tanto em percentuais de cancelamentos como em relação ao volume. São eles: Ministérios da Fazenda, Saúde, Transportes e Cidades, todos do Poder Executivo.

Verificou-se em alguns exercícios financeiros e para alguns dos poderes um considerável percentual de restos a pagar não processados que possuem uma tendência de virarem estoque de RPNP nos exercícios financeiros subsequentes.

Recomenda-se para os próximos estudos uma análise dos motivos dos cancelamentos das despesas inscritas em RPNP. Não foi possível realizar esta análise no presente trabalho em função da dificuldade de obtenção dos dados. Recomenda-se também um novo estudo destacando a representatividade do cancelamento de despesas de juros e amortização da dívida ou de programas específicos. Pesquisas futuras podem analisar a representatividade dos cancelamentos dessas despesas nos estados e municípios. Além disso, pode-se analisar programas específicos, como por exemplo o PAC, no que se refere à representatividade e motivos de cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados ligadas ao programa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mansueto. **Nota técnica: Restos a Pagar e artifícios contábeis**. 2011. Disponível em: <<http://mansueto.files.wordpress.com/2011/02/nota-rap-20111.pdf>> Acesso em: abril 2015.

ALVES, Gustavo Henrique Tardelli. **O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: as armadilhas à transparência da despesa pública no Brasil**. 2012. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541257.PDF>> Acesso em: abril 2015.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de Informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1989. p. 20-22.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar n. 75 de 1993. Brasília. Disponível em:



<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp75.htm>. Acesso em: abril 2015.

_____. Congresso Nacional. Lei n. 4.320 de 1964. Brasília. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: abril 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: abril 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI**. Brasília: STN, 2008.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2003**. Brasília: TCU, 2003.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2004**. Brasília: TCU, 2004.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2005**. Brasília: TCU, 2005.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2006**. Brasília: TCU, 2006.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2007**. Brasília: TCU, 2007.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2008**. Brasília: TCU, 2008.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2009**. Brasília: TCU, 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2010**. Brasília: TCU, 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2011**. Brasília: TCU, 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2012**. Brasília: TCU, 2012.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2013**. Brasília: TCU, 2013.

BUGARIN, Paulo Soares. **O Princípio Constitucional da Eficiência**: Um enfoque doutrinário multidisciplinar. Revista do Tribunal de Contas da União – v. 32. N. 87, jan/mar 2001 – Brasília, TCU, 2001. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055462.PDF>>
Acesso em: abril 2015.

CARVALHO, Munique Barros de. **Restos a Pagar e a anualidade orçamentária**. 2013.
Disponível em <<http://www.orcamentofederal.gov.br/educacao-orcamentaria/premio-sof-de>>



[monografias/vi-premio-sof-de-monografias/Tema%20%20-%20-%201o%20L%20-%20Muniqué%20Barros%20-%202016.%20pdf.pdf](#)>. Acesso em: abril 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de Castro. Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público. São Paulo: Atlas, 2013.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**: uma visão abrangente da moderna administração das organizações. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Conceitual Básico: **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. 2011. Disponível em <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: abril 2015.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. **Restos a Pagar**. 2004. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/2004-07-28_Monografia_-_Ernani_Fernandes.pdf>. Acesso em: abril 2015.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2010.

SANTOS, Vinícius Salles. **As consequências para o Orçamento e a Contabilidade Pública, da inscrição e do cancelamento dos restos a pagar não processados realizados em capitais estaduais da região do nordestes do Brasil nos exercícios de 2008 e 2009**. Disponível em <<http://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/1319/1027>> Acesso em: abril 2015.

SILVA, Alexandre Manoel Ângelo da; CÂNDIDO JÚNIOR, José Oswaldo; GERARDO, José Carlos. **Restos a Pagar**: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/premios/SOF/mongrafias/1_Lugar_-_Alexandre_Manoel_Angelo_Da_Silva.pdf>. Acesso em: abril 2015.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União 1999 – 2003**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n43/a07v1843.pdf>>. Acesso em: abril 2015.

SILVA, Tainan C.C. LIMA, Diana V. **A adoção do princípio de competência no tratamento contábil dos restos a pagar**. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos92009/168.pdf>> Acesso em: outubro 2014.

TCU. Glossário de Termos do Controle Externo (2012). Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Glossario_termos_ce.pdf>. Acesso em: abril 2015.



CONGRESSO DE
CONTABILIDADE
2015

VNIVERSITAT
D VALÈNCIA

UNIVERSIDADE FEDERAL
DE SANTA CATARINA

- 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
- 6º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
- 9º Congresso IBEROAMERICANO de Contabilidad e Gestión

