

ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS

Cap QCO JAQUESONEY COSTA SILVA

**RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:
ESTUDO DAS INSCRIÇÕES DO COMANDO DO EXÉRCITO NO PERÍODO DE
2011 A 2015**

**Brasília
2016**

Cap QCO JAQUESONEY COSTA SILVA

**RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:
ESTUDO DAS INSCRIÇÕES DO COMANDO DO EXÉRCITO NO PERÍODO DE
2011 A 2015**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Formação
Complementar do Exército / Escola de
Aperfeiçoamento de Oficiais como
requisito parcial para a obtenção do Grau
Especialização em Ciências Militares

Orientador: Maj QCO Adriano Félix Braga de Queiroz

**Brasília
2016**

Cap QCO JAQUESONEY COSTA SILVA

**RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:
UM ESTUDO DAS INSCRIÇÕES DO COMANDO DO EXÉRCITO NO PERÍODO
DE 2011 A 2015**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Escola de Formação Complementar do Exército /
Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais como
requisito parcial para a obtenção do Grau
Especialização em Ciências Militares

Aprovado em

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO

ROMMEL VALÉRIO MENEZES BRITO DA SILVA – TC – Presidente
Escola de Formação Complementar do Exército

ADRIANO FELIZ BRAGA DE QUEIROS – Maj - Membro
Escola de Formação Complementar do Exército

Silva, Jaquesoney Costa

Restos a Pagar Não Processados: Um estudo das inscrições no Comando do Exército no período de 2011 a 2015 / Jaquesoney Silva. – 2016.

53 f. ; 30 cm

TCC (Especialização) – Escola de Aperfeiçoamento de Oficiais, Rio de Janeiro, 2016.

Bibliografia: f. 41 - 53.

1. Orçamento Público – Brasil 2. Execução Orçamentária 3. Restos a Pagar Não Processados . I. Título

RESUMO

Este Trabalho realiza uma análise das inscrições em Restos a Pagar Não Processados (RPNP) do Comando do Exército. Nele são estudados os volumes e percentuais de despesas que integram o chamado “orçamento paralelo”, isto é, aquelas despesas cuja liquidação e o pagamento são realizados em anos diferentes ao da sua previsão. O Relatório do Tribunal de Contas da União (TCU), atinente ao parecer prévio das contas prestadas pelo Presidente da República, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2014 (TC 005.335/2015-9), afirma que o Governo Federal transferiu-se para o ano de 2015 um saldo de restos a pagar de R\$ 227 bilhões. Esse valor corresponde a 12% da dotação prevista nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social de 2015, excluídas as despesas de refinanciamento da dívida pública federal. No trabalho, ainda, são apresentados conceitos fundamentais sobre o orçamento público e os dados de execução obtidos por meio de pesquisas no Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal e no SIAFI do Governo Federal, buscando um relacionamento entre os conceitos teóricos e a prática orçamentária realizada no Comando do Exército. Espera-se que o trabalho contribua para aumentar a percepção da relevância da execução do orçamento dentro do ano para o qual foi autorizado, bem como, a melhoria dos processos de planejamento, acompanhamento e execução da despesa pública.

Palavras-chave: Restos a Pagar. Execução Orçamentária. Comando do Exército. Contabilidade Pública.

ABSTRACT

This work makes an analysis of entries in outstanding Unprocessed (RPNP) of the Army Command. The volume and percentage of costs that are part of the so-called "parallel budget" on it are studied, those expenses which were paid and payment are carried out in different years its forecast. The Report of the Court of Audit (TCU), relating to the prior opinion of the accounts rendered by the President of the Republic, from 1 January to 31 December 2014 (TC 005335/2015-9), states that the Federal Government transferred treated to the year 2015 remains a balance of payable of R\$ 227 billion. This value corresponds to 12% of the allocation provided for in the Fiscal Budget and Social Security 2015, excluding refinancing costs of federal debt. At work also presents fundamental concepts of the public budget and performance data through research in System SIGA BRAZIL Federal Senate and SIAFI the Federal Government, seeking a relationship between the theoretical concepts and practical budget held at the Army Command. It is expected that the work will help to increase awareness of the importance of the implementation of the budget within the year for which it was authorized, as well as the improvement of planning, monitoring and implementation of public expenditure.

Keywords: Remaining Debts. Budget Execution. Command of the Army. Public Accounting

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução do Orçamento Anual Autorizado para Comando do Exército – Período de 2011 a 2015	37
Gráfico 2 - Evolução do Orçamento Anual Autorizado para Comando do Exército, por Grupo de Natureza de Despesa – Período de 2011 a 2015	38
Gráfico 3 - Percentual das despesas inscritas em Restos a Pagar, por ano de inscrição, no Comando do Exército – Orçamento Autorizado - Período de 2011 a 2015	39
Gráfico 4 - Percentual total das despesas inscritas em RPNP no Comando do Exército – Orçamento Autorizado - Período de 2011 a 2015	40
Gráfico 5 - Percentual total das despesas inscritas em Restos a Pagar no Comando do Exército – Inclusos os RPNP inscritos Outros Exercícios - Período de 2011 a 2015	41
Gráfico 6 - Percentual total das despesas inscritas em RPNP no Comando do Exército, por Grupo Natureza de Despesa – Orçamento Autorizado - Período de 2011 a 2015	42
Gráfico 7 - Percentual de Pagamento de Despesas inscritas em RPNP– Período de 201 a 2015	44
Gráfico 8 - Percentual de Inscrições em RPNP – União e Comando do Exército – Período de 2011 a 2015	47

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Descentralização Orçamentária e Financeira	28
-------------------------------------------------------------	----

LISTA DE FIGURAS, GRÁFICOS E TABELAS

Tabela 1 - Despesas inscritas em RPNP – Ações Orçamentárias com os maiores valores nominais	42
Tabela 2 - Total de Inscrições e Cancelamentos de RPNP	43
Tabela 3 - Total de Inscrições e Pagamentos de RPNP – Período 2011 a 2015	44
Tabela 4 - Total de Inscrições e Pagamentos de Restos a Pagar – Período 2011 a 2015	45

LISTA DE ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
GND	Grupo de Natureza de Despesa
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MTO	Manual Técnico do Orçamento
OSPF	Órgãos Setoriais de Programação Financeiras
PPA	Plano Plurianual
RP	Restos a Pagar
RPNP	Restos a Pagar Não Processados
RPP	Restos a Pagar Processados
PPF	Proposta de Programação Financeira
SIAFI	Sistema de Administração Financeira do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	PROBLEMA	11
1.2	OBJETIVO	13
1.3	QUESTÕES DE ESTUDO	14
1.4	METODOLOGIA	14
1.4.1	Objetivo Formal do Estudo	14
1.4.2	Amostra	14
1.4.3	Delineamento da pesquisa	15
1.4.3.1	Procedimentos para revisão de literatura	15
1.4.3.2	Tipo e natureza da pesquisa	16
1.4.3.3	Instrumentos	16
1.4.3.4	Análise dos dados	16
1.5	JUSTIFICATIVAS	17
2	DESENVOLVIMENTO	18
2.1	O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NO BRASIL	18
2.1.1	Princípios Orçamentários	18
2.1.2	O Plano Plurianual	19
2.1.3	Lei de Diretrizes Orçamentárias	21
2.1.4	Lei Orçamentária Anual	23
2.15	O Ciclo Orçamentário e Financeiro	26
2.2	RESTOS A PAGAR	30
2.2.1	Definições	30
2.2.2	Estágios de execução da despesa pública	31
2.2.3	Classificação dos RP	33
2.2.4	Cancelamento e pagamento de RP	35
2.3	O ORÇAMENTO DO COMANDO DO EXÉRCITO E OS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	38
3	CONCLUSÃO	48
	REFERÊNCIAS	51

1. INTRODUÇÃO

Preceitua o Caput do Art. 37 da Constituição Federal de 1988 que a administração pública deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, quando realizada qualquer atividade inerente às funções públicas. Com base nesses princípios surge a necessidade da correta execução dos orçamentos públicos, com a devida alocação das receitas arrecadadas e realização das despesas governamentais. A publicidade, traduzida também na transparência dos gastos realizados pelo ente público, e a eficiência das ações governamentais, alvo do planejamento, execução e controle das políticas públicas, aumenta a atenção a ser dispensada ao mecanismo de restos a pagar.

Os restos a pagar são as despesas que por algum motivo não passaram por todos os estágios de execução da despesa pública, dentro do exercício financeiro para o qual o orçamento anual previa dotação específica. Desta forma, a Lei nº 4.320/64 determina a inscrição dessa despesa, caso já tenha sido empenhada, em uma conta denominada restos a pagar, assim, os estágios da liquidação e do pagamento serão realizados nos exercícios subsequentes.

Nos últimos anos, as inscrições de despesas em restos a pagar vêm apresentando uma tendência de crescimento positiva, transformando-se em problema a ser enfrentado pelos gestores responsáveis pela execução orçamentária nos órgãos federais, uma vez que tais despesas, oriundas de exercícios anteriores, comprometem a receita arrecadada e, conseqüentemente, a realização das metas previstas para o ano em curso, estabelecidas na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Desta forma, o presente trabalho visa apresentar uma análise sobre as inscrições de despesas orçamentárias em Restos a Pagar Não Processados pelo Comando do Exército, considerando o período de 2011 a 2015 e confrontando com os percentuais de despesas que são inscritas, anualmente, pelo Governo Federal, apresentando, também, os impactos que essas inscrições têm no orçamento anual autorizado pelo poder legislativo para o órgão estudado.

1.1 PROBLEMA

O Manual Técnico do Orçamento (MTO) define os Restos a Pagar como as despesas empenhadas, mas não pagas até 31 dezembro, que são inscritas, no fim do exercício financeiro, integrando, desta forma, a dívida flutuante da União. Esta sistemática é possibilitada pelo que consta na Lei nº 4.320/64, quando em seu Art.

35 define que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas e no Art. 36 que considera Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

Consideram-se Restos a Pagar Processados aqueles em que a despesa orçamentária já foi empenhada e liquidada, restando o encerramento do compromisso junto ao fornecedor, isto é, o respectivo pagamento. Assim, não se podem cancelar os Restos a Pagar Processados que foram inscritos em um determinado exercício, pois o fornecedor cumpriu com suas obrigações para com a Administração e esta por sua vez tem a respectiva dever de pagar.

Os Restos a pagar não processados são despesas que foram empenhadas sem existir a respectiva liquidação dentro o exercício a que se refere. O MTO define os critérios para a inscrição da despesa em restos a pagar não processados discorrendo que “também serão inscritas as despesas não liquidadas quando o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente”.

O principal aspecto negativo deste mecanismo é o impacto financeiro que despesas dessa natureza têm nos exercícios subseqüentes, pois para os pagamentos são utilizadas receitas arrecadadas do exercício corrente, quando deveriam ser utilizados os superávits financeiros oriundos do exercício anterior. Assim, existe um claro uso das receitas arrecadas no exercício corrente quando estas deveriam ser consignadas, exclusivamente ou prioritariamente, para as despesas previstas na LOA em vigor.

No aspecto orçamentário a sistemática de Restos a Pagar afeta a correta execução da despesa. A apropriação da despesa é feita em ano diferente da sua execução e pagamento, pois é no momento do empenho, realizado em ano anterior, que a despesa passa a pertencer ao respectivo exercício. Nesse sentido, existem despesas que aparecem na execução do orçamento de determinado ano e que de fato não foram executadas e despesas que são executadas e pagas em determinado ano sem, contudo, constarem da dotação orçamentária daquele ano.

Pelo já exposto, observa-se que se não houver um rígido controle das inscrições de despesas em Restos a Pagar, principalmente os não processados,

uma parcela considerável das receitas governamentais será direcionada à execução de despesas que foram previstas e autorizadas em anos anteriores, deixando de lado, por falta de receitas suficientes, a realização de despesas constantes da LOA em execução, afetando o planejamento e o controle da execução orçamentária e financeira da despesa pública.

Assim, cabem os seguintes questionamentos: o Comando do Exército tem adotado como prática a inscrição de restos a pagar não processados em valores significativos e quais os impactos observados sobre os orçamentos anuais pela prática de tal mecanismo contábil?

1.2 OBJETIVO

O presente estudo visa demonstrar a política e os impactos das inscrições de RPNP no orçamento da Força Terrestre.

Desta forma pretende-se identificar e mensurar os volumes de inscrições e despesas em Restos a Pagar Não Processados e seus efeitos nas ações orçamentárias constantes das Leis Orçamentárias Anuais, focando no orçamento autorizado para o Comando do Exército, relativos ao período de 2011 a 2015, bem como nos impactos nas funções de planejamento e controle do gasto público.

Com a finalidade de delimitar e alcançar o desfecho esperado para o objetivo geral, levantou-se objetivos específicos que irão conduzir na consecução do objetivo deste estudo, os quais são transcritos abaixo:

- a. Apresentar o processo orçamentário brasileiro, seus princípios, as principais leis e o ciclo orçamentário.
- b. Apresentar o ciclo financeiro na administração pública brasileira.
- c. Definir o mecanismo de inscrição da despesa pública em restos a pagar.
- d. Apresentar o orçamento autorizado do Comando do Exército, do período de 2011 a 2015.
- e. Apresentar o montante de despesas inscritas em restos a pagar não processados no âmbito do Comando do Exército, no período de 2011 a 2015.
- f. Comparar os valores de despesas inscritas em restos a pagar não processados com os respectivas dotações orçamentárias anuais.
- j. Concluir quanto os impactos das inscrições nas dotações destinadas ao Comando do Exército.

1.3 QUESTÕES DE ESTUDO

Observados as particularidades do problema ora apresentado, as seguintes questões de estudos serão levantadas a fim de conduzir ao alcance dos objetivos do trabalho:

- a. Qual o processo orçamentário brasileiro?
- b. O que é despesa pública?
- c. Qual o conceito de restos a pagar?
- d. Qual o volume de despesas inscritas em restos a pagar no âmbito do Comando do Exército?
- e. Quais os volumes de inscrições em restos a pagar canceladas nos exercícios subsequentes?
- f. Quais os percentuais de execução de despesas inscritas em restos a pagar em relação a dotação orçamentária recebida?
- h. Quais os montantes financeiros efetivamente utilizados no pagamento de despesas inscritas em restos a pagar?
- i. Quais as naturezas orçamentárias de despesas que são mais incidentes das inscrições de restos a pagar.
- j. Os pagamentos das despesas inscritas em restos a pagar comprometem a realização dos objetivos para os quais a LOA consignava orçamento próprio?

1.4 METODOLOGIA

1.4.1 OBJETO FORMAL DE ESTUDO

O presente trabalho busca apresentar os volumes de despesas executadas no âmbito do Comando do Exército, considerando as dotações orçamentárias autorizadas. Neste sentido, foca-se nas inscrições de despesas em Restos a Pagar Não Processados (RPNP), buscando demonstrar seus efeitos nas ações constantes das Leis Orçamentárias Anuais (LOA), relativas ao período de 2011 a 2015, bem como nos impactos nas funções de planejamento e controle do gasto público.

1.4.2 AMOSTRA

No estudo foram coletados dados referentes à execução das despesas pertencentes ao Comando do Exército, no período de 2011 a 2015, focando-se principalmente, nos Grupos 3 (Outras Despesas Correntes) e 4 (Investimentos).

A escolha destas naturezas de despesas deve-se ao fato de que representam as principais despesas cujos orçamentos sofrem constante contingenciamentos, bem como são as necessárias para tanto para o funcionamento mínimo das diversas Unidades Gestoras vinculado ao Comando do Exército quanto para sua modernização e emprego.

Ressalte-se, ainda, que são nos grupos despesa 3 e 4 onde ocorrem a maioria dos gastos, excetuando os de pessoal, que sofrem todos os estágios da despesa pública e para os quais, seguindo à necessidade de planejamentos eficaz para o respectivo ano orçamentário.

1.4.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O delineamento de pesquisa contemplará as fases de levantamento e seleção da bibliografia; coleta dos dados, crítica dos dados, leitura analítica e fechamento das fontes, argumentação e discussão dos resultados.

1.4.3.1 PROCEDIMENTOS PARA A REVISÃO DE LITERATURA

O conteúdo teórico foi construído a partir da leitura, revisão e análise das literaturas e demais fontes de pesquisas, conforme os critérios abaixo elencados:

a. Fontes de busca

- Artigos científicos das bases de dados do Scholar Google, PubMed, do LILACS, do SCIELO e do ISI;
- Livros e literaturas publicadas sobre Administração e Finanças Públicas brasileira;
- Livros e monografias da Escola de Administração Fazendária (ESAF);
- Relatórios do Tribunal de Contas da União (TCU);
- Manuais técnicos, Monografias e Artigos da Biblioteca da Secretaria de Orçamento Federal (SOF);
- Literatura jurídica brasileira.

b. Estratégia de busca para as bases de dados eletrônicas

A utilização de dados e fontes de consultas disponíveis na internet foi imprescindível para a fundamentação teórica do trabalho. As seguintes palavras-chaves serão utilizadas como descritores nos mecanismos de buscas utilizados:

“Restos a Pagar”, “Execução Orçamentária”, “Comando do Exército” e “Contabilidade Pública”.

c. Critérios de inclusão:

- Estudos publicados em português na área de administração pública.
- Estudos publicados a partir da publicação da Lei 4.320, de 17 de março de 1964.
- Estudos publicados atinentes a execução orçamentária e financeira no âmbito do Governo Federal;

d. Critérios de exclusão:

Estudos que não sejam relacionados aos conceitos de Administração e Finanças Públicas.

1.4.3.2 TIPO E NATUREZA DA PESQUISA

O presente estudo visa gerar conhecimento sobre os impactos das inscrições contábeis em restos a pagar no orçamento do Comando do Exército, desta forma trata-se de uma pesquisa quanto a sua natureza do tipo aplicada.

Os resultados poderão subsidiar a adoção de novos processos aos agentes da administração ou aperfeiçoar aqueles já existentes.

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema e dos objetivos a pesquisa trata-se de uma pesquisa quantitativa, pois procura traduzir as opiniões e dados numéricos em informações classificáveis e analisadas, e de uma pesquisa descritiva.

1.4.3.3 INSTRUMENTOS

Os instrumentos utilizados são os dados da execução orçamentária do Comando do Exército, no período de 2011 a 2015, extraídas pelo SIGA Brasil e/ou Tesouro Gerencial por meio de consultas ao SIAFI.

1.4.3.4 ANÁLISE DOS DADOS

A revisão bibliográfica, que inclui publicações de alguns autores renomados, bem como o estudo de legislação e trabalhos acadêmicos, com ênfase em pontos

conexos entre a execução do orçamento da União e as inscrições de despesas em restos a pagar, forneceram o embasamento necessário para a análise dos dados obtidos, principalmente, por meio do SIGA Brasil e do Tesouro Gerencial.

A apresentação dos dados considera os percentuais de valores, quer sejam absolutos ou referentes a naturezas de despesas específicas, executadas no âmbito do Governo Federal e, especificamente, do Comando do Exército em relação aos montantes de despesas executadas nos anos orçamentários selecionados como limites temporais da pesquisa.

A apresentação dos dados privilegiou a utilização de modelos tabulares e gráficos para a exibição dos valores resultados encontrados, visando proporcionar ao leitor uma melhor compreensão dos dados técnicos constantes da pesquisa.

1.5 JUSTIFICATIVA

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é um dos principais instrumentos para planejamento e controle das finanças públicas, da execução das despesas e do acompanhamento das ações do governo para o exercício fiscal. Neste contexto, as despesas realizadas em determinado ano refletem as premissas das políticas governamentais para aquele período, bem como, possibilitam o controle institucional e social sobre o gasto público, através da análise entre a previsão das receitas e a fixação das despesas constantes dos orçamentos anuais comparativamente com a execução efetivamente realizada pelos gestores públicos.

Nos últimos anos tem-se observado um crescente aumento das despesas inscritas em restos a pagar, isto é, a transposição de passivos reconhecidos em ano anterior e para os quais os pagamentos, seguido da devida extinção, seria afeto ao ano respectivo. Estas despesas, principalmente aquelas denominadas de não processadas, pertencentes aos orçamentos anteriores, são pagas em exercícios subsequentes, afetando, desta forma, a execução financeira prevista para as despesas do ano em curso.

Espera-se que o trabalho contribua para aumentar a percepção da relevância da execução do orçamento dentro do ano para o qual foi autorizado, bem como, a melhoria dos processos de planejamento, acompanhamento e execução da despesa pública no âmbito do Comando do Exército.

Assim, pretende-se reforçar a importância que sejam realizados controles mais eficientes visando acompanhar e minimizar a prática de utilização das

inscrições de despesas orçamentárias em restos a pagar, como mecanismo de garantia de créditos orçamentários. Dessa forma, busca-se atenuar os efeitos dessas despesas nas programações orçamentárias e financeiras dos anos posteriores, bem como, conceder mais transparência na execução das despesas públicas.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NO BRASIL

2.1.1 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Desde 1808, com a vinda da família real para o Brasil, foi demonstrada a preocupação com o controle do erário e das finanças do governo, por este motivo foi criado naquele ano, por Dom João VI um órgão denominado de Erário Régio e, também, o Conselho da Fazenda que tinha como incumbência a organização do orçamento e da contabilidade do Brasil Colônia.

Somente em 1964, com a expedição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, houve um avanço significativo no intuito de melhor gerir o orçamento do Estado e, conseqüentemente, a sua execução.

Castro (2012. p. 40) destaca que "os princípios orçamentários foram-se consolidando ao longo do tempo. No Brasil, os princípios foram definidos através das leis que foram estabelecidas para limitar a ação do Poder Executivo". A Lei nº 4.320/64 é a principal legislação onde constam os principais princípios que devem ser observados quando os assuntos referem-se a orçamento público. "A intenção dessas regras é definir parâmetros gerais para elaboração e execução do orçamento" (MOTA, 2009, p. 29).

Vários autores divergem quanto aos principais princípios orçamentários, pois suas definições estão, explícita ou implicitamente, mencionados tanto na Lei nº 4.320/64, quanto na própria Constituição Federal de 1988. Os mais destacados são:

- a) Unidade: o orçamento deve ser uno, cada esfera da administração deve contar um orçamento que contenha suas receitas e despesas (art. 165 da CF);

- b) Universalidade: o orçamento (uno) deve contar todas as receitas e despesas (art. 3º da Lei nº 4320-64);
- c) Anualidade: o orçamento deve ser elaborado e autorizado para ser executado em um período determinado de tempo (geralmente um ano);
- d) Não vinculação dos impostos: os impostos não podem ser vinculados a uma despesa específica (inciso IV, art 167 da CF);
- e) Exclusividade: a Lei orçamentária não deve conter matéria estranha ao Orçamento (art. 165 da CF);
- f) Especialização/ Especificação: identificação de cada receita despesa , de modo que não figurem de forma global;
- g) Orçamento Bruto: pugna ela utilização da rubricas de receita e despesa pelos seus valores brutos, sm deduções ou compensações;
- h) Publicidade: aplica-se a todos os atos administrativos, constitui uma das bases da Administração Pública (art 37 da CF);
- i) Equilíbrio: deve-se construir um equilíbrio entre receitas e despesas; ...
- j) Programação: o orçamento deve contar o conteúdo e a forma de programa. (RIBEIRO, 2006, p. 50).

Aos princípios supracitados, acrescenta-se ainda a Legalidade e Reserva Legal, ambos fundamentados nos art 165 a 169 da CF, os quais podem ser assim entendidos:

[...] a legalidade quando veda o início de programas ou projetos não incluídos na LOA e a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais. Já o princípio da Reserva legal, [...], quando de fine que matéria de orçamento tem que ser definida em lei específica. (CASTRO, 2012, p. 41)

Desta forma, todo o processo de elaboração orçamentária deve ser orientado pelos princípios supracitados, resultando em instrumentos de definição das políticas de governo. Estes instrumentos são materializados por três leis propostas pelo Poder Executivo e que dependem da aprovação legislativa para sua execução. A Constituição Federal, em seu artigo 165, cita que estas leis, "de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais", este último conhecida como Lei Orçamentária Anual.

2.1.2. O PLANO PLURIANUAL (PPA)

O PPA é o principal instrumento que possibilita uma perspectiva macro da gestão do Presidente da República, por ocasião da assunção para o mandato de quatro anos, pois é nele que estão os principais itens norteadores das políticas públicas que serão implantadas durante os próximos três anos de seu mandato e o primeiro ano do mandato de seu sucessor. O Manual Técnico de Orçamento – MTO 2016 define o PPA como:

[...] o instrumento de planejamento de médio prazo do Governo Federal, que estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras

delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. (BRASIL, 2016)

Esse conceito de Plano Plurianual tem como base a Constituição Federal, especificamente em seu artigo 165, que cita:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

[...]

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. (BRASIL, 1988)

Assim, o PPA é a legislação norteadora que servirá como premissa para a fixação das ações e objetivos constantes das demais leis orçamentárias, que trazem a operacionalização dos programas de governos.

A lei do plano plurianual, apesar de ser uma lei ordinária, assim como a lei de diretrizes orçamentárias e, também, a lei de orçamento anual, tem importância fundamental para as demais, pois serve de base orientadora. Por esse motivo, a lei do plano plurianual deve ser a primeira lei a ser aprovada, dentro do processo de planejamento orçamentário. (MOTA, 2009, p. 22)

O § 1º do Art. 167 da Constituição Federal determina que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade (BRASIL, 1988). Assim, quando da aprovação da LDO e da LOA para determinado exercício financeiro, essas serão redigidas sempre observando os preceitos do PPA que está em vigor. O art. 35, § 2º, inciso I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias fixa os períodos de envio pelo Presidente da República do projeto de PPA ao Congresso Nacional, e a devolução para sanção presidencial, garantindo que sempre existirá um PPA em vigor.

Art. 35 [...]

§ 2º - Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art.165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro

exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (BRASIL, 1988).

Ainda referente ao Plano Plurianual, Nascimento (2006) ressalta o PPA como o documento o documento da mais alta hierarquia no sistema de planejamento de qualquer órgão público, isto conduz para que os demais planos e programas estejam subordinados as diretrizes, metas e objetivos nele estabelecidos.

2.1.3 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

O § 2º do Art. 165 da CF/88 dispõe que a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Referente à LDO, Mota (2009) destaca que durante o processo orçamentário esta lei define as prioridades e metas da administração pública para o ano, selecionando aqueles programas que serão executados entre centenas de programas aprovados no plano plurianual, desta forma a LDO tanto prioriza a execução dos programas sobre os demais, que foram definidos para o mandato quadrienal, quanto estabelece a meta física para o exercício financeiro. A importância da LDO para o planejamento orçamentário pode ser assim definida:

A implantação da LDO pela constituição federal de 1988 representa um importante marco na reforma do orçamento brasileiro, pois a mesma permite que a Administração defina, no ano anterior, os objetivos, metas e prioridades que constarão da sua proposta orçamentária do ano seguinte, possibilitando ao Legislativo, antes da aprovação da Lei Orçamentária, uma discussão prévia sobre a definição das metas e objetivos que se pretende alcançar. (FORTES, 2005, p. 101)

Conforme afirma Fortes (2005, p. 105) "a Lei Orçamentária Anual deve guardar, na sua elaboração e aprovação, compatibilidade como Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias".

De maneira pormenorizada o Art. 4º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, discrimina os demais dispositivos que a LDO deverá conter:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no [§ 2º do art. 165 da Constituição](#) e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea *b* do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

[...]

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

[...]

1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

§ 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente. (BRASIL, 2001)

A LDO possibilita a adequação do PPA, cujos objetivos e estratégias foram traçadas no primeiro ano de mandato presidencial, aos novos cenários que

são apresentados anualmente. FURIATI (2011) afirma que diante da necessidade de ajustes da programação prevista no PPA aos novos cenários político, econômico e institucional, isto, a dinâmica que se manifesta durante os anos de mandato, a LDO desempenha um papel de balanceamento entre a estratégia traçada no início de um governo e as reais possibilidades que vão sendo apresentadas durante os demais anos.

O § 2º do Art. 35 do Ato das disposições Constitucionais Transitórias determina que o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado ao Congresso Nacional até oito meses e meio (15 de abril) antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido ao Chefe do Executivo para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (17 de julho). Desta forma, a LDO é a única das três leis orçamentárias que impõe restrições ao Poder Legislativo, pois o mesmo não poderá entrar em recesso no período de julho enquanto não for aprovada a LDO, conforme § 2º do Art. 51 da CF/88 "a sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias" (BRASIL, 1988).

2.1.4 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

As ações governamentais constante dos programas de governo são operacionalizadas e constam de instrumento de planejamento confeccionado em ano anterior ao da sua execução. Surge, assim, a necessidade de lei que fixaria os orçamentos governamentais para o exercício do ano seguinte. A lei nº 4.320/1964 em seus artigos 2º, 3º e 4º, discriminam as particularidades desta lei, denominada de Lei Orçamentária Anual (LOA):

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

§ 1º Integrarão a Lei de Orçamento:

I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;

II - Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº. 1;

III - Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;

IV - Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.

§ 2º Acompanharão a Lei de Orçamento:

I - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;

II - Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos ns. 6 a 9;

III - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços.

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei. (BRASIL, 1964)

Os componentes da Lei Orçamentária Anual estão definidos na Constituição Federal, em seu artigo 165, parágrafo 5º:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

III - os orçamentos anuais

[...]

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. (BRASIL, 1988)

Destarte, a Lei Orçamentária apesar de sua anualidade na confecção, deverá conter premissas que são orientadas pelos dois instrumentos já citados: O Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Assim, em

consonância com as orientações constantes da legislação de planejamento orçamentário (PPA), a LOA deve compatibilizar a programação orçamentária plurianual com as metas do anexo de metas físicas constante da LDO, focando na redução das desigualdades regionais ao distribuir e fixar as despesas públicas para o exercício a que se refere.

Matias – Pereira (2010) destaca que o orçamento é apenas uma etapa detalhada da execução do plano plurianual, complementado por planos nacionais, regionais e setoriais, e cujas diretrizes orçamentárias orientam a sua elaboração e execução. A lei complementar 101 (LRF) enfatiza essa compatibilização entre a LOA com o PPA e a LDO, em seu Art. 5º ela expressa que:

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o [§ 6º do art. 165 da Constituição](#), bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

[...]

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual.

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no [§ 1º do art. 167 da Constituição](#).

§ 6º Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas à pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos (BRASIL, 2001).

2.1.5 O CICLO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO

Até a fase de aprovação da LOA são necessários que todos os órgãos integrantes do sistema orçamentário do Governo Federal percorram etapas. A Lei nº 10.180/01, em seu artigo 4º, especifica quais são os integrantes do Sistema de Orçamento Federal:

Art. 4º Integram o Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal:

I - o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, como órgão central;

II - órgãos setoriais;

III - órgãos específicos.

§ 1º Os órgãos setoriais são as unidades de planejamento e orçamento dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, da Vice-Presidência e da Casa Civil da Presidência da República.

§ 2º Os órgãos específicos são aqueles vinculados ou subordinados ao órgão central do Sistema, cuja missão está voltada para as atividades de planejamento e orçamento.

§ 3º Os órgãos setoriais e específicos ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados. (BRASIL, 2001)

O processo orçamentário anual inicia-se através da proposta parcial do orçamento, realizada pela Unidade Gestora Responsável, que encaminha essa proposta, para fins de consolidação, ao respectivo órgão ou ministério a que está subordinada ou vinculada. De posse das propostas, os órgãos setoriais consolidam todas em uma única proposta do órgão e encaminha ao órgão Central do Sistema de Orçamento da União, que é a Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, o qual elabora seu projeto de lei orçamentária para ser encaminhada ao Presidente da República e este providenciará a remessa ao Congresso Nacional.

Após análise e recebimento das respectivas ementas parlamentares, o projeto de lei orçamentária é aprovado e sancionado pelo Presidente da República.

Se todas as etapas forem desenvolvidas dentro dos prazos normais, a lei orçamentária começará a ser executada pelos órgãos a partir do início do exercício financeiro, logo após a consignação dos créditos orçamentários nos órgão e ministério ali relacionados. (FEIJÓ; PINTO; MOTA, 2008, p. 136)

A última fase do ciclo orçamentário é o acompanhamento e avaliação da execução orçamentária da lei. Mota (2009, p. 48) define que “essas ações caracterizam o controle, que pode ser interno quando realizado por agente do próprio órgão, ou externo quando realizado pelo Congresso nacional pelo Tribunal de Conta da União”.

A liberação dos recursos financeiros para atender as necessidades previstas na lei orçamentária foi institucionalizada por meio de uma programação financeira de desembolso.

No Governo Federal, a programação financeira anual, (...), é estabelecida por meio do Decreto de Programação Financeira. O referido decreto é acompanhado de vários anexos, dentre eles o quadro que demonstra a meta de resultado primário do Governo Central: Tesouro, Previdência, Banco Central e Empresas Estatais. (FEIJÓ; PINTO; MOTA, 2008, p. 171)

Os objetivos da programação financeira estão descritos nos artigos 47 e 48 do decreto nº 4.320/1964:

Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho;

b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria. (BRASIL, 1964)

O Sistema de programação financeira tem como Órgão Central a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, a qual estão subordinados, para fins de execução de despesas, órgãos setoriais de programação financeiras (OSPF), que são os órgãos dos ministérios ou entes equivalentes da Administração Direta, responsáveis pela execução do orçamento, e por fim, as

unidades executoras. O decreto nº 825/93, regulamenta as atividades de descentralização dos recursos financeiros:

Art. 17. Serão objeto de programação financeira, as fontes cujos recursos transitem pelo órgão central de programação financeira.

Art. 18. A programação financeira correspondente às dotações descentralizadas, quando decorrentes de termo de convênio ou similar, será da responsabilidade do órgão descentralizador do crédito.

Art. 19. A liberação de recursos se dará por meio de:

I - liberação de cotas do órgão central para o setorial de programação financeira;

II - repasse:

a) do órgão setorial de programação financeira para entidades da Administração indireta, e entre estas;

b) da entidade da Administração indireta para órgão da Administração direta, ou entre estes, se de outro órgão ou Ministério;

III - sub-repasse dos órgãos setoriais de programação financeira para as unidades gestoras de sua jurisdição e entre as unidades gestoras de um mesmo ministério, órgão ou entidade.

Art. 20. Os limites de saque de recursos do Tesouro Nacional restringir-se-ão aos cronogramas aprovados pelo órgão central de programação financeira.

Parágrafo único. Caberá aos órgãos setoriais de programação financeira fixar os limites de que tratam este artigo, referentes às suas unidades subordinadas. (BRASIL, 1993)

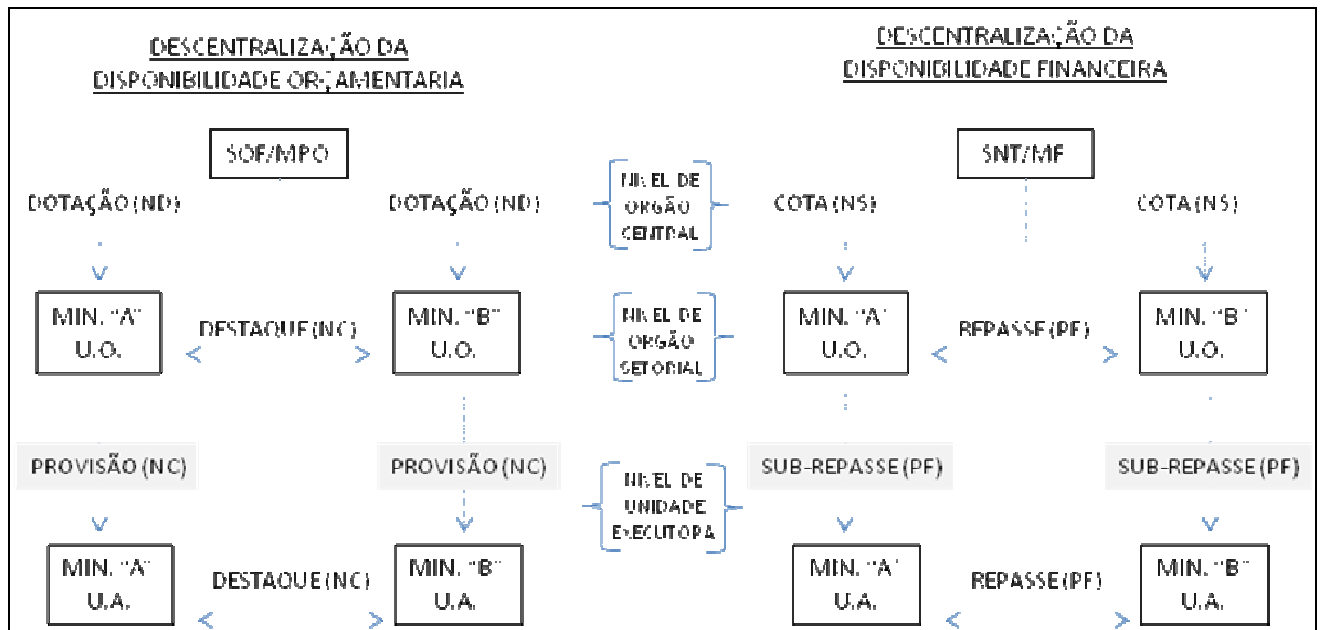
Conforme observado a descentralização orçamentária guarda intrínseca relação com a execução financeira.

Os estágios da descentralização orçamentária têm estreita reação com as figuras de descentralização financeira. Enquanto a SOF do MP consigna as dotações orçamentárias aos órgãos, a STN libera recursos financeiros sob a forma de cota aos mesmos. Num segundo estágio, os órgãos setoriais do sistema de orçamento e do sistema de programação financeira estão envolvidos, respectivamente, na descentralização orçamentária, que pode ser feita sob a forma de destaque ou de provisão, e na transferência de recursos financeiros, que, respeitada a ordem anterior, provocará o repasse ou o sub-repasse. Ou seja, se ocorreu uma descentralização do orçamento sob a forma de destaque, então o OSPF efetuará a descentralização financeira sob a forma de repasse; e se ocorreu sob a forma de provisão, então o OSPF realizará um sub-repasse. (FEIJÓ; PINTO; MOTA, 2008, p. 177)

A figura abaixo, apresenta a estreita ligação entre as execuções orçamentárias e financeiras, demonstrando a necessidade de haver uma gestão

eficiente para a ocorrência de uma conciliação entre os recursos orçamentários e os financeiros:

FIGURA 1
Descentralização Orçamentária e Financeira



Fonte: MOTA (2009, p. 56)

Ainda, referente aos créditos orçamentários é importante ressaltar que os mesmos são lançados nas unidades orçamentárias uma única vez, a partir da aprovação da lei orçamentária, no início do ano, para atender as necessidades de janeiro a dezembro do ano do exercício, contudo os recursos financeiros, isto é o desembolso financeiros para o atendimento das diversas despesas orçamentárias, são disponibilizados à medida que ocorrer a arrecadação da receita orçamentária e considerando as obrigações assumidas por cada unidade gestora.

A operacionalização da programação financeira no SIAFI se dar por meio da Proposta de Programação Financeira – PPF. É através dela que as Unidades Gestoras solicitam recursos financeiros para o pagamento de suas despesas. As PPF são remetidas aos órgãos Setoriais e estes as encaminham ao Órgão Central do Sistema de Administração Financeira, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão do Ministério da Fazenda. A Instrução Normativa/SNT nº 02, de 26/04/1999, em seus artigos 1º ao 4º define como são realizados dos desembolsos financeiros:

Art. 1º. Os órgãos setoriais do sistema de programação financeira - OSPF, considerando as necessidades de recursos financeiros das unidades gestoras supervisionadas, deverão registrar, até o último dia útil de cada mês, as propostas de programação financeira - PPF para o mês seguinte.

Art. 2º. A Secretaria do Tesouro Nacional - STN, considerando as disponibilidades existentes, a estimativa de ingresso de recursos, as dotações ,orçamentárias vigentes, as prioridades para pagamento definidas no Decreto nº825, de 1993 e os cronogramas anuais de desembolsos financeiros, ajustará os valores propostos, registrando a programação financeiras aprovada - PFA.

Art. 3º. Os OSPF descentralização os limites da PFA às unidades gestoras supervisionadas em até dois dias úteis do lançamento da PFA pela STN.

Art. 4º. As PPF e PFA serão registradas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, podendo ser ajustadas dentro do mês de referência. (BRASIL, 1999)

Complementa MOTA (2009 p. 424):

Os recursos financeiros para efetuar os pagamentos e desembolsos do órgão devem ser objeto de programação financeira. As unidades setoriais de programação financeira fazem registros da proposta de programação financeira consolidada por órgão, destinando ao órgão central, a partir das solicitações providenciadas pelas unidades gestoras que lhe são vinculadas. O órgão central aprova o limite de saque de cada órgão setorial, que por sua vez aprova o limite de saque em favor das unidades gestoras subordinadas ou vinculadas. Finalmente, o órgão central efetua a movimentação financeira para as unidades setoriais, as quais encerram o processo com a descentralização desses recursos mediante partilha do limite de saque às unidades gestoras.

Portanto, a programação financeira passa por três estágios: solicitação, aprovação e liberação. A solicitação fica a cargo das unidades gestoras e é destinada às unidades setoriais, mas também deve ser feitas pelas unidades setoriais, sendo desta vez destinada ao órgão central. A aprovação é de competência do órgão central em relação à solicitação efetuada pelas unidades gestoras que lhe são vinculadas. A liberação é atribuição do órgão central em relação aos órgãos setoriais e destes em relação às unidades gestoras. (MOTA, 2009, p.424)

2.2. RESTOS A PAGAR

2.2.1 DEFINIÇÕES

Definem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, isto é, os compromissos assumidos pela Administração Pública, durante o exercício financeiro, mas não pagos até 31 de dezembro. Considera-se na execução das despesas o preconizado no Art. 35 da Lei nº 4.320/64, onde se menciona que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente

empenhadas. De posse deste limite de temporalidade para a realização da despesa pública, o Art. 36 da mesma lei conceitua restos a pagar da seguinte forma:

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.

Parágrafo único. Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito (BRASIL, 1964).

Conforme o artigo da lei acima citada, as despesas empenhadas no exercício que não foram canceladas, inclusive aquelas que não passaram pelo estágio de liquidação, isto é, as despesas atinentes a esse empenhos não foram executadas na forma de prestação de serviços, fornecimento de bens ou da execução de obra, são inscritas, no fim do exercício financeiro, integrando, desta forma, a dívida flutuante da União. AGUIAR conceitua os restos a pagar da seguinte forma:

Quando uma despesa é legalmente empenhada e liquidada dentro do exercício financeiro ao qual ela pertence, mas, por qualquer razão, somente vem a ter seu pagamento realizado no exercício seguinte, é que surge a necessidade temporária de se mandar ou de se inscrever essa despesa numa conta denominada Restos a Pagar. Restos a Pagar é a conta onde são inscritas todas as obrigações de natureza financeira de responsabilidade do Poder Público que foram empenhadas, liquidadas, mas não pagas até o último dia do exercício financeiro ao qual elas pertencem, isto é, até 31 de dezembro (AGUIAR, 2005, p 281).

O autor fornecer seu entendimento de restos a pagar, contudo este é limitado às despesas empenhadas e liquidadas, isto é, aquelas em que o credor já cumpriu com o seu compromisso com a administração Pública. Com a finalidade de melhor entendimento, é importante discorrer sobre os estágios de execução da despesa presentes da legislação de finanças: empenho, liquidação e pagamento.

2.2.2 ESTÁGIOS DE EXECUÇÃO DA DESPESA PÚBLICA

Segundo o Art. 58 da Lei 4320/64 o empenho de despesa "é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição". Este mecanismo de garantia do fornecer nas suas transações é mais bem definido abaixo:

A emissão do empenho abate o seu valor da dotação orçamentária total do programa de trabalho, tornando a quantia empenhada indisponíveis para nova aplicação. É uma garantia para o fornecedor ou prestador de serviço

contratado pela Administração Pública de que a parcela referente ao seu contrato foi bloqueada para honrar os compromissos assumidos (RIBEIRO, 2006, p. 90).

Os artigos Art. 59 e 60 da Lei 4320/64 reforçam a correspondência entre a autorização orçamentária, quando determinam que o "empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos" e veta "a realização de despesa sem prévio empenho". Assim, o empenho constitui-se de uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviços, com base em autorização e dedução da dotação respectiva, de que o fornecimento ou o serviço contratado lhe será pago, desde que observadas as cláusulas contratuais.

O próximo estágio da despesa é liquidação, conforme o Art. 63 da Lei nº 4.320/64 "consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (BRASIL, 1964). GIACOMONI (2007), entende que :

Nesse estágio, são procedidas as verificações e avaliações sobre o cumprimento, por parte do credor, das condições previamente acertadas (na licitação, no contrato, no empenho etc.). Dependendo do objetivo da transação, a liquidação pode exigir um conjunto bastante amplo de verificações. No caso da execução de obra contratada por empreitada global, com pagamentos por etapas, sujeitos a reajustamentos, a liquidação de cada etapa considerará uma série de aspectos, tais como: cumprimento dos prazos por parte do empreiteiro, testes de verificação da qualidade do material e do serviço, adequação dos índices de reajustamento aplicados etc. Numa situação dessas, a responsabilidade pela liquidação será dividida entre um número variado de funcionários, de diversos níveis hierárquicos. (GIACOMONI, 2007, p. 303).

Para RIBEIRO (2006, p. 2) "a liquidação tem por finalidade reconhecer ou apurar: a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação". Neste caso, toda liquidação da despesa por fornecimento de produtos ou prestação de serviços terá por base o contrato, ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho e os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço, premissas constantes do § 2º do Art. 63 da Lei 4.320/64.

Por fim, é o pagamento o terceiro estágio da despesa, caracterizando-se pela transferência de recursos financeiros ao credor para qual, após identificado no estágio da liquidação, fez a entrega do bem foi entregue ou prestou um serviço para Administração Pública, a qual desta forma reconheceu compromisso real de

pagamento. Assim, conforme determina o Art. 62 da Lei 4320/64, “o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação” (BRASIL, 1964). Ainda sobre o pagamento, como último estágio da despesa, AGUIAR discorre:

A última fase da despesa, que é o Pagamento, se define pela satisfação da obrigação financeira ao credor, quando a Administração Pública solve, em espécie, sua obrigação, extinguindo-a. Esta fase da despesa, porém, só pode ser realizada quando já houver se processado a segunda, isto é, a Liquidação, que é o momento em que se examinam o direito adquirido pelo credor da obrigação, a origem e o objeto que se deve pagar, a importância exata a ser paga, e a pessoa a quem se deve pagar para se extinguir, legalmente, a obrigação. Esta fase da despesa deve ser um momento de exame cauteloso, para que não se cometa enganos fatais, com ocorrência de danos às partes (AGUIAR, 2005, p. 352).

2.2.3 CLASIFICAÇÃO DOS RP

Os estágios de execução da despesa pública, anteriormente aludidos, vêm fornecer subsídios para o melhor entendimento das definições e conceitos atinentes a restos a pagar. Quanto à classificação dos mesmos, o caput do Art. 36 da Lei 4320/64, os divide despesas dessa natureza em processadas e não processadas, isto é, as despesas que foram liquidadas e as que não passaram pelo está da liquidação, conceitos expressos no decreto 93.872/86, em seu Art. 67:

Art. 67. Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas ([Lei nº 4.320/64, art. 36](#)).

§ 1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto.

§ 2º O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor (BRASIL, 1986).

Restos a Pagar Processados são aqueles em que a despesa orçamentária já foi empenhada e liquidada, restando o encerramento do respectivo compromisso junto ao fornecedor, isto é, o respectivo pagamento. Conforme Lima e Castro (2007, p. 82) os restos a pagar processados são “as despesas em que o credor já tenha cumprido suas obrigações, entregue o material, prestado os serviços ou executado a etapa da obra, dentro do exercício, tendo, portanto, direito líquido e certo, estando em condições de pagamento imediato.”

Os Restos a pagar não processados são despesas que foram empenhados sem existir a respectiva liquidação dentro o exercício a que se refere, contudo estas despesas, caso satisfaçam os requisitos constantes no Art. 35 do Decreto 93.872/86, poderão ser inscritas em restos a pagar não processados, conforme abaixo:

Art. . 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior (BRASIL, 1986).

Em alusão ao que foi mencionado também serão inscritas em restos a pagar não processados as despesas não liquidadas quando o bem material ou serviço acordado se encontrar, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de liquidação, isto é, apurando-se o direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação ainda estiver vigente.

Albuquerque, Medeiros e Silva (2006) interpretam as definições do Art. 67 da Lei nº 4.320/1964 da seguinte forma

Restos a Pagar Processados – despesas em que o credor já tenha cumprido com as suas obrigações, ou seja, já tenha entregue os bens ou serviços, e em que tenha reconhecido como líquido e certo o seu direito ao respectivo pagamento. Tratam-se dos empenhos liquidados no exercício anterior e ainda não pagos. Restos a Pagar Não Processados – despesas que ainda dependem da entrega, pelo fornecedor, dos bens ou serviços ou, ainda que tal entrega tenha se efetivado, o direito do credor ainda não fora apurado e reconhecido. Tratam-se de despesas empenhadas no exercício anterior, ainda não liquidadas e não pagas.” (ALBUQUERQUE, 2006, p. 294).

Assim, a inscrição dos restos a pagar processados para o pagamento em exercícios posteriores é legítima, pois o fornecedor cumpriu com suas obrigações para com a Administração e esta por sua vez tem a respectiva dever de pagar, conforme afirma Vesely (2010), não é possível cancelar os restos a pagar processados, pois, o fornecedor de bens/serviços já cumpriu com a obrigação de

fazer não podendo a administração deixar de cumprir com a obrigação de pagar conforme reza o princípio da moralidade previsto no art. 37 da Constituição Federal.

2.2.4 CANCELAMENTO E PAGAMENTO DE RP

Segundo o Decreto 9.872/86, as condições de cancelamentos dos restos a pagar não processados, bem como os casos excepcionais em que a inscrição permanece válida, são as seguintes:

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa. [\(Redação dada pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#)

§ 1º A inscrição prevista no **caput** como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas. [\(Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#)

§ 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, ressalvado o disposto no § 3º. [\(Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#)

§ 3º Permanecem válidos, após a data estabelecida no § 2º, os restos a pagar não processados que: [\(Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#)

I - refiram-se às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até a data prevista no § 2º; ou [\(Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#)

II - sejam relativos às despesas: [\(Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#)

a) do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC; [\(Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#).

b) do Ministério da Saúde; ou [\(Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#)

c) do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. [\(Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#)

§ 4º Considera-se como execução iniciada para efeito do inciso I do § 3º: [\(Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#)

I - nos casos de aquisição de bens, a despesa verificada pela quantidade parcial entregue, atestada e aferida; e [\(Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#)

II - nos casos de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida. [\(Incluído pelo Decreto nº 7.654, de 2011\)](#). (BRASIL, 1986)

É importante ressaltar que antes da edição do decreto nº 7.654/2011, a validade da inscrição em restos a pagar estava determinada até 31 de dezembro do ano subsequente, após este decreto, que modificou o Art. 68 do Decreto 93.872/86, somente as inscrições que não se enquadram em seus § 3º e 4º serão canceladas até 30 de junho do ano subsequente. Desta forma, algumas despesas que

pertencem a determinado exercício poderão impactar indefinidamente os orçamentos subseqüentes.

O principal aspecto negativo deste mecanismo é o impacto financeiro que despesas dessa natureza têm nos exercícios subseqüentes, pois para os pagamentos são utilizadas receitas arrecadadas do exercício corrente, quando deveriam ser utilizados os superávits financeiros oriundos do exercício anterior. Assim, existe um claro uso das receitas arrecadas no exercício corrente quando estas deveriam ser consignadas, exclusivamente ou prioritariamente, para as despesas previstas na LOA em vigor.

No aspecto orçamentário a sistemática de Restos a Pagar afeta a correta execução da despesa. A apropriação da despesa é feita em ano diferente da sua execução e pagamento, pois é no momento do empenho, realizado em ano anterior, que a despesa passa a pertencer ao respectivo exercício. Nesse sentido, existem despesas que aparecem na execução do orçamento de determinado ano e que de fato não foram executadas e despesas que são executadas e pagas em determinado ano sem, contudo, constarem da dotação orçamentária daquele ano. Castro (2011) comenta que:

[...]. A legislação e a cultura vigentes fizeram com que se reconhecesse a despesa apenas e tão somente pela ocorrência da autorização e do empenho, sem olhar para a existência dos recursos financeiros ou para a existência do fato gerador do gasto, ou seja, se o bem havia sido recebido ou se o serviço prestado. Isso é tão obvio que o legislador não imaginou que o “jeitinho brasileiro” fosse instituir uma despesa sem a contraprestação do serviço ou recebimento do bem.

Essa forma parcial de ver as coisas, acrescida do “jeitinho brasileiro” provocou a quebra dos princípios da anualidade da despesa e do equilíbrio entre a receita e a despesa. Na prática, a receita do ano corrente está sendo usada para pagar despesas (restos a pagar) do ano passado, sem levar em conta o fato de que isso, obviamente, subtrai valor de outra despesa planejada para o ano em curso, acarretando nova prorrogação de despesa através de “restos a pagar”, constituindo uma inevitável bola de neve. No extremo, corre-se o risco de chegar o dia em que não se terá orçamento, mas apenas restos a pagar (e restos a fazer). (CASTRO, 2011, p.78)

Assim, se não houver um rígido controle das inscrições de despesas em Restos a Pagar, principalmente os não processados, corre-se o risco de uma parcela considerável das receitas governamentais serem aplicadas na execução de despesas que foram previstas e autorizadas em anos anteriores, deixando de lado,

por falta de receitas suficientes, a realização de despesas constantes da LOA em execução, afetando o planejamento e o controle da execução orçamentária e financeira da despesa pública.

O pagamento dos restos a pagar segue os mesmos preceitos necessários ao pagamento da despesa pública. Note-se que este pagamento é realizado em ano diferente ao do empenho da despesa, isto é, no ano seguinte ao da sua inscrição, necessitando para o pagamento dos Não Processados que a despesa seja antes liquidada, ou seja, que o objeto do empenho tenha sido recebido.

MOTA complementa com os procedimentos e reflexos contábeis quando do pagamento dos restos a pagar:

O pagamento de restos a pagar, ou seja, dos empenhos inscritos em restos a pagar, ocorre no ano seguinte ao da inscrição, devendo envolver dois elementos patrimoniais – dinheiro e obrigações a pagar – representados pelas contas bancos e restos a pagar. Perceba que, no ano da inscrição, já foi registrada a despesa, fato que afetou o patrimônio líquido naquele momento. Portanto, agora basta contabilizar simplesmente o movimento de saída de dinheiro e a consequente baixa do valor dos restos a pagar, isto é, registrar a baixa do ativo e do passivo, sem necessitar envolver qualquer conta de resultado (MOTA, 2006, p. 136).

Mesmo após o cancelamento da despesa inscrita em restos a pagar, caso haja o reconhecimento da despesa, isto é, tenha ocorrido a liquidação da mesma e havido a reclamação do pagamento pelo fornecedor, os pagamentos serão realizados a conta da rubrica de “Despesas de Exercícios Anteriores”, tendo o credor 5 (cinco) anos para reclamar seu direito, conforme os Art. 69 e 70 do Decreto 93.872/86:

Art. 69. Após o cancelamento da inscrição da despesa como Restos a Pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores.

Art. 70. Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar (CCB art. 178, § 10, VI) (BRASIL, 1986).

Complementando os conceitos sobre a prescrição do direito do fornecedor junto a administração pública, Pires (2006) tece a seguinte afirmação:

Embora a validade do registro contábil seja apenas de um ano, os Restos a Pagar só prescrevem após 5 (cinco) anos a partir da sua inscrição. Dada a baixa contábil dos Restos a Pagar e até a sua prescrição, as despesas

reconhecidas serão pagas na rubrica “Despesas de Exercícios Anteriores” (PIRES, 2006, p. 172).

Sobre a prescrição dos restos a pagar, e o instituto deste mecanismo é salvaguardar a segurança jurídica nas relações entre o Estado e seus prestadores de serviço, evitando, desta forma a reclamação a qualquer tempo de pendências obrigacionais, o que geraria impactos patrimoniais imprevistos. Sobre o assunto, acrescenta-se:

O cancelamento dos Restos a Pagar provoca a interrupção da prescrição, que, segundo a Súmula 383 do STF, recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa durante a primeira metade do prazo”.

Conclui-se, assim, que todos os Restos a Pagar deveriam ser canceladas ainda na primeira metade do prazo prescricional inicial, para que a Fazenda Pública goze o benefício da prescrição de apenas cinco anos. Havendo o cancelamento próximo do fim do quinto ano, o direito a prescrição perdura por até sete anos e meio. (FURIATI, 2011.p. 36)

A Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, não expressa claramente vedações sobre quais despesas podem ser inscritas ou não em restos a pagar ao fim do ano fiscal, contudo a mesma veda ao governante contrair no último ano do mandato obrigação sem que exista a respectiva cobertura financeira, desta forma existe a tentativa de eliminar as heranças fiscais de mandatos anteriores, conforme disposto no art. 42:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. 113

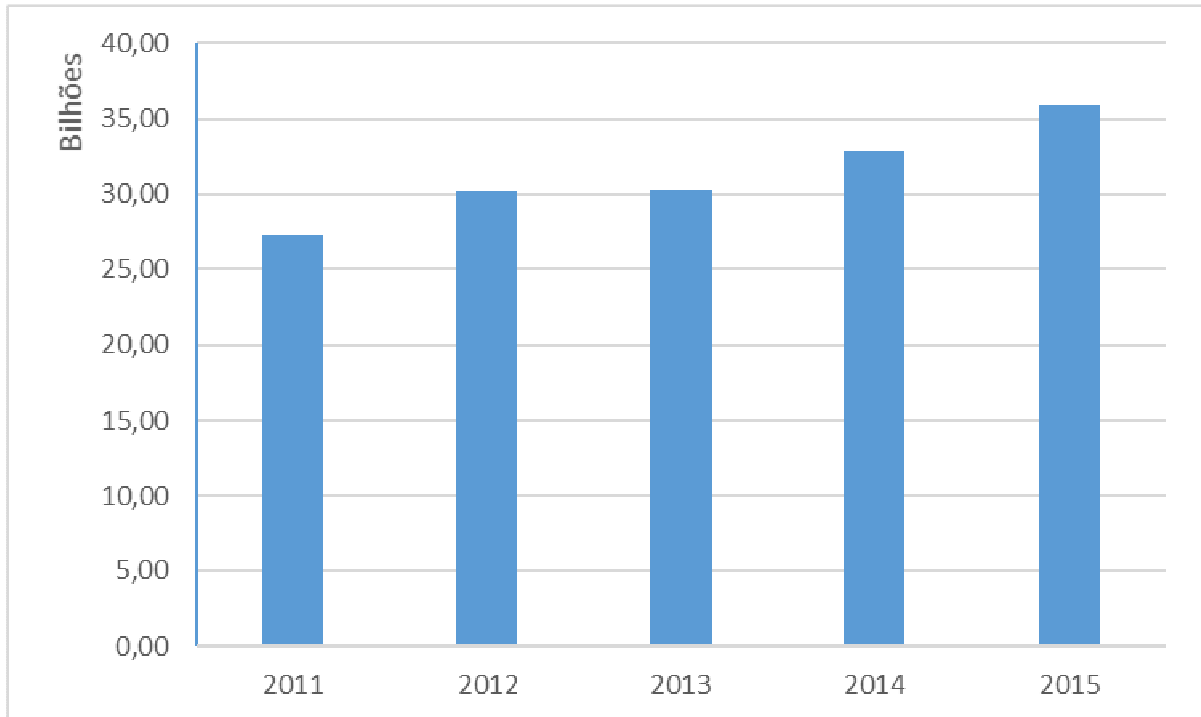
Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício (BRASIL, 2000).

2.3. O ORÇAMENTO DO COMANDO DO EXÉRCITO E OS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

O orçamento autorizado para o Comando do Exército no período considerado (2011 a 2015) apresenta uma evolução positivo na dotação consignada ano a ano. O Gráfico 1 demonstra a evolução as dotações orçamentárias autorizadas para o Comando do Exército, que de um orçamento de cerca de R\$ 27,2 bilhões em 2011 cresce para R\$ 35,8 bilhões em 2015.

Gráfico 1

**Evolução do Orçamento Anual Autorizado para Comando do Exército –
Período de 2011 a 2015**



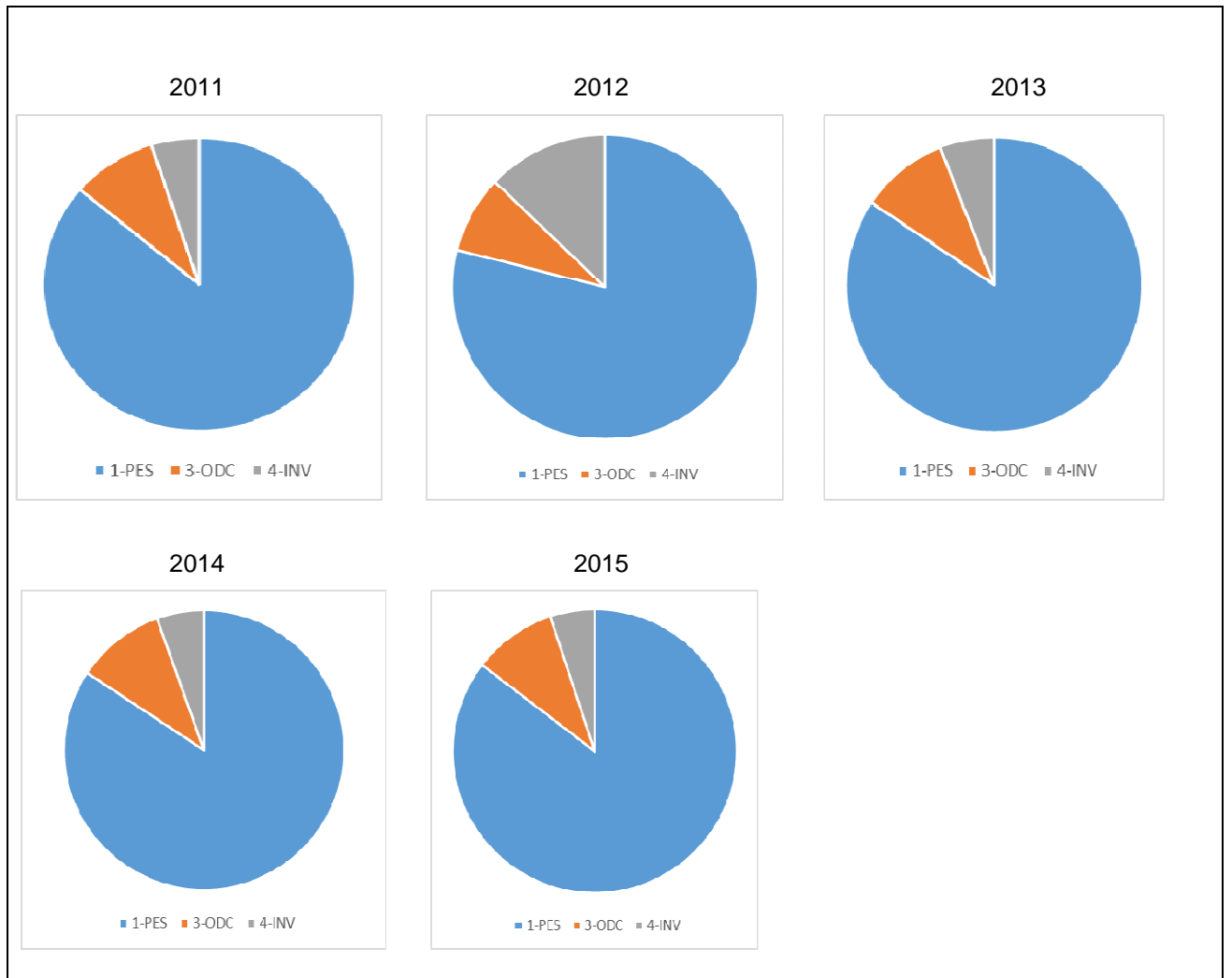
Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Gráfico elaborado pelo autor utilizando valores nominais.

Considerando o orçamento autorizado do Comando de Exército no período considerado por Grupo de Natureza de Despesa (Gráfico 2), em média 83,85% do orçamento autorizado é destinado a despesas do GND 1 (Pessoal e Encargos Sociais), sendo que o ano de menor percentual deste grupo no orçamento foi 2012, com 78,93% alocados para pagamento de pessoal e encargos social e o maior percentual encontrado foi o ano de 2011 com 86,19% do crédito autorizado.

Para os demais grupos de natureza de despesas constantes do gráfico 2, os créditos autorizados são destinados em média, no período de 2011 a 2015, 9,30% para o GND 3 (Outras Despesas Correntes) e de 6,85 para o GND 4 (Investimentos).

Gráfico 2

Evolução do Orçamento Anual Autorizado para Comando do Exército, por Grupo de Natureza de Despesa – Período de 2011 a 2015



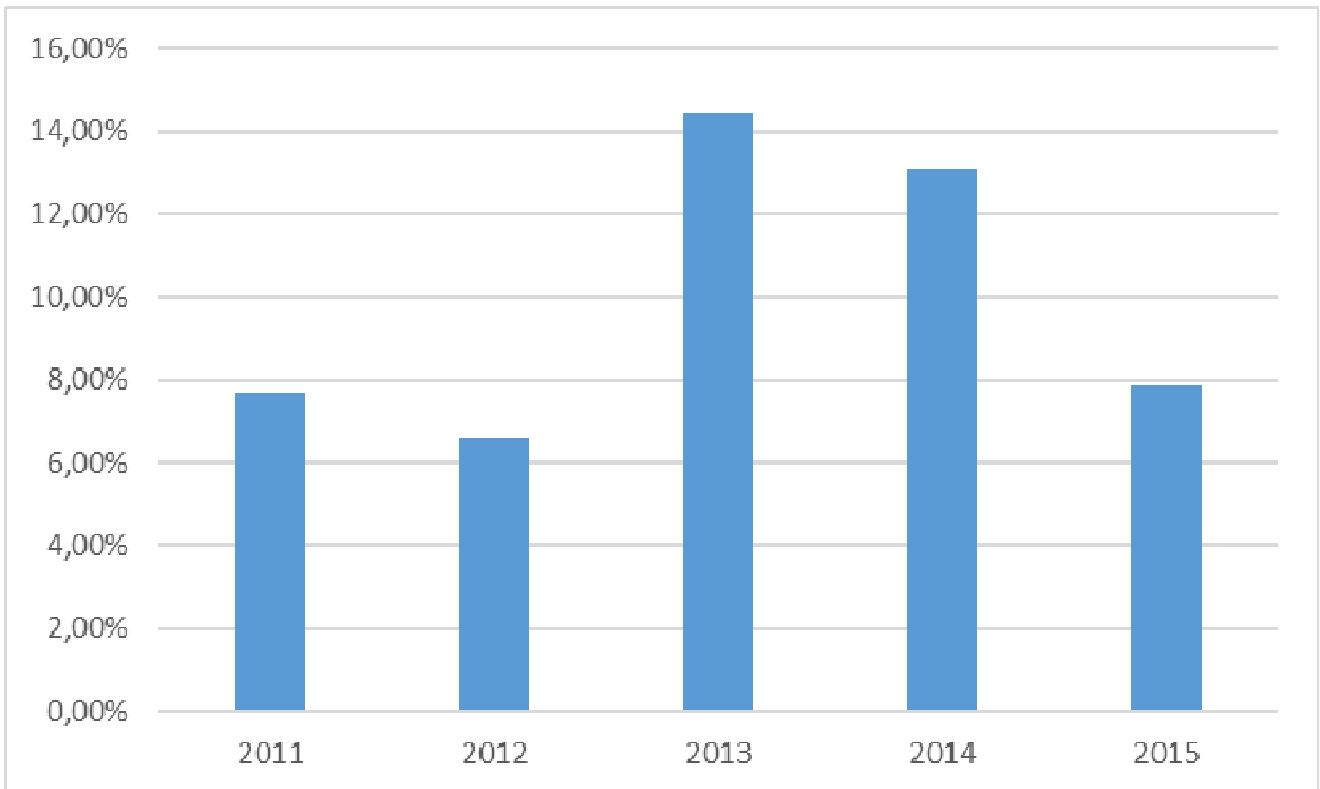
Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Gráfico elaborado pelo autor utilizando valores nominais.

O Gráfico 3 demonstra o percentual dos créditos empenhados inscritos em restos a pagar, tanto processados quanto não processados, os quais totalizam, em média, 9,93 % de despesas inscritas, quando se leva em conta a média dos cinco anos considerados e exclui-se as despesas constantes da rubrica “Restos a Pagar Não Processados Inscritos em Outros Exercícios”. Dentro da série estudada, sobressaem os anos de 2013 e 2014, por apresentarem, respectivamente, as

maiores inscrições de despesas em restos a pagar, isto é, em 2013 foram inscritos valores da ordem de R\$ 4,38 bilhões e em 2014 cerca de R\$ 4,30 bilhões¹.

Gráfico 3

Percentual das despesas inscritas em Restos a Pagar, por ano de inscrição, no Comando do Exército² – Orçamento Autorizado - Período de 2011 a 2015



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Gráfico elaborado pelo autor utilizando valores nominais.

Quando se considera as despesas inscritas em restos a pagar em relação às despesas inscritas em restos a pagar não processado, constata-se que em média 75,40% estão inscritas em RPNP. Desta forma os anos da série temporal estudada com as menores incidências de RPNP, proporcionalmente, são os dois últimos, 2014 e 2015, com 50,87% e 66,43%, respectivamente. Os maiores volumes

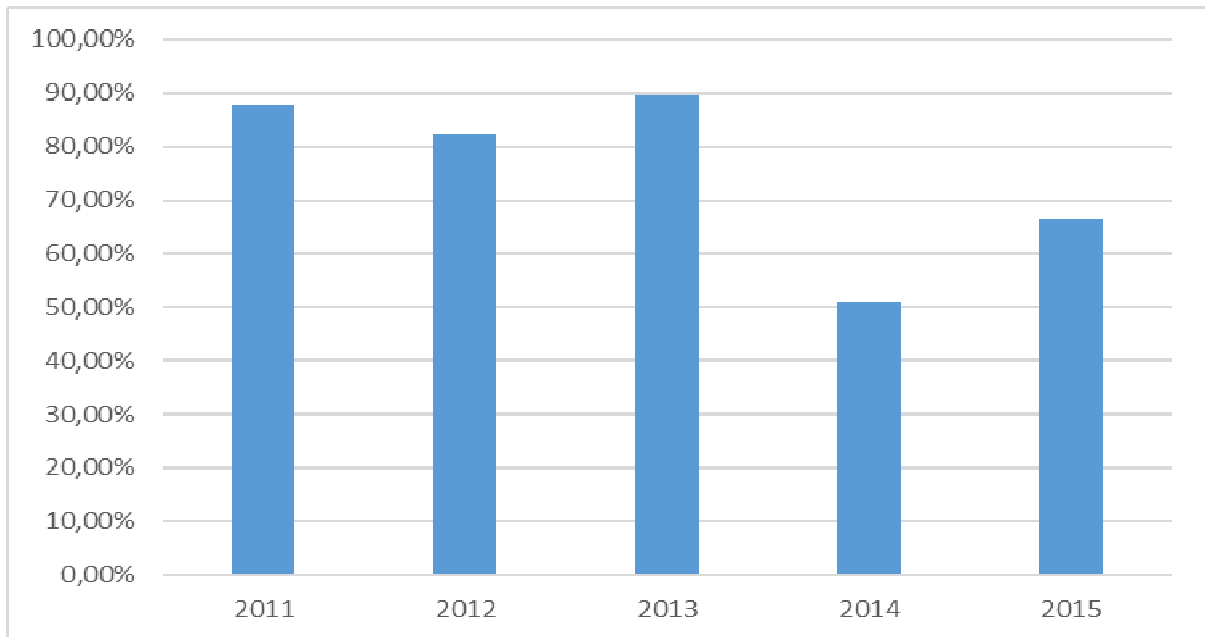
¹ Fonte dos dados: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil. - acesso em 07.08.2012. Não foram considerados os valores da rubrica “RP Não-Proc Insc. Outros Exercícios”.

² Não foram consideradas as despesas inscritas na rubrica “RP Não-Proc Insc. Outros Exercícios”

de inscrições em RPNP foram os anos de 2011 e 2013, com 87,72% e 89,74%, respectivamente, de inscrições em RPNP³.

Gráfico 4

Percentual total das despesas inscritas em RPNP em relação aos RP no Comando do Exército⁴ – Orçamento Autorizado - Período de 2011 a 2015



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Gráfico elaborado pelo autor utilizando valores nominais.

Observar-se nos Gráficos 3 e 4, que nos últimos anos, principalmente após 2013, as inscrições em RP sofreram um aumento em relação a dotação autorizada, nos montantes de 7,67%, 6,61%, 14,45%, 13,08% e 7,84%, para os anos de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015, respectivamente. Entretanto verifica-se nos dois últimos anos uma queda nas inscrições de RPNP em relação aos RP nos percentuais de 87,72%, 82,24%, 89,74%, 50,87% e 66,43%, para os anos de 2011 a 2015, respectivamente. Assim acentua-se nos dois últimos anos da série uma tendência a de queda nos percentuais de despesas executadas sem as respectivas liquidações dos objetos empenhados.

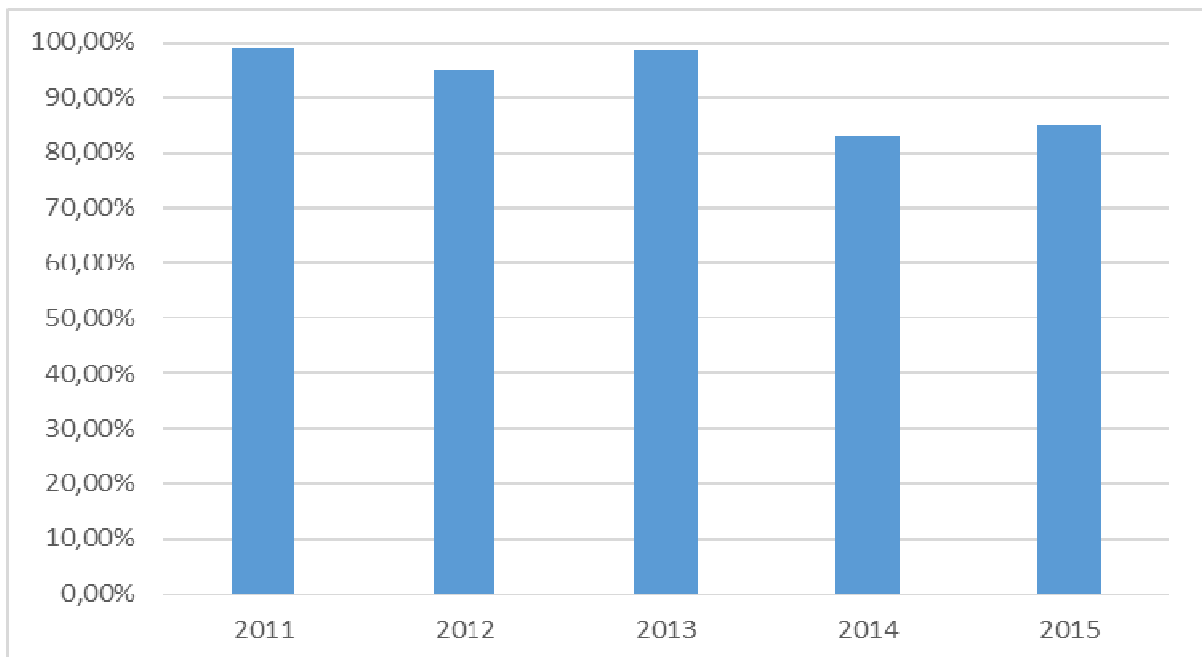
³ Fonte dos dados: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil. - acesso em 07.08.2012. Foram considerados os valores da rubrica “RP Não-Proc Insc. Outros Exercícios”.

⁴ Incluindo-se todas as despesas inscritas em restos a pagar, isto é, os restos a pagar processados, restos a pagar não processados e os restos a pagar não processados inscritos em outros exercícios.

Levando-se em consideração as inscrições em RPNP inscritas de Outros Exercícios (Gráfico 5) o percentual médio de RPNP em relação aos RP salta de 75,40% para 92,15% no período considerado.

Gráfico 5

Percentual total das despesas inscritas em Restos a Pagar no Comando do Exército – Inclusos os RPNP Inscritos Outros Exercícios - Período de 2011 a 2015

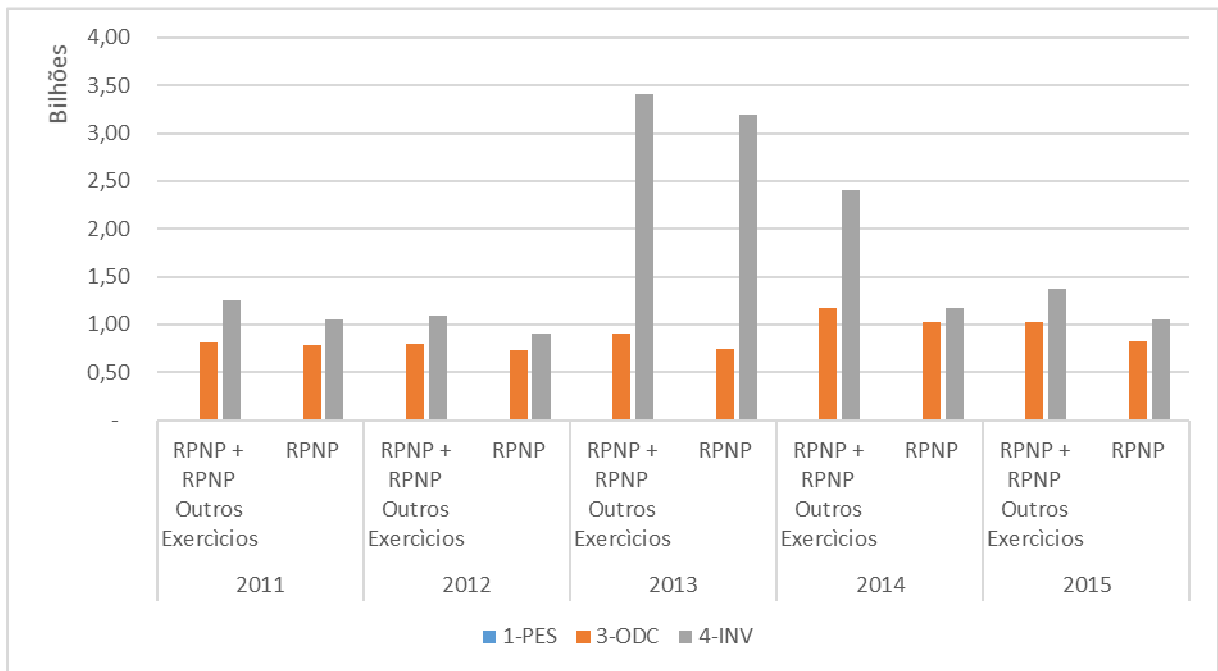


Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Gráfico elaborado pelo autor utilizando valores nominais.

Considerando-se as inscrições realizadas em RPNP por grupo de natureza de despesa (Gráfico 6), nota-se uma predominância das despesas inscritas no GND “Investimentos”, a quais mantêm apresentam um significativo aumento no ano de 2013, passando de R\$ 910 milhões em 2012 para R\$ 3,4 bilhões em 2013. As despesas do grupo “ODC” inscritas em RPNP apresentam um comportamento constante na série considerada, apresentando o ano de 2012 com o menor valor de inscrições em RPNP com R\$ 799,63 milhões e o ano de 2014 com o maior volume de inscrições com cerca de R\$ 1,16 bilhões. As despesas do grupo 1 “Pessoal” apresentam, relativamente aos demais grupos, valores insignificantes, sendo registrados inscrições somente nos anos de 2011, 2014 e 2015, com R\$ 18,91 mil, R\$ 572,92 mil e R\$ 6,30 mil, respectivamente.

Gráfico 6

Percentual total das despesas inscritas em RPNP no Comando do Exército, por Grupo Natureza de Despesa – Orçamento Autorizado - Período de 2011 a 2015



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Gráfico elaborado pelo autor utilizando valores nominais.

Destarte, ao realizar uma análise mais apurada da natureza das despesas que são inscritas em RPNP, especificamente, aquelas que mais contribuem em valores nominais, a Tabela 1 mostra uma predominância no ano de 2013 de ação voltada a investimentos destinados a recuperação da capacidade Operacional do Comando do Exército e em 2015 em investimentos para implantação do Sistema de Defesa Estratégico Astros 2020.

Tabela 1 – Despesas inscritas em RPNP – Ações Orçamentárias com os maiores valores nominais

Ano	GND	Ação Orçamentária	RPNP Inscrito (R\$)
2011	3 e 4	2C06 - PARTICIPAÇÃO BRASILEIRA EM MISSÕES DE PAZ	160.187.433,05
2012	3 e 4	3136 - COOPERAÇÃO COM CONSTRUÇÃO DE INFRA-ESTRUTURA	181.686.462,87

Ano	GND	Ação Orçamentária	RPNP Inscrito (R\$)
2013	4	14N4 - RECUPERAÇÃO DA CAPACIDADE OPERACIONAL DO COMANDO DO EXÉRCITO	1.257.739.690,63
2014	3 e 4	20G3 - COOPERACAO EM ACOES DE DEFESA CIVIL	205.917.450,76
2015	4	14LW - IMPLANTACAO DO SISTEMA DE DEFESA ESTRATEGICO ASTROS 2020	181.694.539,60

Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Tabela elaborada pelo autor utilizando valores nominais

Analisando os cancelamentos dos RPNP dentro do período considerando, apresentando na Tabela 2, obtém-se uma média anual de 5,86%. O maior volume de cancelamentos é detectado no ano de 2011, com 10,08% de cancelamentos.

Tabela 2 – Total de Inscrições e Cancelamentos de RPNP

Ano	RPNP Inscrito (R\$)	RPNP Cancelado (R\$)	% de RPNP Cancelado
2011	1.836.588.029,59	185.062.910,84	10,08%
2012	1.641.377.052,46	117.266.583,95	7,14%
2013	3.932.041.086,67	127.695.972,30	3,25%
2014	2.188.674.313,72	112.497.159,72	5,14%
2015	1.868.087.948,19	68.847.662,61	3,69%

Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Tabela elaborada pelo autor utilizando valores nominais

A Tabela 3 demonstra o percentual de pagamentos de RPNP no Comando do Exército. Nota-se que no período de 2011 a 2015 a média de pagamento é de 88,47% das despesas inscritas, alcançando o percentual de discrepante de 129,26% de pagamento no ano de 2014 (Gráfico 7). Tal índice pode ser correlacionado sucessivos decretos presidenciais que prorrogaram a validade dos restos a pagar, principalmente a partir de 2008, como o Decreto nº 7468/2011 que prorrogou as inscrições dos anos 2007 a 2009, até 30 de abril de 2011, e com a edição nº 7.654/2011, que alterou os § 3º e 4º Art. 68 do Decreto 93.872/86, todas as despesas inscritas em restos a pagar, que estejam enquadradas nesses parágrafos, permanecem sem prazo de cancelamento.

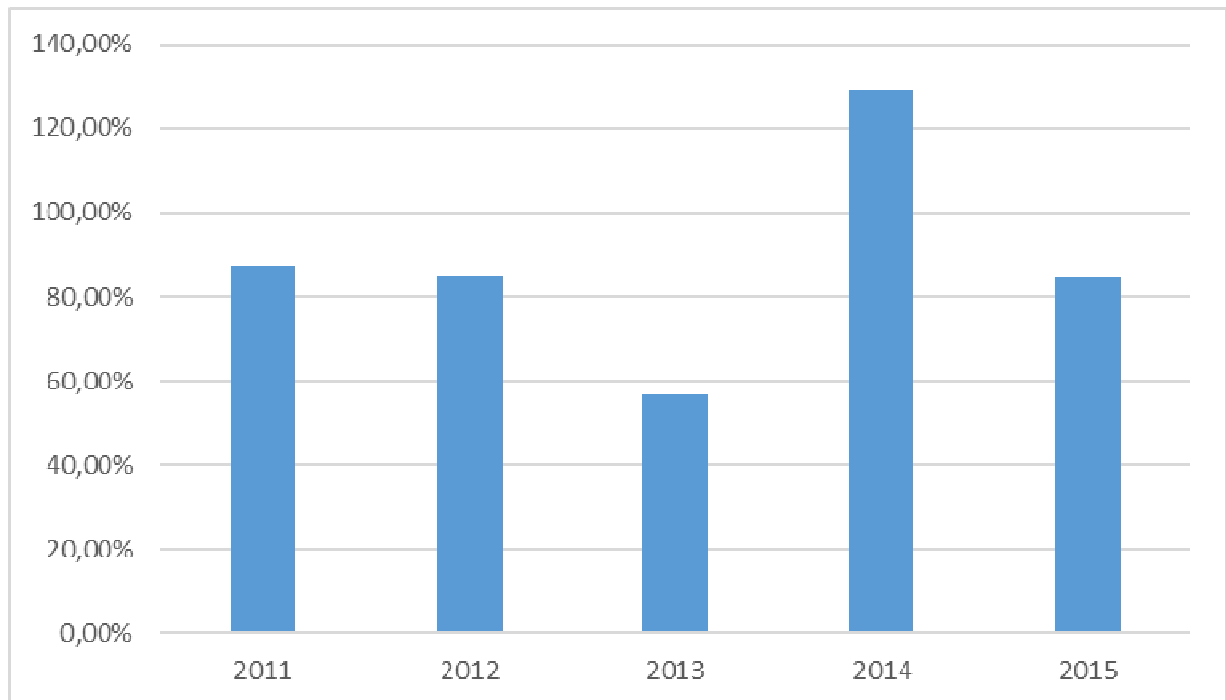
Tabela 3 – Total de Inscrições e Pagamentos de Restos a Pagar – Período 2011 a 2015

Ano	RPNP Inscrito (R\$)	RPNP Pago (R\$)	% de RPNP Pago
2011	1.836.588.029,59	1.605.035.725,41	87,39%
2012	1.641.377.052,46	1.389.854.609,46	84,68%
2013	3.932.041.086,67	2.227.019.735,01	56,64%
2014	2.188.674.313,72	2.828.992.803,37	129,26%
2015	1.868.087.948,19	1.576.204.611,41	84,38%

Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Tabela elaborada pelo autor utilizando valores nominais

Gráfico 7

Percentual de Pagamento de Despesas inscritas em RPNP – Período de 2011 a 2015



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Gráfico elaborado pelo autor utilizando valores nominais.

Analisando as inscrições em restos a pagar sob a ótica da liquidação da despesa, apura-se que os restos a pagar processados apresentam uma média de 7,85% das inscrições do período de 2011 a 2015. Conforme demonstra a Tabela 4, os anos de 2014 e 2015, com 16,82 % e 14,88%, respectivamente, afetam a média do período, mostrando um considerável aumento de despesas liquidadas quando comparadas as liquidações dos anos anteriores. Destacam-se os anos de 2011 a 2013, onde mais de 98% todas as despesas inscritas em restos a pagar não sofreram liquidação, isto é, tratando-se de restos a pagar não processados.

Ainda, em referência aos dados da Tabela 4, os restos a pagar não processados totalizam em média 92,15% das inscrições em restos a pagar no período considerado. Este alto índice de inscrições em RP não processados demonstra uma tendência em utilizar o mecanismo de Restos a Pagar como garantia da manutenção da dotação orçamentária anual, pois os créditos orçamentários não empenhados até o final do ano seriam cancelados por ocasião do encerramento do exercício orçamentário.

Tabela 4 – Total de Inscrições em Restos a Pagar – Período 2011 a 2015

Ano	RP Proc Inscrito		RP Não-Proc Inscrito ⁵		RP Inscrito (R\$)
	Valor (R\$)	%	Valor (R\$)	%	
2011	22.637.992,84	1,08%	2.071.148.499,63	98,92%	2.093.786.492,47
2012	99.692.085,650	5,00%	1.896.040.804,76	95,00%	1.995.732.890,41
2013	63.597.334,050	1,45%	4.318.015.756,67	98,55%	4.381.613.090,72
2014	723.878.704,820	16,82%	3.578.983.120,40	83,18%	4.302.861.825,22
2015	418.577.929,680	14,88%	2.393.723.408,42	85,12%	2.812.301.338,10

Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Tabela elaborada pelo autor utilizando valores nominais

⁵ Incluídas das despesas inscritas na rubrica “Restos a Pagar Não-Processados” e “Restos a Pagar Não-Processados Inscritos em Outros Exercícios”.

3. CONCLUSÃO

A análise das despesas inscritas em RPNP, no período de 2011 a 2015, demonstra um impacto de 9,13% no orçamento autorizado para o Comando do Exército. Considerando que a média nominal dos valores no período considerado é de cerca de 31,3 bilhões, cerca de 2,8 bilhões são despesas empenhadas não liquidadas e pertencentes a outros exercícios.

Entretanto deve-se observar que a média obtida sofre grande influência do alto percentual de inscrições no ano de 2013, com percentuais acima dos 14%. Nos dois últimos anos, isto é, 2014 e 2015, verifica-se uma acentuada queda dessas inscrições em relação ao orçamento autorizado, nos montantes de 10,88% e 6,67% , respectivamente. Esta tendência verificada nos últimos dois anos da série estudada mostra-se mais adequada para ser utilizada como referencial da política de execução das despesas orçamentárias pelo Comando do Exército, mostrando-se alinhada aos conceitos do Tribunal de Contas da União acerca das inscrições de despesas em RP, como pode ser observado em afirmação constante do Relatório Anual de Atividades: 2015, daquele tribunal de contas:

Entre 2010 e 2014, o crescimento nominal do estoque de restos a pagar foi de 76% e o volume de restos a pagar não processados cresceu 83% nesse período. No final de 2014, o estoque chegou a R\$ 227 bilhões, um crescimento de 4% em relação a 2013.

Comparando a evolução do PIB nominal, da dotação orçamentária inicial e do valor de restos a pagar inscritos e reinscritos no final do exercício nos últimos quinze anos, verificou-se um contínuo e significativo crescimento dos restos a pagar. Enquanto o PIB e a dotação orçamentária quase que quintuplicaram em valores correntes, os valores de restos a pagar aumentaram quatorze vezes. Esse quadro representa risco para a programação financeira do Governo Federal, com potenciais impactos negativos sobre o planejamento e a execução das políticas públicas⁶.

O viés de diminuição das inscrições de despesas de RPNP, exclusivamente como mecanismo de garantia de créditos orçamentários, é reforçado, ainda, nas determinações constante das orientações expedidas pelo Comando do Exército no tocante ao tratamento a ser dispensado aos RPNP, onde se verifica a busca pela liquidação das despesas como norteador para Órgãos de Direção Setorial. Em suas orientações, consta a determinação de "**Liquidar as despesas inscritas em Restos a Pagar (RP) no menor prazo possível, evitando-**

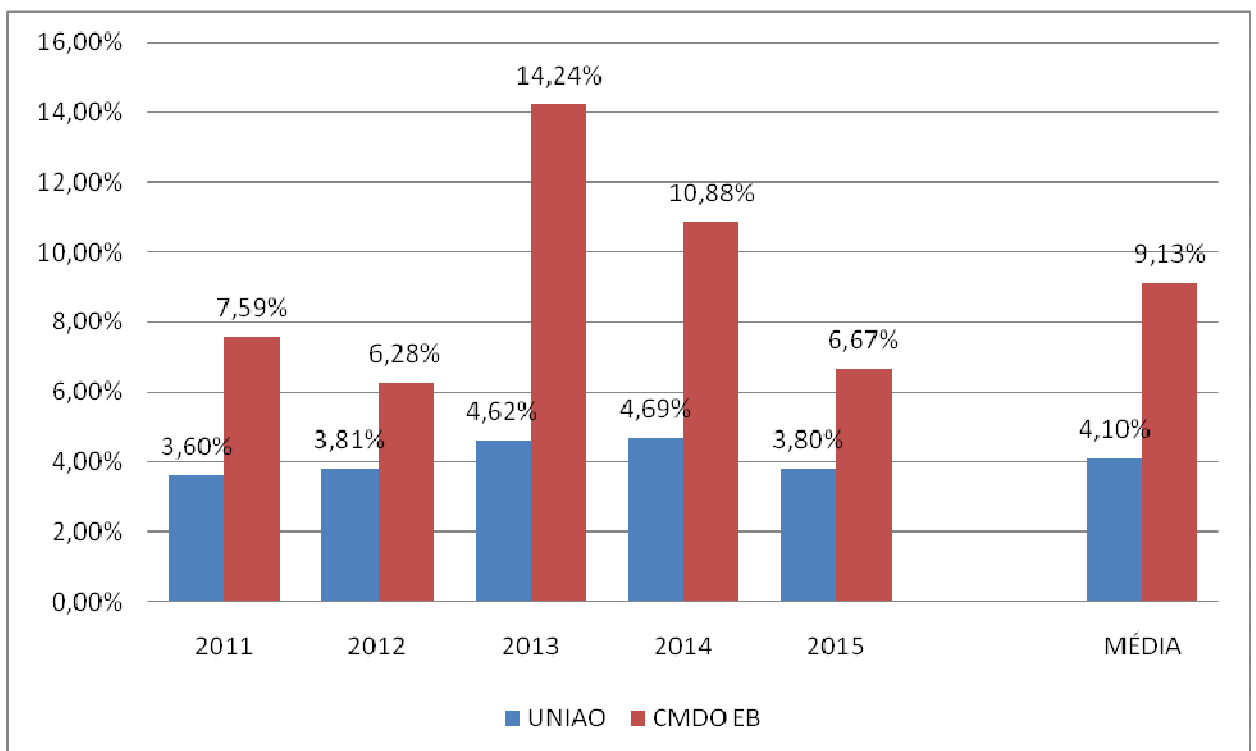
⁶ Relatório Anual de Atividades: 2015, página 75 – Tribunal de Contas da União – TCU

se anulações e a conseqüente perda de recursos", conforme descrito no item 9) da letra b. do Nr 3. Diretriz Especial de Gestão Orçamentária e Financeira para o Ano de 2015, de 23 de fevereiro de 2015, expedida pelo Comandante do Exército⁷.

Considerando a média das inscrições em RPNP no âmbito da União, nos Orçamentos Fiscais e da Seguridade Social, de 9,13% em relação a dotação autorizada para os respectivos anos (Gráfico 8), constata-se que as inscrições em RPNP no âmbito do Comando do Exército, para o período considerado, estão acima da média da União. Por não existirem indicadores ou índices oficiais para os montantes de despesas que deveriam ser inscritas em RPNP no âmbito da Administração Federal, e sim orientações e legislações que desestimulam tal prática, este autor considera prudente adotar índice próximo a média geral de inscrições de RPNP no âmbito da União como referencial mínimo para os percentuais desejáveis de inscrições no âmbito da Administração Federal.

Gráfico 8

Percentual de Inscrições em RPNP – União e Comando do Exército– Período de 2011 a 2015



⁷ Disponível em <http://www.5icfex.eb.mil.br/scont/2015-02-23-DirEspGestaoOrcamentariaFin.pdf> . Acesso em 19/08/2016.

Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 07.08.2016. Gráfico elaborado pelo autor utilizando valores nominais.

Como sugestões de melhoria, os seguintes pontos poderão ser considerados durante a execução orçamentária e financeira do Comando do Exército:

- adotar indicador que demonstre a relação entre as despesas inscritas em restos a pagar e o total do orçamento autorizado ao Comando do Exército;

- continuar e estimular medidas e práticas de gestão visando a liquidação da despesa dentro dos exercícios a que pertencem, buscando atingir índices menores que 5% de inscrições de despesas em RPNP em relação a dotação autorizada.

- priorizar em seus planejamentos e na execução das despesas a liquidação, principalmente, das relacionadas aos GND 3 e 4, a fim de minimizar as inscrições em restos a pagar não processados, buscando utilizar as receitas arrecadas no exercício em despesas para as quais existia autorização orçamentária concedida no mesmo ano.

Espera-se, portanto, que com a utilização das medidas acima citada o Comando do Exército possa manter a continuidade da gestão das inscrições de despesas em restos a pagar não processados abaixo dos 5%, não comprometendo significativamente, a execução financeira dos exercícios subsequentes e minimizando a execução orçamentária paralela, pois a volume crescente de despesas empenhadas em restos a pagar compromete, conforme já detectado pelo Tribunal de Conta da União⁸, tanto a execução da programação financeira do Governo Federal, como também, impacta negativamente o planejamento e a execução das políticas públicas.

⁸ Relatório Anual de Atividades: 2015, página 75 – Tribunal de Contas da União – TCU.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso Gomes. **Direito Financeiro: a Lei nº 4.320 – Comentada ao alcance de todos**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de; MEDEIROS, Márcio Bastos e SILVA, PauloHenrique Feijó 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.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Diário Oficial (da República Federativa do Brasil), Brasília, n. 191-A, de 05 outubro de 1988.

_____. **Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. [S.l.]. 1986. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 08 Jul 2016.

_____. **Decreto n. 825, de 28 de maio de 1993**. Estabelece normas para a programação e execução orçamentária e financeira dos orçamentos fiscal e da seguridade social, aprova quadro de cotas trimestrais de despesa para o Poder Executivo e dá outras providências. **Diário Oficial (da República Federativa do Brasil)**, Brasília, n. 110-A. p. 1, 29 de maio de 1993.

_____. **Lei complementar n. 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. **Diário Oficial (da República Federativa do Brasil)**, Brasília, n. 86, p. 1, 05 de maio de 2000.

_____. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial (da República Federativa do Brasil)**, Brasília, 23 de março de 1964.

_____. **Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira

Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial (da República Federativa do Brasil)**, Brasília, n. 27-E, p. 2, 07 de fevereiro de 2001.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa nº 02, de 26 de abril de 1999**. **Diário Oficial (da República Federativa do Brasil)**, Brasília, n. 78-E, p. 11, 27 de abril de 1999.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa nº 03, de 23 de maio de 2001**. **Diário Oficial (da República Federativa do Brasil)**, Brasília, n. 105-E, p. 17, 31 de maio de 2001.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO. Edição 2016**. Brasília, 2015. 189 p. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto_2016_1aeducacao-200515.pdf> . Acesso em 07 Jul 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república / Tribunal de Contas da União. - (2014)**. Brasília : TCU, 2014. Disponível em: < http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2014/docs/CG%202014_RelatorioParecerPrevioFinal.pdf > . Acesso em 08 Jul 2016.-

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório Anual de Atividades: 2015 / Tribunal de Contas da União – Brasília : TCU, 2016**. Disponível em: < <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A153D422DA0153E2950D8064E1>> . Acesso em 08 Ago 2016.-

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle externo no Setor Público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2011. 542 p.

FEIJÓ, Paulo Henrique; PINTO, Liane Ferreira; MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso de SIAFI: Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira**. 2. Ed. Brasília: [s.n.], 2008. 470 p.

FORTES, João. **Contabilidade Pública**. 9. ed – Brasília: Franco & Fortes, 2005. 586 p.

FURIATI, Alexandre Ávila. **Restos a Pagar e o “Orçamento Paralelo”**. 2011. 66 f. Monografia (Bacharelado)- Departamento de Administração, Universidade de Brasília, Brasília, 2011.

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**. 4. Ed. São Paulo: Atlas. 2010. 440 p.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1. ed. Brasília: [s.n.], 2009. 656 p.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública: Tributação e Orçamento; Lei de Responsabilidade Fiscal; Tópicos em Contabilidade Pública; Gestão Pública no Brasil, de JK à Lula; Administração Financeira e Orçamentária; Finanças Públicas nos Três Níveis de Governo**. São Paulo: Saraiva, 2006.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. Ed. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2006.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. **AFO – Administração financeira e orçamentária**. 3. Ed. Brasília: Vesticon, 2006. 456 p.

SILVA, A. M. A. da, ET AL. **Restos a pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público**. In: Prêmio SOF de Monografias – 2007. Brasília: MPOG, 2008.

VESELY, Thiago Andrigo. **Administração Orçamentária e Financeira Contemporânea**. Brasília: Editora Gran Cursos, 2010.