

ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS

LAERTE GILSON DE LIMA

POLÍTICA DE RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO

Rio de Janeiro

2016

LAERTE GILSON DE LIMA

POLÍTICA DE RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO

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: Cap Gauss Catarinozi Reis

Rio de Janeiro

2016

LAERTE GILSON DE LIMA

POLÍTICA DE RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO

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

Aprovada em ____/____/_____.

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO

GAUSS CATARINOZI REIS – Cap – Membro
Escola de Formação Complementar do Exército

ALEXANDRE SANTOS BOTELHO – Maj – Membro
Escola de Formação Complementar do Exército

R893 Lima, Laerte Gilson
A política de restos a pagar no Exército / Laerte Gilson de Lima. –
2016.
60 f. ; 30 cm

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

Bibliografia: f. 59 - 60.

1. Restos a Pagar. 2. Orçamento Público. 3. Finanças Públicas. 4.
Exército - orçamento. I. Título.

CDD 355.5

À minha esposa Simone, por seu apoio, compreensão e motivação em mais esta etapa de minha carreira, e principalmente por me dedicar seu amor e estar presente em minha vida.

AGRADECIMENTO

Agradeço ao Cap QCO Júlio, da 4ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército, por sua valiosa ajuda, levantando os dados referentes aos restos a pagar do Exército e mostrando-se sempre prestativo. Sem seu apoio esse trabalho não seria possível.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso apresenta um estudo sobre a política de restos a pagar no âmbito do Exército Brasileiro. Tem por objetivo analisar o volume de créditos orçamentários inscrito anualmente como restos a pagar, avaliando também o volume de restos a pagar cancelados, identificando as causas do fenômeno e propondo alternativas para evitar a perda de recursos. Guiado por este escopo, este trabalho foi iniciado através de pesquisa bibliográfica sobre o tema, sendo apoiada em conhecimentos técnicos do autor baseados em experiência no trabalho com o tema. É feita revisão sobre as origens do orçamento público e das finanças públicas na gestão do Estado. Na sequência, são apresentados conceitos sobre esse assunto, e citada a regulação legal sobre orçamento e finanças no Brasil atualmente, para facilitar a compreensão de seu funcionamento e o que representa os restos a pagar. Esse fenômeno ocorre quando o governo transfere para o ano seguinte o pagamento das compras realizadas em determinado exercício financeiro, podendo ser aquelas que já foram entregues pelo fornecedor ou as aquisições que ainda não foram recebidas pela Administração. Esses são os chamados restos a pagar processados e não processados, respectivamente. Deve-se considerar que a regra orçamentária é o uso de recursos arrecadados em um exercício financeiro para custear apenas despesas ocorridas naquele ano, que é o chamado princípio da anualidade do orçamento. Com isso, os restos a pagar seriam uma exceção à regra. Nesse mister, é levantado o volume de restos a pagar executado pelo Exército nos últimos anos, entre 2012 e 2015, tanto os processados como os não processados. É feita a análise desse quantitativo, bem como a comparação entre restos a pagar processados e não processados, a execução de restos a pagar por ED em 2012, e busca-se explicações para a ocorrência desse fato. Na sequência são verificados os valores de restos a pagar do Exército que foram cancelados nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, para confirmar se esses valores são consideráveis em relação ao total que foi inscrito, e o que poderia ser feito para se evitar essa perda de recursos dentro do Exército.

Palavras-chave: Restos a Pagar. Orçamento Público. Finanças Públicas.

ABSTRACT

This course conclusion work presents a study of the remains of policy to pay under the Brazilian army. It aims to analyze the volume of budget credits registered annually as amounts to be paid, also evaluating the volume of outstanding commitments canceled, identifying the causes of the phenomenon and proposing alternatives to prevent loss of resources. Guided by this scope, this work was initiated through literature on the subject, being supported by technical author's knowledge based on experience in working with the theme. It is made review of the origins of the public budget and public finances in state management. Following are presented concepts on this subject, and some of the legal regulation on budget and finance in Brazil today, so that we can understand its operation and what is the remains payable. This phenomenon occurs when the government transferred to the next year the payment of purchases in a given financial year, may be those that have already been delivered by the supplier or purchases that have not been received by the Administration. These are called remains payable processed and unprocessed, respectively. It must be considered that the budget rule is the use of funds raised in a financial year to cover only expenses incurred in that year, which is called the principle of an annual budget. Thus, the amounts to be paid would be an exception to the rule. In this mister, it raised the volume of outstanding commitments executed by the army in recent years, from 2012 to 2015, both processed and unprocessed. The analysis of this quantity is made , and the comparison remains payable processed and unprocessed , implementation remains to pay for ED in 2012 and is sought explanations for the occurrence of this fact. Following are checked the remains of amounts payable Army that were canceled in the years 2012, 2013, 2014 and 2015 , to confirm that these values are significant in relation to the total that was entered , and what could be done to prevent this loss resources within the Brazilian Army .

Keywords: Remains payable. Public budget. Public finances.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1	Orçamento Total x Restos a Pagar em 2012.....	34
GRÁFICO 2	Orçamento Total x Restos a Pagar em 2013.....	35
GRÁFICO 3	Orçamento Total x Restos a Pagar em 2014.....	36
GRÁFICO 4	Orçamento Total x Restos a Pagar em 2015.....	37
GRÁFICO 5	RP Processados x RP Não Processados em 2012.....	40
GRÁFICO 6	RP Processados x RP Não Processados em 2013.....	41
GRÁFICO 7	RP Processados x RP Não Processados em 2014.....	42
GRÁFICO 8	RP Processados x RP Não Processados em 2015.....	43
GRÁFICO 9	RP Cancelados x RP Não Cancelados em 2012.....	48
GRÁFICO 10	RP Cancelados x RP Não Cancelados em 2013.....	49
GRÁFICO 11	RP Cancelados x RP Não Cancelados em 2014.....	50
GRÁFICO 12	RP Cancelados x RP Não Cancelados em 2015.....	51

LISTA DE TABELAS

TABELA 1	Orçamento Total e Restos a Pagar do Exército 2012 a 2015.....	38
TABELA 2	RP Processados x Não Processados 2012 a 2015.....	44
TABELA 3	Restos a Pagar Cancelados do Exército.....	52

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

EB – Exército Brasileiro

ED – Elemento de Despesa

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

ND – Natureza de Despesa

NE – Nota de Empenho

OB – Ordem Bancária

PPA – Plano Plurianual

RP – Restos a Pagar

RPNP – Restos a Pagar Não Processados

SIAFI – Sistema de Administração Financeira do Governo Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1 PROBLEMA	15
1.1.1 Antecedentes do Problema	15
1.1.2 Formulação do Problema	17
1.2 QUESTÕES DE ESTUDO	18
1.3 OBJETIVO	19
1.3.1 Objetivo Geral	19
1.3.2 Objetivos Específicos	19
1.4 METODOLOGIA	20
1.4.1 Tipo e Natureza da Pesquisa	21
1.4.2 Delineamento da Pesquisa	22
1.4.3 Procedimentos para a Revisão de Literatura	22
1.4.4 Instrumentos	23
1.4.5 Análise dos Dados	23
1.4.6 Alcances e Limites	24
1.5 JUSTIFICATIVA	24
1.6 CONTRIBUIÇÕES	25
2. REVISÃO DE LITERATURA	26
2.1 FINANÇAS PÚBLICAS E ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL	26
2.2 RESTOS A PAGAR	29
3. RESTOS A PAGAR NO ÂMBITO DO EXÉRCITO	33
3.1 RESTOS A PAGAR TOTAIS INSCRITOS NO EXÉRCITO	33
3.1.1 Restos a Pagar em 2012	33
3.1.2 Restos a Pagar em 2013	35
3.1.3 Restos a Pagar em 2014	36
3.1.4 Restos a Pagar em 2015	37
3.1.5 Comparação entre os RP 2012 a 2015	38
3.2 RESTOS A PAGAR PROCESSADOS X NÃO PROCESSADOS	39
3.2.1 RP Processados e Não Processados em 2012	40
3.2.2 RP Processados e Não Processados em 2013	41
3.2.3 RP Processados e Não Processados em 2014	42
3.2.4 RP Processados e Não Processados em 2015	43
3.2.5 Comparação RP Processados e Não Processados 2012 a 2015	44

3.3	EXECUÇÃO DOS RP POR ELEMENTO DE DESPESA	45
3.4	RESTOS A PAGAR CANCELADOS NO EXÉRCITO	47
3.4.1	RP Cancelados em 2012	48
3.4.2	RP Cancelados em 2013	49
3.4.3	RP Cancelados em 2014	50
3.4.4	RP Cancelados em 2015	51
3.4.5	Comparação RP Cancelados 2012 a 2015	52
4.	CONCLUSÃO	54
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56

1. INTRODUÇÃO

Vivemos atualmente uma conjuntura econômica que impõe restrições orçamentárias na Administração Pública Federal, tornando-se essencial uma eficiente aplicação dos recursos públicos. Posto isso, chama a atenção a frequente ocorrência no orçamento público dos chamados restos a pagar, que são as despesas não concluídas dentro do exercício financeiro na qual foram planejadas.

O presente trabalho tem como objetivo analisar o volume de créditos orçamentários inscrito anualmente como restos a pagar no Exército Brasileiro, avaliando também o volume de restos a pagar cancelados, tentando identificar as causas do fenômeno e propor alternativas para evitar a perda de recursos.

Os restos a pagar são, tecnicamente, despesas públicas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro do exercício financeiro. São divididos em processados, que são aqueles que cumpriram o fato gerador, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, e não processados, que são aqueles que ainda não atingiram o estágio das despesas processadas, constituindo, assim, compromissos financeiros exigíveis.

Verifica-se nos últimos anos um grande volume da ocorrência desse instrumento na Administração Pública, particularmente a Federal, com o pagamento das despesas sendo transferidos para o ano seguinte. Isso vem causando algum impacto no orçamento do ano posterior. Tendo em vista que um dos princípios das finanças públicas é o da anualidade do orçamento, traduzido no planejamento das despesas públicas feito ano a ano e no fato de que os dispêndios de um exercício financeiro não devem ser custeados com recursos de outro exercício, a ocorrência dos restos a pagar não estaria ferindo esse preceito?

No trabalho, a análise da ocorrência dos restos a pagar será tratada no âmbito do Exército Brasileiro, onde procuraremos levantar o volume das despesas que são transferidas para outro exercício, qual o montante dos processados e não processados, os possíveis motivos que levam a esse fato, os valores desses recursos que são posteriormente cancelados, e, após isso, sugerir possíveis medidas que evitariam ou diminuiriam sua ocorrência.

1.1 PROBLEMA

Para a realização de um estudo coerente e capaz de trazer contribuições úteis ao Exército Brasileiro, calcado na metodologia científica, faz-se necessária a definição do problema para o qual será buscada uma das possíveis soluções.

1.1.1 Antecedentes do Problema

A fim de orientar o entendimento do assunto abordado no presente trabalho, julgamos importante o conhecimento histórico das finanças públicas e a evolução da adoção de um orçamento público pelos Estados modernos.

O controle da sociedade com o que é feito pelo Estado com os recursos arrecadados junto à população nem sempre ocorreu, como em países onde acreditava-se na origem divina do poder real e mesmo em regimes despóticos, com poderes excepcionais pertencentes ao governante.

Baleeiro (1968) nos diz que a origem do orçamento não se prende a elucubrações de técnicos, nem à preocupação de racionalizar a máquina financeira. Uma penosa e multissecular cadeia de lutas políticas tornou a elaboração orçamentária indispensável ao equilíbrio dos interesses antagônicos em volta do poder.

Conforme conta Baleeiro (1968), no final da Idade Média ocorreu a evolução do princípio de que o tributo deve ser consentido pelos representantes dos contribuintes.

Ou seja, o monarca não poderia alterar e aumentar livremente impostos junto à população sempre que fosse conveniente ou para sustentar um Estado perdulário.

Podemos citar, como momento marcante dessa mudança, quando os barões reagiram contra o rei saxão João Sem Terra, na Inglaterra, e, vencendo-o pelas armas, obrigaram-no a assinar a Magna Carta em 1215. Dela constava a ratificação do princípio de que nenhum tributo seria levantado sem o consentimento do conselho do reino, que posteriormente se transformaria em Parlamento (Baleeiro, 1968).

Baleeiro (1968) fala sobre esse mecanismo na Idade Média e sua evolução: “Essa regra feudal se cumpria por meio de conselhos e assembleias de que participavam prelados, senhores territoriais e, depois, representantes do comércio e do artesanato das cidades. Mais tarde, a criação do Estado nacional e o fortalecimento da autoridade dos reis eclipsaram o princípio do imposto consentido, que foi recuperado na Grã-Bretanha, no século XVII, graças à luta vitoriosa dos parlamentares contra a Coroa. No fim do século XVIII, a independência americana e a revolução francesa deram novo alento ao antigo cânon tributário e o restituíram, revigorado, a toda a Europa e às Américas, no século XIX.”

Pacífico o direito de autorizar as receitas, não foi difícil ao parlamento britânico obter o reconhecimento de seu poder correlato de também autorizar e controlar as despesas governamentais, discriminados do patrimônio público os haveres pessoais do monarca (Baleeiro, 1968).

Nóbrega (2016), ressalta esse momento, em que “a Revolução Gloriosa, de 1688, transferiu ao Parlamento a competência para autorizar também a despesa. Surgiu o moderno Orçamento, cujos princípios foram adotados pela Revolução Francesa, de 1789. A regra se espalhou mundo afora.”

Podemos, então, dizer que a concepção do orçamento moderno nasceu assim, com os representantes dos contribuintes condicionando sua aprovação dos gastos desejados do governante ao emprego dos recursos aos fins que mais interessavam ao povo representado.

No Brasil, começou a haver uma maior preocupação com a questão dos recursos públicos na época da Colônia, quando iniciaram-se diversos descontentamentos com a quantidade de tributos impostos pela Coroa Portuguesa, como na Inconfidência Mineira (1785-1789), como cita Maia (2010).

Ainda conforme Maia, citando Giacomoni “Com a vinda do rei D. João VI, o Brasil iniciou um processo de organização de suas finanças. A abertura dos portos trouxe a necessidade de maior disciplinamento na cobrança dos tributos aduaneiros. Em 1808, foram criados o Erário Público (tesouro) e o regime de contabilidade”

Um pouco mais à frente, com a Constituição de 1824 é que surgem as primeiras exigências formais mais elaboradas a respeito da confecção e uso do orçamento público. Em seu art. 172:

O ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas (BRASIL, 1824).

Podemos dizer, então que, a partir daí, iniciou-se um maior acompanhamento no uso do orçamento público no Brasil, o que levaria, com a evolução da legislação aplicada ao assunto e de normas de contabilidade do setor público, à diferenciação de recursos entre exercícios financeiros e ao surgimento dos restos a pagar, para melhor controle contábil das despesas.

1.1.2 Formulação do Problema

O orçamento público é regulado por diversificada e às vezes complexa legislação, que delimita seu uso pelos gestores, busca possibilitar o controle dos recursos arrecadados do cidadão e dar transparência do que é feito com o dinheiro pelo Estado.

Conforme citado no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP 2015) “a receita e a despesa orçamentárias assumem, na Administração Pública, fundamental importância, pois representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços.”

Dito isso, devemos saber como a Administração emprega os recursos públicos e, nesse mister, chama a atenção as despesas inscritas em restos a pagar, que são os gastos previstos para uso num determinado exercício financeiro mas que passam para o exercício seguinte.

Esse instrumento também vem sendo utilizado dentro do Exército. Em que volume isso ocorre e qual o percentual representa do orçamento total da Força são fatores relevantes, tendo em vista que os restos a pagar são recursos não empregados no ano em que estavam previstos no orçamento.

Percebemos que essa prática poderia estar contrariando o chamado princípio da anualidade do orçamento público, que diz que o orçamento deve ser elaborado e autorizado para o período de um ano, já que a despesa dos restos a pagar estava prevista para emprego e pagamento com os recursos de um exercício e foram proteladas para exercícios posteriores. Tal situação teria maiores distorções no orçamento se o volume desses restos a pagar forem significativos em relação ao orçamento total do Exército Brasileiro, causando um saldo artificial no encerramento do ano em que deveria ter sido empregado.

Finalmente, uma parte desses restos a pagar acaba sendo cancelada por sua não execução pelo fornecedor. Qual o quantitativo do total é cancelado dentro do Exército é outra questão relevante, tendo em vista as suas possíveis consequências em termos de perdas orçamentárias para a Força Terrestre.

1.2 QUESTÕES DE ESTUDO

Algumas questões de estudo podem ser formuladas quanto à temática dos restos a pagar no âmbito do Exército:

- a. Como é regulado dentro do ordenamento jurídico orçamentário e financeiro do Brasil o emprego dos restos a pagar?
- b. Seu uso estaria contrariando o princípio da anualidade do orçamento?
- b. Qual o volume de inscrição de restos a pagar dentro do Exército Brasileiro nos últimos anos?
- c. Quanto isso representa em relação ao orçamento total do Exército?
- d. Quais seriam as possíveis causas da não utilização desses recursos dentro do exercício financeiro de origem no Exército?

e. Qual o volume dos restos a pagar processados e não processados no Exército em relação ao total de restos a pagar?

h. Qual o volume dos restos a pagar vem sendo cancelados no Exército nos últimos anos?

i. Quais as possíveis alternativas para a redução da inscrição dos restos a pagar e de seu cancelamento?

As respostas aos questionamentos anteriormente apresentados balizaram o presente trabalho, a fim de elucidar de uma maneira mais didática o presente problema.

1.3 OBJETIVO

Doravante serão apresentados os objetivos gerais e específicos deste estudo, estabelecendo a forma como será trabalhada a questão dos restos a pagar no âmbito do Exército Brasileiro.

1.3.1 Objetivo Geral

O presente estudo pretende integrar os conceitos básicos e a legislação relevante e atualizada, a fim de estudar a política de restos a pagar no Exército Brasileiro.

1.3.2 Objetivos Específicos

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

- a. Apresentar a legislação básica que regula a execução orçamentária e financeira no Brasil;
- b. Apresentar definição do que são os recursos inscritos em restos a pagar, mostrando a diferença entre restos a pagar processados e não processados;
- c. Levantar o volume de recursos inscritos em restos a pagar no Exército nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015;
- d. Levantar o quantitativo de restos a pagar processados e não processados no Exército nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015;
- e. Procurar levantar, através da análise de indicativos, possíveis motivos que levaram a essa inscrição dos recursos em restos a pagar e quais as consequências disso para a execução orçamentária do Exército;
- f. Levantar o quantitativo de restos a pagar cancelados pelo Exército nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015;
- g. Procurar levantar, através da análise de indicativos, possíveis motivos que levaram ao cancelamento dos recursos em restos a pagar e quais as consequências disso para a execução orçamentária do Exército; e
- h. Indicar, após análise dos motivos que teriam levado à inscrição e cancelamento dos restos a pagar, possíveis alternativas para a diminuição da inscrição de restos a pagar e de seu cancelamento no âmbito do Exército Brasileiro, a fim de se evitar a perda de recursos.

1.4 METODOLOGIA

O presente estudo foi realizado dentro de um processo científico e calcado em procedimentos metodológicos. Assim, nesta seção, será apresentada de forma clara e detalhada quais critérios, estratégias e instrumentos foram utilizados no decorrer deste processo de solução e de que forma.

A trajetória desenvolvida pela presente pesquisa teve seu início na revisão teórica do assunto, através da consulta bibliográfica a livros publicados sobre a

temática de finanças públicas e orçamento público, passando para a pesquisa à legislação que regula o tema dentro do Brasil, documentos e trabalhos científicos (artigos, trabalhos de conclusão de curso e dissertações) e consultas a sites governamentais relacionados ao assunto. Pesquisa esta com o fim de possibilitar uma melhor compreensão sobre o funcionamento da execução dos recursos pela Administração Pública e assim poder entender o que são os restos a pagar, como surgem na contabilidade pública e que efeitos podem produzir, permitindo também fazer avaliações sobre seu impacto dentro do Exército Brasileiro.

Na sequência, a pesquisa prosseguiu com a fase de levantamento de dados sobre os restos a pagar no Exército dos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, o que foi feito utilizando-se de informações disponibilizadas ao público pelos órgãos de controle do Governo Federal na internet. Foi buscado apoio também junto à 4ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército, órgão de controle interno ao qual é vinculada a Organização Militar onde é lotado o pesquisador.

Finalizando, essas informações foram filtradas, tabuladas e foi feita uma breve discussão e avaliação sobre o que elas apresentaram, buscando identificar possíveis causas para o fenômeno dos restos a pagar no Exército e a indicação de soluções sobre a questão.

1.4.1 Tipo e Natureza da Pesquisa

Quanto à natureza, o presente estudo caracteriza-se por ser uma pesquisa qualitativa do tipo aplicada, por ter por objetivo gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos relacionados a melhor utilização dos recursos públicos dentro do Exército Brasileiro, valendo-se para tal do método indutivo como forma de viabilizar a tomada de decisões acerca do alcance da investigação, das regras de explicação dos fatos e da validade de suas generalizações.

Trata-se de estudo bibliográfico inicial, para sua consecução, que teve por método a leitura exploratória e seletiva do material de pesquisa, bem como sua revisão integrativa, contribuindo para o processo de síntese e análise dos resultados

de vários estudos e consubstanciando um corpo de literatura atualizado e compreensível.

Na fase seguinte foi feito o levantamento dos dados com a pesquisa qualitativa, buscando descrevê-los e interpretá-los.

A seleção das fontes de pesquisa foi baseada em publicações de autores de reconhecida importância no meio acadêmico, em artigos veiculados em periódicos, legislação nacional sobre o tema, livros de autores que tratam do assunto, dados disponíveis pela administração pública na internet que tratam da execução dos recursos, e informações levantadas no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

1.4.2 Delineamento da Pesquisa

O delineamento de pesquisa contempla as fases de levantamento e seleção da bibliografia, fichamento das fontes, coleta dos dados, leitura analítica, crítica dos dados e discussão dos resultados.

1.4.3 Procedimentos para a Revisão de Literatura

Para a definição de termos, levantamento das informações de interesse e estruturação de um modelo teórico de análise foi realizada uma revisão de literatura nos seguintes moldes:

a. Fontes de busca

- Artigos científicos e monografias das bases de dados do Google Acadêmico, do LILACS e do SCIELO;
- Livros da Biblioteca da Academia Militar das Agulhas Negras;
- Literatura jurídica brasileira; e
- Normas governamentais.

b. Estratégia de busca para as bases eletrônicas de dados

A fim de realizar a busca a respeito do assunto utilizou-se a localização de dados eletrônicos por meio de sites de busca na internet. A fim otimizar a busca, foram utilizados os seguintes termos descritores: "restos a pagar", "cancelamento de restos a pagar", "orçamento público", "finanças públicas" e "origens do orçamento público".

c. Critérios de inclusão:

- Estudos publicados em português;
- Estudos publicados pós promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988; e
- Casos sobre finanças do Governo Federal.

d. Critérios de exclusão:

- Casos sobre finanças relacionados a estados e municípios.

1.4.4 Instrumentos

Como instrumentos foram utilizados a pesquisa bibliográfica e o levantamento de dados em sites que disponibilizam informações do Governo Federal sobre emprego dos recursos públicos e em sistemas eletrônicos de controle da execução orçamentária e financeira da Administração Pública.

1.4.5 Análise dos Dados

Os dados obtidos com a pesquisa bibliográfica e documental foram analisados de forma lógica e pragmática, possibilitando conclusões coerentes.

Os dados sobre os restos a pagar foram consolidados em tabelas e gráficos, a fim de permitir sua melhor visualização e análise.

1.4.6 Alcances e Limites

Com relação às dimensões do tema de restos a pagar no Exército Brasileiro, foram abordados os conceitos do assunto relacionados à legislação brasileira, sua regulação e como essa questão está situada no orçamento público nacional.

Foram levantadas informações no âmbito do orçamento total anual do Exército, que está inserido na administração direta do Governo Federal.

A abrangência do estudo buscou analisar a política dos restos a pagar na esfera da Força Terrestre, e teve como objetivos apontar motivos de sua ocorrência e expor possíveis soluções para esse problema.

1.5 JUSTIFICATIVA

O Exército Brasileiro, como órgão da Administração Pública direta, e responsável pela defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem, conforme previsto na Constituição Federal de 1988, executa parcela considerável do orçamento federal, tendo em vista a estrutura necessária para que cumpra suas missões.

Para isso, segue as normas legais e infralegais existentes em nosso ordenamento jurídico para a aplicação dos recursos públicos, e, nisso, deve primar pela eficiência no emprego dos valores colocados à sua disposição.

Verificamos, na execução do orçamento por parte do Governo Federal e também no Exército, que parte das despesas do orçamento passam para o exercício financeiro seguinte como restos a pagar.

Essa inscrição de despesas em restos a pagar pode causar distorções na execução do orçamento por parte do Exército, principalmente se seu volume for significativo em relação ao orçamento total da Força.

É importante levantar em que medida isso vem ocorrendo nos últimos anos, e quais os possíveis motivos dessa ocorrência.

Mais preocupante é a existência de posterior cancelamento dos restos a pagar, principalmente se essa quantia for considerável em relação ao total dos restos a pagar do Exército.

O estudo dos restos a pagar é, portanto, questão relevante dentro da Administração Pública e dentro do Exército Brasileiro em particular, pois é importante verificar como isso estaria impactando no orçamento do Exército, e considerando as características dos restos a pagar, funcionando como um orçamento paralelo dentro das finanças públicas.

1.6 CONTRIBUIÇÕES

Com o presente estudo pretende-se contribuir para que o EB tenha disponível um levantamento de valores quantitativos do uso dos restos a pagar em seu orçamento nos últimos anos.

Busca-se indicar como está ocorrendo a política do uso dos restos a pagar no Exército, em que proporção estão sendo inscritos os restos a pagar em relação ao orçamento total e qual o quantitativo dos processados e dos não processados.

Vamos procurar mostrar se os restos a pagar vem tendo valores significativos em relação ao total de orçamento executado pelo Exército anualmente.

Pretende-se, ainda, através da análise dos indicadores, tentar levantar quais as causas que poderiam estar levando ao emprego dessa política de restos a pagar.

O presente estudo também buscará apontar possíveis soluções para a diminuição do uso dos restos a pagar no Exército, partindo do princípio de que, conforme a anualidade orçamentária, o orçamento de um exercício financeiro deveria ser totalmente empregado nesse exercício.

Por fim, ao apresentar como está ocorrendo o uso dos restos a pagar no Exército Brasileiro, pretendemos que o trabalho seja mais uma ferramenta à disposição dos gestores para auxiliar na elaboração de medidas e políticas visando à diminuição de seu emprego e do cancelamento desses recursos no âmbito da Força.

2. REVISÃO DE LITERATURA

A revisão de literatura foi realizada com o intuito de reunir e expor conceitos inerentes ao assunto, e uma pequena amostra da legislação que aborda o tema, a fim de compreender como os restos a pagar se inserem na execução orçamentária e financeira na Administração Pública no Brasil.

2.1 FINANÇAS PÚBLICAS E ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL

O primeiro marco histórico para um controle efetivo do orçamento público e das finanças públicas no Brasil foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólidas no País, tendo como principal instrumento o orçamento público (MCASP, 2015).

A Lei 4.320/64 significou um avanço tão grande na modernização e organização do uso dos recursos públicos no Brasil que grande parte de seus artigos permanecem em vigor até hoje.

Para o setor público, o orçamento é de vital importância, pois é a lei orçamentária que fixa a despesa pública autorizada para um exercício financeiro, despesa esta que é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade (MCASP, 2015).

De acordo com a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), o orçamento público é executado através de leis que planejam como serão empregados os recursos do Governo, conforme vemos em seu art 165:

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

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais (BRASIL, 1988).

O plano plurianual estabelece as diretrizes, objetivos e metas a serem seguidos pelo Governo Federal num período de quatro anos. O mesmo art. 165 da Constituição conceitua assim a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO):

§ 2º 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 (BRASIL, 1988).

Assim, vemos que a LDO orienta a elaboração da lei orçamentária, onde estão previstas todas as despesas do Governo para o exercício financeiro subsequente. A Constituição de 88 mostra a composição da LOA:

§ 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 (BRASIL, 1988).

A Lei Federal 4.320 (BRASIL, 1964), reforça o conceito de que todas as despesas e receitas devem estar discriminadas detalhadamente na lei orçamentária, conforme seu art. 4º, onde diz que a LOA “compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar”.

Rezende (2001) resume bem, como essa três leis, a PPA, a LDO e a LOA são integradas, dizendo que “o PPA estabelece o planejamento de médio prazo (quatro anos), a LDO faz a ligação entre o plano e o orçamento do ano e a LOA é o

orçamento propriamente dito, com a previsão de todas as receitas e a fixação das despesas. A LDO deve ser compatível com o PPA, e a LOA não pode divergir do PPA e da LDO.”

A elaboração do orçamento é iniciada no Poder Executivo, que envia proposta para aprovação no Poder Legislativo. Esse processo é descrito por Resende (2001):

O orçamento inicia-se com a definição de tetos orçamentários para os ministérios pela Secretaria de Orçamento Federal, órgão vinculado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - SOF/MPOG. A partir desses limites, os ministérios - após entendimentos com suas respectivas unidades orçamentárias - apresentam suas propostas à SOF/MPOG, que as consolida e envia ao Presidente da República, a quem cabe remeter o projeto de lei orçamentária ao Congresso Nacional.

No Congresso, o orçamento pode sofrer alterações, como o cancelamento de dotações ou a apresentação de emendas pelos parlamentares.

Com a aprovação pelo Congresso Nacional da Lei Orçamentária, esta será executada no exercício financeiro a que se referir. Para a execução dos gastos previstos no orçamento, o governo segue os chamados três estágios da despesa pública: empenho, liquidação e pagamento.

O primeiro estágio, o empenho, é a contratação de terceiros pelo poder público para a entrega de algum bem ou serviço, com a promessa de pagamento após a execução do contratado pelo fornecedor. De acordo com a Lei 4.320, em seu art. 58, “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” (BRASIL, 1964).

Ainda de acordo com a Lei Federal 4.320/64, art. 61, “para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria” (BRASIL, 1964).

Após a entrega do material ou serviço pelo fornecedor, é feita a liquidação da despesa, que consiste na confirmação pela Administração da entrega do que foi empenhado, com o ateste no verso da nota fiscal correspondente:

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar; [\(Vide Medida Provisória nº 581, de 2012\)](#)

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação (BRASIL, 1964).

Na última etapa da despesa pública é feito o pagamento à empresa contratada, que consiste na transferência bancária do valor devido pelo poder público.

2.2 RESTOS A PAGAR

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP, 2015) diz que no fim do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em restos a pagar e constituirão a dívida flutuante.

Essas despesas inscritas em restos a pagar podem ou não já ter tido o objeto da contratação executado pelo fornecedor. No primeiro caso, pode restar a verificação pela Administração da conformidade do material ou serviço em relação ao contratado para posterior pagamento, ou pode estar pendente apenas a efetivação do pagamento ao fornecedor. Também pode ocorrer de o objeto contratado pelo poder público ainda não ter sido entregue pela empresa até o final do exercício financeiro. Segundo o MCASP (2015), serão inscritas em restos a pagar as despesas liquidadas e não pagas no exercício financeiro, ou seja, aquelas em que o serviço, obra ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito

pelo contratante. 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.

A Lei Federal 4.320/64 (BRASIL, 1964), já citava a existência dos restos a pagar no orçamento público, em seu Art. 36 onde considera Restos a Pagar como despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

Assim, ficam definidos dois tipos de restos a pagar, os processados e os não processados. Segundo o MCASP (2015):

Dentro dos restos a pagar, uma parte é formada pelos processados, que foram executados e dependem apenas do pagamento. A outra parte é dos restos a pagar não processados, ou seja, aqueles que ainda não foram executados pelos fornecedores.

Os restos a pagar processados são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o estágio do pagamento. Em geral, não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar.

Como vimos, os restos a pagar são recursos previstos para serem empregados em um exercício financeiro e contratados junto aos fornecedores mas, por não terem sido executados pelos contratados ou devido ao não pagamento pela Administração Pública do que foi executado, são transpostos para o próximo exercício.

Posto isso, um dos aspectos que vemos a respeito dessa questão é que o orçamento deve ser utilizado dentro do exercício financeiro, pois foi planejado para isso dentro da Lei Orçamentária Anual. Nesse contexto, o gestor deve levantar as receitas previstas para aquele ano e planejar as despesas que, em geral, devido às obrigatoriedades de gastos característicos do Setor Público, não possuem grande flexibilidade de manejo.

O conceito citado acima é o chamado princípio da anualidade do orçamento. A Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964), mostra que esse princípio deve ser seguido pela Administração, pois consta em seu art. 2º que a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Govêrno, obedecidos os princípios de unidade universalidade e **anualidade** (*grifo nosso*).

A própria Lei 4.320 (BRASIL, 1964), reforçaria esse princípio, ao reafirmar que os recursos devem ser empregados dentro do ano:

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas.

O MCASP (2015) reforça essa relação entre receita e despesa em um mesmo exercício financeiro:

O raciocínio implícito na lei é de que a receita orçamentária a ser utilizada para pagamento da despesa empenhada em determinado exercício já foi arrecadada ou ainda será arrecadada no mesmo ano e estará disponível no caixa do governo ainda neste exercício. Logo, como a receita orçamentária que ampara o empenho pertence ao exercício e serviu de base, dentro do princípio orçamentário do equilíbrio, para a fixação da despesa orçamentária autorizada pelo Poder Legislativo, a despesa que for empenhada com base nesse crédito orçamentário também deverá pertencer ao exercício.

Dessa forma, a transferência das despesas para um outro exercício através dos restos a pagar, poderia estar violando esse princípio da anualidade do orçamento, já que, no caso dos restos a pagar não processados, o bem ou serviço previsto para ser adquirido com o recurso daquele ano não o foi, sendo executado somente em ano posterior, mas com a contratação e o empenho do recurso tendo sido feitos anteriormente.

No caso dos restos a pagar processados, também poderia estar ocorrendo essa transferência da despesa prevista para o exercício seguinte, já que, embora o fornecedor tenha cumprido sua parte, o Setor Público não efetuou o pagamento dentro daquele ano, só vindo a fazê-lo no exercício financeiro seguinte.

Percebemos assim que os restos a pagar são exceções à regra quanto à execução do orçamento, tanto que a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), entre seus mecanismos para controle das despesas públicas, buscou limitar o uso dos restos a pagar, vedando a inscrição nos dois últimos quadrimestres do mandato dos gestores públicos, além da inclusão da obrigatoriedade de confecção de relatórios demonstrativos contendo valores de restos a pagar inscritos, dos que foram pagos durante aquele período e dos que ainda estão pendentes de pagamento.

Verificamos nesse caso a preocupação do legislador no controle desse tipo de despesa, tendo em vista que sua disseminação pode trazer dificuldades no acompanhamento e execução do orçamento público.

3. RESTOS A PAGAR NO ÂMBITO DO EXÉRCITO

3.1 RESTOS A PAGAR TOTAIS INSCRITOS NO EXÉRCITO

A seguir foram levantados os valores referentes aos orçamentos totais executados pelo Exército nos exercícios financeiros de 2012, 2013, 2014 e 2015, e os valores totais inscritos como restos a pagar nestes exercícios financeiros.

Nestes valores foram excluídos os gastos referentes à remuneração de pessoal, tendo em vista que sua execução é de certa forma automática, não passando pelos processos normais da licitação, empenho, liquidação da despesa e pagamento, inerentes aos outros tipos de gasto. Isso foi feito para permitir uma melhor avaliação dos recursos de restos a pagar e tornar as conclusões mais relevantes. Vale ressaltar que os gastos com remuneração não iriam se transformar em restos a pagar pela falta da entrega do objeto do empenho pelo fornecedor, e dificilmente se tornariam restos a pagar processados, já que historicamente não há falta ou atraso de pagamento de pessoal pelo Governo Federal.

A seguir, os valores serão apresentados em relação ao exercício financeiro de execução. Ou seja, em 2012, por exemplo, será mostrado o orçamento total de 2012 e os valores inscritos em 2012 como restos a pagar, oriundos de exercícios financeiros anteriores. Isso será feito para demonstrar o impacto dos restos a pagar na execução financeira do exercício em destaque, mostrando quanto do desembolso daquele ano será utilizado para quitar despesas de anos anteriores. Lembrando que parte dos RP podem ser transferidos novamente para o exercício seguinte.

3.1.1 Restos a Pagar em 2012

Orçamento Total do Exército em 2012:

R\$ 7.047.246.503,67 (Fonte: SIAFI)

Nota: Total Empenhado R\$ 30.573.106.995,68 – Pagto Pessoal R\$ 23.525.860.492,01

Total de Restos a Pagar do Exército em 2012

R\$ 1.995.732.890,40 (Fonte: SIAFI)

Nota: RP Não Processados Inscritos e Reinscritos em 2012 R\$ 1.896.040.804,76 + RP Processados Inscritos em 2012 R\$ 99.692.085,65

GRÁFICO 1 – Orçamento Total x Restos a Pagar em 2012



Fonte: O autor.

Como podemos ver no gráfico acima, em 2012 o valor referente a restos a pagar, ou seja, despesas a serem pagas em 2012 referentes a notas de empenho oriundas de outros exercícios, corresponde parcela considerável, de pouco mais de $\frac{1}{4}$, do orçamento total empenhado em 2012, chegando ao percentual de 28% (R\$ 1.995.732.890,40 / R\$ 7.047.246.503,67).

Com isso, grande parcela dos desembolsos financeiros de 2012 fica comprometida com pagamento de restos a pagar. Se todos os empenhos de restos a pagar fossem executados no início do ano, nos três primeiros meses de 2012 os pagamentos seriam todos destinados ao pagamento desses empenhos, comprometendo a quitação das despesas do exercício corrente nesse período do ano.

3.1.2 Restos a Pagar em 2013

Orçamento Total do Exército em 2013:

R\$ 5.657.251.052,03 (Fonte: SIAFI)

Nota: Total Empenhado R\$ 31.117.501.733,35 – Pagto Pessoal R\$ 25.460.250.681,32

Total de Restos a Pagar do Exército em 2013

R\$ 4.381.613.090,72 (Fonte: SIAFI)

Nota: RP Não Processados Inscritos e Reinscritos em 2013 R\$ 4.318.015.756,67 + RP Processados Inscritos em 2013 R\$ 63.597.334,05

GRÁFICO 2 – Orçamento Total x Restos a Pagar em 2013



Fonte: O autor.

Verificamos no gráfico acima que, em 2013, o valor referente a restos a pagar, ou seja, despesas a serem pagas em 2013 referentes a notas de empenho oriundas de outros exercícios, corresponde a uma grande parte, chegando a mais de $\frac{3}{4}$ do orçamento total empenhado em 2013, um percentual de 77% (R\$ 4.381.613.090,72 / R\$ 5.657.251.052,03). Lembremo-nos que essa enorme parcela representa empenhos de outros exercícios financeiros transferidos para execução em 2013, não fazendo parte do orçamento de 2013 que ainda não foi executado no ano.

Vemos assim, a exemplo da simulação feita em 2012, que se todos os empenhos de restos a pagar de 2013 fossem executados no início do ano, mesmo após a metade do ano ter transcorrido ainda estaríamos utilizando os recursos financeiros para pagar despesas de outros exercícios.

3.1.3 Restos a Pagar em 2014

Orçamento Total do Exército em 2014:

R\$ 5.864.362.864,03 (Fonte: SIAFI)

Nota: Total Empenhado R\$ 33.913.567.680,62 – Pagto Pessoal R\$ 28.049.204.816,59

Total de Restos a Pagar do Exército em 2014

R\$ 4.302.861.825,22 (Fonte: SIAFI)

Nota: RP Não Processados Inscritos e Reinscritos em 2014 R\$ 3.578.983.120,40 + RP Processados Inscritos em 2014 R\$ 723.878.704,82

GRÁFICO 3 – Orçamento Total x Restos a Pagar em 2014



Fonte: O autor.

No gráfico apresentado, referente a 2014, o valor relativo a restos a pagar corresponde, como ocorreu em 2013, a uma grande parte, chegando a quase $\frac{3}{4}$ do

orçamento total empenhado em 2014, ou mais exatamente ao percentual de 73% (R\$ 4.302.861.825,22 / R\$ 5.864.362.864,03).

Vemos, então, que se todos os empenhos de restos a pagar de 2014 fossem executados no início do ano, após a metade do ano ter transcorrido, também, assim como em 2013, estaríamos utilizando os recursos financeiros para pagar despesas de outros exercícios.

3.1.4 Restos a Pagar em 2015

Orçamento Total do Exército em 2015:

R\$ 5.464.143.277,08 (Fonte: SIAFI)

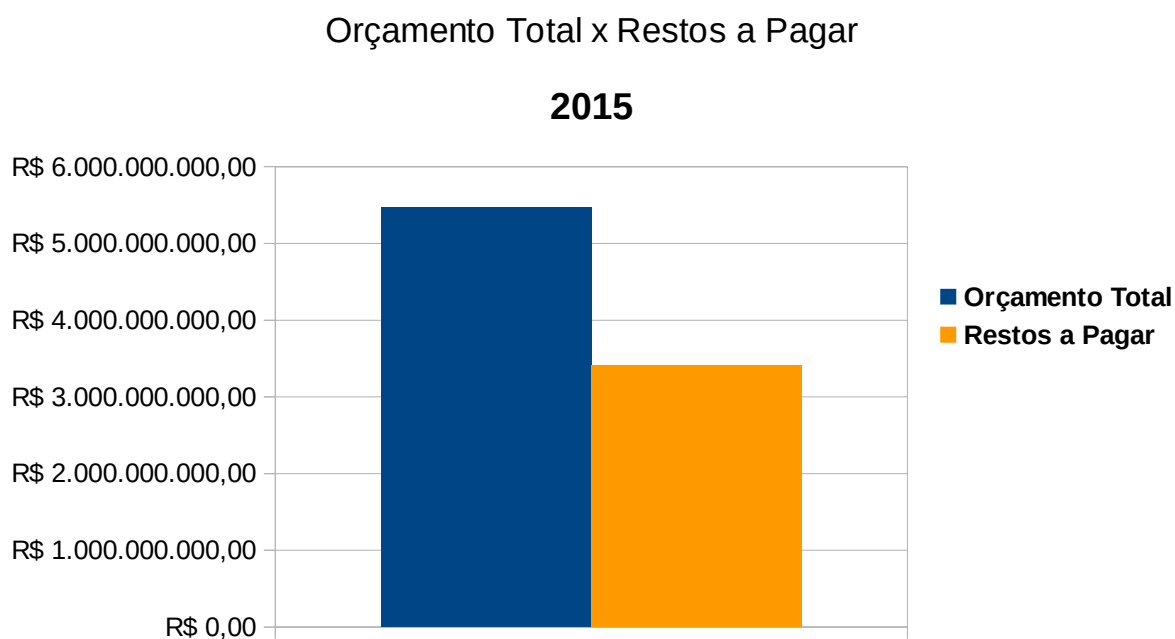
Nota: Total Empenhado R\$ 36.391.418.140,58 – Pagto Pessoal R\$ 30.927.274.863,50

Total de Restos a Pagar do Exército em 2015

R\$ 3.406.500.815,25 (Fonte: SIAFI)

Nota: RP Não Processados Inscritos e Reinscritos em 2015 R\$ 2.393.723.408,41 + RP Processados Inscritos em 2015 R\$ 1.012.777.406,84

GRÁFICO 4 – Orçamento Total x Restos a Pagar em 2015



Fonte: O autor.

No ano de 2015, como podemos ver no gráfico, os restos a pagar corresponderam a mais da metade do orçamento total do Exército naquele ano, chegando a um percentual de 63% (R\$ 3.406.500.815,25 / R\$ 5.464.143.277,08), permanecendo em um patamar muito elevado, conforme ocorrido nos anos de 2013 e 2014.

Supondo, mais uma vez, que se todos os empenhos de restos a pagar de 2015 fossem executados no início do ano, após a metade do ano ainda estaríamos utilizando os recursos financeiros para pagar despesas de outros exercícios.

3.1.5 Comparação entre os RP 2012 a 2015

TABELA 1 – Orçamento Total e Restos a Pagar do Exército 2012 a 2015

Ano	Orçamento Total	Restos a Pagar	Percentual de RP
2012	R\$ 7.047.246.503,67	R\$ 1.995.732.890,40	28%
2013	R\$ 5.657.251.052,03	R\$ 4.381.613.090,72	77%
2014	R\$ 5.864.362.864,03	R\$ 4.302.861.825,22	73%
2015	R\$ 5.464.143.277,08	R\$ 3.406.500.815,25	63%
Média	R\$ 6.008.250.924,20	R\$ 3.521.677.155,39	58%

Fonte: O autor

Na tabela acima, mostramos um resumo da inscrição de restos a pagar nos exercícios de 2012 a 2015.

Podemos ver que, a partir de 2012, há um grande aumento nos valores brutos de restos a pagar e em seu percentual em relação ao exercício financeiro de execução. De 28% de RP em relação ao total em 2012 houve um considerável aumento para percentuais acima de 60% nos anos seguintes. A partir de 2012, devido às dificuldades financeiras do Estado Brasileiro, o que levou ao contingenciamento dos gastos, o orçamento total do Exército, excluindo-se aqui o pagamento de pessoal, sofreu uma considerável redução, passando de cerca de R\$

7 bilhões em 2012 para valores sempre inferiores a R\$ 6 bilhões nos anos seguintes, além de não terem sido corrigidos pela inflação. Mesmo com essa redução, os valores de restos a pagar passaram de R\$ 1,9 bilhão em 2012 para quantias superiores a R\$ 3 bilhões nos anos posteriores.

Por outro lado, verifica-se uma tendência de queda no percentual de RP em relação ao orçamento total a partir de 2013, passando de 77% em 2013 para 73% em 2014, e depois para 63% do orçamento total em 2015, o que seria positivo em caso de continuidade desse decréscimo relativo.

Na média geral desses anos, temos um percentual de 58% de restos a pagar em relação ao orçamento total, um valor consideravelmente elevado para transferência para outros exercícios financeiros. É preocupante a tendência de manutenção destes percentuais nos últimos três anos, pois torna mais difícil sua diminuição, já que parte do financeiro disponível no exercício para pagamento das despesas é sempre empregado nos restos a pagar.

3.2 RESTOS A PAGAR PROCESSADOS X NÃO PROCESSADOS

A seguir serão apresentados os valores inscritos como restos a pagar, separando-se os processados, ou seja, aqueles com a liquidação já lançada no SIAFI e dependendo apenas do pagamento, dos não processados, que são aqueles que ainda não tiveram a liquidação lançada no SIAFI, pela falta da entrega do objeto do empenho ou entrega nos últimos dias do exercício e por isso ainda não lançadas no SIAFI.

Tal comparação mostra-se útil, pois permite verificarmos se o grande valor de restos a pagar é causado pela falta do repasse de recursos financeiros pelo Governo Federal para pagamento dos fornecedores no final do exercício, ou, caso esses valores não sejam muito significativos, a inscrição de RP seria devida a outras causas, como empenho dos recursos próximo ao encerramento do ano, o que dificulta sua entrega ainda dentro do exercício, ou outras causas.

3.2.1 RP Processados e Não Processados em 2012

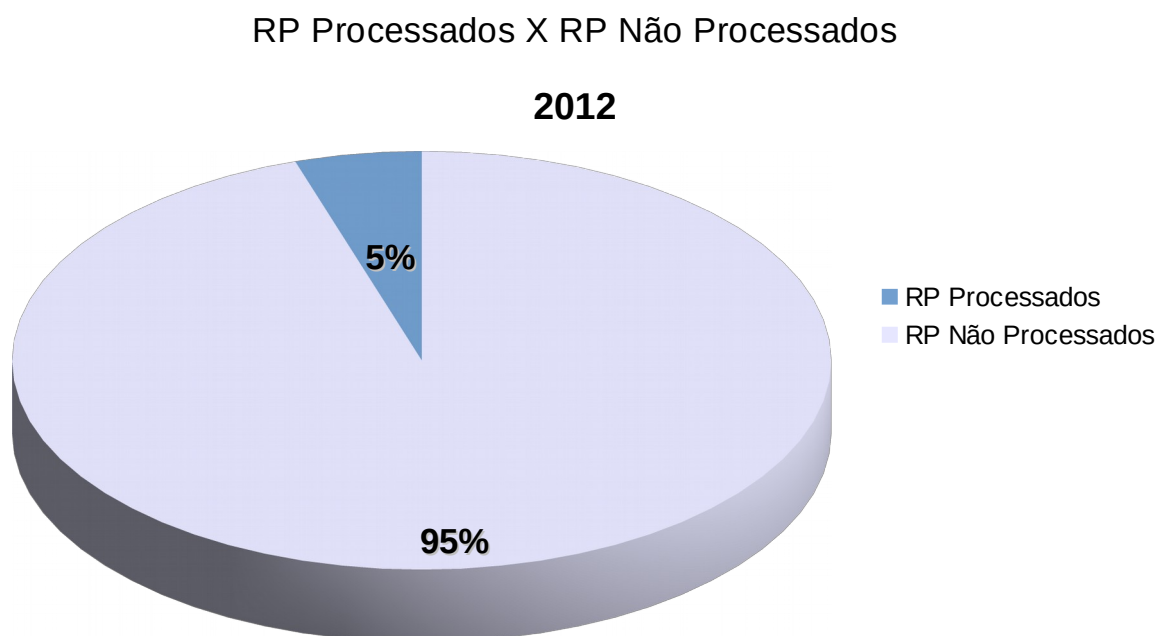
Restos a Pagar Processados Inscritos em 2012:

R\$ 99.692.085,65 (Fonte: SIAFI)

Restos a Pagar Não Processados Inscritos e Reinscritos em 2012:

R\$ 1.896.040.804,76 (Fonte: SIAFI)

GRÁFICO 5 – RP Processados x RP Não Processados em 2012



Fonte: O autor.

Como podemos ver no gráfico acima, a grande maioria dos recursos inscritos como restos a pagar é composta pelos não processados, ou seja, não foram executados pelos fornecedores. Os restos a pagar processados, aqueles com a liquidação da despesa lançada no SIAFI e não pagos, são apenas 5% do total, o que não é muito significativo.

Com isso, podemos ver que a causa principal da inscrição de restos a pagar em 2012 não é a falta de repasses pelo Governo Federal para o pagamento das despesas no ano anterior (2011).

3.2.2 RP Processados e Não Processados em 2013

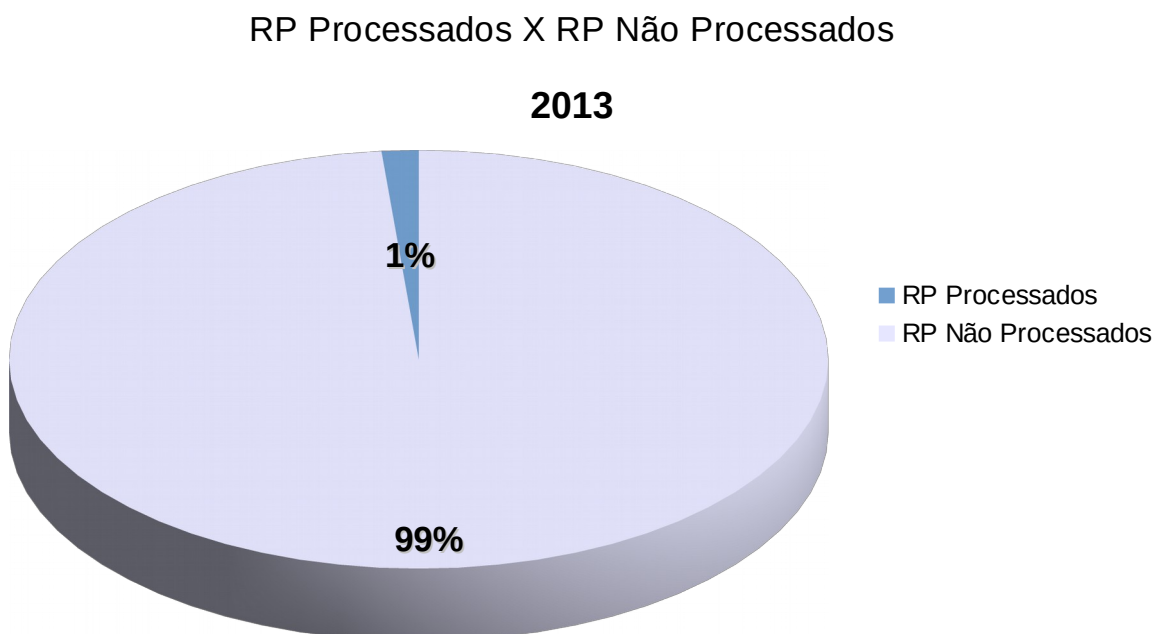
Restos a Pagar Processados Inscritos em 2013:

R\$ 63.597.334,05 (Fonte: SIAFI)

Restos a Pagar Não Processados Inscritos e Reinscritos em 2013:

R\$ 4.318.015.756,67 (Fonte: SIAFI)

GRÁFICO 6 – RP Processados x RP Não Processados em 2013



Fonte: O autor.

Como podemos ver no gráfico acima, quase todo o valor inscrito como restos a pagar em 2013 é composto de restos a pagar não processados, ou seja, não executados pelos fornecedores. Os restos a pagar processados, aqueles com a liquidação da despesa lançada no SIAFI e não pagos, representam a ínfima parcela de 1% do total.

Com isso, da mesma forma que em 2012, podemos ver que a causa principal da inscrição de restos a pagar em 2013 não é a falta de repasses pelo Governo Federal para o pagamento das despesas no ano anterior (2012).

3.2.3 RP Processados e Não Processados em 2014

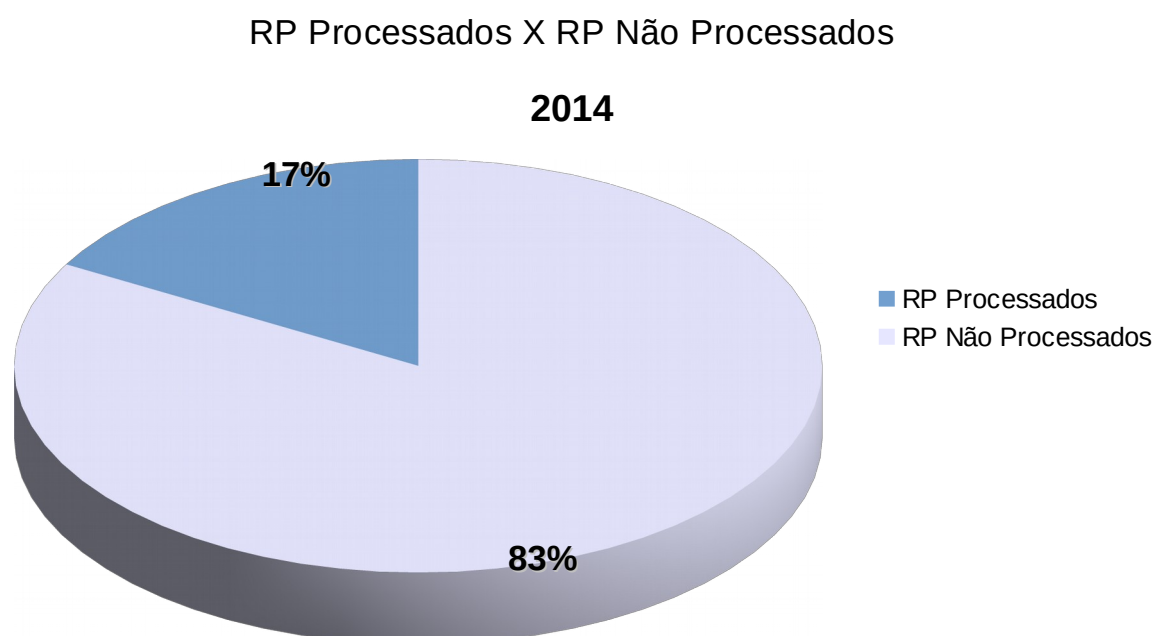
Restos a Pagar Processados Inscritos em 2014:

R\$ 723.878.704,82 (Fonte: SIAFI)

Restos a Pagar Não Processados Inscritos e Reinscritos em 2014:

R\$ 3.578.983.120,40 (Fonte: SIAFI)

GRÁFICO 7 – RP Processados x RP Não Processados em 2014



Fonte: O autor

Como mostra o gráfico acima, em 2014, embora a maior parte do valor inscrito como restos a pagar seja composto de restos a pagar não processados, os restos a pagar processados, aqueles com a liquidação da despesa lançada no SIAFI e não pagos, tiveram um valor muito maior que nos anos anteriores, chegando a 17% do total de RP.

Tal situação pode ser explicada pelas dificuldades fiscais crescentes do Governo Federal, que impediram a quitação das despesas já liquidadas em 2013 e levou à transferência desses pagamentos para o exercício de 2014, impactando o

início do ano de 2014, uma vez que esses compromissos devem ser todos pagos já no início do ano.

Mesmo assim, embora tenha havido um crescimento considerável dos RP Processados, não são a maior parte, e a causa principal da inscrição de restos a pagar em 2014 não é, novamente, a falta de repasses pelo Governo Federal para o pagamento das despesas no ano anterior (2013).

3.2.4 RP Processados e Não Processados em 2015

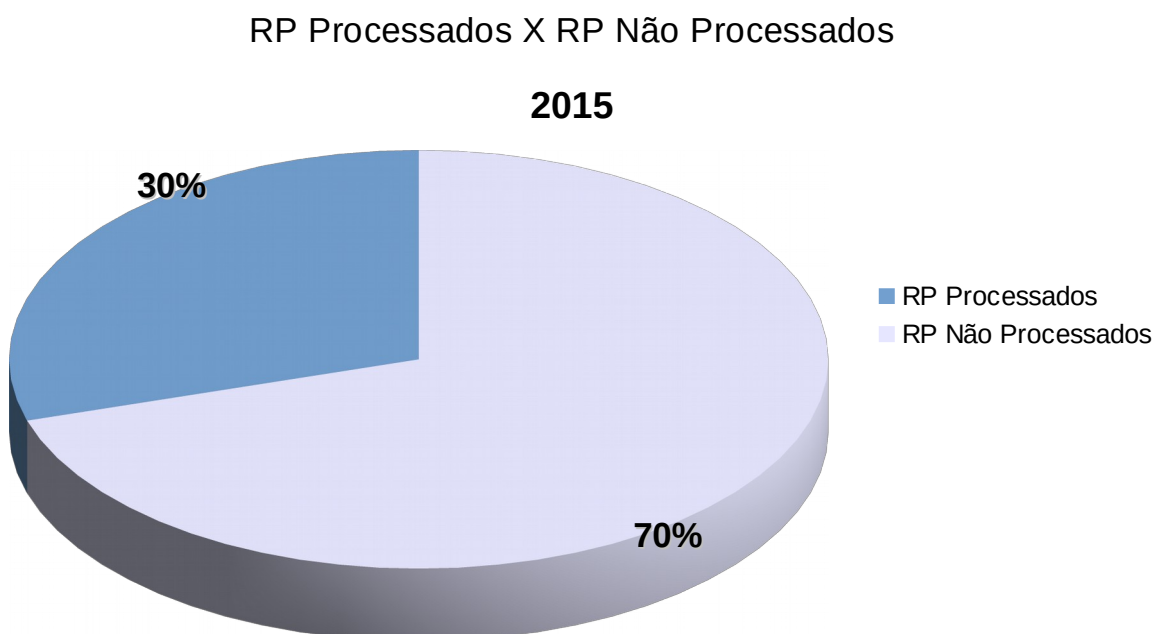
Restos a Pagar Processados Inscritos em 2015:

R\$ 1.012.777.406,84 (Fonte: SIAFI)

Restos a Pagar Não Processados Inscritos e Reinscritos em 2015:

R\$ 2.393.723.408,41 (Fonte: SIAFI)

GRÁFICO 8 – RP Processados x RP Não Processados em 2015



Fonte: O autor.

Vemos no gráfico acima que, em 2015, assim como em 2014, houve um crescimento considerável dos restos a pagar processados, alcançando 30% do total de RP.

As dificuldades fiscais do Governo Federal aumentaram, impedindo a quitação de um volume maior de despesas já liquidadas em 2014, ocasionando assim a transferência desses pagamentos para o ano de 2015, o que impactou de forma mais agressiva a execução financeira deste ano.

Apesar de um percentual maior, podemos dizer, mais uma vez, que a causa principal da inscrição de restos a pagar em 2015 não foi a falta de repasses pelo Governo Federal para o pagamento das despesas no ano anterior (2014).

3.2.5 Comparação RP Processados e Não Processados 2012 a 2015

TABELA 2 – RP Processados x Não Processados 2012 a 2015

Ano	RP Processados	RP Não Processados	Percentual de RP Proc
2012	R\$ 99.692.085,65	R\$ 1.896.040.804,76	5%
2013	R\$ 63.597.334,05	R\$ 4.318.015.756,67	1%
2014	R\$ 723.878.704,82	R\$ 3.578.983.120,40	17%
2015	R\$ 1.012.777.406,84	R\$ 2.393.723.408,41	30%
Média	R\$ 474.986.382,84	R\$ 3.046.690.772,56	15%

Fonte: O autor

De acordo com a tabela mostrada, houve uma evolução no quantitativo de restos a pagar processados em relação ao total de restos a pagar entre os anos de 2012 e 2015 no Exército, aumentando de diminutos 5% e 1% em 2012 e 2013, respectivamente, para 30% em 2015.

Como os RP processados deveriam, em tese, ser uma exceção, já que as despesas já estão liquidadas aguardando apenas o pagamento, esses valores chamam a atenção, pois o desembolso para sua quitação foi transferido para o exercício seguinte.

No entanto, essa ocorrência não depende do Exército, já que, para a efetivação do pagamento das despesas liquidadas são utilizados os repasses de numerário pelo Governo Federal, que, nesses casos, principalmente em 2014 e 2015, não ocorreram oportunamente, devido a dificuldades fiscais crescentes de nosso setor público.

Em termos de valores, passamos de cerca de 100 milhões de reais de RP processados em 2012 para a grande quantia de mais de 1 bilhão de reais em 2015, o que reforça a anormalidade desse fenômeno e traz reflexos no início dos exercícios financeiros subsequentes, quando há a obrigatoriedade de sua total quitação.

3.3 EXECUÇÃO DOS RP POR ELEMENTO DE DESPESA

A fim de possibilitar uma avaliação mais acurada da inscrição dos restos a pagar, foi levantada a execução dos RP Não Processados por Elemento de Despesa (ED), ou seja, o tipo genérico de despesa realizada. Para isso, foi escolhido, a título ilustrativo, o ano de 2012, para se verificar o comportamento dos RP nessa subdivisão.

De acordo com o MCASP (2016), o Elemento de Despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins.

Demonstração da Execução de RP por ED em 2012

NATUREZA	PAGO	CANCELADO	SALDO
33503900	530.738,72	0,00	0,00
33900400	8.782.776,05	190.919,69-	3.958.102,90
33901400	0,00	832,18-	0,00
33901500	24.236,69	18.071,88-	714,03
33903000	331.736.762,68	10.101.565,69-	99.148.289,20
33903100	27.368,90	0,00	437,63
33903200	74.266,28	21.026,26-	0,00
33903300	5.072.445,22	1.930.838,74-	1.787.532,92
33903500	1.248.197,18	1.617,66-	128.626,34
33903600	31.616.709,66	1.060.921,85-	3.529,81
33903700	3.702.026,23	236.072,44-	37.272,76
33903900	202.476.312,12	12.476.423,34-	55.647.873,82
33904700	92.744,84	70.847,12-	8.583,90
33909200	1.960,53	3.180,47-	0,00
33909300	21.302,89	0,00	0,00
33913000	18.550.591,57	2,61-	4.264.650,31
33913900	699.570,35	504.157,45-	253.640,03
33914700	2.806.107,73	337.428,10-	36.150,31
44503900	12.477.160,00	0,00	0,00
44900400	6.441.355,49	885.640,02-	828.723,06
44901400	19.393,30	659,22-	0,00
44901500	3.724,00	14.347,70-	0,00
44903000	39.512.691,47	13.677.419,11-	13.671.174,28
44903300	4.668.686,98	690.678,20-	522.884,51
44903500	777.694,56	62.826,07-	138.470,76
44903600	252.925,38	7.156,40-	6.649,42
44903900	39.446.114,63	19.364.596,18-	8.290.541,54
44904700	16.330,70	7.435,76-	50.736,92
44905100	333.161.009,55	48.639.638,56-	144.316.068,40
44905200	331.223.963,13	5.506.840,27-	45.056.236,13
44909300	10.694.684,24	1.000.000,00-	10.075.023,24
44913900	291.841,97	91.123,31-	61.839,17
44914700	1.427.686,42	364.317,67-	625.859,95
44915200	1.975.230,00	0,00	0,00
TOTAL	1389.854.609,46	117.266.583,95-	388.919.611,34

Podemos observar nos dados acima que quantia considerável dos restos a pagar de 2012 foi relativo ao Elemento de Despesa 30 - Material de Consumo, no valor total de **R\$ 507.847.902,43** (ND 33903000 e 44903000). Considerando que, como regra geral, os materiais devem ser entregues pelos fornecedores em 30 dias, principalmente em se tratando de material de consumo, ou seja, que não demanda construção ou confecção mais elaborada do item, não deveríamos ter valor tão elevado inscrito em restos a pagar nessa rubrica.

Ocorreu, então, inscrição desnecessária em restos a pagar nesse tipo de aquisição, pois esse tipo de compra deveria ter sido feita em tempo hábil anterior ao encerramento do exercício que permitisse aos fornecedores efetivarem a entrega do

que foi contratado, sem transferir ao próximo exercício o pagamento de uma compra passível de planejamento e conclusão das etapas da despesa dentro do ano. Não se justificaria aquisição de material de consumo com recursos previstos para uso em exercício financeiro anterior, ferindo a anualidade do orçamento e prejudicando a execução financeira do exercício em que é pago.

Podemos concluir que essa inscrição se deu por dificuldades no planejamento desse tipo de compra pela Administração Pública, ocorrendo possivelmente devido à demora na realização dos processos licitatórios ou pela descentralização tardia dos recursos pelo Governo Central, ou ainda, por ambos.

Situação semelhante ocorre com a aquisição de Equipamentos e Material Permanente, Elemento de Despesa 52. Nesse tipo de despesa, o valor inscrito em restos a pagar em 2012 foi de **R\$ 381.787.039,53** (ND 44905200). Com esses itens, pode haver uma demora maior na entrega do material, por ser de maior custo e complexidade e, ainda, dependendo da quantidade adquirida, pode ser necessário tempo maior para sua produção. Mesmo assim, não se justifica sua inscrição em restos a pagar, visto que, cientes desse prazo maior e da previsão de que o orçamento deve ser executado dentro do ano, maior antecedência no planejamento das compras deveria ter sido observado, deixando para restos a pagar apenas as exceções, impossíveis de serem previstas.

Somando esses dois Elementos de Despesa (30 e 52), obtém-se um valor de **R\$ 889.634.941,96**, que representa sobre o total de restos a pagar de 2012, de R\$ 1.995.732.890,40, cerca de 44%. Valor este que poderia ter sido evitado ou, pelo menos, sido reduzido, com um planejamento mais efetivo das despesas tendo como objetivo principal a execução de todos os estágios dentro do exercício.

3.4 RESTOS A PAGAR CANCELADOS NO EXÉRCITO

Caso os restos a pagar não sejam executados eles serão cancelados, por iniciativa própria do órgão que fez os empenhos, justificando-se junto aos órgãos de controle, ou de forma centralizada pelo Governo Federal, após transcorrido

determinado período de tempo sem que haja a liquidação dessas notas de empenho.

Percebe-se que, com isso, há perda de recursos por parte do órgão responsável pelos restos a pagar, uma vez que houve a previsão orçamentária no exercício original para aquela despesa, com a descentralização do respectivo crédito, mas que acabou não sendo utilizado.

A seguir serão verificados quais os quantitativos de restos a pagar que foram cancelados pelo Exército devido a não execução nos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015.

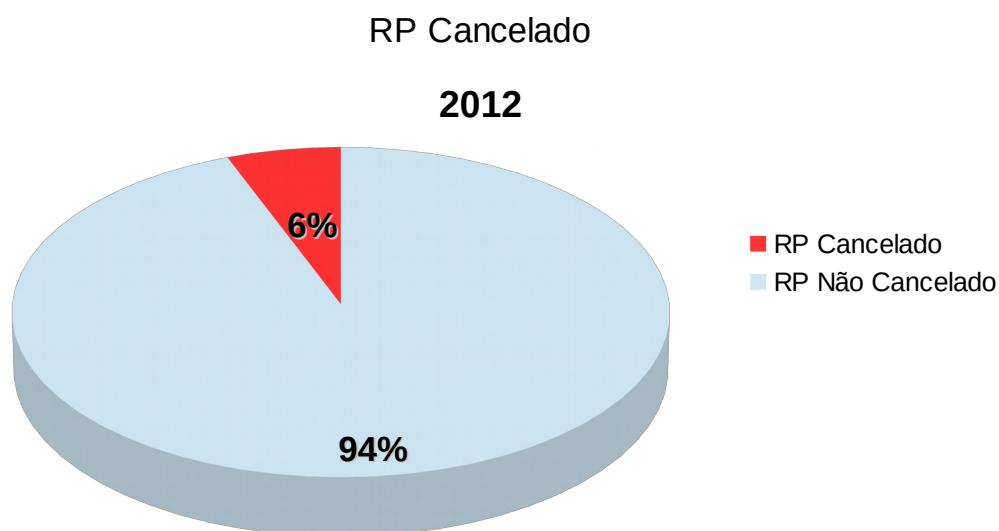
3.4.1 RP Cancelados em 2012

Restos a Pagar Cancelados em 2012:

R\$ 117.352.299,14 (Fonte: SIAFI)

Nota: Cancelamento de RP Processados + Não Processados

GRÁFICO 9 – RP Cancelados x RP Não Cancelados em 2012



Fonte: O autor.

Como podemos ver no gráfico, do total de restos a pagar inscritos e reinscritos em 2012, de **R\$ 1.995.732.890,40**, cerca de 6% acabaram sendo

cancelados pela inexecução por parte dos fornecedores ou por erros no empenho dos recursos.

Em termos percentuais, o valor de 6% não chama muito a atenção inicialmente, já que parte do que é contratado pode não ser entregue pelos fornecedores, devido a aumentos de custos dos produtos, dificuldades financeiras desses fornecedores que com isso acabam não conseguindo honrar investimentos necessários para a consecução dos produtos ou serviços a serem entregues, ou ainda, por propostas inexequíveis em processos licitatórios não evitados pela administração.

Por outro lado, a quantia de **R\$ 117.352.299,14** não pode ser considerada pouco relevante em termos de perda de recursos para o Exército.

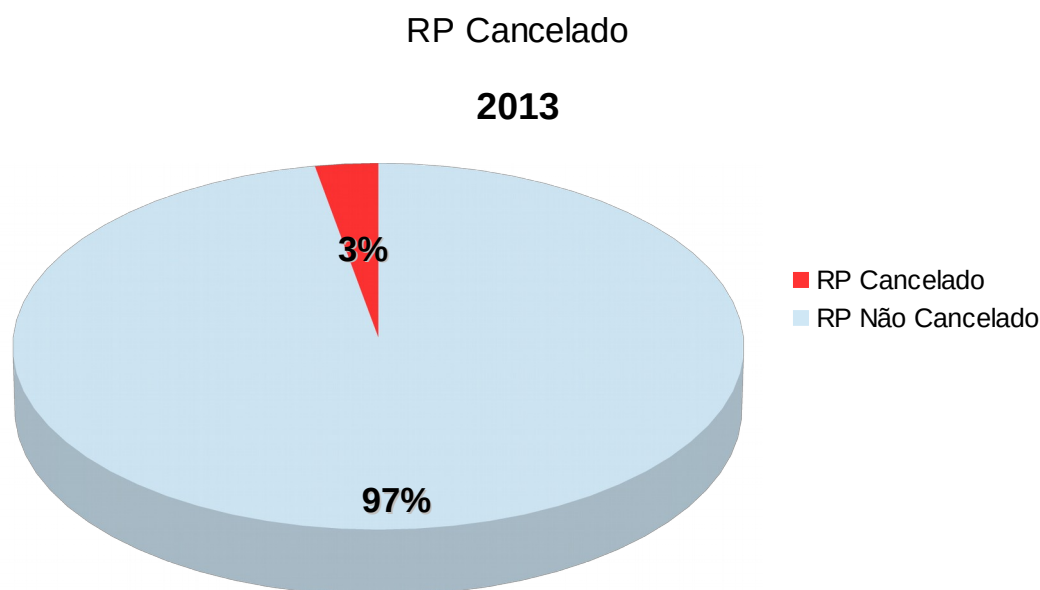
3.4.2 RP Cancelados em 2013

Restos a Pagar Cancelados em 2013:

R\$ 127.848.287,61 (Fonte: SIAFI)

Nota: Cancelamento de RP Processados + Não Processados

GRÁFICO 10 – RP Cancelados x RP Não Cancelados em 2013



Fonte: O autor.

Como podemos ver no gráfico acima, do total de restos a pagar inscritos e reinscritos em 2012 (**R\$ 4.381.613.090,72**) cerca de 3% acabaram sendo cancelados pela inexecução por parte dos fornecedores ou por erros no empenho dos recursos.

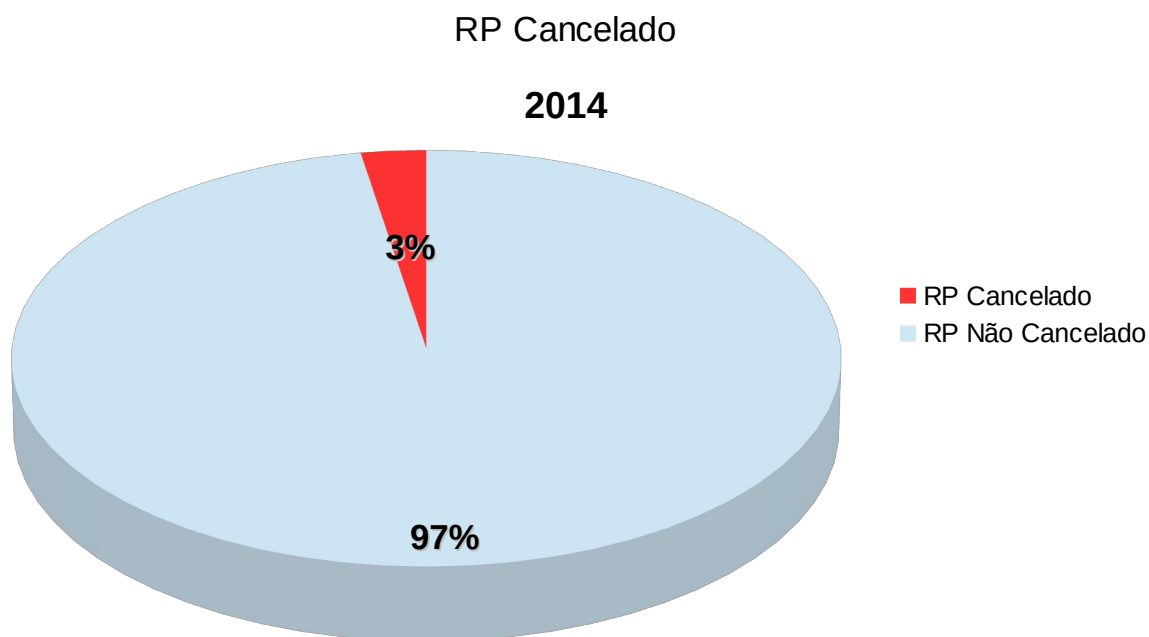
3.4.3 RP Cancelados em 2014

Restos a Pagar Cancelados em 2014:

R\$ 114.239.561,70 (Fonte: SIAFI)

Nota: Cancelamento de RP Processados + Não Processados

GRÁFICO 11 – RP Cancelados x RP Não Cancelados em 2014



Fonte: O autor.

Como vemos acima, do total de restos a pagar inscritos e reinscritos em 2014 (**R\$ 4.302.861.825,22**), o percentual de 3%, assim como em 2013, acabou sendo cancelado por não ter sido executado pelos fornecedores ou por erros no empenho dos recursos.

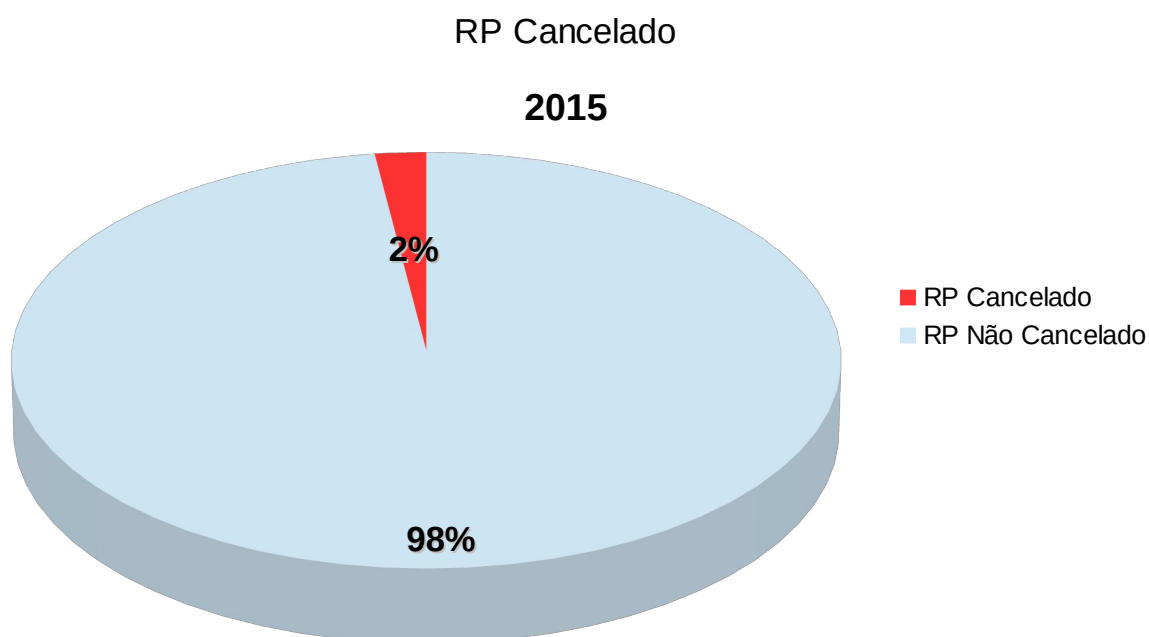
3.4.4 RP Cancelados em 2015

Restos a Pagar Cancelados em 2015:

R\$ 71.082.737,79 (Fonte: SIAFI)

Nota: Cancelamento de RP Processados + Não Processados

GRÁFICO 12 – RP Cancelados x RP Não Cancelados em 2015



Fonte: O autor.

No gráfico vemos que houve uma redução do percentual de restos a pagar cancelados em 2015 em comparação com o ano anterior, passando para 2% do total de RP de 2015 (**R\$ 3.406.500.815,25**). O percentual em si parece não ser alto, mas a quantia de R\$ 71.082.737,79, disponibilizada no orçamento federal ao Exército, foi perdido pela sua inexecução.

O orçamento deve ser executado dentro do exercício financeiro e, em alguns casos, como na impossibilidade da conclusão de toda a entrega de certos materiais, ou na falta da conclusão de uma obra ou serviço, esses empenhos podem ser transferidos, parcialmente ou no todo, para o ano seguinte, porém tal ato e o seu posterior cancelamento é algo que deve ser terminantemente evitado.

Os erros em processos licitatórios ou empenhos de recursos equivocados devem ser identificados antes do encerramento do exercício financeiro, e corrigidos a tempo para que não sejam inscritos em restos a pagar. Os fornecedores que não cumprirem os prazos para entrega devem ser oportunamente acionados e, se for o caso, ter os seus empenhos cancelados para reaproveitamento dos créditos dentro ainda do exercício financeiro corrente.

3.4.5 Comparação RP Cancelados 2012 a 2015

TABELA 3 – Restos a Pagar Cancelados do Exército

Ano	RP Executado ou Reinscrito	RP Cancelado	Percentual de RP Cancelado
2012	R\$ 1.878.380.591,26	R\$ 117.352.299,14	6%
2013	R\$ 4.253.764.803,11	R\$ 127.848.287,61	3%
2014	R\$ 4.188.622.263,52	R\$ 114.239.561,70	3%
2015	R\$ 3.335.418.077,46	R\$ 71.082.737,79	2%
TOTAL	R\$ 13.656.185.735,35	R\$ 430.522.886,24	3%

Fonte: O autor.

Na tabela acima, mostramos a consolidação dos dados ilustrados nos gráficos anteriores, referentes ao cancelamento de restos a pagar.

O percentual médio de cancelamento nesses exercícios é de 3% do total de restos a pagar inscrito no ano, percentual este que apesar de não parecer elevado, deve ser evitado, atentando-se para uma análise criteriosa antes do término do exercício para que, identificando erros, haja tempo oportuno para sua correção, com o cancelamento do empenho ainda dentro do exercício financeiro.

Na ocorrência de compras junto a fornecedores que demonstrem dificuldade quanto à entrega do bem ou serviço, deve ocorrer esta mesma avaliação para que a anulação, se for o caso, seja feita a tempo para reaproveitamento do crédito. Os

materiais adquiridos devem ser entregues, em geral, no prazo de até trinta dias da contratação (empenho). Diante disso, deve ser evitada a inscrição em RP de compras de material, principalmente material de consumo, a não ser aqueles adquiridos próximos ao final do ano, quando se justificaria a falta de sua entrega no exercício corrente.

O que chama a atenção na tabela mostrada acima, a despeito do percentual médio de 3% de RP cancelados parecer num primeiro momento não ser muito elevado, é o valor total cancelado nesses quatro últimos anos, de **R\$ 430.522.886,24**. Essa soma, que fazia parte dos orçamentos anuais do Exército, deixou de ser utilizada representando uma perda considerável de recursos para a instituição. Fica claro que esse cancelamento deve ser evitado, e o momento chave para isso, é antes da inscrição em RP, onde serão identificados os vícios nos processos e fornecedores que apresentam grandes chances de não cumprir o contratado.

Há que se considerar também, a prática, que às vezes ocorre no Governo Federal, da liberação de créditos substanciais no final do ano. Dificilmente esses empenhos serão executados até o fim do exercício, sendo, inevitavelmente, inscritos em restos a pagar. O que deve ser evitado também é o empenho não planejado pela administração, tentando apenas não perder o crédito, visto que aumenta consideravelmente a possibilidade de seu futuro cancelamento.

Finalmente, vemos na tabela e dados dos RP Cancelados, que o Exército passou de 6% de cancelamento em 2012 para 3% em 2013 e 2014, chegando ao percentual de 2% em 2015. Mesmo em valores absolutos, passamos de cifras acima de R\$ 100 milhões entre 2012 e 2014, para a quantia de R\$ 71 milhões em 2015. Isso pode significar melhoras nas práticas de gestão na Força Terrestre e pode ser visto como um sinal positivo quanto ao esforço em busca de uma maior eficiência no uso dos recursos públicos.

4. CONCLUSÃO

Este estudo procurou analisar a política de restos a pagar no âmbito do Exército Brasileiro e, como esse instrumento afeta a qualidade dos gastos da Força Terrestre, gerando um tipo de “orçamento paralelo”, devendo ser gerido durante o exercício devido à sua influência no exercício financeiro posterior ao de seu planejamento orçamentário inicial.

Para tanto, na primeira parte deste trabalho, foi feita uma verificação das origens históricas do orçamento público e das finanças públicas, particularmente sua fase embrionária na Europa Medieval. Vimos sua evolução, a partir do antigo poder real absoluto de arrecadar e gastar os tributos, até o momento em que os representantes do povo, o parlamento, passou a limitar os gastos do Estado. Nesse aspecto tivemos momento particularmente importante na Revolução Gloriosa de 1688 na Inglaterra. No Brasil, podemos citar como marcos importantes de nossa moderna gestão fiscal a Lei 4.320 de 1964 e finalmente a Constituição de 1988. Na sequência, foi levantada uma revisão dos aspectos conceituais e legais dos restos a pagar voltados para a legislação brasileira.

Na análise dos totais de restos a pagar no Exército, vimos que os valores são muito altos, sendo maiores que metade do orçamento total (excluído aqui o valor da folha de pagamento) usado pelo Exército em um ano. Isso é um sinal preocupante, já que demonstra pouca eficiência no uso dos recursos, descumprindo a norma da anualidade do orçamento e causando impacto financeiro nos exercícios subsequentes. Conseqüentemente é gerada uma situação repetitiva e de difícil ajuste, uma vez que se pagássemos todo o RP em um ano e executássemos todo o orçamento, ou quase todo, dentro do exercício financeiro, não haveria recursos financeiros suficientes para sua quitação.

Verificamos, através da comparação dos restos a pagar processados com os não processados, que esse grande valor de restos a pagar que vem sendo inscrito pelo Exército não é causado pela falta de repasse de recursos financeiros pelo Governo Federal para pagamento dos fornecedores no final do ano, já que, embora isso tenha ocorrido, os restos a pagar processados não correspondem à maior parte do RP total do Exército. Ou seja, essa prática da inscrição considerável de

empenhos em RP é devido a causas de gestão interna do Exército, como empenhos mal planejados, ou causas inevitáveis, no caso de serviços ou obras que necessitam de prazo maior para conclusão e, inevitavelmente, passam para outro exercício financeiro.

Além dessa distorção causada pela inscrição de valores significativos em restos a pagar ocorre um fenômeno ainda mais danoso, que é o cancelamento de parte desses restos a pagar por sua inexecução pelos fornecedores. Entre 2012 e 2015 o Exército teve perdas orçamentárias somadas de R\$ 430.522.886,24 devido ao cancelamento desses restos a pagar. Entre as causas podemos citar a falta de uma avaliação mais criteriosa no empenho dos recursos, principalmente no final do ano, quando muitas vezes há descentralizações vultosas por parte do Governo Federal; a falta de uma melhor atuação dos gestores junto aos fornecedores para conclusão do que foi contratado dentro do ano; de uma melhor avaliação dos empenhos pendentes no final do exercício, evitando-se a inscrição equivocada ou desnecessária em RP; além de um planejamento mais adequado das aquisições e contratações por parte da administração e de uma otimização na execução dos processos licitatórios, tentando “evitar” os maus fornecedores.

Baseando-se nas análises dos dados e na experiência deste autor, verifica-se a necessidade de uma possível mudança de atitude por parte dos gestores das diversas organizações do Exército em relação a essa “perda de recursos”. Além da perda efetiva dos possíveis investimentos ou melhorias quanto aos materiais ou equipamentos empregados pela Força, o Exército com esta prática corre o risco de ter o seu orçamento seguinte reduzido por não ter aplicado o último em sua totalidade.

No entanto, em um pensamento mais amplo, considerando todo o setor público, do qual o Exército faz parte, não há perda de recursos por parte da União, O recurso público quando não utilizado por nenhum órgão no ano, pode ser revertido para aumentar o superavit primário, ou diminuir o deficit em certos casos, influenciando diretamente a dívida pública, que é de todos nós.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BRASIL. Constituição (1988). Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

Acesso em: 21 jun. 2016.

_____. Constituição (1824). Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em:

22 jun. 2016.

_____. Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 22 jun.

2016.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 23 jun. 2016.

_____. Decreto nº 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. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 18 jun.

2016.

_____. Ministério da Fazenda. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - 6ª Edição - 2014. Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 10 de dezembro de

2014. Portaria STN nº 700, de 10 de dezembro de 2014. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em 24 jun. 2016.

HICKS, Ursula K. **Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1961.

MAIA, Wagner. **História do Orçamento Público no Brasil**. 2010. 29 p. São Paulo, 2010.

NÓBREGA, Maílson. Uma Afronta ao Congresso. **Revista Veja**, São Paulo, n. 2.486, p. 36, jul. 2016.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.