ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS

ESCOLA DE FORMAÇÃO COMPLEMENTAR DO EXÉRCITO

Cap QCO Cont Marcio de Oliveira Barbosa

ANÁLISE CRÍTICA DE CASOS DE RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO BRASILEIRO

Brasília
2018

Cap QCO Cont MARCIO DE OLIVEIRA BARBOSA

ANÁLISE CRÍTICA DE CASOS DE RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO BRASILEIRO

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 Eng Andrey Felicio Antunes

Coorientador: TC Inf Jamerson de Lira Mattoso

Brasília

2018

Cap QCO Cont MARCIO DE OLIVEIRA BARBOSA

ANÁLISE CRÍTICA DE CASOS DE RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO BRASILEIRO

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

_____

Andrey Felicio Antunes – Cap Eng – Presidente
Escola de Formação Complementar do Exército

_____

Jamerson de Lira Mattoso – TC Inf – Membro
Escola de Formação Complementar do Exército

ANÁLISE CRÍTICA DE CASOS DERESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO BRASILEIRO

Marcio de Oliveira Barbosa

RESUMO

Devido ao seu expressivo crescimento nos últimos anos, superior inclusive ao crescimento das próprias despesas, o instrumento restos a pagar vem chamando a atenção tanto de estudiosos, quanto dos órgãos fiscalizadores. Os restos a pagar são as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro do exercício corrente, distinguindo-se entre processados e não processados. No primeiro caso, já ocorreu à entrega do bem ou serviço, estando pendente apenas o pagamento. No segundo, ocorreu apenas o empenho da despesa e sequer foi realizado o estágio da liquidação. O presente estudo analisou a representatividade do cancelamento destas despesas em relação ao total inscrito em restos a pagar não processados de algumas Unidades Gestoras do Exército Brasileiro. Observou-se que os valores relacionados ao cancelamento de restos a pagar não processados são relativamente elevados em valores absolutos. Além disso, verificou-se que as justificativas para os cancelamentos e conseqüentemente da perda dos recursos são, de certa forma, em sua maioria, evitáveis.

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

ABSTRACT

Due to its expressive growth in recent years, which is even higher than the growth of its own expenses, the instrument remains to be paid attention to both scholars and supervisory bodies. The remainder to be paid are the expenses committed but not paid until December 31 of the current year, distinguishing between processed and unprocessed. In the first case, has already occurred to the delivery of the good or service, and only payment is pending. In the second, only the commitment of the expense occurred and the liquidation stage was not even carried out. The present study analyzed the representativeness of the cancellation of these expenses in relation to the total enrolled in unpaid remnants of some Management Units of the Brazilian Army. It was observed that the amounts related to the cancellation of unpaid remnants are relatively high in absolute values. In addition, it has been found that the justifications for cancellations and consequently the loss of resources are, in a way, mostly avoidable.

Keywords: Remains payable unprocessed. Efficiency in Public Administration. Public Expenditure.

ANÁLISE CRÍTICA DE CASOS DE RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO BRASILEIRO

SUMÁRIO

1. **INTRODUÇÃO** 1
2. **REFERENCIAL TEÓRICO** 2
2.1 ESTÁGIOS DA DESPESA PÚBLICA E OS RESTOS A PAGAR 2
2.2 RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (RPNP) 4
2.3 CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR 5
2.4 EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA 6
2.5 ESTUDOS ANTERIORES 7
3. **METODOLOGIA** 8
4. **RESULTADOS** 9
6. **CONCLUSÃO** 16
REFERÊNCIAS 18

1. INTRODUÇÃO

A sociedade tem demonstrado nos últimos anos uma maior preocupação com a gestão de seus recursos; acredita-se que esta preocupação é fruto do acesso às informações em relação à aplicação dos recursos arrecadados. Tomando por base este contexto, o presente trabalho vai analisar os principais motivos de cancelamento de Restos a Pagar nas Unidades Gestoras Executoras do Exército Brasileiro do ano de 2017, bem como as principais causas que motivam a inscrição de despesas nessa rubrica.

Considerando-se que há uma parcela considerável do orçamento do Exército Brasileiro com passivos inscritos na rubrica de Restos a Pagar, considerando ainda as críticas de alguns estudiosos em relação a inscrição de despesas na rubrica em questão, como Almeida (2011) por exemplo, o qual afirma que há grandes indícios que os Restos a Pagar Não Processados estão sendo manuseados de forma a postergar as despesas.

Outro exemplo é o pensamento de Castro (2013), segundo ele, os RPNP em conjunto com a falta de recurso financeiro foi um dos fatores que levaram o país ao aumento de endividamento público. Em consonância com este autor, esta rubrica ocasionou a fragmentação dos princípios da anualidade da despesa e do equilíbrio entre receitas e despesas, além de atingir o princípio de competência da contabilidade, uma vez que a obrigação é reconhecida sem que o bem e/ou serviço tenha sido entregue ou prestado.

Os autores CASTRO (2013) E ALMEIDA (2011) defendem que os Restos a Pagar Não Processados por se tratar de uma despesa que não foi ainda realizada não deveria ser classificada no passivo das entidades. O CPC 00 (CPC, 2011) define passivo como “uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O Restos a Pagar é bem criticado pelos estudiosos da área, principalmente pela forma que está sendo utilizado na atualidade e pelo volume (demasiado) inscrito nos últimos anos. Destes críticos, temos Almeida (2011), que afirma há fortes indícios que os restos a pagar não processados estão sendo utilizados para postergar despesas, dessa forma o governo tem um problema com sua gestão fiscal bem maior do que aparenta nas análises do orçamento aprovado.

Outro crítico dos RPs é Castro (2013), o qual considera que os Restos a Pagar não Processados afetam o princípio da competência da contabilidade, como também registra uma obrigação (despesa) de bens ou serviços que não foram recebidos.

Silva et al. (2007) apresentam uma linha de pensamento mais rígida. Segundo estes autores, os RP deveriam ser normatizados de maneira adequada ou deve-se extinguir a utilização deste instrumento.

Os RPNP são ainda mais criticados que os RP, pois não ocorreu nem a liquidação da despesa.

2.1 Estágios da Despesa Pública e os Restos a Pagar

Conforme Lima e Castro (2013), do ponto de vista orçamentário, a despesa pública é executada em três estágios. O primeiro deles é o ato emanado pela autoridade competente, e a partir dele o Estado possui obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (BRASIL, 1964). Este ato é conhecido como empenho, e é efetuado previamente à realização da despesa e restrito ao limite de crédito orçamentário.

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

A emissão da nota de empenho formaliza o empenho, a partir deste momento o crédito empenhado torna-se indisponível para nova aplicação (LIMA; CASTRO, 2013, p.77). Ainda de acordo com estes autores, o empenho caracteriza uma “garantia para o fornecedor ou para o prestador de serviço contratado pela Administração pública de que a parcela referente o seu contrato foi bloqueada para

honrar os compromissos assumidos", logo, "o orçamento é comprometido através do empenho". É importante ressaltar que o empenho deve respeitar o limite do crédito orçamentário (MATIAS- PEREIRA, 2010).

A liquidação é o segundo estágio da despesa, a Lei n. 4.320/64 define como a etapa onde ocorre a verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Ainda de acordo com a referida lei, esta verificação tem por objetivo apurar:

a) a origem e o objeto do que se deve pagar;
b) a importância exata a pagar;
c) a quem é devido o pagamento da importância, a fim de extinguir a obrigação.

Como também a liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base (BRASIL, 1964):

a) o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
b) a nota de empenho;
c) os comprovantes de entrega do material ou da prestação efetiva do serviço.

No final do exercício financeiro, ocorrerá a indicação pelo Ordenador de Despesas das despesas empenhadas que serão classificadas, no próximo exercício financeiro como RPNP e as despesas liquidadas serão classificadas automaticamente como Restos a Pagar Processados. No primeiro caso, não houve o cumprimento das obrigações por parte do credor, no segundo, houve. Segundo Matias-Pereira (2010, p. 166) a liquidação da despesa "refere-se à comprovação de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho".

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

É previsto no artigo 36 da Lei n. 4.320/64: "consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas".

Para Fernandes (2004), a inscrição em restos a pagar decorre da “observância do Regime de competência para as despesas” e os RP “constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante.

2.2 Restos a Pagar Não Processados (RPNP)

Para Giacomoni (2012), as despesas inscritas em restos a pagar não processados são aquelas que foram empenhadas e estão em fase de execução, mas ainda não foi entregue o material ou executado o serviço, isto é, sem condições de se submeterem ao estágio da liquidação. O autor esclarece que essa diferenciação entre as despesas processadas e não processadas é “especialmente importante”, em virtude de as despesas não processadas “não se constituíram ainda como obrigações reais, cabendo às demonstrações contábeis evidenciar esta situação” (GIACOMONI, 2012, p. 323).

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

De acordo com Castro (2013), os RPNP junto com a falta da correspondente cobertura financeira levaram o país ao endividamento público. Para este autor, este dispositivo causou a quebra dos princípios da anualidade da despesa e do equilíbrio entre receitas e despesas, afora afeta o princípio de competência da contabilidade, já que a despesa (obrigação) é reconhecida sem que o produto ou serviço tenha sido entregue ou prestado.

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

Para Silva e Lima (2009), pela Teoria da Contabilidade, os restos a pagar não processados não deveriam ser classificados como passivo, porque representam “ato potencial e, por isso, seus requisitos não o mantêm como passivo”. As autoras argumentam que os RPNP não representam apenas um ato não pago, como

também uma despesa que sequer chegou a realizar-se, e que por isso não deveria ser incluída no passivo das entidades.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no CPC 00 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (2011), estabelece Passivo como “uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”.

Ainda segundo este Pronunciamento Conceitual Básico, “uma característica essencial para a existência de passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente”, a diferença entre obrigação presente e compromisso futuro:

> A decisão da administração de uma entidade para adquirir ativos no futuro não dá origem, por si só, a uma obrigação presente. A obrigação normalmente surge somente quando um ativo é entregue ou a entidade ingressa em acordo irrevogável para adquirir o ativo.

Logo se verifica que o estudo das autoras está de acordo com a Estrutura Conceitual do CPC, porque os RPNP representam apenas uma “decisão da administração”, pois não houve a entrega do objeto de despesa e nem um “acordo irrevogável”.

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

2.3 Cancelamento de Restos a Pagar

O Decreto nº 93.872/1986 estabeleceu que o prazo de validade dos restos a pagar não processados é de 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, quando, então, seriam bloqueados. Caso as Unidades Gestoras Executoras não apresentem razão para o desbloqueio, a Secretaria do Tesouro Nacional deve realizar o cancelamento do RP até 31 de dezembro. O direito de recebimento por parte do credor permanecerá em vigor pelo prazo de 5 anos, a partir da inscrição (LIMA; CASTRO, 2013).

De acordo com Fernandes (2004), é habitual entre os entes da federação o procedimento de cancelar os saldos remanescentes dos RP no final do exercício

seguinte ao da sua inscrição, bem como alguns desses entes cancelam apenas os RPNP, outros cancelam os processados e os não processados.

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

2.4 Eficiência na Administração Pública

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

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

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

A eficiência passou a ser um princípio da Administração Pública em 1998, através da Emenda Constitucional 19. Consoante este princípio a atividade administrativa deve ser exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Ademais, a função administrativa não mais deverá ser exercida apenas com legalidade, deverá responder de forma satisfatória as necessidades da população e de seus membros, bem como obter resultados positivos para o serviço público (MEIRELLES, 2010).

2.5 Estudos anteriores

Devido ao aumento no último ano da inscrição de despesas em restos a pagar (processados e não processados), aumento este que mantém o estoque de RP numa média de 150 bilhões de reais (STN, 2018), este tema tem sido motivo de estudo de muitos autores. Procura-se medir o impacto da utilização em excesso deste instrumento, as causas deste aumento no último exercício, se houve a instituição de um modelo plurianual através dos restos a pagar, entre outros.

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

Alves (2012) através de um estudo da execução orçamentária de cinco ministérios que centralizam os investimentos em infraestrutura no Brasil, verificou-se que a “prorrogação orçamentária por restos a pagar atinge a quitação dos créditos orçamentários anteriores num montante que demonstra mais de 20% do orçamento de cada ano”, ou seja, “uma quantia significativa do orçamento está sujeita à extinção sumária”. Além do mais, os dados de seu estudo indicam que mais de 50% dos créditos orçamentários a realizar em cada ano não possuem lastro financeiro suficiente para seu pagamento, ou seja, o gestor possui ampla margem de manobra sobre quais créditos serão ou não pagos.

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

Silva (2007) fez uma análise do resultado nas contas públicas do cancelamento de despesas inscritas como restos a pagar da União (processados e não processados), no período de 1999 a 2003. As conclusões revelaram que o cancelamento destas despesas retratou contabilmente no valor das despesas divulgadas pelos Poderes e Órgãos Públicos da União, provocando uma diminuição das despesas, incorporação de ativos a maior, estorno de exigibilidade e aumento de resultado do sistema financeiro.

Santos (2011) fez um estudo dos resultados, para o orçamento público e a contabilidade pública, dessa rotina de inscrição e do cancelamento de restos a pagar não processados. O autor observou que as capitais dos Estados da região do Nordeste do Brasil nos exercícios de 2008 e 2009 e percebeu que a inscrição e o cancelamento dos restos a pagar não processados somam uma pequena parcela das despesas executadas nos municípios e exercícios considerados, todavia os valores absolutos dessas inscrições e cancelamentos são representativos e podem afetar negativamente o planejamento orçamentário.

Silva e Lima (2009) examinaram o registro contábil dos restos a pagar na visão da Teoria da Contabilidade e os motivos que geraram o aumento do uso deste instrumento. Os produtos obtidos para a falta de tratamento contábil patrimonial, o limite de desembolsos insuficiente e a morosidade na aprovação da Lei Orçamentária Anual como os possíveis fatores que têm colaborado para o avanço do registro dos restos a pagar no Governo Federal.

Constata-se desse modo que muitas das pesquisas anteriores trouxeram comprovação dos verdadeiros impactos do uso do instrumento RP nas demonstrações contábeis do setor público e na qualidade do gasto público, fora sugerir mudanças na evidenciação para uma melhor qualidade da informação. Julgou também o resultado do cancelamento destas despesas, o aumento das despesas inscritas neste instrumento, ademais da margem de decisão que é atribuída ao gestor, motivada basicamente pela alta quantia de restos a pagar em cada exercício, que acaba por rivalizar com as despesas do orçamento do exercício corrente.

3. METODOLOGIA

O presente estudo foi realizado dentro de um processo científico e calcado em procedimentos metodológicos. Assim, será apresentada de forma clara e

detalhada como o problema pode ser solucionado, bem como quais critérios, estratégias e instrumentos foram utilizados no decorrer deste processo de solução e as formas pelas quais foram utilizados.

A trajetória desenvolvida pela presente pesquisa teve seu início na revisão teórica do assunto, através da consulta bibliográfica a documentos e trabalhos científicos (artigos, trabalhos de conclusão de curso e dissertações), a qual prosseguiu até a fase de análise dos dados coletados neste processo (discussão de resultados).

O presente estudo abrange as Unidades Gestoras Executoras do Órgão Exército Brasileiro que executam a parte destinada do Orçamento da União.

De todas as UGE do EB farão parte da população um total de 92 (da gestão primária e secundária) do âmbito da 11ª Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército que é uma Setorial Contábil de UG.

Quanto à natureza, o presente estudo caracteriza-se por ser uma pesquisa do tipo aplicada, por ter por objetivo gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos relacionados à perda de recursos decorrentes de cancelamento de restos a pagar no âmbito do Exército Brasileiro.

Trata-se de estudo bibliográfico que, para sua consecução, terá 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, de forma a consubstanciar um corpo de literatura atualizado e compreensível.

A seleção das fontes de pesquisa será baseada em publicações de autores de reconhecida importância no meio acadêmico e em artigos veiculados em periódicos indexados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

4. RESULTADOS

Há alguns anos, a Diretoria de Contabilidade do Exército que é a setorial de órgão de contabilidade no âmbito do Exército Brasileiro emana a Diretriz para as ICFEx fazerem a análise das justificativas das UG vinculadas quanto ao Cancelamento das notas de empenhos inscritas em Restos a Pagar. Em 26 JAN 17,

foi encaminhada o DIEx n° 1/Gab D Cont/SEF, de 26 JAN 17 - EB 64469.000032/2017-47, cujo teor descreve-se abaixo:

2. Parâmetros utilizados para análise dos RP cancelados em 2017

A título de comparação e subsídios para a análise dos RP cancelados em 2017, na apreciação dos RP cancelados em 2016 foram utilizados alguns parâmetros para a classificação dos mesmos em evitáveis ou não evitáveis. Estes parâmetros foram listados a seguir mas não se constituem uma regra rígida, sendo de suma importância a verificação das justificativas apresentadas pelas UG em cada tipo de despesa.

a) Despesas com Concessionárias de Sv Público

- Para as despesas com energia, água e esgoto, telefonia móvel e fixa, Sv de acesso à internet, transmissão de dados, correios e outras cujos valores são estimativos, foram consideradas não evitáveis todas as despesas canceladas no valor de até 20% da média de consumo mensal.

- Quando o valor com alguma despesa de concessionária for fixo, como acontece com a taxa de iluminação pública ou alguns Sv de internet, não deverá haver cancelamentos e, se houverem, deverão ser considerados “evitáveis”.

Ex: No ano de 2016 a média de consumo mensal de energia elétrica de uma determinada UG foi de R$ 10.000,00. Assim, os RP cuja soma dos cancelamentos foi até o valor de R$ 2.000,00 foram considerados “não evitáveis” e aqueles cujo valor excedeu a R$ 2.000,00, foram considerados como “cancelamentos evitáveis”.

b) Despesas com Diárias e Passagens

- Despesas com Diárias e Passagens (aéreas ou rodoviárias), não podem ser inscritas como RP não processados. Diárias e Passagens cujo fato gerador da despesa (viagem a serviço) ocorre no exercício financeiro subsequente devem ser pagas com recursos do mesmo exercício, conforme Macro função SIAFI 021120 e DIEx n°7/Asse2/SSEF/SEF, de 15 JAN 14, respectivamente.

c) Despesas com Seguro Obrigatório de Viaturas

- As despesas com o Seguro Obrigatório são plenamente mensuráveis e devem ser pagas dentro do exercício, não havendo justificativa para existência de RP cancelado neste tipo de despesa, que não seja de responsabilidade da UG.

d) Despesas com publicações na Imprensa Nacional ou em jornais de grande circulação

- Esse tipo de despesa é também plenamente mensurável e os valores são calculados de acordo com as regras fixadas pelos próprios órgãos, de publicação, cabendo a UG realizar o controle do que foi publicado e inscrever em RP apenas os valores referentes às NF não recebidas até 31 de DEZ. Não são justificadas, portanto, as despesas inscritas como RP não processado e canceladas, pois esse saldo deveria ter sido anulado antes do término do exercício e o crédito utilizado para outras despesas. As publicações realizadas no ano seguinte devem ser empenhadas e pagas com recursos do exercício financeiro seguinte.

e) Aquisição de bens e serviços diversos

- Devem ser considerados cancelamentos não evitáveis aqueles em que a UG demonstrou ter feito todo o possível para receber o bem ou serviço, notificando as empresas inadimplentes, abrindo o processo administrativo e aplicando as sanções previstas na legislação e no contrato quando for o caso.

f. Contratos de serviços continuados

- Os contratos de Sv continuados como limpeza e conservação, manutenção de elevadores, câmaras frigoríficas, fotocopiadoras e outros cujo valor mensal for fixo, que tiveram despesas inscritas como RP e canceladas, devem ser considerados como cancelamentos evitáveis uma vez que a despesa não é estimativa e plenamente mensurável.

- Os contratos cujo valor mensal inclui parcela variável de acordo com aumento ou diminuição da prestação do Sv devem ser considerados como cancelamentos não evitáveis quando o valor não tiver excedido a 20% da média de consumo mensal, a semelhança da análise realizada nas despesas com concessionárias de Sv público.

g. Obras e serviços de Engenharia

- As obras e Sv de engenharia cujos créditos são oriundos de destaques do orçamento de outros órgãos devem ser analisados segundo a justificativa apresentada pela UG. Caso a justificativa seja obra terminada, em fase de prestação de contas, termo de cooperação encerrado pelo órgão concedente do destaque ou ainda que este tenha determinado sua interrupção, estes cancelamentos serão considerados não evitáveis, uma vez que a continuidade da aplicação destes recursos se caracterizaria como desvio de finalidade. Outras justificativas devem ser analisadas caso a caso.

- As obras e Sv de engenharia executados com recursos orçamentários do Exército foram analisados de acordo com os parâmetros descritos nas letras de “a.” a “ f.”.

h. Despesas referentes à Operação PIPA

- Foram considerados não evitáveis todos os cancelamentos realizados em função de saída de municípios do atendimento pelas UG (período de chuvas), descadastramento de pipeiros, descumprimento das planilhas de entrega pelos pipeiros (serviço não prestado) e análises laboratoriais que deixaram de ser necessárias.

i. Outras despesas canceladas

- Na análise dos RP cancelados em 2015, foram encontrados diversos cancelamentos motivados por responsabilidade única da UG, com as diversas justificativas, com destaque para:

a) Estimativas de consumo bem acima de 20% da média mensal (80%, 120%, 300% em alguns casos);

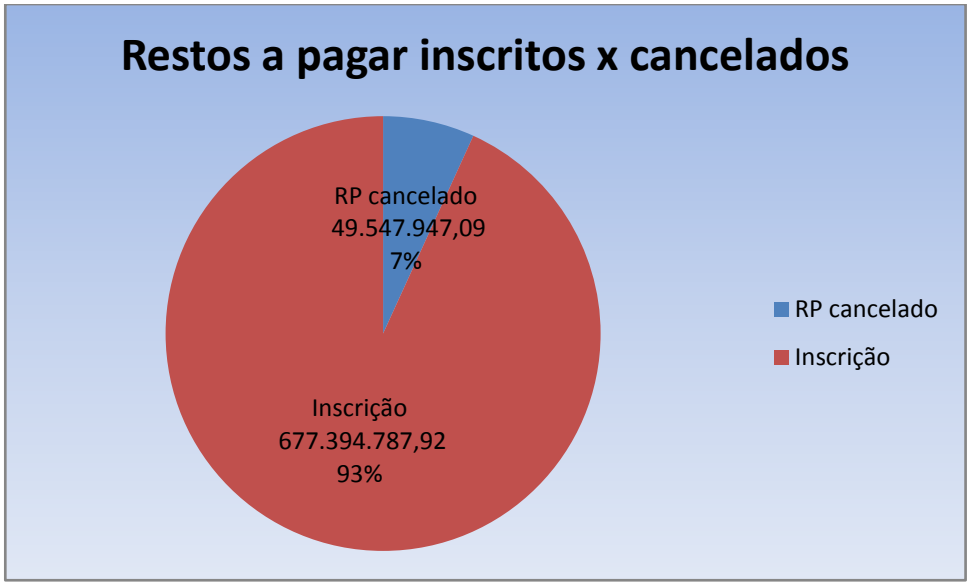
b) Descrição genérica, por exemplo, “material não entregue” sendo que não foram informadas as ações tomadas pela UG em face do fornecedor (abertura de PA, impedimento de licitar, multa, etc...);

c) Taxa de licenciamento, seguro obrigatório e iluminação pública com saldo não utilizado;

d) Anulação total de empenho por “não haver mais interesse” e por “não atender às necessidades da UG”;

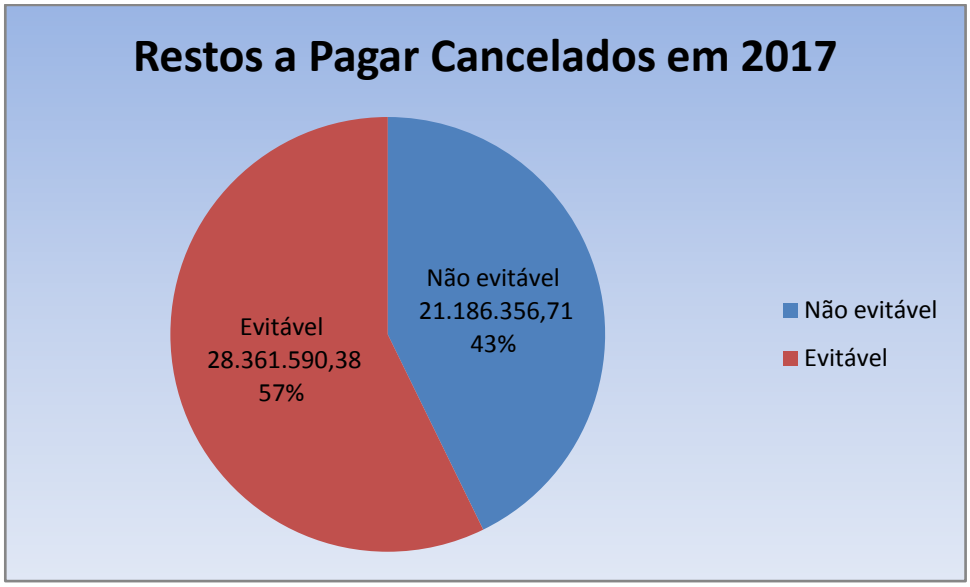
e) Ata de Registro de Preços vencida;
f) O empenho não foi entregue ao fornecedor.

Em 2016 foram inscritos em RP 677.394.787,92 (seiscentos e setenta e sete milhões e trezentos e noventa e quatro mil e setecentos e oitenta e sete e noventa e dois centavos). Desse montante, 49.547.947,09 (quarenta e nove milhões e quinhentos e quarenta e sete mil e novecentos e quarenta e sete reais e nove centavos) foram cancelados.



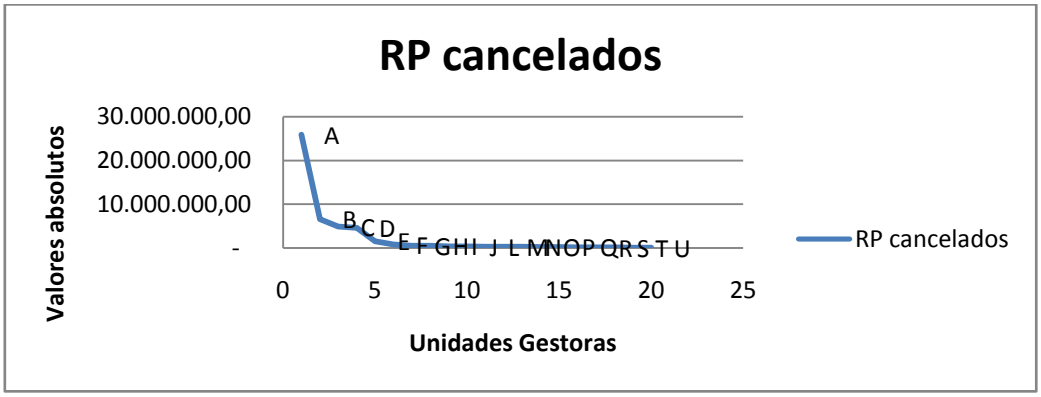
Fonte: Elaboração Própria. Dados obtidos no SIAFI (2017)

No ano de 2017, foram cancelados 49.547.947,09 (quarenta e nove milhões e quinhentos e quarenta e sete mil e novecentos e quarenta e sete reais e nove centavos), isto é, foram perdidos esses recursos. Desse total, 28.361.590,38 (vinte e oito milhões e trezentos e sessenta e um mil e quinhentos e noventa reais e trinta e oito centavos) foram considerados Evitáveis pela 11ª ICFEx e 21.186.256,71 (vinte e um milhões e cento e oitenta e seis mil e duzentos e cinquenta e seis e setenta e um centavos) foram considerados Não-Evitáveis. Observa-se que 57% dos cancelamentos seriam evitáveis conforme os parâmetros da D Cont.

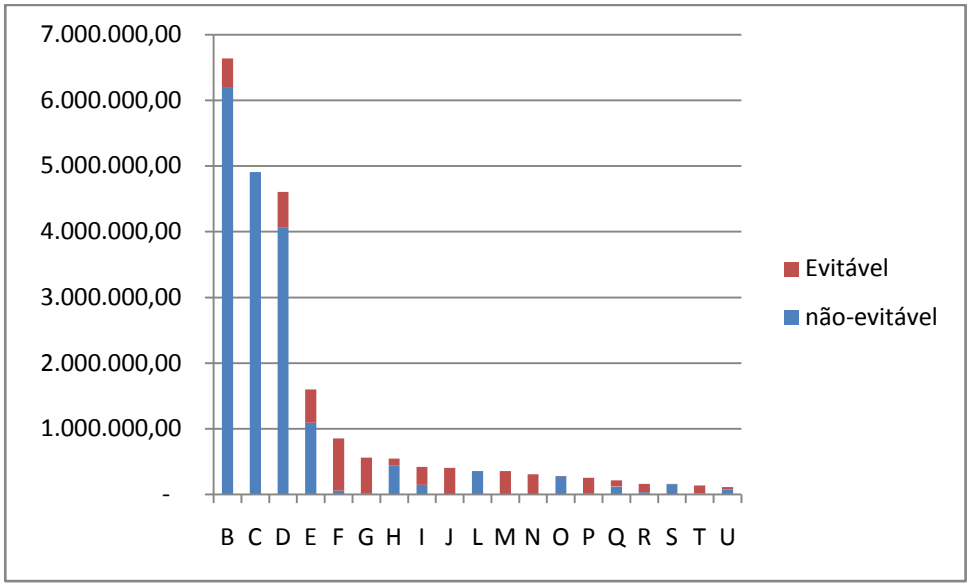


Fonte: Elaboração Própria. Dados obtidos no SIAFI (2017)

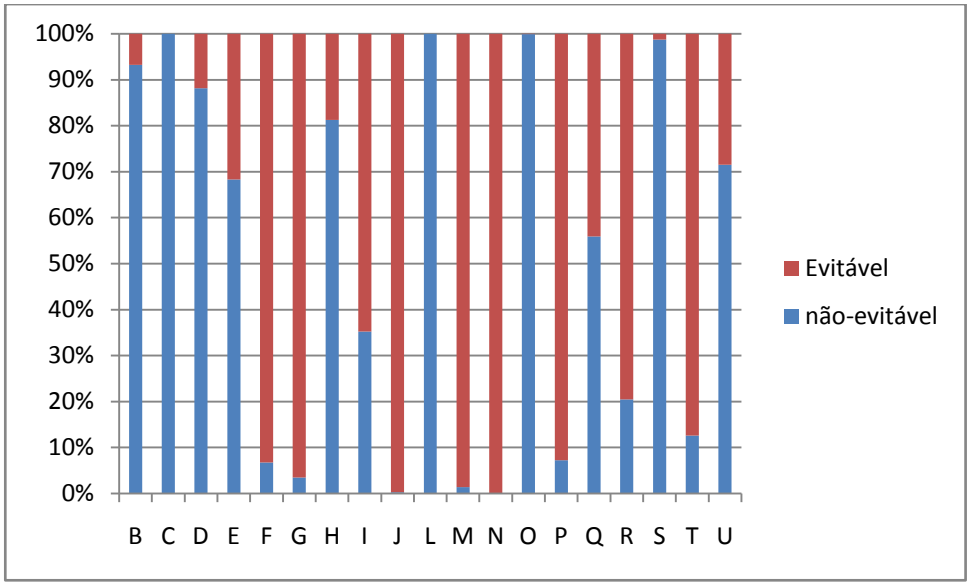
Para meio de análise, foram pegos os 20 maiores valores dos cancelamentos de RP das 92 UGV desta ICFEx que corresponde a 99% do total de RP. Nos gráficos abaixo foi retirado o maior valor absoluto, pois é um valor muito fora da curva e corresponde, só ele, em 82% do total de cancelamento – UG "A" - 25.908.939,47 (vinte e cinco milhões e novecentos e oito mil e novecentos e trinta e nove e quarenta e sete centavos).



Fonte: Elaboração Própria. Dados obtidos no SIAFI (2017)



Fonte: Elaboração Própria. Dados obtidos no SIAFI (2017)



Fonte: Elaboração Própria. Dados obtidos no SIAFI (2017)

UG	não-evitável	Evitável	RP cancelados	% (RP canc/evitável)
A	2.739.856,24	23.169.083,23	25.908.939,47	89%
B	6.190.091,60	449.419,37	6.639.510,97	7%
C	4.909.467,74	-	4.909.467,74	0%
D	4.062.254,30	545.248,82	4.607.503,12	12%
E	1.093.628,29	507.483,01	1.601.111,30	32%
F	57.888,20	797.228,87	855.117,07	93%
G	19.484,41	541.830,14	561.314,55	97%
H	442.984,65	102.038,36	545.023,01	19%
I	147.683,21	271.669,48	419.352,69	65%
J	1.125,43	402.502,14	403.627,57	100%
L	358.628,72	-	358.628,72	0%
M	5.018,03	349.449,32	354.467,35	99%
N	-	307.800,05	307.800,05	100%
O	278.266,22	181,00	278.447,22	0%
P	18.393,13	235.294,66	253.687,79	93%
Q	120.444,95	94.831,24	215.276,19	44%
R	33.048,36	128.130,80	161.179,16	79%
S	156.412,06	2.027,00	158.439,06	1%
T	16.947,67	117.650,71	134.598,38	87%
U	79.144,94	31.487,23	110.632,17	28%

Foram extraídas do Sistema de Administração Gerencial (SAG) algumas justificativas das UG que a ICFEx considerou Evitável, de acordo com os parâmetros estabelecido pela D Cont, para o cancelamento das NE em RP como podemos visualizar abaixo:

> - Por término da vigência do contrato e o material não ter sido entregue em sua totalidade;
> - O recurso pertence ao exercício de 2016 e não houve a assinatura do contrato nesse ano em decorrência de ajustes no processo de inexigibilidade;
> - Empenhos anulados tendo em vista a impropriedade na classificação dos serviços contratados como serviços de manutenção de bens imóveis, e que deveriam ser classificados, segundo orientação da 11ª ICFEx, como serviços de engenharia, necessitando com isso de projeto básico prévio à contratação.;
> - Pela análise mais minuciosa dos itens do empenho, verificou-se a inviabilidade da execução dos serviços contratados. Nesse sentido, o serviço de demolição do referido empenho fica impossibilitado de ser executado por não haver expectativa da reforma do pavilhão de comando. Do exposto, optou-se pela anulação do empenho, a fim de contemplar o princípio da eficiência;
> - Cancelamento devido a ata do pregão estar vencida no ato do empenho;
> - O cancelamento é solicitado em função de ter dado vazio em licitação de gases medicinais desta OMS, em função da demanda reduzida os valores foram superiores ao nosso consumo anual;
> - O fornecedor recebeu a notificação prevista na legislação vigente, porém não cumpriu o ato licitatório de entrega de material, haja vista a

Administração Pública não ter encaminhado a nota de empenho, em tempo hábil. Foi verificado em nossos arquivos e não foi encontrado nenhum documento de envio da nota de empenho para a empresa;

- Conf diex, de 26jun17, sobre canc RPNP/15, esta UGE nao obteve êxito nas tratativas com a empresa por esta se encontrar com os dados desatualizados no SICAF e com o decurso do tempo o mat deixou de ser adequado as op esp;
- A empresa não teve condições de entrega do Mat, sendo que não houve prejuízo para a Adm;
- Foi solicitado a Empresa Brasil de Comunicação que se manifestasse quanto a existência de débitos no exercício de 2016. A empresa manifestou-se após a inscrição das despesas em RP, afim de se evitar a abertura de processo de exercício anteriores, esta UG inscreveu o saldo em sua totalidade;
- A de empenho foi feita na UG secundária, quando deveria ter sido feita na UG primária, não conseguindo liquidar a NF, uma vez que o CNPJ é diferente;
- entre outros.

6. CONCLUSÃO

Considerando o cenário na atualidade em que o orçamento público se inclui, a opção do tema se torna ainda mais significativo. O dever do gestor público como tomador de decisões sobre as destinações de recursos se relaciona de modo direto com o consecução dos objetivos que a administração pública dispõe.

Os restos a pagar, que figura no orçamento de diversas UG do Exército Brasileiro, pode ser empregado como forma de promover a aceleração do processo da execução da despesa, contanto que seja usado com responsabilidade, porque quando a despesa é inscrita como restos a pagar, não há a necessidade de cumprir todas as fases da despesa desde o seu início.

Verificou-se que o cancelamento de RP frente a inscrição, em termos relativos, gerou uma perda de recurso de 7%, parece pouco, mas quando se analisa o valor absoluto de 49 milhões de reais, o valor torna-se relevante. É preciso atuar desde o planejamento até a entrega do material ou execução do serviço para que não se perca essa monta no cenário atual de parcos recursos.

Apurou-se também que, no ano de 2017, só uma UG foi responsável por uma perda de 52% do valor do cancelamento total, isto é, quase 26 milhões de reais. Este valor, foi considerado Evitável pela 11ª ICFEx, isto é, se a UG tivesse atuado, principalmente, com planejamento, com controles administrativos e gestão de riscos, teria sido evitado. Analisando as 20 UG com as maiores perdas de recursos chega-

se ao percentual de 99% do total, portanto se atuar, principalmente, no planejamento e na criação de controles administrativos para mitigar ao máximo a perda de recursos decorrente do cancelamento de restos a pagar.

A utilização exagerada e sem planejamento da prática e utilização de créditos de restos a pagar pode trazer danos para a Administração Pública e para a transparência das contas públicas, em virtude de poder ocultar a real situação das contas, e ainda proporcionar a falta de interesse na evolução de ferramentas de controle mais efetivos da execução orçamentária.

Os recursos que foram “perdidos” poderiam ter sido utilizados em cursos de capacitação (EE civis) de curta duração, em próprio nacional residencial, etc. De acordo com a Diretoria de Obras Militares, um bloco de PNR poderia ser construído com 4,5 milhões. De acordo com a Diretoria de Material, com os 49 milhões poder-se-iam comprar mais de 100 viaturas 5 ton ou mais de 300 viaturas Marruá, entre outras aquisições para o Exército Brasileiro.

Propõe-se como sugestão de pesquisas futuras, devido à grande quantidade de restos a pagar não liquidados, do volume de cancelamento e principalmente em relação aos cancelamentos evitáveis. Uma análise mais detalhada e profunda feita especificamente neste grupo de despesa poderia levar a explicações mais sólidas sobre o comportamento adotado pela gestão ao tomar este tipo de decisão.

REFERÊNCIAS

ABREU, C. R. de; CÂMARA, L. M. **O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura**. Revista de Administração Pública, v. 49, n. 1, p. 73–90, 2015.

ALVES, D. P. **Carry-over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fisca**l. Prêmio Tesouro Nacional de monografias, 2011.

ALMEIDA, Mansueto. Nota técnica: **Restos a Pagar e artifícios contábeis**. 2011. Disponível em: < http://mansueto.files.wordpress.com/2011/02/nota-rap-20111.pdf> Acesso em: agosto 2018.

ALVES, Gustavo Henrique Tardelli. **O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: as armadilhas à transparência da despesa pública no Brasil**. 2012. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541257.PDF>Acesso em: agosto 2018.

AQUINO, A. C. B. de; AZEVEDO, R. R. de. **Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária**. Revista de Administração Pública - (Early View), 2017.

ARAÚJO, I.; ARRUDA, D. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 2.ed. rev. E atualizada. São Paulo: Saraiva, 2012.

BEHR, A.; MORO, E.L.S.; ESTABEL, L.B. **Gestão da biblioteca escolar: metodologias, enfoques e aplicação de ferramentas de gestão e serviços de biblioteca**. Ciência da Informação, v. 37, n.2, p. 32-42, 2008.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.> Acesso em 17/06/2018.

BUGARIN, Paulo Soares. **O Princípio Constitucional da Eficiência: Um enfoque doutrinário multidiciplinar.** Revista do Tribunal de Contas da União – v. 32. N. 87, jan/mar 2001 – Brasília, TCU, 2001. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055462.PDF> Acesso em: julho 2018.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm.> Acesso em 15/06/2018.

_____. **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 10/06/2018.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ Acesso em 10/06/2018.

CARVALHO, Munique Barros de. **Restos a Pagar e a anualidade orçamentária**. 2013. Disponível em <http://www.orcamentofederal.gov.br/educacao-orcamentaria/premio-sof-de-monografias/vi-premio-sof-de-monografias/Tema%202%20%20-%201o%20L%20-%20Munique%20Barros%20-%20016.%20pdf.pdf>. agosto 2018.

CGU. **Controladoria Geral da União. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União**. Portal da Transparência do Governo Federal. Disponível em: http://www.transparencia.gov.br/. Acesso em 01/06/2018.

_____. **Prestação de Contas do Presidente da República**. Disponível em:<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dosadministradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exerciciosanteriores>. Acesso em 21/06/2018.

DANTAS, F. C. et al. **O Orçamento Público como Ferramenta Efetiva para Gestão e Controle Financeiro da Administração Pública: Uma Análise da Percepção dos Gestores Municipais da Microrregião de Sousa/PB**. Revista Evidenciação Contábil & Finanças, v. 2, n. 1, p. 91–104, 2014.

FERNANDES, E. L. B. **Restos a pagar**. Núcleo de estudos e pesquisas em políticas públicas, governo e gestão. Monografia. Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

FONTES FILHO, J. R; NAVES, G. G. **A contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da accountability horizontal: a percepção dos usuários**. Brazilian Business Review,v. 11, n. 61, p. 1–28, 2014.

FRANCO, M. da C. e S. S. et al. **Princípios contábeis e suas implicações para o profissional contábil**. Revista de trabalhos acadêmicos, 2015.
FURIATI, A. Á. **Restos a Pagar e o "Orçamento Paralelo"**. Monografia. Brasília 2011.

GARCIA FILHO, R. C. et al. **A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias**. CAP Accounting and Management, v. 2016, n. 9, 2015.

SILVA, Alexandre Manoel Ângelo da; CÂNDIDO JÚNIOR, José Oswaldo; GERARDO, José Carlos. **Restos a Pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público.** Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/premios/SOF/mongrafias/1_Lugar_-_Alexandre_Manoel_Angelo_Da_Silva.pdf>. Acesso em: agosto 2018.