



ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS
ESCOLA DE FORMAÇÃO COMPLEMENTAR DO EXÉRCITO



Cap QCO Cont Bruno Esteves da Silva

ANÁLISE CRÍTICA DE CASOS DE RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO

Rio de Janeiro
2019

Cap QCO Cont BRUNO ESTEVES DA SILVA

ANÁLISE CRÍTICA DE CASOS 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: TC Int Anderson Carvalho de Mendonça

**Rio de Janeiro
2019**

Cap QCO Cont BRUNO ESTEVES DA SILVA

ANÁLISE CRÍTICA DE CASOS 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.

Aprovado em

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO

ANDERSON CARVALHO DE MENDONÇA – Ten Cel – Avaliador 1

Escola de Formação Complementar do Exército

ADRIANO FELIX BRAGA DE QUEIROZ – Maj – Avaliador 2

Escola de Formação Complementar do Exército

ANÁLISE CRÍTICA DE CASOS DE RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO

Bruno Esteves da Silva

RESUMO

O Orçamento Público Federal é, no seu sentido mais amplo, uma lei que estima as receitas públicas e fixa as despesas públicas para um determinado período de tempo. Através do orçamento público, quando de sua aplicação, o agente público pertencente ao Exército Brasileiro, em todos os níveis, deverá buscar o equilíbrio entre as receitas e as despesas de modo que venha a satisfazer as necessidades da Organização Militar com a aplicação mais eficiente, eficaz e efetiva dos recursos públicos recebidos do escalão superior. Este trabalho analisa os reflexos na execução financeira e orçamentária do Exército Brasileiro em decorrência da inscrição de despesas em Restos a Pagar (RP). Entendem-se como RP as despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício financeiro. O orçamento do EB cresce a cada ano as frustrações de receita fazem com que os limites de movimentação e empenho gerem descompasso na execução orçamentária e financeira. Crescem também os valores de RP cancelados devido à má execução por parte dos agentes públicos no exercício financeiro. Este trabalho apresenta em sua conclusão que o contingenciamento das despesas gera reflexos negativos na execução orçamentária do Exército, impactando nos valores inscritos em Restos a Pagar não Processados (RPNP) e seu posterior cancelamento e faz algumas sugestões para que se evite cancelamento de RPNP.

Palavras-chave: Orçamento Público. Restos a Pagar. Execução Orçamentária. Administração Pública. Exército Brasileiro.

ABSTRACT

The Federal Government Budget is, in its broadest sense, a law that estimates public revenues and fixes public expenditures for a certain period of time. Through the government budget, upon its application, the public agent belonging to the Brazilian Army, at all levels, shall strive for a balance between income and expenditure so that it will meet the needs of the Military Organization with the most efficient and effective application of the public resources received from the upper echelons. This paper assesses the effects on the financial and budgetary execution of the Brazilian Army due to the recording of expenses in Remaining Payables. This is understood to be expenditure committed and not paid by the end of the financial year. The Brazilian Army budget grows each year as revenue frustrations cause movement and commitment limits to generate mismatch in budget and financial execution. Also the Remaining Payables values canceled as a result to the bad execution by the government agents in the financial year grow. This paper presents in its conclusion that the contingency of expenses generates negative effects on the budget execution of the army, impacting the amounts entered in Unprocessed Remaining Payable and its subsequent cancellation and makes some suggestions to avoid cancellation of Unprocessed Remaining Payable.

Keywords: Government Budget. Remaining Payables. Budget Execution. Public Administration. Brazilian Army.

ANÁLISE CRÍTICA DE CASOS DE RESTOS A PAGAR NO EXÉRCITO

1. INTRODUÇÃO

Em que pese a evolução pela qual o planejamento e execução do orçamento público passou, ainda existem muitas limitações decorrentes da falta de um processo de governança de resultado na maioria das instituições. Um dos resultados dessa limitação é ineficiência na execução do gasto público.

Em um país de recursos escassos como o Brasil, o Exército Brasileiro (EB) enfrenta todos os anos a dificuldade de conseguir dotação orçamentária para executar suas ações, obtendo invariavelmente um montante insuficiente para fazer atender todas as despesas necessárias.

O Orçamento Público é composto a partir de arrecadações de diversas naturezas. São receitas que vão dar origem às várias fontes que irão compor o Orçamento Geral da União, portanto, faz-se necessário estudar se existe alguma possibilidade, quer em nível de arrecadação ou de sua destinação, para a consecução dos objetivos propostos.

A inscrição de recursos em Restos a Pagar (RP) requer cuidado e atenção dos responsáveis pela execução orçamentária nos órgãos de Administração pública. O EB inscreve em RP valores consideráveis a cada término de exercício financeiro.

Segundo a Lei na 4320/64, que institui a normativa geral do direito financeiro para elaboração e para a checagem orçamentária, consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

Com isso, não se pode desperdiçar recurso que seja disponibilizado, no entanto, o EB perde muitos recursos ao cancelar parte significativa das despesas que são inscritas em RP.

A realização de um estudo coerente e capaz de trazer contribuições úteis ao EB, calcado na metodologia científica, faz-se necessária com a definição do problema para o qual será buscada uma das possíveis soluções. Isto posto, será apresentado, a seguir, o estudo em que chegou à definição deste problema.

O orçamento público, peça que autoriza os gastos dos entes públicos, é elaborado sob diversos princípios, dentre os quais o da anualidade, que estabelece que os recursos aprovados na Lei Orçamentária Anual (LOA) devem ser totalmente

executados entre os dias 1 de janeiro e 31 de dezembro do ano a que se refere à lei orçamentária aprovada.

Ocorre que, devido à frustração de receitas, o governo utiliza-se de Decretos de Contingenciamento dos recursos aprovados na LOA, visando adequar os gastos autorizados com a arrecadação obtida, condicionando a essa premissa o seu descontingenciamento ao final do exercício financeiro, cuidado esse necessário para não infringir a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Dessa forma, há a possibilidade de aumento no valor de despesas inscritas em RP, principalmente quando essas obrigações são assumidas no final do ano, quando podem ser oriundas de contratações sem o devido planejamento e, até mesmo, desnecessárias, pois o gestor pode vir a executar sua dotação orçamentária com a finalidade somente de não perder o orçamento disponível, visando respeitar o princípio da anualidade, em detrimento da eficiência do gasto.

Neste contexto, este estudo visa responder o seguinte problema: o descontingenciamento de recursos próximos ao final do exercício pode ter relação direta com o volume dos cancelamentos dos restos a pagar no Exército Brasileiro?

O objetivo do presente trabalho foi integrar os conceitos básicos e a informação científica relevante e atualizada, a fim de analisar o volume de créditos orçamentários inscritos anualmente como restos a pagar e o volume de seus cancelamentos, verificando de que forma o descontingenciamento de recursos próximos ao final do exercício impacta no volume dos cancelamentos dos restos a pagar no âmbito do EB.

O Exército, como os demais órgãos da administração pública, recebe recursos insuficientes para atender toda a sua demanda, o que dificulta a continuidade dos seus projetos, atividades e o adestramento da Instituição.

Dentro desse contexto, se faz necessário o esforço de não desperdiçar os recursos recebidos, e, em última análise, o cancelamento de RP representam uma perda de recursos, pois, uma vez cancelados, não voltam para a Dotação Orçamentária do ano seguinte para serem utilizados pelo Órgão. Pelo contrário, a Emenda Constitucional nº 95 de 15 de dezembro de 2016 estabelece no seu artigo 107 que o limite para as despesas primárias de cada ano dos órgãos serão estabelecidos de acordo com as despesas efetivamente realizadas no exercício financeiro anterior, incluído neste cálculo o pagamento efetivo dos restos a pagar.

Ou seja, a não utilização efetiva da dotação orçamentária do ano anterior refletirá como um redutor no cálculo da dotação orçamentária do ano seguinte.

O total de RP cancelado pelo EB pode parecer pouco se comparado com a dotação orçamentária autorizada e até mesmo em relação ao valor que foi inscrito, mas esse valor é muito superior ao orçamento da maioria das Unidades Gestoras da Instituição e supera até mesmo o somatório do que é disponibilizado a muitas delas.

Com o presente estudo pretende-se contribuir para que o EB possa identificar o que leva o grande volume de inscrições em Restos a Pagar e, principalmente, seu posterior cancelamento e, uma vez identificada a causa, propor soluções para diminuir ao máximo sua ocorrência.

Para tanto, se juntará a outros trabalhos científicos que abordaram diversos aspectos da Execução Orçamentário-Financeira no EB e poderá contribuir com a Instituição e seus agentes da administração na melhora da eficiência na aplicação dos recursos recebidos bem como servirá de fonte para futuras pesquisas.

2. METODOLOGIA

A metodologia utilizada baseou-se tanto em pesquisa quantitativa quanto qualitativa, caracterizada pela coleta, tratamento e utilização de dados obtidos. O trabalho desenvolvido foi fundamentado em pesquisa bibliográfica e documental, com abordagens a textos acerca dos temas “orçamento público” e “restos a pagar”, além de consultas à rede mundial de computadores, particularmente aos “sites” da Secretaria de Economia e Finanças e de suas Organizações Militares diretamente subordinadas, do Tesouro Nacional, decretos, legislações, na busca da concretização do objetivo geral deste trabalho que é: analisar o volume de créditos orçamentários inscritos anualmente como resto a pagar, avaliando também o volume de restos a pagar cancelados, identificando as causas do fenômeno e propor uma alternativa para que se evite a perda de recurso.

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 EB.

Todas as consultas para o estudo foram realizadas desconsiderando os destaques recebidos, pois estes são realizados para fins específicos (obras,

distribuição de água potável no Nordeste, operações de GLO...) e tem seu fluxo de transferência de créditos a cargo da concedente, o que pode comprometer a amostra.

Da mesma forma, foram excluídas as despesas primárias sem impacto fiscal (que são as do antigo Programa de Aceleração do Crescimento, hoje Programa Avançar), pois, como elas ficam fora do cálculo do resultado fiscal, não tem sua liberação condicionada ao atingimento de metas estabelecidas.

Como não podem ser inscritas em restos a pagar, as despesas com pessoal também foram excluídas.

Como os Restos a Pagar Processados (RPP) já passaram pela fase de liquidação, ou seja, o serviço já foi prestado ou o bem já foi entregue, os mesmos não são passíveis de cancelamento, salvo em casos excepcionais, e não foram objeto deste estudo.

Portanto, para fins deste estudo, foram consideradas apenas as despesas de custeio e investimentos fruto da dotação orçamentária do Comando do Exército, obrigatórias e discricionárias, comparando como elas são executadas e se o fato das despesas discricionárias serem objeto de contingenciamento implicam no aumento da inscrição e cancelamento dos Restos a Pagar não Processados (RPNP).

O delineamento de pesquisa contemplará as fases de levantamento e seleção da bibliografia; coleta dos dados, crítica dos dados, leitura analítica e fichamento das fontes, argumentação e discussão dos resultados (RODRIGUES et al. 2006).

Com a finalidade de abordar a importância do tema, além de cumprir os objetivos específicos do trabalho, o estudo abrange o Órgão Comando do Exército como um todo, realizando uma pesquisa exploratória, destinada a buscar e analisar livros, matérias de revistas e artigos que tratam sobre o tema.

Os dados obtidos com a pesquisa bibliográfica e documental foram tabulados e analisados utilizando-se os recursos do software *Microsoft Office Excel 2010*. Os resultados foram apresentados sob a forma de gráficos e tabelas, referentes aos dados obtidos e informações obtidas pertinentes ao tema.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

A origem do orçamento público está associada à Carta Magna Inglesa, com regras que foram impostas, na Idade Média, pelos barões ingleses ao Rei João-sem-Terra, tendo por finalidade restringir e conter os gastos da coroa britânica. Tinham por objetivo limitar a capacidade da coroa de lançar tributos indiscriminadamente, a fim de custear a liberdade do monarca, entre outras.

Existem várias definições para o que vem a ser o orçamento público. Autores como Giacomini (2011), Pires (2011) e Paludo (2012) se referem a ele como sendo inicialmente um mecanismo eficaz de controle político dos órgãos de representação sobre o Poder Executivo. Entretanto, existe uma unanimidade que o orçamento público é um instrumento de gestão de maior relevância e provavelmente o mais antigo da administração pública. Trata-se de um instrumento utilizado pelos governos para organizar os seus recursos financeiros.

Nos dias atuais, pode-se reconhecer o orçamento público como instrumento que apresenta múltiplas funções. Para Giacomini (2007), a mais clássica delas é a de controle político, que teve início nos primórdios dos Estados Nacionais.

Segundo o autor, além da clássica função de controle político, o orçamento apresenta outras funções mais contemporâneas, do ponto de vista administrativo, gerencial, contábil e financeiro. No Brasil, a função incorporada mais recentemente foi a de planejamento, que está ligada à técnica de orçamentação por programas. De acordo com essa ideia, o orçamento deve espelhar as políticas públicas, propiciando sua análise pela finalidade dos gastos.

O orçamento público é uma espécie de contrato entre o governo e a sociedade. Nele deve estar registrado o que o poder público se compromete a fazer em benefício dos cidadãos e, em contrapartida, os tributos e contribuições que estes estarão dispostos a arcar para fazer face aos gastos programados.

3.1.1 Plano Plurianual (PPA)

O PPA, previsto no art. 165 da CF/88, é:

“um planejamento de médio prazo, que deve ser realizado por meio de lei. Nele, são identificadas as prioridades para o período de quatro anos e os investimentos de maior porte. O projeto do PPA é encaminhado pelo Executivo ao Congresso até 31 de agosto do primeiro ano de cada governo, mas ele só começa a valer no ano seguinte. Sua vigência vai até o final do primeiro ano do governo seguinte. Essa passagem do PPA de um governo para outro visa promover a continuidade administrativa, de forma que os novos gestores possam avaliar e até aproveitar partes do plano que está sendo encerrado.” (BRASIL, 2019c)

Nele estão contidos os programas e metas das ações governamentais, que serão base para a elaboração da LDO e, de acordo com os artigos 15 a 17 da LRF, as despesas que não estejam em conformidade com o estabelecido nesses instrumentos, serão “consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público (BRASIL, 2000)”.

3.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A LDO é elaborada após a aprovação do PPA e, segundo o parágrafo 2º do artigo 165 da CF/88,

“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)

Para isso, ela

“fixa o montante de recursos que o governo pretende economizar; traça regras, vedações e limites para as despesas dos Poderes; autoriza o aumento das despesas com pessoal; regulamenta as transferências a entes públicos e privados; disciplina o equilíbrio entre as receitas e as despesas; indica prioridades para os financiamentos pelos bancos públicos.” (BRASIL, 2019a).”

Basicamente, a LDO funciona como um elo entre o PPA e a LOA.

3.1.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

O orçamento da União

“é um planejamento que indica quanto e onde gastar o dinheiro público federal no período de um ano, com base no valor total arrecadado pelos impostos. O Poder Executivo é o autor da proposta, e o Poder Legislativo precisa transformá-la em lei.” (BRASIL, 2019b)

Assim sendo, a LOA é o orçamento em si, peça autorizativa onde constam a fixação das despesas e a estimativa das receitas, sem a qual a execução das

mesmas não é permitida, atendendo ao princípio da legalidade, previsto nos artigos 37 e 165 da CF/88.

Por meio da LOA é que se viabilizam as diretrizes e metas estabelecidas pelas outras peças orçamentárias.

3.2 DESPESA PÚBLICA

A execução da despesa orçamentária se dá em três estágios, na forma prevista na Lei nº 4.320/1964: empenho, liquidação e pagamento.

Empenho, segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico.

O empenho será formalizado mediante a emissão de um documento denominado “Nota de Empenho”, do qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária.

Quando o valor empenhado for insuficiente para atender à despesa a ser realizada, o empenho poderá ser reforçado. Caso o valor do empenho exceda o montante da despesa realizada, o empenho deverá ser anulado parcialmente. Será anulado totalmente quando o objeto do contrato não tiver sido cumprido, ou ainda, no caso de ter sido emitido incorretamente.

Os empenhos podem ser classificados em:

a. Ordinário: é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez;

b. Estimativo: é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e lubrificantes e outros; e

c. Global: é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis.

A fase da execução da despesa – “em liquidação”, que busca o registro contábil no patrimônio de acordo com a ocorrência do fato gerador, não do empenho. Essa regra possibilita a separação entre os empenhos não liquidados que

possuem fato gerador dos que não possuem, evitando assim a dupla contagem para fins de apuração do passivo financeiro.

Ao se iniciar o processo de execução da despesa orçamentária, caso se tenha ciência da ocorrência do fato gerador, a conta crédito empenhado a liquidar deve ser debitada em contrapartida da conta crédito empenhado em liquidação no montante correspondente à obrigação já existente no passivo.

Conforme dispõe o art. 63 da Lei nº 4.320/1964:

“A liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem por objetivo apurar: § 1º Essa verificação tem por fim apurar: I – a origem e o objeto do que se deve pagar; II – a importância exata a pagar; III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação. § 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base: I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo; II – a nota de empenho; III – os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.” (BRASIL, 1964)

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

A Lei nº 4.320/1964, no art. 64, define ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga. A ordem de pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

As despesas de natureza obrigatória são aquelas cuja execução não poderá ser suspensa discricionariamente. Os montantes correspondentes a essas despesas são fixados levando em consideração as condições de elegibilidade determinadas em lei. Já as despesas de natureza discricionárias são aquelas que podem ser contingenciadas e são executadas obedecendo aos limites de movimentação e empenho, que varia de acordo com a arrecadação e o atendimento das metas fiscais estabelecidas.

3.3 RESTOS A PAGAR (RP)

O artigo 36 da Lei nº 4.320/64 traz o conceito de Restos a Pagar e o divide em duas categorias: “Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas” (BRASIL, 1964).

A definição de processadas e não processadas é dada pelo artigo 67 do Decreto nº 93.872/1986, em seu 1º parágrafo: “§ 1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto” (BRASIL, 1986).

Ou seja, ao final do exercício, quando da inscrição em restos a pagar, os empenhos que não foram pagos, mas já tiveram a entrega do bem ou serviço objeto do gasto devidamente atestada, serão inscritos na conta de Restos a Pagar Processados (RPP), enquanto aqueles que não foram entregues ou estão pendentes de atesta serão inscritos na de Restos a Pagar não Processados (RPNP).

Os RP são bem criticados pelos estudiosos da área, principalmente pela forma que estão sendo utilizados 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 RPNP 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 RPP, pois não ocorreu nem a liquidação da despesa.

Os RP acabam por se tornar passivos financeiros e podem comprometer o pagamento das despesas do exercício corrente, pois os decretos de programação financeira, que estabelecem os limites de pagamento para a União durante o ano, incluem tanto as despesas do exercício corrente quanto as de RP, por exemplo, o Decreto nº 9.711/2019, que estabelece o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo federal para o exercício de 2019 traz, em seu artigo 2º:

“Art. 2º O pagamento de despesas no exercício de 2019, inclusive dos restos a pagar de exercícios anteriores e as relativas aos créditos suplementares e especiais abertos e dos créditos especiais reabertos neste exercício, observará os limites constantes dos Anexos II, III, IV e V.” (BRASIL, 2019)

3.3.1 Inscrição em RPNP

Cabe trazer as disposições estampadas no Decreto 93.872/1986:

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.

§ 1º A inscrição prevista no caput como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas.

Ou seja, ao final do exercício, somente serão inscritos em RPNP os empenhos indicados pelo Ordenador de Despesas, ou por pessoa por ele delegada. A indicação deverá ser realizada após a anulação dos empenhos que não podem ser inscritos, conforme preconiza a macrofunção SIAFI 020317, que trata de RP:

3 - REGRAS GERAIS PARA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR

3.1 - A inscrição das despesas em Restos a Pagar é efetuada no encerramento de cada exercício de emissão da respectiva Nota de Empenho.

3.2 - O empenho de despesa não liquidada deverá ser anulado antes do processo de inscrição de Restos a Pagar, salvo quando:

- a) vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;
- b) vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;
- c) se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas; e
- d) corresponder a compromissos assumidos no exterior.

3.3 - Não poderão ser indicados para inscrição em restos a pagar não processados empenhos referentes a despesas com diárias, ajuda de custo e suprimento de fundos. (BRASIL, 2019)

Após a anulação, os empenhos a serem inscritos em RPNP são indicados em procedimento no SIAFI para que sua inscrição ocorra, automaticamente, por ocasião das rotinas de encerramento do exercício pela STN. Antes da indicação é crucial que se atente para a capacidade do fornecedor em honrar os compromissos bem como da real necessidade de realização da despesa no exercício seguinte, a fim de se evitar um futuro cancelamento.

Uma vez inscritos, os RPNP são reinscritos automaticamente até que sejam liquidados ou cancelados, desde que não estejam na condição de bloqueados.

3.3.2 Validade dos RPNP

Sobre a validade dos RPNP, o Decreto 93.872/1986 traz o seguinte:

Art. 68.
 § 1º
 § 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e que não forem liquidados serão bloqueados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda em 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, e serão mantidos os referidos saldos em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi.
 § 3º Não serão objeto de bloqueio os restos a pagar não processados relativos às despesas:
 I - do Ministério da Saúde; ou
 II - decorrentes de emendas individuais impositivas discriminadas com identificador de resultado primário 6, cujos empenhos tenham sido emitidos a partir do exercício financeiro de 2016.
 § 4º As unidades gestoras responsáveis pelos saldos dos restos a pagar bloqueados poderão efetuar os respectivos desbloqueios, desde que se refiram às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cuja execução tenha sido iniciada até a data prevista no § 2º. (BRASIL, 1986).
 § 5º Considera-se iniciada a execução da despesa, para fins do disposto no § 4º:
 I - na hipótese de aquisição de bens, a despesa verificada pela quantidade parcial entregue, atestada e aferida; ou
 II - na hipótese de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida. (BRASIL, 1986)

Via de regra, os RPNP tem a validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao da sua inscrição, ou seja, os saldos de RPNP relativos aos empenhos de 2017 que não se enquadram nas exceções citadas acima são automaticamente bloqueados ao final de junho de 2019 para posterior cancelamento por ocasião do encerramento do exercício.

No entanto, o gestor pode desbloquear as despesas que tiveram sua execução iniciada até a data do respectivo bloqueio. Esse desbloqueio tendia a tornar a validade dos RNPP infinita, visto que, uma vez desbloqueados, esses RPNP não seriam objeto de novo bloqueio.

Para resolver esse problema, o Decreto 93.872/1986 recebeu nova redação em 2018, por meio do Decreto 9.428, alterando o paragr. 7º do art. 68, para fazer constar que, ao final do ano subsequente ao desbloqueio, os RPNP que não tiverem sido liquidados serão cancelados.

Com isso será necessária mais atenção dos gestores para não perderem os recursos inscritos em RPNP.

3.3.3 Cancelamento de RP

O cancelamento de empenhos inscritos em RP recebem tratamento diferente dos empenhos cancelados no próprio exercício, o Decreto nº 93.872/86, em seu artigo 28º diz o seguinte:

“Art. 28. A redução ou cancelamento no exercício financeiro, de compromisso que caracterizou o empenho, implicará sua anulação parcial ou total, revertendo a importância correspondente à respectiva dotação, pela qual ficará automaticamente desonerado o limite de saques da unidade gestora.” (BRASIL, 1986).

Enquanto saldo dos empenhos cancelados no exercício voltam à dotação e ficam disponíveis para serem utilizados pelo órgão, o mesmo não ocorre com o cancelamento do empenho inscrito em RP, atendendo o princípio da anualidade, ou seja, o valor cancelado não poderá ser utilizado para a realização de novo empenho, ocorrerá apenas o restabelecimento do saldo da disponibilidade que comprometia o limite de pagamento.

3.4 CONTINGENCIAMENTO

“O contingenciamento consiste no retardamento ou, ainda, na inexecução de parte da programação de despesa prevista na Lei Orçamentária em função da insuficiência de receitas. Normalmente, no início de cada ano, o Governo Federal emite um Decreto limitando os valores autorizados na LOA, relativos às despesas discricionárias ou não legalmente obrigatórias (investimentos e custeio em geral). O Decreto de Contingenciamento apresenta como anexos limites orçamentários para a movimentação e o empenho de despesas, bem como limites financeiros que impedem pagamento de despesas empenhadas e inscritas em restos a pagar, inclusive de anos anteriores. O poder regulamentar do Decreto de Contingenciamento obedece ao disposto nos artigos 8º e 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).” (BRASIL, 2015)

Dessa forma, e execução das despesas discricionárias dos órgãos ficam condicionadas ao estabelecido pelo publicado no decreto de contingenciamento, que, de acordo com o artigo 8º da LRF e em observância das metas estabelecidas pela LDO, deve ser editado pelo Poder Executivo trinta dias após a publicação da LOA. (BRASIL, 2000).

No decorrer do exercício, novos decretos podem ser editados de acordo com a arrecadação das receitas, conforme estabelecido pela LRF, em seu artigo 9º:

“Art. 9º—Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º—No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.” (BRASIL, 2000).

Para atingir as metas fiscais estabelecidas pela LDO, o Governo pode contingenciar os recursos previstos na LOA e, enquanto esses não são liberados, os Órgãos vão administrando os recursos que são disponibilizados. À medida que a receita for se reestabelecendo, o Governo edita novos decretos descontingenciando os recursos, que são liberados para a execução pelos órgãos.

Isso abre a oportunidade para uma prática que se tornou comum no Governo nos últimos anos: o descontingenciamento dos recursos próximos ao final do exercício, pois uma vez que os empenhos são inscritos em Restos a Pagar, não comprometem o atingimento das metas fiscais do exercício em que foram emitidos.

Camargo (2004) observou uma gestão deliberada de Restos a Pagar por parte do governo, visando atingir, ou ampliar as metas fiscais, sem deixar de executar toda a dotação orçamentária.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 EXECUÇÃO DE RPNB NO CMDO EB E DAS OUTRAS FORÇAS

O Exército Brasileiro, que tem por missão “garantir os deveres constitucionais” e defender à Pátria, necessita ser agraciado com mais recursos orçamentários, para poder cumprir suas metas e garantir o fortalecimento do País. O Governo vem a cada ano aumentando o valor repassado para o Exército devido à importância que esta Instituição representa para o Estado brasileiro.

A não aplicação destes recursos pode significar para a equipe econômica do governo a não necessidade destes valores e a redução dos valores para os

próximos anos. Com isso, os valores de restos a pagar crescem e o emprego dos recursos orçamentários acaba sendo mal utilizado.

Os dados levantados na tabela abaixo mostram que na execução orçamentária do Comando do Exército, para os empenhos dos últimos 10 anos (2009 – 2018), pode-se observar que, em média, 32% dos valores empenhados são inscritos em Restos a Pagar não Processados (RPNP), chegando a superar os 40% em alguns anos. No entanto, desde 2014 o percentual de inscrição reduziu consideravelmente, com 20,88% dos empenhos de 2018 tendo sido inscritos em RPNP, mínima histórica do período considerado.

Tabela 1 - Evolução dos Restos a Pagar não processados

Ano de emissão do Empenho	Despesas Empenhadas	Despesas Inscritas em RPNP	% de inscrição	RPNP Cancelados	% de cancelamento dos RPNP	RPNP a liquidar
2009	1.792.742.145,99	590.627.725,00	32,95	44.301.194,34	7,50	
2010	2.466.847.329,92	990.616.386,62	40,16	81.015.367,44	8,18	1.671.889,48
2011	3.069.967.784,67	1.199.780.294,89	39,08	94.151.258,47	7,85	4.800.099,46
2012	3.284.386.509,89	1.399.686.062,76	42,62	63.009.153,26	4,50	17.829.948,22
2013	4.242.983.115,41	1.782.912.836,72	42,02	80.561.498,94	4,52	2.406.309,29
2014	3.994.397.316,68	1.006.264.451,21	25,19	57.500.267,32	5,71	8.524.567,71
2015	3.696.371.869,55	944.483.099,94	25,55	51.438.983,66	5,45	5.804.668,40
2016	4.268.633.662,43	1.116.001.514,26	26,14	83.504.745,92	7,48	10.481.917,69
2017	4.816.426.193,31	1.340.183.104,56	27,83	57.598.442,09	4,30	87.122.353,61
2018	4.587.762.858,83	957.699.708,10	20,88	4.820.084,52	**0,50	321.052.105,89
		Média *	32,24		6,17	

FONTE: Tesouro Gerencial –Data base 30/06/2019, elaborado pelo autor

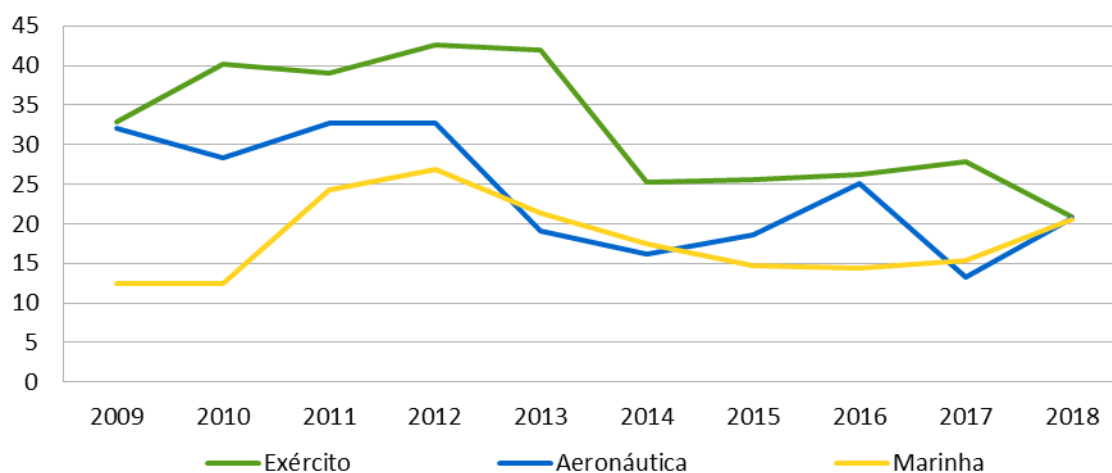
* Para o cálculo do percentual médio de cancelamento foi desconsiderado o ano de 2018, tendo em vista a inscrição recente.

O cancelamento desses valores inscritos em RPNP tem uma média superior a 6% e vem aumentando desde os empenhos de 2013, do total inscrito em 2016, 7,48% foi cancelado. Vale observar que existem valores empenhados desde 2010 que ainda estão na situação de “a liquidar”, podendo aumentar esse percentual.

O percentual que é cancelado pode parecer pouco se comparado com o valor total que foi empenhado, por exemplo: em 2016 foi empenhado um valor total de R\$ 4,3 bilhões que deram origem a R\$ 83,5 milhões RPNP que foram cancelados, isso representa apenas 1,96% do valor total empenhado naquele ano, no entanto, conforme anexo I, esse valor é superior ao somatório de toda a provisão recebida em 2018 pelas 61 UGs do EB que menos receberam recursos, isso mesmo considerando os recursos recebidos de destaque e do Programa Avançar, individualmente apenas 7 UG receberam valor superior.

Comparando esses dados com a inscrição em RPNP das outras forças singulares (gráfico 1), observa-se que historicamente o Cmdo Ex vinha inscrevendo um percentual bem superior em restos a pagar, no entanto, a partir de 2014, essa diferença começou a reduzir e as três forças tiveram 20% das despesas empenhadas inscritas em RPNP. Observa-se que tanto a Aeronáutica quanto a Marinha tiveram pouca oscilação em seus percentuais no decorrer dos anos, o que demonstra que o EB vem se empenhando para reduzir a inscrição dos recursos em RPNP.

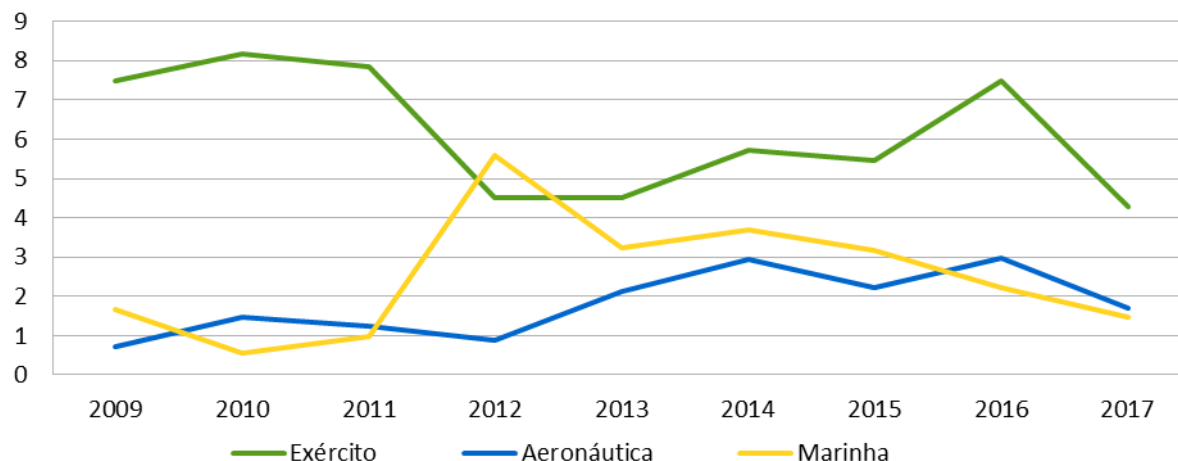
Gráfico 1 - % de inscrição em RPNP, ver Anexo I



FONTE: Tesouro Gerencial –Data base 30/06/2019, elaborado pelo autor

No entanto, quando se trata do cancelamento de RPNP o EB vem tomando caminho oposto desde 2012, como pode ser observado no gráfico abaixo, aumentando o índice de cancelamento, com números muito superiores aos das outras forças, vale observar que os empenhos de 2017 ainda estão em execução e o percentual de cancelamento tende a subir, aproximando-se da média de 6%. Essa comparação é importante, pois as forças singulares são todas subordinadas ao Ministério da Defesa e recebem o mesmo tratamento quanto a distribuição e fluxo dos recursos, proporcionalmente ao tamanho de cada uma e possuem estruturas semelhantes. Isso mostra que o EB tem condições de reduzir esses índices a patamares próximos, assim como ocorreu com as inscrições.

Gráfico 2% de cancelamento dos RPNP inscritos, ver Anexo I



FONTE: Tesouro Gerencial –Data base 30/06/2019, elaborado pelo autor

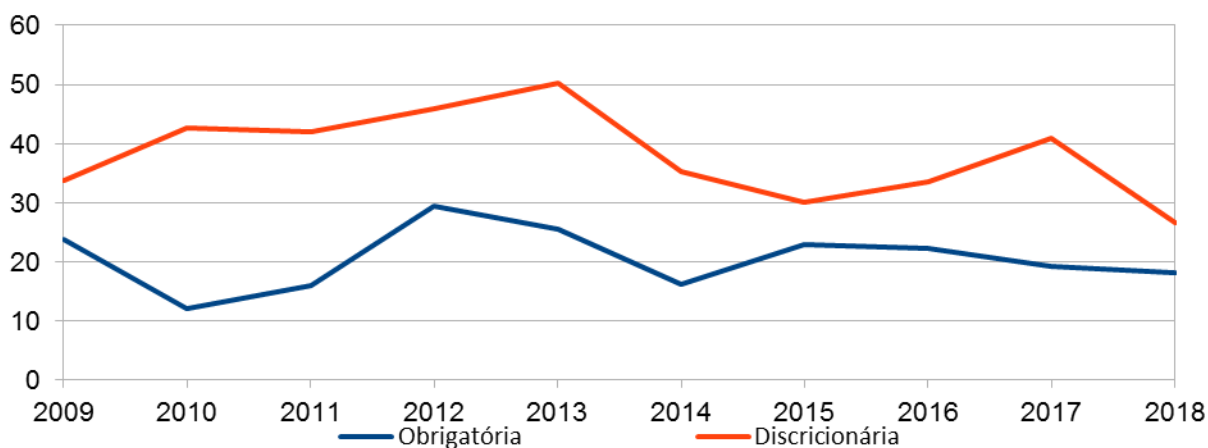
4.2 INSCRIÇÃO E CANCELAMENTO DE RPNP NO EB

Para se verificar como se comportam as despesas inscritas em RPNP no EB, tanto no volume inscrito quanto no cancelado, tendo em vista verificar o impacto do contingenciamento, há que se separá-las em obrigatórias e discricionárias.

Como as despesas obrigatórias não estão sujeitas a contingenciamento, não há limites para a utilização das dotações orçamentárias. Já as despesas discricionárias sofrem forte contingenciamento, o que impede a utilização dos recursos por meio da limitação de empenho.

Embora o descontingenciamento possa se dar no decorrer do exercício, parte significativa só ocorre próxima ao final do ano, o que pode fazer com que as UG, sob pena de perder os recursos, façam empenhos de despesas desnecessárias e/ou não planejadas.

Gráfico 3 - % de inscrição em RPNP, ver Anexo II

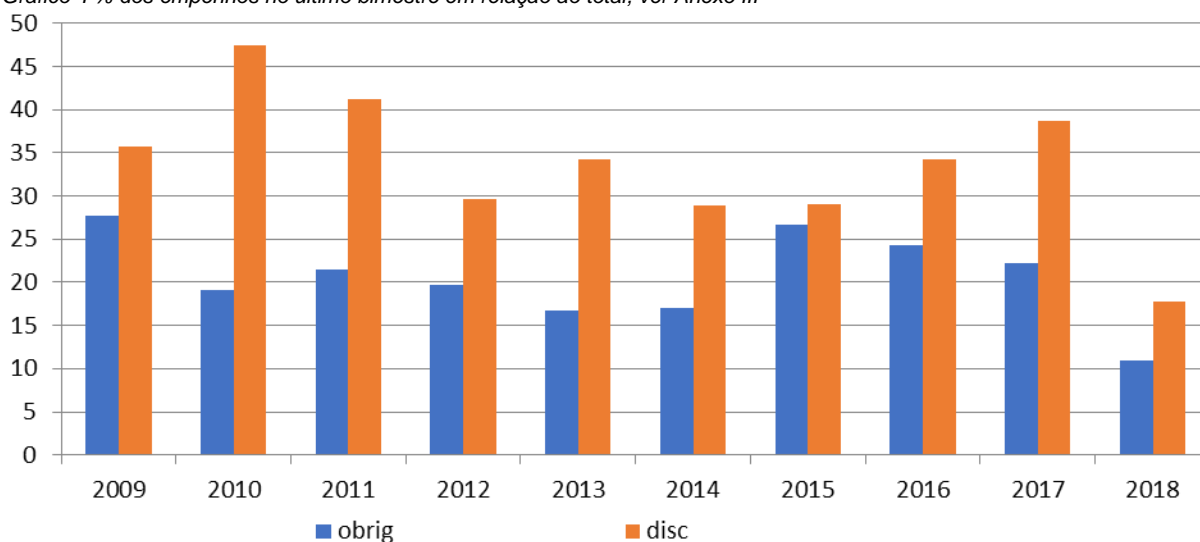


FONTE: Tesouro Gerencial –Data base 30/06/2019, elaborado pelo autor

Pode-se observar, no gráfico acima, que em todos os anos da série estudada o percentual de inscrição em RPNP dos empenhos relativos às despesas discricionárias é muito superior ao das obrigatórias.

Como o descontingenciamento dos valores mais significativos pode ocorrer próximo ao final do exercício, o gráfico a seguir representa o percentual do valor empenhado no último bimestre para as despesas obrigatórias e discricionárias e verificado o quanto cada uma delas representa em comparação ao total empenhado durante todo exercício.

Gráfico 4 % dos empenhos no último bimestre em relação ao total, ver Anexo III



FONTE: Tesouro Gerencial –Data base 30/06/2019, elaborado pelo autor

Pode-se observar que, exceção feita ao ano de 2015, quando foi próximo, em todos os anos o percentual do valor total das despesas discricionárias empenhadas no último bimestre em relação ao exercício inteiro foi muito superior ao das despesas obrigatórias. Em 2010, por exemplo, essa foi superior em mais que o dobro, em pontos percentuais, e os empenhos do último bimestre daquelas despesas representaram quase 50% do que foi empenhado durante o ano inteiro.

Da análise dos gráficos 3 e 4, pode-se dizer que o contingenciamento das despesas discricionárias com seu posterior descontingenciamento próximo ao final do exercício, tem relação com o aumento das inscrições dos empenhos em RPNP. Outro ponto que corrobora com o mesmo entendimento pode ser observado na tabela abaixo, que apresenta o Limite de Movimentação e Empenho total e o que foi liberado para o Comando do Exército após o dia 1 de outubro de cada ano. No ano de 2018, por exemplo, não houve contingenciamento significativo das despesas, o que acarretou em significativa redução do percentual inscrito em RPNP.

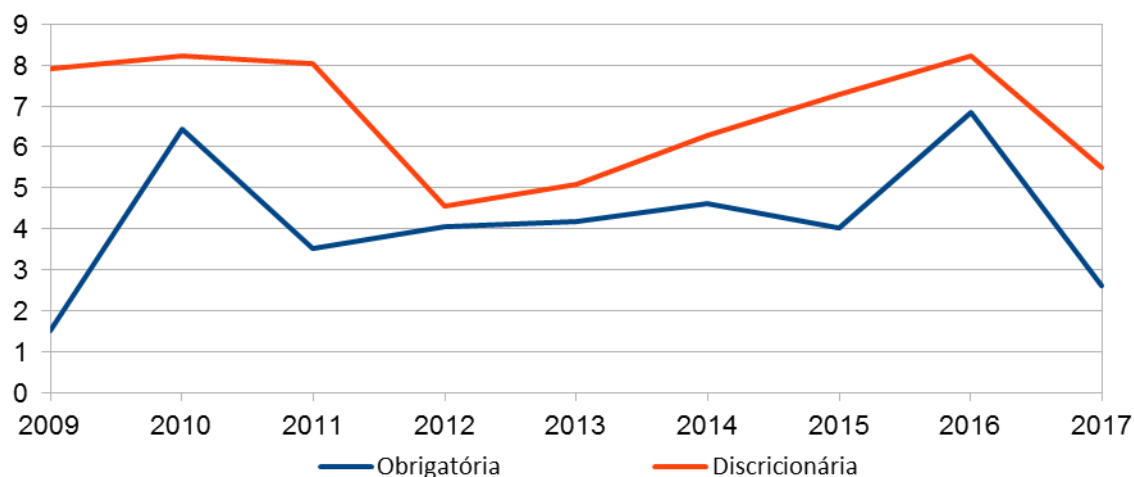
Tabela 2 – Limites de Movimentação e empenho

ANO	LME total	LME liberado a partir de OUT	% Contingenciado
2009	1.695.534.484,00	185.933.934,00	10,97
2010	2.385.877.607,48	677.370.765,92	28,39
2011	2.950.077.526,37	456.867.640,80	15,49
2012	2.755.700.470,41	400.961.036,82	14,55
2013	2.969.273.941,09	541.362.625,22	18,23
2014	2.005.419.312,16	382.397.630,77	19,07
2015	1.744.881.258,84	250.845.625,36	14,38
2016	1.800.816.392,50	337.272.162,50	18,73
2017	2.223.610.710,03	744.403.427,27	33,48
2018	2.197.506.646,00	88.849.294,00	4,04

FONTE: SIAFI, elaborado pelo autor

Já foi possível observar que os empenhos das despesas discricionárias tem um percentual maior de inscrição em RPNP do que as obrigatórias, o gráfico abaixo mostra que o mesmo acontece com o cancelamento dessas despesas (o ano de 2018 foi desconsiderado por seus empenhos serem recentes, com muitos ainda passíveis de serem executados ou cancelados).

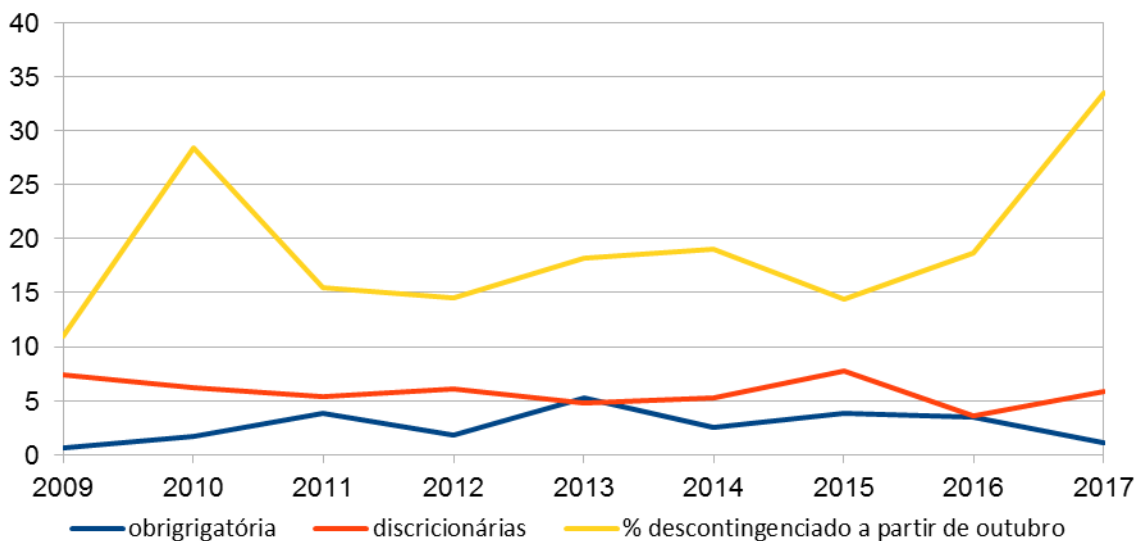
Gráfico 5 - % de Cancelamento dos empenhos inscritos em RPNP, ver Anexo II



FONTE: Tesouro Gerencial –Data base 30/06/2019, elaborado pelo autor

Embora tenha sido observado que as despesas discricionárias possuem um percentual maior de inscrição e cancelamento de RPNP, e que o contingenciamento tem relação principalmente no que diz respeito à inscrição dessas despesas, é preciso observar mais detalhadamente se esse contingenciamento tem relação com o cancelamento dos RPNP. O gráfico abaixo apresenta o percentual de cancelamento das despesas empenhadas no último bimestre de cada ano, além do percentual dos recursos que foram descontingenciados a partir de outubro, que viriam a dar origem aos empenhos que seriam inscritos em RPNP.

Gráfico 6 - % de Cancelamento de RPNP(empenhados no último bimestre) e % descontingenciado a partir de outubro, ver Anexo IV



FONTE: Tesouro Gerencial –Data base 30/06/2019, elaborado pelo autor

Verifica-se que a variação dos percentuais de cancelamento desses RPNP não variam de acordo o percentual contingenciado liberado a partir de outubro, em anos que tiveram alto contingenciamento, como em 2010, por exemplo, o percentual de cancelamento dos RPNP das despesas discricionárias apresentou leve queda e em 2015, mesmo com queda no contingenciamento, o percentual cancelado teve expressivo aumento. Vale notar também que no anos de 2013 e 2016, as despesas obrigatórias e discricionárias tiveram o mesmo percentual de cancelamento.

5. CONCLUSÃO

O Governo federal por meio de suas políticas econômicas, a despeito da baixa arrecadação e do tímido crescimento do Produto Interno Bruto, vem aumentando o gasto público, fazendo com que os orçamentos de diversos órgãos cresçam em proporção superior à capacidade de arrecadação do Governo, como é o caso do Exército Brasileiro que recebeu um aumento considerável nos últimos anos.

A inscrição orçamentária em RPNP no EB oscila a cada ano e, apesar do aumento dos recursos recebidos, vale destacar a tendência diminuição dos percentuais de inscrição orçamentária de restos a pagar, que teve forte queda a partir de 2014 e no último ano (2018) teve percentual de inscrição inferior à metade do inscrito em 2013, diminuindo a tendência de execução de orçamentos paralelos aos dos exercícios correntes.

Na direção oposta à tendência de diminuição dos percentuais de inscrição, os percentuais de cancelamento de RP vêm aumentando a cada ano desde 2012, exceção feita aos inscritos em 2017, que apresentaram queda, mas ainda possuem valor relevante que pode ser cancelado.

Da análise realizada, pôde-se concluir que despesas discricionárias possuem um índice maior de inscrição e cancelamento de RPNP do que as obrigatórias. Pode-se observar que contingenciamento das despesas discricionárias contribuem diretamente para o maior volume de inscrição dessas despesas em RPNP.

Embora as despesas discricionárias também tenham percentual de cancelamento de RPNP superior ao das obrigatórias, não foi possível determinar relação direta entre o contingenciamento das despesas e o posterior cancelamento das que foram inscritas em RPNP.

Pode-se dizer, nesse caso, que há uma influência indireta, tendo em vista que como o volume de inscrição é bem superior, em números absolutos, ao valor cancelado.

Para que se evite cancelamento de RPNP, é essencial que se atue com antecedência, antes de sua inscrição, verificando a real necessidade da realização da despesa, bem como a capacidade do fornecedor em cumprir o compromisso. Valendo, se for o caso, cancelar o empenho para que o crédito seja aproveitado por uma UG que realmente vá executá-lo ou até mesmo seja devolvido para a Secretaria de Orçamento do governo Federal para que seja aproveitado por um outro órgão. Para isso, faz-se necessária a cooperação de agentes executores comprometidos ou que tenham conhecimento necessário para as funções administrativas, para que realizem com eficiência todo o recurso disponibilizado, evitando a perda de recursos por inscrição inadequada de restos a pagar.

ANEXO I

Suporte os gráficos 1 e 2 – Evolução dos Restos a Pagar não processados (Aeronáutica e Marinha).

Órgão	Ano de emissão do Empenho	Despesas Empenhadas	Despesas Inscritas em RPNP	% de inscrição	RPNP Cancelados	% de cancelamento	RPNP a liquidar
Comando da Aeronáutica	2009	2.643.316.835,14	849.228.332,02	32,13	6.062.234,26	0,71	
	2010	2.620.948.632,30	741.316.104,93	28,28	10.845.441,03	1,46	738.224,28
	2011	2.446.844.390,82	799.577.108,78	32,68	10.000.954,33	1,25	
	2012	2.293.225.441,96	750.892.130,23	32,74	6.692.342,21	0,89	
	2013	2.234.263.208,94	427.367.334,43	19,13	9.096.362,42	2,13	
	2014	2.448.324.290,36	396.260.106,62	16,18	11.659.350,85	2,94	459.672,39
	2015	1.913.752.307,99	354.990.862,22	18,55	7.916.163,54	2,23	4.325.460,92
	2016	1.728.698.519,44	433.121.060,77	25,05	12.843.375,63	2,97	6.782.661,05
	2017	1.510.600.012,46	200.581.665,37	13,28	3.421.419,92	1,71	16.295.523,27
	2018	1.872.558.520,60	387.662.101,85	20,70	927.724,62	0,24	126.033.398,12
Comando da Marinha	2009	2.413.785.516,91	299.569.091,00	12,41	5.029.233,46	1,68	
	2010	4.685.613.892,46	579.233.247,54	12,36	3.295.829,47	0,57	
	2011	4.008.896.070,10	973.277.874,52	24,28	9.395.251,23	0,97	1.965.532,12
	2012	2.169.847.372,31	584.508.220,80	26,94	32.590.863,47	5,58	842.934,34
	2013	2.137.156.976,69	456.324.797,89	21,35	14.788.442,65	3,24	93.673,52
	2014	2.280.316.069,91	397.112.367,85	17,41	14.654.148,97	3,69	6.681.157,44
	2015	2.082.242.258,04	305.916.486,29	14,69	9.674.784,38	3,16	3.495.163,12
	2016	2.036.353.678,24	291.282.971,74	14,30	6.438.761,89	2,21	3.297.837,69
	2017	2.519.708.224,15	386.894.090,21	15,35	5.689.556,39	1,47	42.412.614,42
	2018	2.829.489.299,08	580.802.291,99	20,53	2.206.607,90	0,38	188.826.775,32

FONTE: Tesouro Gerencial –Data base 30/06/2019, elaborado pelo autor

ANEXO II

Anexo de Suporte aos gráficos 3 e 5, Evolução dos Restos a pagar não processados do Cmdo do Exército

Tipo de Despesa	Ano de emissão do Empenho	Despesas Empenhadas	Despesas Inscritas em RPNP	% de inscrição	RPNP Cancelados	% de cancelamento
Obrigatória	2009	155.791.630,84	36.863.524,17	23,66	562.159,73	1,52
	2010	194.662.743,58	23.287.212,25	11,96	1.500.204,99	6,44
	2011	331.160.107,57	52.749.528,74	15,93	1.864.942,00	3,54
	2012	659.149.319,18	193.286.851,81	29,32	7.833.085,30	4,05
	2013	1.415.082.462,24	360.707.492,28	25,49	15.039.387,67	4,17
	2014	2.098.827.604,58	339.790.781,50	16,19	15.681.959,35	4,62
	2015	2.322.337.620,30	532.831.126,86	22,94	21.517.009,11	4,04
	2016	2.759.609.408,49	610.532.883,00	22,12	41.885.505,15	6,86
	2017	2.912.996.956,93	560.847.698,40	19,25	14.668.497,03	2,62
	2018	3.082.713.314,44	558.122.964,40	18,10	1.439.186,33	0,26
Discricionária	2009	1.636.950.515,15	553.764.200,83	33,83	43.739.034,61	7,90
	2010	2.272.184.586,35	967.329.174,37	42,57	79.515.162,45	8,22
	2011	2.738.807.677,10	1.147.030.766,15	41,88	92.286.316,47	8,05
	2012	2.625.237.190,71	1.206.399.210,95	45,95	55.176.067,96	4,57
	2013	2.827.900.653,17	1.422.205.344,44	50,29	72.522.111,27	5,10
	2014	1.895.569.712,09	666.473.669,71	35,16	41.818.307,97	6,27
	2015	1.374.034.249,25	411.651.973,08	29,96	29.921.974,55	7,27
	2016	1.509.024.253,94	505.468.631,26	33,50	41.619.240,77	8,23
	2017	1.903.429.236,38	779.335.406,16	40,94	42.929.945,06	5,51
	2018	1.505.049.544,39	399.576.743,70	26,55	3.380.898,19	0,85

FONTE: Tesouro Gerencial –Data base 30/06/2019, elaborado pelo autor

ANEXO III

Anexo de suporte ao gráfico 4, Empenhos no último bimestre em relação ao total (Obrigatório e discricionário)

Tipo de Despesa	Tipo de Despesa	Despesas Empenhadas(Total)	Despesas Empenhadas no último bim	% empenhado no último bim
Obrigatória	2009	155.791.630,84	43.170.109,52	27,71
	2010	194.662.743,58	37.126.565,74	19,07
	2011	331.160.107,57	70.859.606,52	21,40
	2012	659.149.319,18	129.615.450,62	19,66
	2013	1.415.082.462,24	237.100.466,44	16,76
	2014	2.098.827.604,58	356.234.404,13	16,97
	2015	2.322.337.620,30	618.400.295,59	26,63
	2016	2.759.609.408,49	672.089.310,75	24,35
	2017	2.912.996.956,93	648.269.184,03	22,25
	2018	3.082.713.314,44	339.449.926,48	11,01
Discricionária	2009	1.636.950.515,15	585.331.946,02	35,76
	2010	2.272.184.586,35	1.079.214.463,75	47,50
	2011	2.738.807.677,10	1.130.098.556,15	41,26
	2012	2.625.237.190,71	778.137.925,66	29,64
	2013	2.827.900.653,17	967.587.701,31	34,22
	2014	1.895.569.712,09	548.969.589,48	28,96
	2015	1.374.034.249,25	399.890.929,54	29,10
	2016	1.509.024.253,94	516.779.300,53	34,25
	2017	1.903.429.236,38	737.651.153,32	38,75
	2018	1.505.049.544,39	267.393.873,62	17,77

FONTE: Tesouro Gerencial –Data base 30/06/2019, elaborado pelo autor

ANEXO IV

Anexo de suporte ao gráfico 6, Evolução dos Restos a Pagar não processados – empenhos no último bimestre (Obrigatório e discricionário)

Tipo de Despesa	Ano de emissão do Empenho	Despesas Empenhadas	Despesas Inscritas em RPNP	% de inscrição	RPNP Cancelados	% de cancelamento
Obrigatória	2009	43.170.109,52	30.181.926,41	69,91	202.183,48	0,67
	2010	37.126.565,74	9.202.039,05	24,79	152.640,57	1,66
	2011	70.859.606,52	35.834.979,77	50,57	1.352.675,03	3,77
	2012	129.615.450,62	91.336.208,59	70,47	1.679.527,09	1,84
	2013	237.100.466,44	184.984.533,87	78,02	9.800.205,72	5,30
	2014	356.234.404,13	171.092.663,14	48,03	4.376.545,90	2,56
	2015	618.400.295,59	391.316.158,84	63,28	14.790.555,20	3,78
	2016	672.089.310,75	456.624.077,22	67,94	15.834.586,30	3,47
	2017	648.269.184,03	382.025.319,37	58,93	4.339.094,86	1,14
	2018	339.449.926,48	152.656.329,27	44,97	350.343,20	0,23
Discricionária	2009	585.331.946,02	390.809.077,17	66,77	28.730.189,46	7,35
	2010	1.079.214.463,75	727.207.877,73	67,38	44.906.224,27	6,18
	2011	1.130.098.556,15	679.150.252,32	60,10	36.710.978,67	5,41
	2012	778.137.925,66	545.155.319,01	70,06	32.966.636,84	6,05
	2013	967.587.701,31	746.064.750,27	77,11	35.409.722,29	4,75
	2014	548.969.589,48	365.661.747,02	66,61	19.339.465,24	5,29
	2015	399.890.929,54	221.033.599,50	55,27	17.225.418,24	7,79
	2016	516.779.300,53	314.840.933,29	60,92	11.354.021,51	3,61
	2017	737.651.153,32	516.981.605,27	70,08	29.951.002,74	5,79
	2018	267.393.873,62	168.304.156,84	62,94	283.428,94	0,17

FONTE: Tesouro Gerencial –Data base 30/06/2019, elaborado pelo autor

REFERÊNCIAS

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.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Orçamento da União**. 2019a. Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/ldo>>. Acesso em: 10 Jul 2019.

_____. Câmara dos Deputados. **Orçamento da União**. 2019b. Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/loa/lei-orcamentaria-anual-loa>>. Acesso em: 10 Jul 2019.

_____. Câmara dos Deputados. **Orçamento da União**. 2019c. Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/ppa>>. Acesso em: 10 Jul 2019.

_____. 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: 10 Jul 2019.

_____. **Decreto nº 9.711**, de 15 de fevereiro de 2019. Dispõe sobre a programação orçamentária e financeira, estabelece o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo federal para o exercício de 2019 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9711.htm>. Acesso em 10 Jul 19.

_____. **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 10 Jul 19.

_____. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatua 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 Jul 2019.

_____. **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 10 Jul 19.

_____. Ministério da Economia. **O que é Contingenciamento?** 2015. Disponível em <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/elaboracao-e-execucao-do-orcamento/o-que-e-contingenciamento>>. Acesso em: 10 Jul 2019.

CAMARGO, A. M. **Casuísmos dos Restos a Pagar: uma Análise Legalista e Doutrinária**. Revista de Ciências Gerenciais, v. 18, n. 27, p. 53–60, 2014.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público e administração financeira e orçamentária e LRF**, 2ª Edição. Rio de Janeiro: Campus, 2012.