

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**A GESTÃO DO ESTOQUE DE RESTOS A PAGAR DAS DESPESAS  
DISCRICIONÁRIAS NO FUNDO NACIONAL DE  
DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO**

**Autor: Alexandre Dias de Carvalho  
Orientador: Prof. Dr. Weder de Oliveira**

Brasília - DF  
2019

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**ALEXANDRE DIAS DE CARVALHO**

**A GESTÃO DO ESTOQUE DE RESTOS A PAGAR DAS DESPESAS  
DISCRICIONÁRIAS NO FUNDO NACIONAL DE  
DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO**

Dissertação de Mestrado Profissional apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Administração Pública do Instituto Brasiliense de Direito Público, de Brasília, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Weder de Oliveira

Brasília – DF  
2019

## INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO

Dissertação de autoria de Alexandre Dias de Carvalho, intitulada “A GESTÃO DO ESTOQUE DE RESTOS A PAGAR DAS DESPESAS DISCRICIONÁRIAS NO FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO”, apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração Pública do Instituto Brasiliense de Direito Público, em 11 de Junho de 2019, defendida e aprovada pela banca examinadora abaixo assinada:

---

Weder de Oliveira  
Mestre em Direito

---

José Luiz Rossi  
Doutor em Economia

---

Ângelo do Nascimento Nogueira  
Doutor em Economia

## RESUMO

CARVALHO, Alexandre Dias de. **A gestão do estoque de restos a pagar das despesas discricionárias no Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação**. Dissertação de Mestrado Profissional Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Administração Pública do Instituto Brasiliense de Direito Público Brasília, 2019.

O estoque de restos a pagar passou a receber maior atenção das autoridades e da sociedade, em períodos recentes, a partir do aumento expressivo e contínuo do montante de inscrição. Contudo a literatura empírica não aborda a gestão realizada pelos gestores no sentido de mitigá-lo. Neste sentido, este trabalho de conclusão do curso de Mestrado Profissional em Administração Pública tem por objetivo apresentar uma análise do estoque de restos a pagar do FNDE quanto ao aspecto da gestão dos empenhos inscritos e reinscritos em restos a pagar realizada pelos gestores da execução de ações governamentais. Nele são abordados os relacionamentos existentes entre o princípio da anualidade orçamentária e os diversos normativos legais de finanças públicas, contabilidade pública e orçamento públicos e os restos a pagar. Além de expor os conceitos básicos da execução orçamentária e financeira para o adequado entendimento do assunto e análises de alguns efeitos e reflexos provocados nas contas públicas pela inscrição e cancelamento dos restos a pagar, e disponibilizar dados, indicadores, ferramentas e informações que auxiliem no acompanhamento e controle dos empenhos de restos a pagar. Por fim, conclui-se que a gestão dos empenhos de restos a pagar tem sido insuficiente para mitigar os altos estoques de restos a pagar e que com ações específicas e direcionadas para cancelamento têm potencial de diminuir os restos a pagar.

Palavras-chave: Resto a pagar; Execução orçamentária e financeira; Orçamento Público

## ABSTRACT

CARVALHO, Alexandre Dias de. **The Managing of stock of the unpaid spending obligations to pay for the discretionary spending in the Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação**. Dissertation (Master Degree) - Instituto Brasileiro de Direito Público Brasília, 2019.

The stock of unpaids spending obligations has received increased attention from the authorities and society in recent periods, from the expressive and continuous increase of the registration amount. However the empirical literature does not address the management carried out by managers in order to mitigate it. In this sense, this work of conclusion of the course of Masters in Public Administration has the objective of showing an analysis of the stock of the unpaids spending obligations by FNDE regarding the management aspect done by the managers of the execution of programs governmental. It addresses the existing relationships between the principle of budgetary annuality and the various legal regulations of public finances, public accounting and public budget and unpaid spending regulations. In addition to exposing the basic concepts of budgetary and financial execution for the proper understanding of the subject and analysis of some effects and reflexes provoked in the public accounts by the inscription and cancellation of the unpaid spending obligations, and to make available data, indicators, tools and information that assist in the monitoring and control of unpaid spending. Finally, it is concluded that the management of unpaids spending obligations have been insufficient to mitigate the high stock of them, and that with specific actions directed to cancellation have the potential to reduce stock of the unpaids spending

Key-words: Unpaid spending obligations; Budgetary and financial execution; Public Budget

## LISTA DE SIGLAS

CF - Constituição Federal  
CNI - Confederação Nacional da Indústria  
DEA - Despesas de Exercícios Anteriores  
Difin – Diretoria Financeira  
Digap - Diretoria de Gestão Articulação e Projetos Educacionais  
Digef - Diretoria de Gestão de Fundos e Benefícios  
Dirad – Diretoria de Administração  
Dirae – Diretoria de Ações Educacionais  
Dirti – Diretoria de Tecnologia e Inovação  
Fies – Fundo de Financiamento Estudantil  
FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação  
Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação  
IRP - Inscrição em RAP  
LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LOA - Lei Orçamentária Anual  
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal  
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público  
MEC - Ministério da Educação  
OSPF - Órgãos Setoriais de Programação Financeira  
PAC - Programa de Aceleração do Crescimento  
PPA - Plano Plurianual  
QDD – Quadro de Detalhamento da Despesa  
RAP - Restos a Pagar  
RAPP - Restos a Pagar Processados  
RAPNP - Restos a Pagar Não Processados  
Siafi - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal  
Sigef – Sistema Integrado de Gestão Financeira  
SOF/MPOG - Secretaria de Orçamento Federal  
SPO/MEC - Subsecretaria de Planejamento e Orçamento

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TCU - Tribunal de Contas da União

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Estoque de restos a pagar - União.....	12
Gráfico 2 - Estoque de restos a pagar das despesas discricionárias - FNDE.....	13
Gráfico 3 - Empenhos Emitidos no exercício (Qte).....	43
Gráfico 4 - Empenhos Emitidos no exercício (R\$).....	43
Gráfico 5 - Relação percentual empenhos inscritos por empenhos do exercício.....	45
Gráfico 6 - Evolução do estoque de RAP por inscrição e reinscrição.....	46
Gráfico 7 - Evolução do Estoque de RAP processados e não processados.....	47
Gráfico 8 - Comparativo das despesas empenhadas no exercício x Estoque de RAP x Limite de Pagamento.....	47
Gráfico 9 - Participação por ano do empenho no estoque de RAP.....	48
Gráfico 10 - Reinscrições de RAP sem movimentação desde a emissão do empenho (Estoque em R\$ - início 2018).....	49
Gráfico 11 - Reinscrições de RAP sem movimentação desde a emissão do empenho (Qte empenhos - início 2018).....	49
Gráfico 12 - Evolução do percentual de inscrições e reinscrições irrisórias.....	52
Gráfico 13 - Faixa de valores dos empenhos irrisórios inscritos em RAP.....	54
<i>Gráfico 14 - Quantidade de Empenhos irrisórios do objeto de empenho "Outros" – ano 2018.....</i>	<i>55</i>
Gráfico 15 - Comparação do % de cancelamento entre o montante financeiro e quantidade.....	58
Gráfico 16 - Relação empenhos cancelados por empenhos inscritos.....	59
Gráfico 17 - Faixa de valores das Inscrições e reinscrições Irrisórias – final exercício 2018.....	64



## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 - Fluxograma da integração entre execução orçamentária e financeira da despesa .....	27
Figura 2 - Fluxograma inscrição de Restos a Pagar .....	38

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Despesa empenhada por trimestre.....	43
Tabela 2 – Despesa empenhada inscrita em RAP sem movimentação há 2 anos (R\$).....	50
Tabela 3 - Despesa empenhada inscrita em RAP e sem movimentação há 2 anos (Qte).....	50
Tabela 4 - Critério de classificação das despesa empenhadas por faixa de valor .....	51
Tabela 5 - Percentual de empenhos irrisórios inscritos e reinscritos em RAP .....	53
Tabela 6 - Quantidade de empenhos irrisórios inscritos e reinscritos .....	53
Tabela 7 - Inscrição e Reinscrição irrisórias / total de inscrição (%) .....	54
Tabela 8 - Meses de bloqueio e desbloqueio de empenhos.....	56
Tabela 9 - Quantidades de empenhos bloqueados e desbloqueados .....	57
Tabela 10 - Quantidade de empenhos cancelados em RAP .....	58
Tabela 11 - Montante financeiro de cancelamento de RAP .....	58
Tabela 12 - Cancelamento de RAP por tipo de inscrição.....	59
Tabela 13 - Tempo médio anual de cancelamento de RAP .....	60
Tabela 14 - Comparativo entre inscrição e reinscrição por objeto da despesa empenhada – Estoque 2018.....	62
Tabela 15 - Percentual de cancelamento de empenhos irrisórios por objeto da despesa – Execução 2018.....	63

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	10
2 OBJETIVOS .....	15
2.1 GERAL .....	15
2.2 ESPECÍFICOS .....	15
3 REFERENCIAL TEÓRICO .....	16
3.1 PRINCÍPIOS DA ANUALIDADE ORÇAMENTÁRIA E A PLURIANUALIDADE ORÇAMENTÁRIA.....	16
3.2 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA BRASILEIRA.....	19
3.3 RESTOS A PAGAR E SEUS IMPACTOS NA GESTÃO FISCAL, ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA.....	28
3.4 FNDE E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA.....	39
4 METODOLOGIA .....	41
5 RESULTADOS E DISCUSSÃO .....	43
5.1 GASTOS EM FIM DE EXERCÍCIO.....	43
5.2 ESTOQUE DE RESTOS A PAGAR .....	45
5.3 INSCRIÇÃO VALORES IRRISÓRIOS.....	51
5.3 DESBLOQUEIO DE RESTOS A PAGAR .....	55
5.4 CANCELAMENTOS DE RESTOS A PAGAR.....	57
5.5 ENTREVISTAS GESTORES.....	61
<b>6 CONCLUSÃO .....</b>	<b>65</b>
REFERÊNCIAS .....	67
ANEXOS.....	70

## 1 INTRODUÇÃO

Muito se noticia sobre a péssima qualidade na prestação de serviços públicos por parte do Estado e a não execução das ações governamentais aprovadas no orçamento anual. Almeida Júnior (2012, p A10) afirma que a qualidade dos serviços públicos está “muito aquém do desejável”. Esta percepção também é destacada na pesquisa<sup>1</sup> da Confederação Nacional da Indústria (CNI) em que “sete em cada dez brasileiros concordam que a baixa qualidade dos serviços públicos se deve mais à má gestão dos recursos do que à falta deles”. Para Mendes (2004, p 01), “o orçamento normalmente é visto como uma peça de ficção, pois não cumpre com o que é aprovado”. Os motivos são diversos, como a falta de recursos orçamentários e financeiros, a ineficiência na realização dos gastos públicos, as deficiências do sistema de planejamento orçamentário e financeiro que geram distorções orçamentárias como o elevado estoque de restos a pagar.

O estoque de restos a pagar (RAP) é fruto do não pagamento da despesa orçamentária executada (empenho) no exercício, postergando os pagamentos para exercícios futuros, em observância ao princípio da anualidade orçamentária. Assim, após o fim do exercício, os empenhos não pagos são inscritos na conta de restos a pagar e terão a sua execução financeira realizada juntamente com as despesas financeiras do exercício corrente.

No entanto, a inscrição de restos a pagar é bastante criticada por alguns estudiosos. De acordo com Almeida Júnior (2011), é uma forma de o governo adiar despesas e inflar, artificialmente, o resultado primário, que é contabilizado pelo regime de caixa. Para Giacomoni (2017), é uma prática comum da administração pública concentrar as liberações orçamentárias no final do exercício, o que gera uma grande quantidade de empenhos de forma apressada e ineficiente, com a finalidade aproveitar os créditos e evitar a perda dos recursos e a manutenção da dotação orçamentária para o próximo ciclo orçamentário.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi um importante avanço institucional, que contribui para uma gestão fiscal mais responsável e foi decisiva para a consolidação da cultura

---

<sup>1</sup> Pesquisa realizada em março de 2016 em parceria com o Ibope e entrevistou 2.002 pessoas em 143 municípios. Disponível em: < <https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/economia/90-dos-brasileiros-dizem-que-qualidade-dos-servicos-publicos-deveria-ser-melhor-considerando-o-valor-dos-impostos/> > Acesso em: 14/06/2019

da responsabilidade fiscal conforme observado por Oliveira (2015). Porém, a implementação da LRF não sensibilizou os agentes públicos para não utilização da chamada “contabilidade criativa”. Uma das fórmulas empregadas foi o não pagamento das despesas empenhadas em determinado ano para pagamento em exercícios fiscais futuros, ação conhecida como inscrição em restos a pagar. O Tribunal de Contas da União (TCU), em seu Acórdão nº 2.823/2015, mostra preocupação com o aumento do estoque de restos a pagar e determina medidas aos órgãos centrais responsáveis pela gestão orçamentária e financeira para contê-lo, baseado nos princípios da anualidade orçamentária e da gestão fiscal responsável. (BRASIL, 2015).

O aumento do estoque de restos a pagar evidencia o risco para a execução financeira e orçamentária do governo federal, podendo contribuir para o desajuste das finanças públicas e de distorções fiscais. Este crescimento do estoque de restos a pagar ao longo dos anos possibilitou a criação de um orçamento paralelo ao que está sendo executado, afirma Tollini (2016), ao utilizar receitas do exercício para pagamentos pretéritos, e a prorrogação de ações governamentais. A preocupação dos órgãos de controle com o crescimento do RAP também gerou um Acórdão do TCU (AC nº 1.155/2017 - Plenário) com determinação de se evitar elevadas inscrições de valores em restos a pagar, uma vez que “Tudo o que não foi pago vira restos a pagar e acaba por comprometer a execução financeira seguinte, quando todo o ciclo se reinicia”. (BRASIL, 2017).

O gráfico 1 informa a evolução dos restos a pagar do governo federal nos últimos 10 anos e evidencia o crescimento acelerado do estoque de restos a pagar. Observa-se um crescimento nos anos de 2007 a 2014<sup>2</sup>: 2008 (70%), 2009 (21%), 2012 (26%) e 2013 (24%). No início de 2014, o estoque representava 13,4% da dotação orçamentária para o ano. Após 2014, apresenta uma mudança de tendência com reduções de -18% (2015) e -20% (2016).

---

<sup>2</sup> Cálculos percentuais:

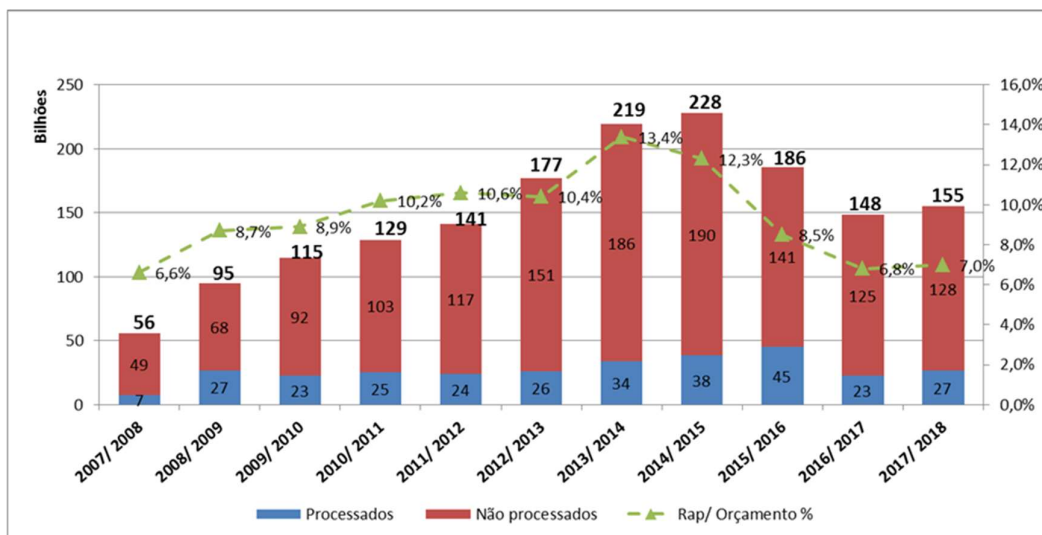
2008 =  $(95/56) - 1 = 70\%$

2009 =  $(115/95) - 1 = 21\%$

2012 =  $(177/141) - 1 = 26\%$

2013 =  $(219/177) - 1 = 24\%$

Gráfico 1 - Estoque de restos a pagar - União

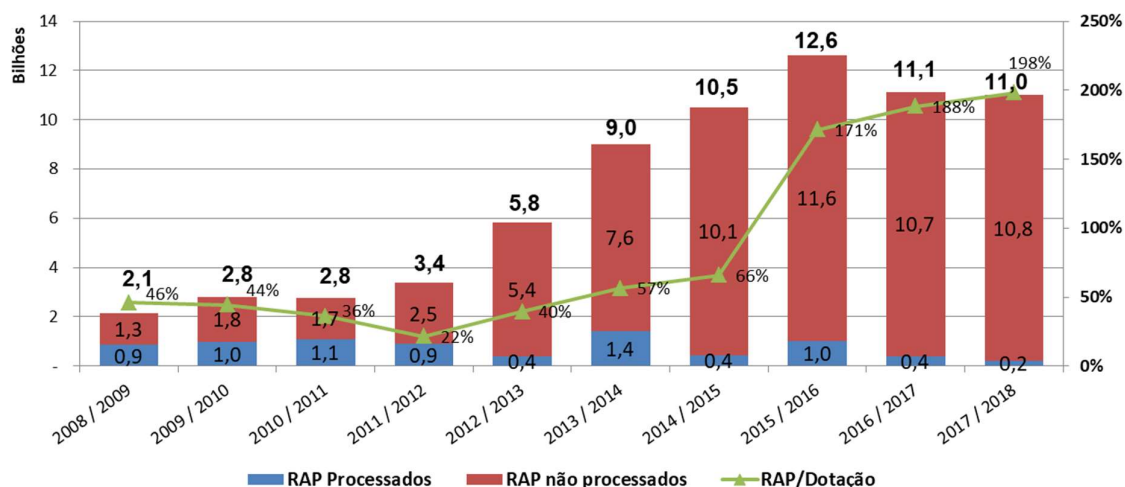


Fonte: Siafi.

Como pontuado, os restos a pagar vem sendo estudado e analisado por vários especialistas e órgãos de controle, que trazem importantes visões sobre os impactos fiscais, financeiro e orçamentário, além de uma abordagem das suas principais causas. Contudo, esta pesquisa pretendeu abordar a gestão dos restos a pagar realizadas pelos gestores responsáveis pela execução orçamentária e financeira das ações governamentais discricionárias do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) no sentido de mitigar os altos estoques de restos a pagar da entidade.

O estudo foi realizado a partir dos dados orçamentários e financeiros obtidos em sistemas oficiais do governo federal para o FNDE, que, assim como a União, apresenta um elevado estoque de restos a pagar, o que tem prejudicado a execução orçamentária e financeira da entidade. O gráfico 2 mostra a evolução do estoque de restos a pagar das despesas discricionárias do órgão nos últimos 10 anos, que registrou um aumento de R\$ 2,1 bilhões para R\$ 11,0 bilhões, crescimento de mais de cinco vezes. Observa-se também que o estoque de restos a pagar representava 22% da dotação orçamentária em 2011 e subiu para 198% em 2018, representando o dobro da dotação orçamentária para o exercício. Nota-se ainda uma semelhança entre o comportamento da curva do estoque da Autarquia com o da União (gráfico 1).

Gráfico 2 - Estoque de restos a pagar das despesas discricionárias - FNDE



Fonte: Siafi.

O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação é uma Autarquia que tem como missão “Prestar Assistência técnica e financeira e executar ações que contribuam para uma educação de qualidade a todos”. Neste contexto, a atuação do FNDE na educação é bem relevante e ampla, atendendo a todos os municípios brasileiros por meio de diversos programas, além de possuir diversos contratos administrativos que dão suporte à gestão do órgão e seus programas. Além disso, o órgão apresenta o quarto maior orçamento da União, cerca de R\$ 58 bilhões, isto contemplando as despesas financeiras como Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), Cota Salário Educação e o Fundo de Financiamento Estudantil (Fies).

Uma questão ainda pouco abordada sobre o tema é o papel do gestor de ações governamentais na gestão dos empenhos inscritos em restos a pagar, pois sendo ele o responsável pela inscrição, pelo cancelamento e também pelo desbloqueio dos empenhos bloqueados, tem ação direta nas inscrições e reinscrições em RAP. Em resumo, se o acompanhamento dos empenhos inscritos em RAP não é satisfatório, teria uma tendência de aumento do estoque RAP e da quantidade de empenhos inscritos e reinscritos. Assim, acredita-se que um acompanhamento e controle sistemático destes empenhos em restos a pagar, que objetive atender as condições para inscrição estipuladas no Art. 35<sup>3</sup> do Decreto nº 93.872/86,

<sup>3</sup> Art . 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

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

pelo gestor de execução das ações governamentais, poderia mitigar o estoque de restos a pagar, mesmo que em percentual pequeno em relação ao montante da inscrição. Uma vez que a solução definitiva para o alto estoque passa por decisões políticas e econômicas, que não são inerentes à ação do gestor.

Nesse sentido, a hipótese a ser verificada é: O gestor público responsável pela execução de ações governamentais do FNDE não faz gestão sistemática dos seus empenhos discricionários<sup>4</sup> de modo a mitigar o estoque de restos a pagar.

Para testar esta hipótese a pesquisa buscou responder às seguintes questões para os empenhos inscritos e reinscritos em RAP: i) Como se comporta a evolução do percentual inscrito em RAP em relação ao empenho original? ii) Existem valores irrisórios sendo inscritos e reinscritos em restos a pagar? iii) Qual o prazo médio de cancelamento dos empenhos de RAP iv) Qual o percentual dos cancelamentos de RAP não processados em relação ao valor inscrito? v) Os empenhos de RAP bloqueados são analisados antes do desbloqueio? vi) qual o volume dos empenhos reinscritos em restos sem nenhuma execução orçamentária e financeira e há quanto tempo desde a primeira inscrição?

Para responder as questões acima foram utilizados dados de todos os empenhos inscritos em restos a pagar extraídos do Tesouro Gerencial<sup>5</sup> e também a compilação de entrevistas semiestruturadas realizadas com os gestores do FNDE. A análise dos dados do Tesouro Gerencial foi feita para as despesas discricionárias, uma vez que o gestor tem, nestes casos, maior autoridade nos procedimentos de anulação, cancelamento, inscrição e desbloqueio dos empenhos

---

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

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

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

<sup>4</sup> Empenhos discricionários para o estudo serão considerados o indicador orçamentário 2 e 3.

<sup>5</sup> Tesouro Gerencial é um sistema da STN para consulta de informações do SIAFI, construído em uma plataforma de *business intelligence*.



## 2 OBJETIVOS

### 2.1 GERAL

O grande objetivo do trabalho é identificar a atuação do gestor de execução dos programas de governo na gestão dos empenhos inscritos e reinscritos em restos a pagar. Nesta situação, gestão é entendida como o monitoramento dos empenhos inscritos e reinscritos em RAP com objetivo de que as condições estabelecidas no Art. 35 do Decreto nº 93872/86 para inscrição em restos a pagar sejam atendidas, utilizando-se de processos e ferramentas de gestão como a execução da liquidação, do cancelamento e de desbloqueio de empenhos e o acompanhamento de indicadores. Objetiva-se também propor indicadores que melhorem o controle e acompanhamento das despesas empenhadas inscritas em restos a pagar.

A importância dessa avaliação está em contribuir para aprimoramento do sistema gestão financeira e orçamentária, a partir da disponibilização de dados, indicadores, ferramentas e informações que auxiliem no acompanhamento e controle dos empenhos de restos a pagar.

Além disso, pretende-se mostrar a necessidade de acompanhar sistematicamente os empenhos inscritos em restos a pagar, como melhoria para o processo de planejamento financeiro e orçamentário.

### 2.2 ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos contemplam avaliar os empenhos inscritos e reinscritos em RAP feita pelos gestores, além de entender, através das pesquisas realizadas com os gestores, os principais motivos que possam vir a prejudicar a gestão dos restos a pagar.

Nesse sentido o estudo pretende: analisar o montante de despesas discricionárias empenhadas no âmbito do FNDE ao fim de exercício financeiro, avaliando a relação entre as despesas orçamentárias empenhadas no último trimestre e o montante empenhado nos três primeiros trimestres; elaborar o Diagrama de Pareto das inscrições em RAP por faixa de valor, avaliar a tendência de cancelamentos de RAP por ano e a ação governamental; analisar por faixa de valores os desbloqueios de RAP e correlacionar os resultados da entrevista com os gestores com os valores de cancelamento, inscrição em RAP e cancelamentos; dimensionar o volume de despesas inscritas em restos a pagar que não tiveram movimentação há mais de dois anos, contados a partir da data do empenho original.

### 3 REFERENCIAL TEÓRICO

#### 3.1 PRINCÍPIOS DA ANUALIDADE ORÇAMENTÁRIA E A PLURIANUALIDADE ORÇAMENTÁRIA

O princípio da anualidade tem sua origem relacionada à regra da anualidade de impostos na Inglaterra (GIACOMONI, 2017), mesmo antes do surgimento do orçamento. Assinala Sant'Anna e Silva (1962) que a finalidade era obrigar o Soberano a solicitar autorização ao Parlamento para a cobrança dos impostos, que seriam autorizados por um ano.

Ainda Sant'Anna e Silva (1962) afirma que no início os Paramentos só tinham preocupação com os impostos, e que a atenção às despesas públicas e a definição de como e onde aplicar os recursos arrecadados, só vieram mais tarde. A partir da organização do orçamento, momento em que os parlamentares também começaram a votar as estimativas de gastos além das estimativas da receita, a regra da anualidade continuou a ser respeitada (GIACOMONI, 2017). Montesquieu (apud TORRES, 1995, p. 202) considerava que a autorização para a cobrança de impostos e a realização de despesas deveriam ser renovadas anualmente pelo Legislativo, que tem o controle político sobre o Executivo, “sendo inconcebível a perpetuidade ou a permanência da autorização para a gestão financeira”.

Dessa forma, a anualidade foi aceita como um “princípio orçamentário público”. De acordo com Sant'Anna e Silva (1962, p. 36), “caberia ao governo elaborar, anualmente, o seu programa de atividades para o período de doze meses e calcular o respectivo custo. Competia ao Legislativo rever e aprovar esse programa e autorizar a cobrança dos tributos”.

De acordo com Giacomoni (2017), a anualidade orçamentária sempre fez parte do ordenamento jurídico brasileiro, inclusive nos regramentos constitucionais. Na Constituição Imperial de 1824, segundo Santa Helena (2004), é consagrado pela primeira vez o princípio da anualidade, que exigia aprovação anual, pela Assembleia Geral, das despesas apresentadas pelo Executivo:

Art. 15. E' da attribuição da Assembléa Geral

...

X. Fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa.

Art. 36. E' privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa.  
I. Sobre Impostos.

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e

despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do ano futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas. (BRASIL, 1824).

De acordo com o estudo de Alves Neto (2006), que pesquisou os princípios orçamentários no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da anualidade esteve presente em quatro ordenamentos constitucionais (1891, 1934, 1967 e 1988).

Hoje, no ordenamento jurídico brasileiro, a regra da anualidade está presente no artigo 165 da CF de 1988 e no artigo 2º da Lei nº 4.320/64:

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

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos **anuais**. (BRASIL, 1988 - grifo nosso)

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Govêrno, obedecidos os princípios de unidade universalidade e **anualidade**. (BRASIL, 1964 - grifo nosso)

Nesse sentido Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) afirmam que a regra geral dos créditos aprovados na LOA (Lei Orçamentária Anual) e suas alterações terem “vigência restrita ao exercício financeiro” é decorrência da observação ao princípio da anualidade. A regra estabelece que o orçamento seja elaborado e autorizado para um determinado período de tempo, e no caso brasileiro estabelece a vigência de um ano, que coincide com o ano civil.

Assim uma consequência da rigidez do princípio da anualidade orçamentária é que as dotações não utilizadas até o final do exercício não poderão ser usadas no exercício subsequente, salvo algumas exceções. Para Alves (2011) isto gera uma corrida dos órgãos governamentais ao final do exercício financeiro para executar as dotações ainda não comprometidas. Dessa forma, as dotações executadas mas não pagas poderão ser inscritas em restos a pagar, como previsto no art. 36 da Lei 4.320<sup>6</sup>.

Para Giacomoni (2017, p 72), este princípio “é uma regra de aceitação praticamente unânime entre as nações modernas” devido à sua importância para as relações políticas, jurídicas e econômicas. Porém, Alves (2011) afirma que a regra da anualidade começou a sofrer flexibilização já nos 1980, principalmente nos países desenvolvidos, sob os argumentos de que concentra gastos no final do ano e engessa a gestão de recursos.

---

<sup>6</sup> 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.

As exceções à anualidade orçamentária, segundo Giacomoni (2017), já existiam mesmo no passado, especialmente na área militar, com autorizações plurianuais. Stourn (apud SANT'ANNA E SILVA, 1962) cita como exemplo o septenato militar e o sexenato naval da Alemanha na segunda metade do século XIX.

A flexibilização ao princípio da anualidade, complementa Sant'Anna e Silva (1962, p.37), decorre da mudança drástica em torno das funções e responsabilidades do Estado ocorridas no século XX. O Estado passa ter responsabilidade pela “promoção pela prosperidade social, pelo desenvolvimento equilibrado da economia, pela manutenção de um alto e estável nível de emprego e pelo adequado aproveitamento”.

No Brasil, as exceções à anualidade estão presentes no § 1º e § 2º do artigo 167<sup>7</sup> da Constituição Federal. A primeira refere-se à plurianualidade do investimento, e a segunda trata de créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos meses do exercício. O artigo 41 da Lei nº 4.320/1964 define os créditos especiais como sendo destinados às despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, e os créditos extraordinários às despesas urgentes e imprevistas. Conforme Alves (2011), esses créditos constituem uma forma de retificação do orçamento público. O artigo 36 da Lei nº 4.320/64 também apresenta dispositivo de exceção da anualidade orçamentária ao permitir a inscrição em restos a pagar de dotações empenhadas no exercício.

Para Lee, Johnson e Joyce (2008 apud ALVES, 2011) e Wildavisky (1988 apud ALVES, 2011), o ciclo orçamentário de um ano é curto para o Executivo e o Legislativo dedicar a outras agendas socialmente relevantes, uma vez que parte considerável do ano é dedicada ao planejamento, elaboração e votação do próximo orçamento. Alves (2011, p. 07) considera ainda que a anualidade orçamentária leva “à ineficiência do gasto público e ao desperdício”, devido à corrida dos órgãos governamentais para empenhar as despesas orçamentárias que muitas vezes não seguem os ritos formais recomendados.

Alves (2011) constata em sua pesquisa que no Brasil cerca de 40% da execução da despesa (empenhos) acontece nos últimos três meses do ano. Segundo ele, isto é o motivo pelos números vultosos de inscrição em restos a pagar. Afirma ainda que tais gastos, por serem

---

<sup>7</sup> Art. 167, CF:

§ 1º Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

§ 2º Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

executados no final do exercício, inviabilizam a execução no ano de todas as etapas da despesa, além de serem de qualidade questionável, uma vez que, “dado o curto espaço de tempo em que são executados, muitas vezes não são seguidos todos os trâmites licitatórios formais recomendados” (p.13).

Apesar de extrapolar o escopo deste estudo, Ribeiro (2013), em sua nota técnica a respeito da adoção do orçamento plurianual na União, afirma que medidas como o carregamento das dotações orçamentárias poderia eliminar distorções do processo orçamentário como a inscrição em restos a pagar. Da mesma forma, Alves (2011), em seu estudo, afirma que a adoção do *carry-over*<sup>8</sup> tem potencial para corrigir as disfunções na execução orçamentária e financeira, além de possibilitar ganho na qualidade do gasto público, pois “cria cenário propício para a extinção dos restos a pagar” (p 42).

### 3.2 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA BRASILEIRA

O sistema de planejamento e orçamento brasileiro é composto de três instrumentos, previstos na Constituição Federal do Brasil de 1988 (CF/88), que são o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual. Giambiagi (2000, p.485) os sintetiza:

O Plano Plurianual (PPA) é o instrumento de planejamento de médio prazo que contempla um período de quatro anos.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) define, a cada ano, parâmetros e eventos que podem afetar as variáveis fiscais (receitas, despesas), a serem usados na elaboração do projeto da Lei Orçamentária Anual (LOA). Além disso, destaca, do PPA, as prioridades e metas que orientarão a alocação de recursos no projeto da LOA. A partir da LRF, a LDO passou a apresentar novos conteúdos relativos à execução da LOA, com o objetivo de garantir o equilíbrio fiscal.

A LOA aloca os recursos necessários às ações prioritárias apontadas na LDO, além de garantir a continuidade dos serviços públicos e o cumprimento das obrigações do Estado com a previdência dos servidores e com a dívida pública, entre outras. A Lei aprovada contém a receita prevista para o exercício fiscal e a despesa autorizada, ou seja, uma “autorização para gastar” e não uma “obrigação de gastar”.

O artigo 165, § 9º, da CF de 1988, estabeleceu à lei complementar definir normas de gestão financeira, com objetivo de gerar responsabilidade na gestão de finanças públicas. No entanto, esta lei ainda não foi aprovada pelo Congresso, sendo a Lei nº 4.320, de 17/03/1964,

---

<sup>8</sup> *Carry-over* é o carregamento para exercícios seguintes dos créditos e dotações orçamentários não utilizados no exercício.

recepcionada pela CF/1988. Complementa o atual sistema de planejamento e orçamento a Lei Complementar nº 101 (LRF), de 4 maio de 2000, e o Decreto-lei nº 2.000, de 25 de fevereiro de 1967. Contudo, tramita no Congresso o Projeto de Lei Complementar do Senado nº 229<sup>9</sup>, de 2009, “Lei da Qualidade Fiscal”, que estabelece normas gerais voltadas ao processo orçamentário e gestão financeira. O Projeto de Lei iniciado no Senado foi encaminhado à Câmara dos Deputados em junho de 2016, onde está parado desde então aguardando a Constituição de Comissão Temporária pela Mesa Diretora.

O PPA 2016-2019, Lei nº 13.249, apresentou duas mudanças importantes em relação aos textos anteriores, segundo Giacomoni (2017), a primeira referente ao “caráter mais estratégico do plano”, em que o conteúdo da visão de futuro e o conjunto de eixos e diretrizes estratégicas fazem parte da dimensão estratégica dentro da estrutura do PPA. A outra mudança diz respeito aos Programas Temáticos<sup>10</sup>, cujo conteúdo aumenta a transparência das escolhas estratégicas pela relação destas com os objetivos a serem alcançados. Assim, toda ação do governo está baseada em programas direcionados ao cumprimento dos objetivos estratégicos.

Os programas temáticos e de gestão estão presentes tanto na estrutura do PPA quanto da LOA, e o objetivo é manter o elo entre o Plano e o Orçamento dos programas temáticos. Contudo, existem alguns programas que constam somente na LOA, operação especial, que são os relacionados às “despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços” (MTO - Manual Técnico de Orçamento, 2018, p. 40).

A ação orçamentária integra somente a estrutura da LOA, e a execução da ação orçamentária, despesa orçamentária, tem como resultado pretendido contribuir para atender ao objetivo do programa. Mas, somente contribuirá para o atingimento efetivo do objetivo quando for entregue o objeto do contrato/convênio e não na simples execução orçamentária.

A LOA traz os registros dos créditos orçamentários, explicados por Giacomoni (2017, p.321) como “conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária”, e as respectivas dotações que representa o montante de recurso financeiro autorizado para a conta do crédito orçamentário. No governo

---

<sup>9</sup> Texto disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/91341>.

<sup>10</sup> Programa Temático: aquele que expressa e orienta a ação governamental para a entrega de bens e serviços à sociedade. (MTO-2018, SOF).

federal, estes dados são registrados, contabilizados e acompanhados através do Siafi (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal).

As execuções orçamentárias e financeiras do governo ocorrem concomitantemente e tem início tão logo começa o exercício, podendo acontecer até mesmo de maneira provisória sem a sanção presidencial da LOA, situação extraordinária prevista na LDO. Como exemplo refere-se a LDO 2017, Lei nº 13.473, de 8 de agosto de 2017, que assim estabelece:

#### Seção IX

##### Da execução provisória do Projeto de Lei Orçamentária

Art. 57. Se o Projeto de Lei Orçamentária de 2018 não for sancionado pelo Presidente da República até 31 de dezembro de 2017, a programação dele constante poderá ser executada para o atendimento de:

- I - despesas com obrigações constitucionais ou legais da União relacionadas na Seção I do Anexo III;
- II - ações de prevenção a desastres classificadas na subfunção Defesa Civil;
- III - concessão de financiamento ao estudante;
- IV - dotações destinadas à aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde, classificadas com o Identificador de Uso 6 - IU 6;
- V - outras despesas correntes de caráter inadiável, até o limite de um doze avos do valor previsto para cada órgão no Projeto de Lei Orçamentária de 2018, multiplicado pelo número de meses decorridos até a data de publicação da respectiva Lei; e
- VI - realização de eleições e continuidade da implantação do sistema de automação de identificação biométrica de eleitores pela Justiça Eleitoral.

§ 1º Será considerada antecipação de crédito à conta da Lei Orçamentária de 2018 a utilização dos recursos autorizada neste artigo.

§ 2º Os saldos negativos eventualmente apurados entre o Projeto de Lei Orçamentária de 2018 enviado ao Congresso Nacional e a respectiva Lei serão ajustados, considerando-se a execução prevista neste artigo, por ato do Poder Executivo, após a sanção da Lei Orçamentária de 2018, por intermédio da abertura de créditos suplementares ou especiais, mediante remanejamento de dotações, até o limite de vinte por cento da programação objeto de cancelamento, desde que não seja possível a reapropriação das despesas executadas.

§ 3º O disposto no art. 43 aplica-se, no que couber, aos recursos liberados na forma deste artigo.

§ 4º A autorização de que trata o inciso I do caput não abrange as despesas a que se refere o art. 98. (BRASIL, 2017).

Após a sanção presidencial da LOA, o governo terá até 30 dias para publicar decreto com a programação financeira, conforme determina o artigo 8º da LRF.

Art. 8 Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. (BRASIL, 2000).

O objetivo da União com a programação financeira (limite de pagamento), segundo Oliveira (2015, p723), é, na prática, “garantir o cumprimento da meta de resultado primário, mediante controle dos pagamentos e dos empenhos”. Afirma ainda que o objetivo da programação da despesa presente no artigo 48 da Lei nº 4.320, de assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes para melhor execução do seu programa anual de trabalho, tem “ficado em plano subalterno”. E a prova disso está na liberação tardia dos limites orçamentários e financeiros e o recorrente acúmulo de restos a pagar, .

Ao início de cada ano, os créditos orçamentários e as respectivas dotações definidas na LOA são lançados no Siafi pela Secretaria do Orçamento Federal até a modalidade de aplicação<sup>11</sup>, em cumprimento ao artigo 6º da Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001: “Na lei orçamentária, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza da despesa e modalidade de aplicação.” (BRASIL, 2001).

Assim, a portaria, segundo Giacomoni (2017, p.108), objetivou fugir da obrigatoriedade de discriminar a despesa segundo a natureza até o nível elemento da despesa, exigido pela Lei nº 4.320/64. Complementa que a portaria “manteve as categorias econômicas, criou grupo de despesa e introduziu o conceito de modalidade de aplicação”. A categoria econômica é composta por despesas correntes e de capital, e de acordo com Burkhead (apud GIACOMONI, 2017), esta classificação pode proporcionar informações relevantes sobre a contribuição do governo à renda nacional e se essa contribuição está aumentando ou diminuindo. Os grupos de natureza da despesa vinculam-se às categorias econômicas e representam a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto. Além da modalidade de aplicação, completa a classificação o elemento da despesa e o subelemento. O elemento tem a finalidade de identificar os objetos de gasto, e para Giacomoni (2017), é a mais analítica das classificações proporcionando o controle contábil dos gastos. Já o subelemento representa o desdobramento facultativo do elemento de despesa, sendo

---

<sup>11</sup> Portaria Interministerial nº 163/ 2001. Art. 3º § 1º A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada "modalidade de aplicação", a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.



necessário detalhamento obrigatório para despesas previstas com tecnologia da informação, de acordo com inciso XIII do Anexo I da LDO-2018.

Após o lançamento dos créditos orçamentários no Siafi, os gestores das execuções das ações governamentais do FNDE já estão aptos a iniciar a execução de um crédito, e para isso é necessário fornecer mais informações ao sistema sobre a despesa que se pretende realizar, uma vez que a LOA detalha até a modalidade de aplicação. Neste detalhamento orçamentário é obrigatória a informação do elemento da despesa e opcional a do subelemento.

Contudo, mesmo após o detalhamento, a execução orçamentária dependerá da descentralização orçamentária, que envolve a distribuição de valores autorizados na LOA para as unidades executoras da despesa. Nesta etapa acontecem os contingenciamentos orçamentários da despesa mediante a descentralização de valores inferiores aos valores autorizados na LOA. No caso do FNDE as descentralizações são feitas diretamente pela Subsecretaria de Planejamento e Orçamento do MEC (SPO/MEC), após receber a descentralização da Secretaria de Orçamento de Federal<sup>12</sup> (SOF/MPOG).

Após o detalhamento do orçamento e do processo licitatório, quando for o caso, se dará início à execução da despesa orçamentária propriamente dita, que passa por três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho tem respaldo legal no artigo 58 da Lei nº 4.320/64, que define como “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”, e o artigo 59 observa que “o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos” (BRASIL, 1964). Assim, Machado Júnior e Reis (2003, p. 140) conceituam empenho como:

[...] ato emanado de autoridade competente que determina a dedução do valor da despesa a ser realizada da dotação consignada no orçamento para atender essa despesa. É uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviços, com base em autorização e dedução da dotação respectiva, de que o fornecimento ou serviço contratado será pago.

Ressalva Giacomoni (2017) que existem outras finalidades para o empenho, como o de acompanhamento e controle da execução orçamentária pela administração e órgãos de controle, e a de garantia ao credor de que os valores empenhados estão respaldados pelo orçamento. Inclusive as inscrições e acompanhamentos de restos a pagar são realizados pelos empenhos.

---

<sup>12</sup> É o órgão central do sistema de planejamento e orçamento federal.

A legislação veda a realização de despesa sem prévio empenho<sup>13</sup>, por isso, antes da assinatura de contratos e convênios, é necessário o prévio empenho, assim como a data de aquisição de um bem, ou a de início da prestação de serviço tem que ser posterior ao empenho. Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) esclarecem que a despesa empenhada posteriormente fica sujeita a ser considerada crime de responsabilidade por parte de quem autorizou. Contudo, Decreto Federal<sup>14</sup> estabelece que em casos urgentes podem ocorrer empenhos *a posteriori*.

As modalidades de empenho são três, de acordo com Giacomoni (2017): (i) empenho ordinário, quando é conhecido o valor exato da despesa e o pagamento se dá em uma única parcela; (ii) empenho global, quando as despesas são pagas de forma parcelada; (iii) empenho por estimativa, é utilizado quando não se pode determinar previamente o valor da despesa, porém o objeto e o credor são conhecidos.

O segundo estágio da execução da despesa é a liquidação, e está legalmente definido na Lei nº 4.320/64:

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

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

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

II - a importância exata a pagar;

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 acôrdo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço. (BRASIL, 1964).

Nesse estágio faz-se então as averiguações formais sobre o cumprimento pelo credor das condições contratuais acertadas previamente. São exigidos documentos comprobatórios definidos pelo contrato e legislação vigente. Dependendo do tipo de objeto contratado, as verificações podem se tornar mais complexas, com diversos e diferentes níveis hierárquicos de funcionários envolvidos. Por fim, “liquidar é dizer que a despesa está pronta para ser paga” (Albuquerque; Medeiros; Silva, 2013, p.275).

---

<sup>13</sup> Art. 60 da Lei nº 4.320/64.

<sup>14</sup> Decreto nº 93.872, Art. 24.

Mesmo com a despesa empenhada, o Estado não se vê obrigado a efetuar o pagamento, caso ainda não tenha sido liquidada. Assim, as despesas empenhadas no exercício podem ainda sofrer alterações como anulação ou cancelamento parcial ou total, e ainda ocorrer suplementação ao empenho original.

O terceiro e último estágio é o pagamento, ou seja, a entrega do numerário ao credor, e só poderá ser efetivado quando ordenado após sua regular liquidação, conforme estabelecido no artigo 62 da Lei nº 4.320/64. No governo federal, o documento que comprova o pagamento é a “Ordem Bancária”.

Contudo, a despesa já autorizada para pagamento não garante a sua efetivação imediata, pois dependerá da disponibilidade do recurso financeiro do órgão. Esclarecem Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) que estes recursos financeiros não são entregues aos órgãos juntamente com o orçamento, dependem da execução financeira. Os recursos vão se tornando disponíveis na medida em que os recolhimentos da receita acontecem, ou seja, a entrega dos valores arrecadados pelos agentes arrecadadores ao caixa do Tesouro Nacional. Então, de acordo com os limites de pagamento e da programação financeira, os recursos são disponibilizados aos órgãos através de repasses ou sub-repasses financeiros.

Assim, não há relação direta entre os fluxos financeiros e orçamentários. Albuquerque, Medeiros e Silva (2013, p. 329) explicam que os fluxos são

[...]independentes, mas se encontram no pagamento. Neste sentido pode-se empenhar a despesa antes de arrecadação da receita. Pode-se também arrecadar receita sem que esteja aprovado o crédito orçamentário que está financiando. Também pode-se liberar os recursos para determinado órgão sem que tenha ainda empenhada a despesa.

Assim, para ser paga, a despesa tem que estar liquidada e o financeiro em caixa. A figura 1, elaborada por Giacomoni (2017) com adaptações, ilustra bem as fases da execução orçamentária e financeira, além de mostrar a integração entre elas. O detalhamento do orçamento é feito diretamente no Siafi e tem objetivo principal a introdução do elemento da despesa. A programação dos desembolsos orçamentários e financeiros é definida em Decreto anual no prazo de trinta dias após a publicação da LOA, conforme determinação do artigo 8º da LRF. Na programação são explicitados os valores mensais liberados para movimentação de empenho e as cotas mensais de desembolso financeiro.

A descentralização de créditos orçamentários é caracterizada pela transferência de crédito entre as unidades orçamentárias ou administrativas. Quando feita entre unidades do

mesmo órgão é denominada de provisão e entre diferentes órgãos de destaque. As transferências de recursos são recebidas pelas unidades gestoras, após solicitação da programação financeira mensal e aprovação das propostas pela Secretaria do Tesouro Nacional. Giacomoni (2017) assinala que a disponibilização desses recursos à unidade gestora se dá por três mecanismos: (i) cota – recurso financeiro colocado à disposição das OSPF<sup>15</sup> pela STN<sup>16</sup>; (ii) repasse – liberação da OSPF para as entidades da administração indireta; (iii) sub-repasse – liberação da OSPF para as unidades gestoras de sua jurisdição.

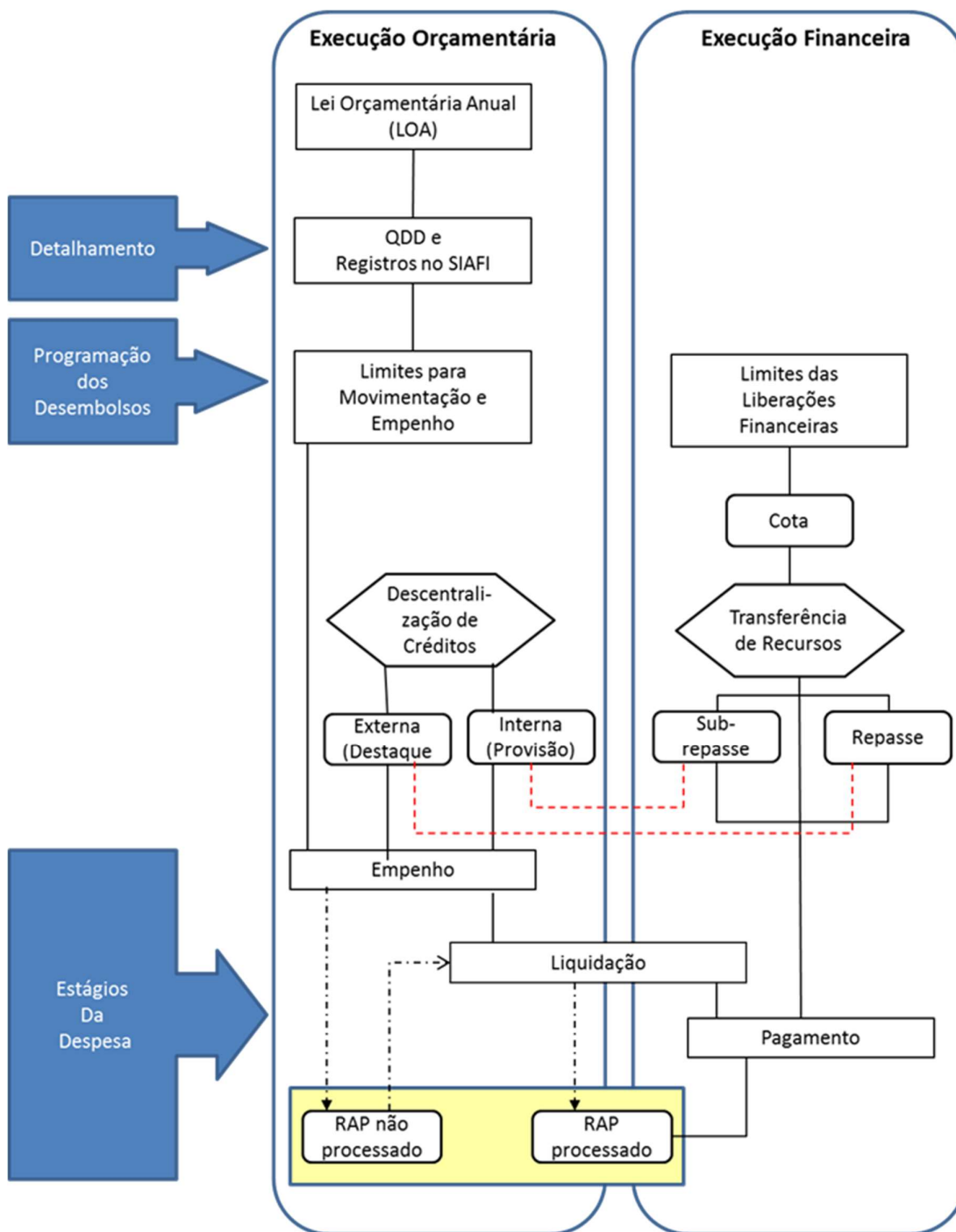
A distinção dos restos a pagar em processados e não processados ocorre na fase da liquidação da despesa. Se no momento da inscrição em RAP, ao final do exercício, a despesa já estiver liquidada mas não paga, será inscrita na conta restos a pagar processados. Já a despesa não liquidada poderá ser inscrita em restos a pagar não processada por decisão do ordenador de despesa. Em ambos os casos, o RAP não impacta o resultado primário e passa a constituir dívida flutuante.

---

<sup>15</sup> Segundo Manual do Siafi, Macro Função 010400, o Órgão Setorial de Programação Financeira (OSPF) é a “Unidade que responde pela consolidação das propostas e elaboração do Cronograma de Desembolso Setorial, para apresentação à STN, de acordo com as diretrizes fixadas em Decreto e as normas gerais emanadas do Órgão Central”. (BRASIL, 1996). <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/010000/010400>>

<sup>16</sup> A STN exerce o papel de Órgão Central do sistema de programação financeira. O Órgão Central é a “unidade que responde pela normatização e coordenação da ação dos outros Órgãos que compõem um sistema”. (BRASIL, 1996).

Figura 1 - Fluxograma da integração entre execução orçamentária e financeira da despesa



Fonte: (GIACOMONI, 2017) Adaptada pelo autor.

### 3.3 RESTOS A PAGAR E SEUS IMPACTOS NA GESTÃO FISCAL, ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

Os restos a pagar são disciplinados em nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 4.320/1964 e Decreto nº 93.872/1986. A Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) faz menção ao tema, porém com referência ao último ano de mandato do executivo e a obrigatoriedade das informações de inscrições nos Relatórios de Gestão Fiscal e Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

De acordo com Albuquerque, Medeiros e Silva (2013), o termo “restos a pagar” está relacionado ao princípio da anualidade orçamentária, em que a despesa orçamentária deve ser lançada no ano que ocorreu a respectiva autorização orçamentária, e ao princípio da legalidade da despesa, que exige que a execução das despesas esteja amparada na legislação, com previsão na Lei Orçamentária.

O artigo 36 da Lei nº 4.320 considera restos a pagar as inscrições de despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro e estabelece duas categorias de restos a pagar: processadas ou não processadas. Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) esclarecem que a inscrição lança adicionalmente o direito do fornecedor em conta de obrigação do governo, a “conta de restos a pagar”. Os autores então classificam os restos a pagar em:

Restos a Pagar Processados: despesa em que o credor já tenha cumprido com as suas obrigações, ou seja, já tenha entregue os bens ou serviços, e em que tenha reconhecido como líquido e certo o seu direito ao respectivo pagamento. Trata-se dos empenhos liquidados no exercício anterior e ainda não pagos.

Restos a Pagar não Processados: despesas que ainda dependem da entrega, pelo fornecedor, dos bens ou serviços ou na situação em que, ainda que tal entrega tenha se efetivado, o direito do credor ainda não tenha sido apurado e reconhecido. Trata-se de despesas empenhadas, mas ainda não liquidadas e, portanto, não pagas. (p.338)

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), responsável pela regulamentação, enfatiza que o conceito de restos a pagar relaciona-se aos estágios da despesa pública, representados por empenho, liquidação e pagamento. Dessa forma, explica que quando o pagamento deixa de ser efetuado no exercício do empenho, procede-se, então, à inscrição em restos a pagar, sendo classificados em dois tipos: processados e não processados. Os processados referem-se às despesas empenhadas e liquidadas, enquanto os restos a pagar não processados se referem a despesas empenhadas, mas ainda não liquidadas.

Esclarecem Machado Júnior e Reis (2003, p. 96) que as despesas empenhadas criam obrigações específicas para o Estado e são diferenciadas nos seguintes momentos:

[...]naquele em que o empenho é feito inicialmente sobre a dotação fixada para a despesa e que se revela apenas como uma provisão orçamentária para dar início ao cumprimento de um contrato, de um convênio ou mesmo de uma lei, conforme estabelecido no artigo 60 desta lei. Neste caso, diz que é despesa empenhada não processada ou a processada.

[...]naquele em que se verifica que implemento de condição, resultante da execução do contrato ou convênio, ou mesmo da lei for ou não cumprido. Quando a verificação constata o cumprimento do implemento de condição, diz-se então que despesa empenhada está processada ou pronta para o pagamento.

Giacomoni (2017, p. 354) pondera que a regra geral de restos a pagar, Lei nº 4.320/64, apresenta limitações significativas. A primeira é definir empenho como “o momento da despesa na apuração das contas do exercício”, enfatiza que ele não caracteriza a “realização efetiva da despesa”. A outra limitação da norma é “fomentar o descompasso entre a execução orçamentária e financeira”, ou seja, o registro da despesa acontece num exercício, mas seus impactos financeiros em outro.

As condições para a inscrição em restos a pagar não processados estão estabelecidos no artigo 35 do Decreto nº 93.872/86:

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

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

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

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

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

Assim, os empenhos do exercício que não atendam às condições impostas nos incisos I a IV do artigo 35 devem ser anulados ao final do exercício. No governo federal, os empenhos liquidados e não pagos terão a inscrição na conta de restos a pagar processados feita automaticamente pelo Siafi.

De acordo Giacomoni (2017), o projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal apresentado pelo Poder Executivo, PLP nº 18/1999, tentou limitar o montante das inscrições em restos a pagar:

Art. 31. Somente serão inscritas em restos a pagar as despesas empenhadas e efetivamente realizadas até o último dia útil do exercício financeiro, cuja liquidação

se tenha verificado no próprio exercício ou possa ocorrer até o encerramento do primeiro mês do exercício seguinte.

§ 1º Considera-se liquidada a despesa cuja contraprestação em bens, serviços ou obras tenha sido declarada como efetivamente executada e comprovada, mediante apresentação da documentação respectiva.

§ 2º No encerramento do exercício financeiro o montante das inscrições em restos a pagar ficará limitado, em relação a cada um dos Poderes, de cada ente da Federação, ao valor resultante da soma:

I - do saldo da disponibilidade financeira do respectivo Poder, existente no último dia útil do exercício, e

II - do valor equivalente a cinco por cento do total das despesas correntes do respectivo Poder, efetivamente pagas no exercício. (BRASIL, 1999).

Contudo, o texto da LRF aprovado no Congresso e enviado para sanção presidencial foi bastante alterado em relação a proposta inicial, flexibilizando muito a inscrição em restos a pagar. Diante disso, o artigo 41 não foi aceito pelo Presidente que vetou o dispositivo.

Art. 41. Observados os limites globais de empenho e movimentação financeira, serão inscritas em restos a pagar:

I - as despesas legalmente empenhadas e liquidadas, mas não pagas no exercício;

II - as despesas empenhadas e não liquidadas que correspondam a compromissos efetivamente assumidos em virtude de:

a) normas legais e contratos administrativos;

b) convênio, ajuste, acordo ou congênere, com outro ente da Federação, já assinado, publicado e em andamento.

§ 1º Considera-se em andamento o convênio, ajuste, acordo ou congênere cujo objeto esteja sendo alcançado no todo ou em parte.

§ 2º Após deduzido de suas disponibilidades de caixa o montante das inscrições realizadas na forma dos incisos I e II do caput, o Poder ou órgão referidos no art. 20 poderá inscrever as demais despesas empenhadas, até o limite do saldo remanescente.

§ 3º Os empenhos não liquidados e não inscritos serão cancelados. (BRASIL, 2000).

Assim, perdeu o Brasil, que poderia ter na LRF um satisfatório dispositivo para inibir o crescimento dos restos a pagar não processados e prevenir riscos e corrigir ações capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. As razões do veto presidencial foram:

*"A exemplo de vários outros limites e restrições contidos no projeto de lei complementar, o sentido original da introdução de uma regra para Restos a Pagar era promover o equilíbrio entre as aspirações da sociedade e os recursos que esta coloca à disposição do governo, evitando déficits imoderados e reiterados. Neste intuito, os Restos a Pagar deveriam ficar limitados às disponibilidades de caixa como forma de não transferir despesa de um exercício para outro sem a correspondente fonte de despesa.*



*A redação final do dispositivo, no entanto, não manteve esse sentido original que se assentava na restrição básica de contrapartida entre a disponibilidade financeira e a autorização orçamentária. O dispositivo permite, primeiro, inscrever em Restos a Pagar várias despesas para, apenas depois, condicionar a inscrição das demais à existência de recursos em caixa. Tal prática fere o princípio do equilíbrio fiscal, pois faz com que sejam assumidos compromissos sem a disponibilidade financeira necessária para saldá-los, cria transtornos para a execução do orçamento e, finalmente, ocasiona o crescimento de Restos a Pagar que equivale, em termos financeiros, a crescimento de dívida pública.*

*Assim, sugere-se oposição de veto a este dispositivo por ser contrário ao interesse público." (BRASIL, 2000).*

### **3.3.1 Contabilização**

Após a inscrição em RAP, o controle dos estágios da execução dessas despesas será feito em contas orçamentárias específicas, de natureza informativa. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) estabelece que devam constar as informações de inscrição, execução (liquidação e pagamento) e cancelamento.

O artigo 35<sup>17</sup> da Lei nº 4.320/1964 estabelece que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas, e isto confirma o regime de competência para a despesa. Para Machado Júnior e Reis (2003), é muito justo que despesas orçamentárias de ano anterior não devam onerar o orçamento do exercício seguinte, em obediência ao princípio da anualidade e da competência, e argumenta ainda que se isso acontecesse, seria impossível a administração saber a correta execução orçamentária. Ainda, os autores argumentam que pelo princípio da continuidade as obrigações não pagas no exercício de origem devem ser transferidas para o próximo exercício, acompanhadas do saldo de caixa, que seriam as disponibilidades não utilizadas nos pagamentos dessas obrigações.

Dessa forma, o pagamento dos restos a pagar é uma operação de natureza financeira, uma vez que a despesa orçamentária já ocorreu em ano anterior. Albuquerque, Medeiros e Silva (2013, p.338) enfatizam “que o futuro pagamento da despesa inscrita em restos a pagar se

---

<sup>17</sup> Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas; e

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

realizará de forma extraorçamentária, ou seja, não mais será objeto de apropriação orçamentária no exercício vigente”.

Desta forma, o parágrafo 1º do artigo 103<sup>18</sup> da Lei nº 4.320/1964, estabelece que o resto a pagar do exercício seja lançado como receita extraorçamentária no balanço financeiro, isto para compensar sua inscrição em despesa orçamentária feita no mesmo balanço. Assim, o governo federal em seu balanço financeiro<sup>19</sup> separa em restos a pagar processados e não processados. (BRASIL, 1964).

Albuquerque, Medeiros e Silva (2013, p. 339) ressaltam que os restos a pagar não são classificados como receita extraorçamentária pela Lei nº 4.320. Explica que

[...] apenas para o equilíbrio do balanço financeiro, o valor dos restos a pagar é computado, no balanço, como uma receita extraorçamentária (na coluna dos ingressos, conforme previsto no MCASP), para compensar sua inclusão na despesa orçamentária empenhada, isto é, em fase anterior ao pagamento.

Complementa ainda que o pagamento dos restos a pagar em exercício posterior é um fato extraorçamentário, em comparação com o orçamento do exercício corrente, “em respeito ao princípio da anualidade orçamentária”. Os autores ainda esclarecem que o pagamento dos restos a pagar não caracteriza uma despesa orçamentária pois o empenho já foi registrado, em exercício anterior. Neste caso seria apenas um dispêndio extraorçamentário.

Complementam Albuquerque, Medeiros e Silva (2013, p. 339) que o cancelamento dos restos a pagar tem como contrapartida um ingresso de natureza extraorçamentária. O cancelamento não afeta o orçamento corrente, contudo gerará um aumento no ativo financeiro, que se apresentando superávit financeiro, a ser apurado no Balanço Patrimonial, poderá ser utilizado na abertura de crédito adicional no orçamento do próximo exercício financeiro. O procedimento contábil de cancelamento de restos a pagar apresentado pelo MCASP é assim descrito:

---

<sup>18</sup> Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extraorçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

<sup>19</sup> Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Não devem ser reconhecidos como receita orçamentária os recursos financeiros oriundos de:

...

b. Cancelamento de Despesas Inscritas em Restos a Pagar – consiste na baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores, portanto, trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada. O cancelamento de restos a pagar não se confunde com o recebimento de recursos provenientes do ressarcimento ou da restituição de despesas pagas em exercícios anteriores que devem ser reconhecidos como receita orçamentária do exercício. (BRASIL, 2012, p. 26).

### 3.3.2 Validade dos restos a pagar

Lembram Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) que a Lei nº 4.320/64 não limitou a validade dos restos a pagar, podendo a execução das etapas restantes da despesa inscrita se estender indefinidamente aos exercícios financeiros, porém, ressalva que há prazos em legislação diversa para prescrição de dívidas passivas e cancelamentos de restos a pagar. Observa Aquino (2017) que a Lei nº 4.320/64 apenas determina que o Projeto de Lei Orçamentária traga o saldo de restos a pagar, sem fazer menção a penalidades ou limite de uso do RAP.

A orientação formal quanto ao prazo de validade dos restos a pagar está presente no artigo 68 do Decreto nº 93.872/86, e com alterações estabelecidas pelos Decretos nº 6.708/08, nº7.468/2011, nº 7.654/2011 e nº 9.428/2018. Inicialmente a validade para todos os restos a pagar era até 31 de dezembro do ano subsequente. Com o Decreto nº 6.708/08, a validade até 31 de dezembro do ano subsequente passa a valer somente para os restos a pagar processados. A edição do Decreto nº 7.468/2011, além de alterar o parágrafo único do artigo 68 do Decreto nº 93.872/86, manteve a validade dos restos a pagar não processados inscritos nos exercícios financeiros de 2007, 2008 e 2009:

Art. 1º Permanecem válidos, após 30 de abril de 2011, os empenhos de restos a pagar não processados das despesas inscritas nos exercícios financeiros de 2007, 2008 e 2009 que atendam as seguintes condições:

I - empenhos dos exercícios financeiros de 2007 e 2008 que se refiram às despesas transferidas ou descentralizadas pelos órgãos e entidades do Governo Federal aos Estados, Distrito Federal e Municípios com execução iniciada pelos entes até 30 de abril de 2011;

II - empenhos dos exercícios financeiros de 2007, 2008 e 2009 que se refiram às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades do Governo Federal, com execução iniciada até 30 de abril de 2011; e

III - empenhos do exercício financeiro de 2009 que se refiram às despesas transferidas ou descentralizadas pelos órgãos e entidades do Governo Federal aos Estados, Distrito Federal e Municípios com execução a ser iniciada pelos entes até 30 de setembro de 2011. (Redação dada pelo Decreto nº 7.468, de 2011). (BRASIL, 2011).

Já o Decreto nº 7.654/2011 alterou mais uma vez o artigo 68 do Decreto nº 63.872/86, que, além de aumentar por seis meses a validade dos restos a pagar não processados, inclui mais oito parágrafos ao artigo, aumentando significativamente as exceções para cancelamento dos restos a pagar:

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.

§ 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, ressalvado o disposto no § 3º.

§ 3º Permanecem válidos, após a data estabelecida no § 2º, os restos a pagar não processados que:

I - refiram-se às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até a data prevista no § 2º; ou

II - sejam relativos às despesas:

a) do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC;

b) do Ministério da Saúde; ou

c) do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

§ 4º Considera-se como execução iniciada para efeito do inciso I do § 3º:

I - nos casos de aquisição de bens, a despesa verificada pela quantidade parcial entregue, atestada e aferida; e

II - nos casos de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida.

§ 5º Para fins de cumprimento do disposto no § 2º, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda efetuará, na data prevista no referido parágrafo, o bloqueio dos saldos dos restos a pagar não processados e não liquidados, em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

§ 6º As unidades gestoras executoras responsáveis pelos empenhos bloqueados providenciarão os referidos desbloqueios que atendam ao disposto nos §§ 3º, inciso I, e 4º para serem utilizados, devendo a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda providenciar o posterior cancelamento no SIAFI dos saldos que permanecerem bloqueados.

§ 7º Os Ministros de Estado, os titulares de órgãos da Presidência da República, os dirigentes de órgãos setoriais dos Sistemas Federais de Planejamento, de Orçamento e de Administração Financeira e os ordenadores de despesas são responsáveis, no que lhes couber, pelo cumprimento do disposto neste artigo.

§ 8º A Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, no âmbito de suas competências, poderá expedir normas complementares para o cumprimento do disposto neste artigo. (BRASIL, 2011)

Assim as alterações feitas pelo Decreto nº 7.654/2011, que estabeleceram exceções para o bloqueio e ampliou o prazo para cancelamento de restos a pagar a não processados, geraram um aumento significativo do estoque de RAP no FNDE a partir de 2011, principalmente das despesas discricionárias que apresentam um grande volume em despesas relacionadas às alíneas a) e c) do inciso I, parágrafo 3º, ou seja despesas relacionadas ao PAC e financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

A única restrição imposta pelo Decreto nº 7.654/2011 foi o condicionamento à indicação da inscrição de restos a pagar não processados ao ordenador de despesa, que antes era feita de forma automática desde que obedecidas as condições do Decreto nº 93.872/86.

Devido ao crescimento do estoque de restos a pagar, o governo federal, em 2018, editou o Decreto nº 9.428/2018 para impor limitações às inscrições em RAP não processados. Como exemplo destas limitações assinala-se a nova redação dada ao parágrafo 3º do artigo 68 do Decreto nº 93.872/86:

“Art. 68. ....

§ 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. (BRASIL, 1986).

Observa-se que foram retiradas as exceções para bloqueio das despesas relacionadas ao PAC (Programa de Aceleração do Crescimento) e às financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. Outro ponto importante foi a nova redação dada ao parágrafo 7º:

“Art. 68. ....

§ 7º Os restos a pagar não processados, desbloqueados nos termos do § 4º, e que não forem liquidados, serão cancelados em 31 de dezembro do ano subsequente ao do bloqueio. (BRASIL, 1986).

Assim, a nova redação deste dispositivo possibilitará que mesmo ocorrendo o desbloqueio dos empenhos inscritos em RAP, eles poderão ser cancelados automaticamente pelo Tesouro Nacional caso não tenha ocorrido a liquidação da despesa até o final do ano subsequente, contudo estas alterações somente começarão a ter efeito a partir do exercício de 2019.

Albuquerque (2013) entende haver uma limitação para inscrição de restos a pagar não processado devido à observância da ordem cronológica estabelecida no artigo 5º da Lei nº 8.666/1993, e no artigo 1º, inciso XII, do Decreto-Lei nº 201/1967<sup>20</sup>, e a limitação de inscrição no último ano de mandato do executivo, artigo 42<sup>21</sup> da LRF. Ele explica que se no último ano de governo as obrigações de pagamento forem maiores que a disponibilidade de caixa restam duas alternativas: descumprir a ordem cronológica, e assim pagar somente as despesas geradas nos últimos dois quadrimestres. Dessa forma estaria cumprindo a LRF, “segundo uma interpretação restrita dos seus termos”. A outra alternativa seria cumprir a ordem cronológica dos pagamentos, podendo deixar de serem pagas obrigações contraídas nos oito meses de mandato, e que teria como consequência a não inscrição em restos a pagar dos valores acima da disponibilidade financeira.

### 3.3.3 Impactos da Inscrição

Segundo o Relatório de Atividades do TCU de 2015, o crescimento dos restos pagar muito acima do crescimento do PIB e da dotação orçamentária inicial representa risco para

---

<sup>20</sup> Art. 1º São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipal (*sic*), sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:

....

XII - Antecipar ou inverter a ordem de pagamento a credores do Município, sem vantagem para o erário;

<sup>21</sup> Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

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

“para a programação financeira do Governo Federal, com potenciais impactos negativos sobre o planejamento e a execução das políticas públicas”. A partir da inscrição em restos a pagar processados cria-se uma obrigação para pagamento em exercício posterior ao do empenho, uma vez que existe o direito líquido e certo do credor. No caso dos restos a pagar não processados, afirma Silva (2007) que eles deterioram o regular funcionamento da programação financeira do ano seguinte. Em seu artigo “Restos a Pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público”, ele considera os restos a pagar não processados como elemento de postergação das despesas e afirma que o incremento de restos a pagar, inclusive dos processados, frente ao respectivo pagamento é fonte de inconsistência do resultado primário<sup>22</sup>.

Ribeiro (2013) observa que essa sistemática de inscrição e reinscrição de restos a pagar tem como consequência a criação de um verdadeiro orçamento plurianual, pois permite o pagamento de despesas vários anos após o seu empenho. Afirma Aquino (2017, p 581) que o ajuste do orçamento corrente com os “créditos ou os déficits” carregados de anos anteriores pode “levar à perda de credibilidade do orçamento em si e a uma menor transparência”.

A disputa entre o orçamento vigente e os restos a pagar pelo financeiro disponível para efetivação dos pagamentos gera uma barganha política entre o Executivo e o Legislativo, a partir do momento que há limitação financeira, contingenciamento, o que permite ao Executivo decidir discricionariamente em que gastar, e assim liberar pagamentos em troca de apoio político. Para Mendes (2008), restos a pagar geram uma forma de controle do Poder Executivo sobre o Poder Legislativo.

Alves (2011, p. 25) caracteriza os restos a pagar como um “verdadeiro arдил que pode ser utilizado para maquiagem o resultado fiscal do governo, servindo ainda para barganhas políticas e para rolar compromissos assumidos impactando a eficiência e qualidade dos gastos públicos”.

### **3.3.4 Estoque de Restos a Pagar**

O estoque de restos a pagar representa a soma dos valores dos empenhos inscritos e reinscritos em restos a pagar, processados ou não processados, ao final do exercício. A inscrição em RAP é usada de forma geral, mas é totalizada pela inscrição e reinscrição. A figura 2,

---

<sup>22</sup> O Resultado Primário é o resultado primário é definido pela diferença entre receitas e despesas do governo, excluindo-se da conta as receitas e despesas com juros. Caso essa diferença seja positiva, tem-se um “superávit primário”; caso seja negativa, tem-se um “déficit primário”. Definição do Ministério do Planejamento e Orçamento.

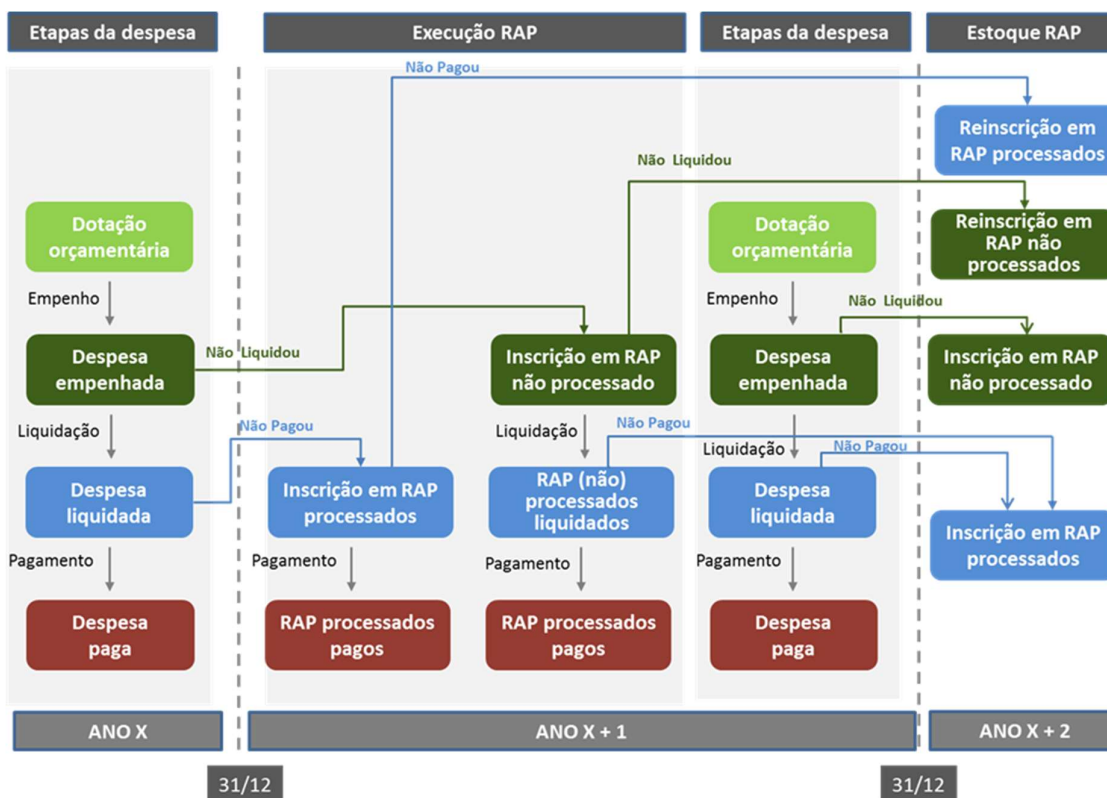
adaptada da Secretaria do Tesouro Nacional, demonstra o fluxograma da inscrição de restos a pagar processados e não processados.

A inscrição em RAP não processada acontece quando no momento da inscrição a despesa empenhada não estava liquidada; já a inscrição em RAP processada ocorre quando no momento da inscrição a despesa estava empenhada e liquidada. Assim, a inscrição em RAP processada pode ocorrer em dois momentos diferentes, a primeira no mesmo ano da execução orçamentária quando a despesa já atingiu o estágio da liquidação, e a segunda quando uma despesa já inscrita em RAP não processada é liquidada, mas não paga.

A reinscrição, tanto de RAP processada quanto de RAP não processada, acontece quando após a primeira inscrição não há nenhuma alteração do status de estágio da execução da despesa, gerando uma simples reinscrição do empenho em anos posteriores.

As inscrições e reinscrições de RAP processadas, e as reinscrições de RAP não processadas são realizadas automaticamente pelo Siafi, independente da indicação do ordenador de despesa.

Figura 2 - Fluxograma inscrição de Restos a Pagar





### 3.4 FNDE E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), Autarquia federal criada pela Lei nº 5.537, de 21 de novembro de 1968, é responsável pela execução de políticas educacionais do Ministério da Educação (MEC). Tem a missão de prestar assistência técnica e financeira e executar ações que contribuam para uma educação de qualidade a todos.

As execuções das ações governamentais de responsabilidade do FNDE são realizadas pelas áreas finalísticas do órgão, estruturada em Diretorias de acordo com a natureza da transferência realizada. A estrutura organizacional disciplinada em seu regimento interno<sup>23</sup> é formada pelo Conselho Deliberativo, Presidência e cinco Diretorias. Três Diretorias são de suporte às áreas gestoras: Diretoria Financeira (Difin), Diretoria de Administração (Dirad) e Diretoria de Tecnologia e Inovação (Dirti), as demais diretorias são responsáveis pela execução das ações governamentais: Diretoria de Ações Educacionais (Dirae), Diretoria de Gestão, Articulação e Projetos Educacionais (Digap) e Diretoria de Gestão de Fundos e Benefícios (Digef).

O regimento estabelece que as gestões orçamentárias e financeiras são responsabilidades das áreas gestoras, compostas pelas diretorias responsáveis pelos programas de ações educacionais, administrativa e tecnológica. Enquanto a Diretoria Financeira fica responsável pelo acompanhamento e supervisão da execução orçamentária e financeira, e por seus registros no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), além do suporte técnico às áreas gestores de programas e contratos. De modo geral, as áreas finalísticas utilizam de sistemas informatizados próprios que permitem executar, controlar e avaliar as ações governamentais sob sua gestão. Já a execução no Siafi realizada pela Diretoria Financeira é feita com o auxílio de sistema informatizado, Sigef<sup>24</sup>, que faz a integração entre os sistemas dos programas e o Siafi. Em resumo, o Sigef recebe as solicitações de QDD, empenhos, aberturas de contas, liquidação e pagamentos dos sistemas dos programas e as efetivam no Siafi.

A execução orçamentária do FNDE, por ser um órgão da administração indireta, inicia-se com o recebimento das descentralizações de créditos (destaque) do Ministério da Educação. Após análise dos créditos recebidos, a Difin por meio do Sigef, disponibiliza às áreas gestoras

---

<sup>23</sup> FNDE - Portaria nº 629, de 3 de agosto de 2017.

<sup>24</sup> Sigef – Sistema Integrado de Gestão Financeira.

os limites correspondentes a cada ação orçamentária. Com a disponibilização, as áreas gestoras estão autorizadas a solicitar o detalhamento do orçamento, o empenho, a liquidação da despesa e o pagamento. Estas solicitações feitas ao Sigef pelos gestores estão disciplinadas na Resolução nº 5/2017.

O pedido de pagamento realizada no Sigef pelas áreas gestoras servirá ainda como base para a emissão da programação financeira ao MEC (órgão setorial). Contudo, a despesa somente será paga pela Difin após o recebimento da transferência de recursos (repassé) do MEC.

Ao final do exercício as despesas empenhadas, não pagas e não anuladas serão indicadas pelo ordenador de despesa para inscrição em restos a pagar, diretamente no Siafi. A partir da inscrição a Difin, regimentalmente, faz a divulgação, o acompanhamento e coordenação da análise do estoque de RAP. Assim, são disponibilizadas informações às áreas gestoras a fim de que elas possam gerir as despesas de RAP.

## 4 METODOLOGIA

A caracterização da pesquisa quanto abordagem do problema apresentado é classificada como quanti-qualitativa, pois apresenta análise de dados por procedimentos estatísticos, ao mesmo tempo em que se utiliza de entrevistas qualitativas com os gestores de ações governamentais com objetivo de entender melhor as informações extraídas dos dados do SIAFI sobre os restos a pagar do FNDE.

Em relação à natureza, a pesquisa é classificada como aplicada, uma vez que, segundo Gerhardt (2009) a pesquisa aplicada objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos, e envolve verdades e interesses locais.

No que diz respeito ao objetivo, a pesquisa é considerada descritiva e de cunho exploratória. Segundo Trivinões (1987 apud GERHARDT, 2009) o estudo descritivo pretende a partir de uma determinada realidade descrever os fatos e fenômenos, e de acordo com Gil (2007 apud GERHARDT, 2009) a pesquisa exploratória tem objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema.

Quanto ao procedimento adotado, a pesquisa utiliza da ferramenta de estudo de caso, pois é estudado uma entidade bem definida, o FNDE.

Um estudo de caso pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social. Visa conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico. O pesquisador não pretende intervir sobre o objeto a ser estudado, mas revelá-lo tal como ele o percebe. (Fonseca, 2002, p. 33 apud GERHARDT, 2009).

O estudo também recorre a outros procedimentos como a pesquisa bibliográfica e documental. Segundo Fonseca (2002, p.32 apud GERHARDT, 2009) “a pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites.”. E a documental é parecida com a bibliográfica, de acordo com Fonseca (2002, p.32 apud GERHARDT, 2009) “A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas,

filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc.”.

O procedimento de coleta de dados foi realizado inicialmente com apuração dos montantes de restos a pagar pagos, cancelados, bloqueados e desbloqueados. Em seguida, foram apurados os valores inscritos em restos a pagar processados e não processados. Todos estes dados foram extraídos por exercício e empenho do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), através do Tesouro Gerencial<sup>25</sup> para um período de 10 anos, 2009 a 2018. O ano de 2009 foi escolhido como inicial, pois é o período mais antigo com registros no Tesouro Gerencial. Também foi utilizada pesquisa de opinião junto aos gestores responsáveis pela gestão dos empenhos.

Para a análise dos dados foram consideradas somente as despesas discricionárias, pois as despesas obrigatórias estão regulamentadas por lei tendo os seus limites orçamentário e financeiro liberados já no início do ano e a execução financeira e orçamentária finalizada até o final do exercício. Também foram desconsideradas as despesas discricionárias oriundas de emendas impositivas de parlamentares e bancadas, pois a gestão em sua maioria depende de aprovações da Casa Cível. Assim as análises se concentraram no estoque de restos a pagar das despesas discricionárias, as quais estão sujeitas a gestão mais direta do FNDE.

Posteriormente, foram feitas análises dos dados a partir das relações estabelecidas entre as variáveis, assim como cruzamento entre eles para complementar tópicos da interpretação. Foram feitas também análises específicas dos valores irrisórios inscritos e reinscritos em RAP e da sua execução, com o intuito de compreender a gestão feita dos saldos de empenhos que possivelmente representam sobras de empenhos. A representação gráfica também foi utilizada para auxiliar de forma atrativa as interpretações dos dados.

Os resultados obtidos foram interpretados com o objetivo de verificar se o gestor de execução de ações governamentais do FNDE tem feito gestão no sentido de mitigar o estoque de resto a pagar.

---

<sup>25</sup> Sistema lançado pela Secretaria do Tesouro Nacional para consulta de informações do Siafi, construído em uma plataforma de *business intelligence*.

## 5 RESULTADOS E DISCUSSÃO

### 5.1 GASTOS EM FIM DE EXERCÍCIO

A partir dos dados extraídos do Siafi referentes à execução orçamentária das despesas discricionárias do FNDE no período de 2008 a 2017, foram elaborados os gráficos 3 e 4 e a tabela 1, que ilustram a comparação do volume de despesas empenhadas entre os três primeiros trimestre e o último trimestre, além de mostrar a evolução da quantidade de despesa empenhadas no exercício.

Este acompanhamento é importante de ser observado para avaliação da gestão de restos a pagar, pois o crescimento de despesa empenhada juntamente com o fato de estar concentrado ao final do ano é um fator de risco o qual pode prejudicar a gestão dos empenhos inscritos.

Gráfico 3 - Empenhos Emitidos no exercício (Qte)

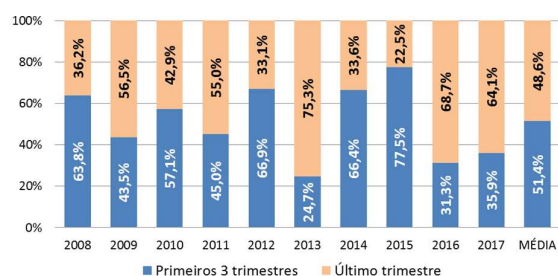
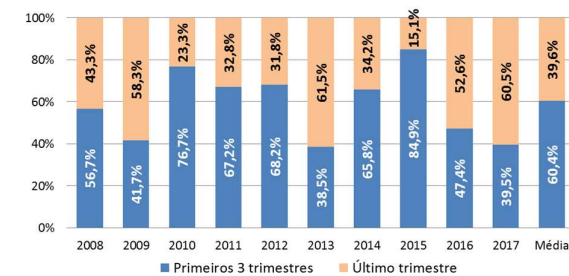


Gráfico 4 - Empenhos Emitidos no exercício (R\$)



Fonte: Siafi.

Tabela 1 - Despesa empenhada por trimestre

Ano	Valores em \$ Milhões			Quantidade		
	Empenhos três primeiros trimestre (média)	Último Trimestre	Total	Empenhos três primeiros trimestre (média)	Último Trimestre	Total
2008	580,2	1.330,4	3.071,0	683	1.163	3.212
2009	422,5	1.768,5	3.036,0	951	3.697	6.549
2010	1.232,2	1.123,5	4.820,0	1.152	2.595	6.051
2011	1.327,8	1.946,1	5.929,4	957	3.508	6.380
2012	2.694,4	3.773,6	11.856,9	3.844	5.699	17.231
2013	1.399,7	6.715,7	10.914,8	1.673	15.302	20.322
2014	2.725,8	4.257,4	12.434,8	3.828	5.805	17.290
2015	2.540,2	1.358,6	8.979,1	2.152	1.875	8.332
2016	1.038,2	3.462,0	6.576,6	600	3.959	5.759
2017	635,6	2.924,0	4.830,8	518	2.776	4.329
MÉDIA	1.459,7	2.866,0	7.245,0	1.636	4.638	9.546

Fonte: Siafi.

Conclui-se pela análise da tabela 1 e dos gráficos 2 e 3 que há uma concentração da execução da despesa nos meses de outubro a dezembro, o que confirma a realidade conhecida. O gráfico 3 mostra que na média, entre 2008 e 2018, mais de 48% dos empenhos foram realizados no último trimestre. Além disso, no ano de 2103, 75% dos empenhos foram realizados no último trimestre, ou seja, de um total de 20.322 empenhos realizados, 15.302 foram efetivados no último trimestre, que correspondeu a um montante de R\$ 6.715,7 milhões de um total de R\$ 10.914,8 milhões no ano. Neste período de 10 anos somente no ano de 2015 a participação dos empenhos realizados no quarto trimestre foi menor que 25%.

Esta concentração ao final do ano de fato dificulta a análise dos empenhos não processados do exercício que devem ser inscritos em restos a pagar pelos gestores, de acordo com critérios do Decreto nº 93.872/86. Isto tenderá a gerar um aumento no estoque inicial de restos a pagar no início do próximo exercício.

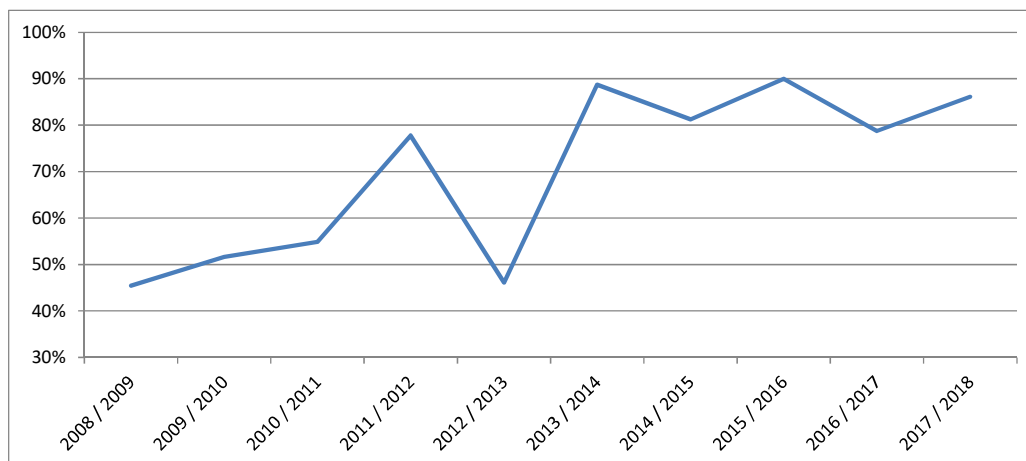
A tabela 1 também demonstra que a média de empenhos realizados entre outubro e dezembro (4.638) é cerca de três vezes a quantidade da média de empenhos realizados nos três primeiros trimestres (1.636), e que em valores financeiros é cerca do dobro (R\$ 2.866,00 contra R\$ 1.459,70). De acordo com Alves (2011), esta concentração de empenhos no último trimestre é causada por contingenciamento feito pelo governo nos primeiros meses do ano, e tem consequências negativas na qualidade do gasto público e no aumento da inscrição em restos a pagar.

Para dificultar a gestão do estoque de restos a pagar, no ano de 2012, o número de empenhos mais que dobrou em relação ao ano anterior, subindo de 6.380 para 17.231. No ano seguinte apresenta mais um crescimento de 18%, e a partir de 2014 começa a cair todos os anos atingindo em 2017 a cifra de 4.329 empenhos, segundo menor valor em 10 anos. Será visto mais adiante que o estoque de RAP seguiu a mesma tendência influenciada pela diminuição do pagamento das despesas no exercício corrente.

O gráfico 5 a seguir ilustra o fato acima detalhado, em que compara percentualmente a quantidade de empenhos inscritos em restos a pagar no exercício e o número de despesa empenhada. Nota-se que a partir do exercício de 2013, o percentual de inscrição dá um salto em relação a 2012, atingindo ao final de 2017 os 86%. Isto revela um fato muito preocupante da capacidade da execução da despesa no próprio exercício, em função da disputa dos recursos

financeiros para pagamento das despesas do exercício (LOA) e dos exercícios anteriores (RAP), além da capacidade de gestão das despesas empenhadas em restos a pagar.

Gráfico 5 - Relação percentual empenhos inscritos por empenhos do exercício



Fonte: Siafi.

## 5.2 ESTOQUE DE RESTOS A PAGAR

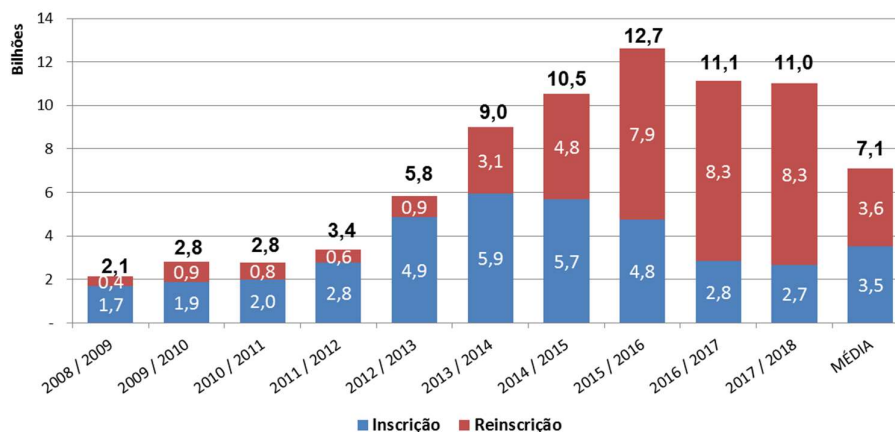
### 5.2.1 Evolução do estoque de RAP

O gráfico 6 mostra a evolução financeira do montante do estoque de restos a pagar nos últimos 10 anos, que teve um crescimento de 234%, passando de 2,1 bilhões (2009) para 11 bilhões de reais (2018). Esse aumento está diretamente relacionado ao crescimento da quantidade de despesas empenhadas nos anos de 2012, 2013 e 2014, tabela 1, período em que a quantidade de empenhos triplicou em relação a 2011. Da mesma forma, o montante da dotação orçamentária foi duplicado durante este período. Esta situação culminou em 2016 com o maior estoque de restos a pagar da série histórica, 12,7 bilhões de reais. Um fato importante observado durante o aumento da inscrição em restos a pagar foi a participação da reinscrição dos restos pagar, que depois de 2014 passou a representar mais que 50% do estoque de RAP.

A partir desse quadro fica evidente que o gestor passa a gerir um maior número de empenhos em RAP após 2013, o que torna um desafio ainda maior a gestão dos restos a pagar, com os mesmos recursos materiais e humanos disponíveis. Porém, é nesse momento que o controle e acompanhamento sistemático e eficiente dos empenhos torna-se mais necessário, com o objetivo de melhorar a gestão orçamentária e financeira da entidade. Este acompanhamento inclui a necessidade de analisar as inscrições e reinscrições e os bloqueios

automáticos realizados pela STN, como também cancelamento de saldos de empenhos de contratos e convênios já concluídos ou com vigência vencida ou anulados.

Gráfico 6 - Evolução do estoque de RAP por inscrição e reinscrição



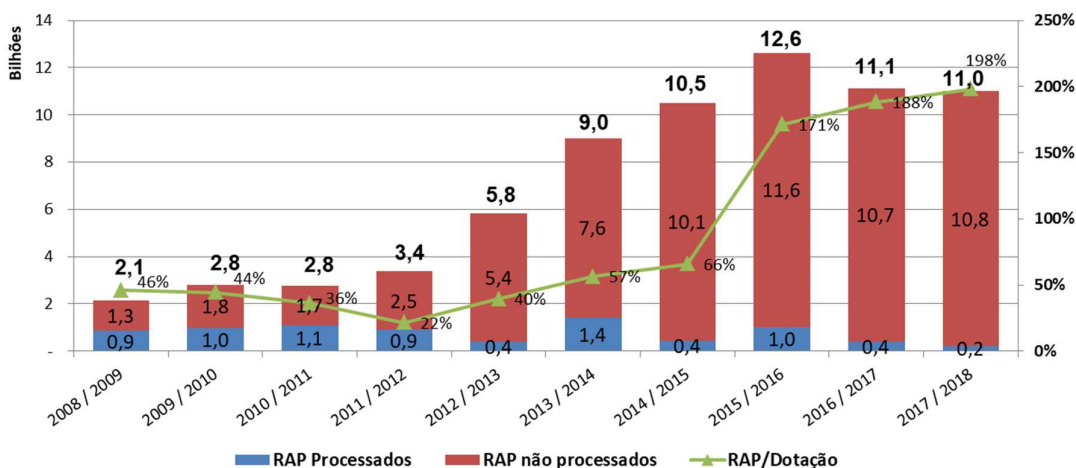
Fonte: SIAFI

O gráfico 7 mostra a evolução do estoque de restos a pagar processados e não processados e a relação percentual entre o estoque de restos a pagar e a dotação anual do exercício. Nos anos de 2009 a 2012, esta relação apresentou uma queda, passando de 46% para 22%, contudo, a partir de 2013, começa a crescer e em 2018 atinge 198%. Isto mostra o grande desafio do gestor que passa a ter um estoque de restos a pagar duas vezes maior que o orçamento do exercício. Passa também a ter que decidir entre pagar despesas do exercício ou despesas de RAP, uma vez que o financeiro é único e o limite de pagamento inferior ao total de necessidades de pagamentos.

Ao mesmo tempo em que cresce a relação entre o estoque de RAP e o orçamento do exercício, observa-se também o crescimento da participação do RAP não processado em relação ao processado, sinalizando uma diminuição na participação da despesa já líquida no estoque de restos a pagar. Isto pode indicar que as reinscrições em RAP, que passaram a representar em 2018 o triplo das inscrições, não estão sendo analisadas de acordo com as regras do decreto 9.3872/86 e simplesmente solicitadas as reinscrições. Pois se ainda não foram processadas após alguns anos é porque talvez não seja interesse do beneficiário cumprir com a obrigação pactuada junto a Administração, e se o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor não esteja mais vigente seria caso de cancelamento do empenho.



Gráfico 7 - Evolução do Estoque de RAP processados e não processados

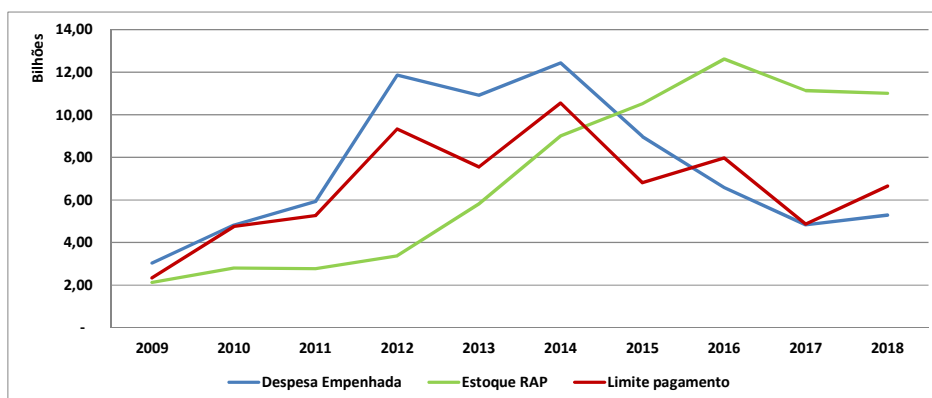


Fonte: Siafi.

### 5.2.2 Tendência do estoque de restos a pagar

A dificuldade para pagamento da despesa do exercício é verificada desde 2009. No gráfico 8, a seguir, verifica-se que a despesa do exercício já era maior que o limite de pagamento e o estoque de restos a pagar praticamente do mesmo valor do limite, fato que evidencia uma tendência de crescimento do estoque de restos a pagar. Observa-se também que até o ano de 2015, a despesa do exercício se manteve sempre maior que o limite de pagamento, fato que gerou sistematicamente durante anos a inscrição em RAP.

Gráfico 8 - Comparativo das despesas empenhadas no exercício x Estoque de RAP x Limite de Pagamento



Fonte: Siafi

Como consequência, o estoque de restos a pagar começa a crescer a partir de 2011, e ultrapassa o valor do limite de pagamento em 2014. Em 2015, o estoque de RAP também já

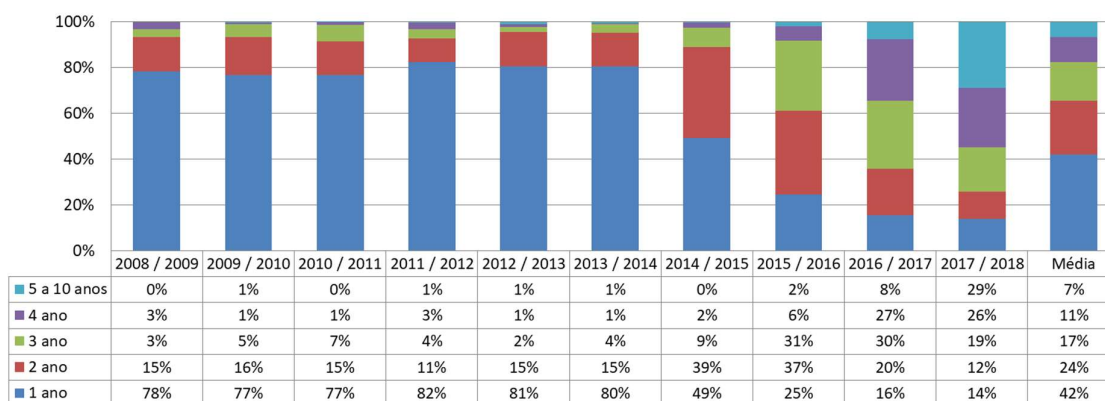
ultrapassava o valor da despesa do exercício, ano também em que o limite de pagamento fica menor que a despesa empenhada. Dessa forma, no ano de 2015 o limite de pagamento não conseguiu fazer frente integralmente às despesas de RAP ou às despesas do exercício.

Assim, em 2018, para equacionar o limite de pagamento em relação ao passivo de restos a pagar mais a despesa do exercício, seria necessário aumentar o limite de pagamento ou diminuir as despesas empenhadas e o estoque de RAP em torno de R\$ 9 bilhões.

### 5.2.3 Estoque de RAP e a participação por ano da despesa empenhada

A participação por anos decorridos desde a data do empenho original no estoque de restos a pagar, medido ao início de cada exercício financeiro pela diferença entre o ano subsequente da inscrição/reinscrição e o ano da emissão do empenho, é demonstrado no gráfico 9 para um período de 10 anos. Observa-se que os empenhos com 1 ano representaram a maior participação no período 2008 a 2013, em média 80%. A partir da inscrição de 2014 inicia-se uma queda na participação dos empenhos com até 1 ano no estoque de RAP, e já no ano de 2015 acontece uma inversão em relação aos empenhos com 2 anos e 3 anos, que passam a representar mais que os empenhos com 1 ano, fato que evidencia mais uma vez o crescimento das reinscrições em relação à inscrição, conforme também demonstrado no gráfico 6.

Gráfico 9 - Participação por ano do empenho no estoque de RAP



Fonte: Siafi.

As reinscrições continuaram acontecendo nos anos seguintes em um volume maior que as inscrições, o que resultou no início de 2018 em um estoque de RAP composto por 29% dos empenhos com mais de 5 anos, 26% com 4 anos, 19% com 3 anos, 14% com 1 ano e 12% com 2 anos. Este crescimento das reinscrições expõe a incapacidade de gestão dos empenhos destas

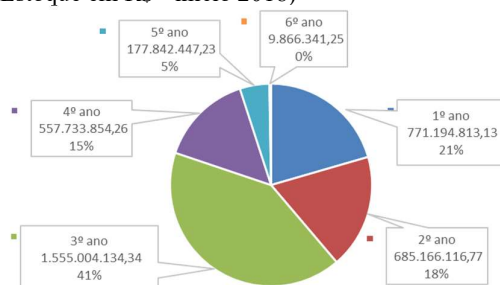
despesas inscritas e reinscritas em RAP. Nas situações que os empenhos já tenham mais de 3 anos desde a emissão da nota de empenho, seria o caso da Administração se questionar se ainda há interesse da execução das políticas públicas envolvidas, e também verificar se não corresponde a sobras de empenhos para efetivar os cancelamentos dos respectivos empenhos.

#### 5.2.4 Empenhos inscritos sem movimentação.

Uma outra avaliação significativa da capacidade de gestão dos empenhos inscritos em restos a pagar é analisar o montante de reinscrições realizadas em restos a pagar, os quais não tiveram nenhuma movimentação desde o momento do empenho original da despesa.

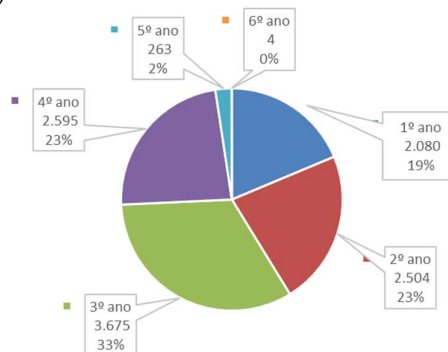
Assim, quando medimos o estoque de restos a pagar no início 2018 das despesas reinscritas não liquidadas e com o valor do empenho original igual ao valor reinscritos, encontra-se um total de R\$ 3,0 bilhões, que representa 27% do estoque total (R\$ 11,0 bilhões); se considerar a quantidade de empenhos, esta representatividade passa a ser de 34%. A estratificação destes R\$ 3,0 bilhões por período decorrido entre o empenho e a reinscrição é apresentada para o ano de 2018 nos gráficos 10 e 11, a primeira pelo montante financeiro e a segunda pela quantidade de empenhos.

Gráfico 10 - Reinscrições de RAP sem movimentação desde a emissão do empenho (Estoque em R\$ - início 2018)



Fonte: Siafi.

Gráfico 11 - Reinscrições de RAP sem movimentação desde a emissão do empenho (Qte empenhos - início 2018)



Fonte: Siafi

Observa-se ainda que 79% destes empenhos apresentam período superior a 2 anos sem qualquer execução, seja de pagamento, cancelamento ou liquidação. Estas despesas enquadram-

se no artigo 3º do Decreto nº 9.428/2018<sup>26</sup>, que estabeleceu critérios para o cancelamento de restos a pagar não processados ao final do exercício de 2019 pela STN.

A comparação dos últimos 10 anos para as despesas inscritas em restos a pagar que nunca tiveram qualquer execução há mais de 2 anos, tabela 2 e tabela 3, mostra um crescimento muito intenso a partir de 2015, provavelmente pelo aumento do número de despesas empenhadas ocorrido no exercício de 2012 a 2014, que teve impactos nas inscrições e reinscrições dos anos subseqüente. A tabela 2 revela ainda um crescimento do montante financeiro de quase seis vezes na comparação entre o final dos anos 2014 e 2017. Já na avaliação da quantidade de empenhos, o crescimento é de 1.535% no mesmo período.

Tabela 2 – Despesa empenhada inscrita em RAP sem movimentação há 2 anos (R\$)

Ano	Inscrição em RAP (A)	Sem movimentação há mais de 2 anos (B)	% (B/A)
2008 / 2009	2.129.532.383,04	-	0,0%
2009 / 2010	2.799.667.702,90	33.176.073,21	1,2%
2010 / 2011	2.771.306.725,47	61.960.932,20	2,2%
2011 / 2012	3.380.046.678,51	1.537.623,75	0,0%
2012 / 2013	5.817.297.170,64	2.525.433,92	0,0%
2013 / 2014	9.007.500.383,46	61.439.238,76	0,7%
2014 / 2015	10.517.144.680,79	518.249.257,46	4,9%
2015 / 2016	12.614.534.265,98	1.550.517.587,64	12,3%
2016 / 2017	11.136.943.627,32	2.974.411.792,02	26,7%
2017 / 2018	11.009.035.778,15	2.985.612.893,85	27,1%
MÉDIA	7.118.300.939,63	818.943.083,28	11,5%

Tabela 3 - Despesa empenhada inscrita em RAP e sem movimentação há 2 anos (Qte)

Ano	Inscrição em RAP (A)	Sem movimentação há mais de 2 anos (B)	% (B/A)
2008 / 2009	1.865	-	0,0%
2009 / 2010	4.397	77	1,8%
2010 / 2011	4.318	78	1,8%
2011 / 2012	6.034	1	0,0%
2012 / 2013	9.862	4	0,0%
2013 / 2014	22.434	49	0,2%
2014 / 2015	28.488	553	1,9%
2015 / 2016	30.599	6.355	20,8%
2016 / 2017	29.073	9.457	32,5%
2017 / 2018	26.707	9.041	33,9%
MÉDIA	16.378	2.562	15,6%

Fonte: Siafi.

Fonte: Siafi.

Este crescimento expõe mais uma vez a incapacidade de gestão dos recursos inscritos e reinscritos em RAP, que nestes casos poderiam ser avaliados se a execução financeira desses empenhos depois de tanto tempo sem nenhuma movimentação ainda atenderia as necessidades da população, e em caso negativo proceder o cancelamento.

Nesse sentido, observou-se que o Governo Federal manifestou preocupação com os empenhos não processados inscritos há mais de 2 anos por meio do Decreto nº 93.872/86 para conter o crescimento de restos a pagar. Assim ao final do exercício de 2019 esses empenhos serão cancelados automaticamente pela STN caso não tenham sido liquidados.

<sup>26</sup> Art. 3º Os saldos de restos a pagar, inscritos ou reinscritos até o exercício de 2016 na condição de não processados e que não forem liquidados até 31 de dezembro de 2019, serão cancelados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda nesta data.

### 5.3 INSCRIÇÃO VALORES IRRISÓRIOS

Perante a realidade do aumento do estoque de RAP no FNDE, cabe avaliar se há análise prévia dos empenhos sujeitos à inscrição e reinscrição por parte do gestor de acordo com as hipóteses do Art. 35 do decreto 93872/86, ou seja, está vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida, vencido o prazo há interesse da Administração para que seja cumprido a obrigação assumida, destina a atender transferência a instituições públicas ou privadas, ou corresponde a compromisso assumido no exterior.

Para essa avaliação, foram estudadas as faixas de valores em que são realizadas as inscrições e reinscrições com o objetivo de responder ao questionamento: o quanto tem sido inscrito ou reinscrito de valores financeiros irrisórios, a partir do universo da relação entre a inscrição e o valor do empenho original classificado em irrisório e baixo?

Para responder este questionamento foram definidas pelo autor categorias para classificar os empenhos inscritos e reinscritos. As categorias estabelecidas foram: irrisório, baixo, médio e alto. Essa classificação foi utilizada tanto para a variável relação entre inscrição e valor empenho original, quanto para a variável valor monetário inscrito em RAP.

A tabela 4 mostra os critérios utilizados para os tipos de categorizações feitas. Quanto ao percentual da inscrição em relação ao empenho original, o valor irrisório foi definido até 10%, o baixo, de 10,01% até 20%, o médio, de 20,01% até 60%, e o alto, acima de 80%. E quanto ao percentual do valor financeiro da inscrição, que inclui os inscritos e reinscritos, o valor irrisório foi definido até R\$ 10.000,00, o baixo, de R\$ 10.000,01 até R\$ 100.000,00, o médio, de R\$ 100.000,01 até R\$ 500.000,00, e o alto, acima de R\$ 500.000,01.

Tabela 4 - Critério de classificação das despesa empenhadas por faixa de valor

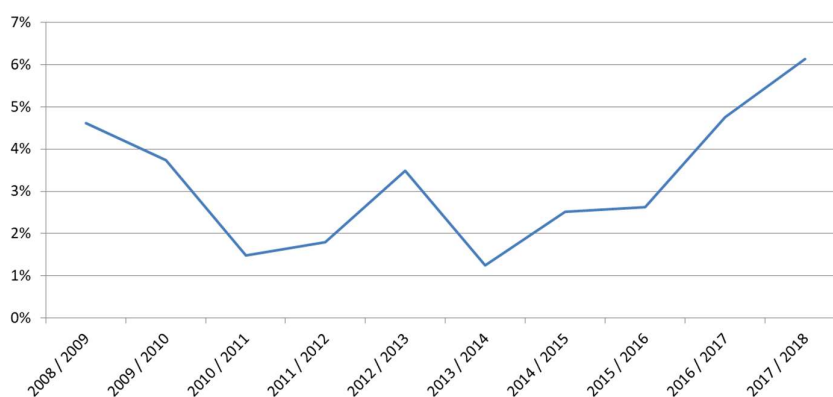
<b>Categoria</b>	<b>Inscrição/ empenho</b>	<b>Valor da inscrição</b>
Irrisório	<= 10%	<= 10.000
Baixo	<= 20%	<= 100.000
Médio	<= 60%	<= 500.000
Alto	>= 80%	>=50.0001

Assim, para este estudo a quantidade de Inscrição Irrisória foi calculada a partir do universo de empenhos em que a relação entre o valor da inscrição/reinscrição e o empenho

original seja menor que 20% (irrisório e baixo) e que o valor da inscrição/reinscrição seja menor que R\$ 10.000,00 (irrisório). Dessa forma, um empenho será considerado irrisório quando o seu saldo for menor que 20% do empenho original e valor financeiro do saldo menor que R\$ 10.000,00.

No período analisado, Gráfico 12 e Tabela 5, o percentual médio dos empenhos que tem a relação “inscrição/empenho” irrisório e baixo e também valor da inscrição irrisório é de 3,4% do total de inscrição feita na virada do exercício. Observa-se ainda, que a partir de 2014 existe uma curva crescente com uma inclinação mais acentuada em 2017.

*Gráfico 12 - Evolução do percentual de inscrições e reinscrições irrisórias*



Fonte: Siafi

Apesar destes números parecerem insignificantes em relação ao total do estoque de restos a pagar, Tabela 5, há uma forte indicação de que os empenhos irrisórios não passaram por uma análise prévia antes das inscrições e reinscrição, uma vez que os valores insignificantes podem ser anulados, cancelados ou não reinscritos a partir de uma simples análise quantitativa de relatórios sem impactos significativos no orçamento corrente, pois caso algum destes empenhos sejam contestados pelo beneficiário e o FNDE tenha que fazer o pagamento, utilizaria a conta de despesa de exercício anterior para efetivar o pagamento.

A análise quantitativa, que corresponde a uma avaliação objetiva de relatórios com valores irrisórios, é mais simples e rápida de ser feita do que a qualitativa que necessita de avaliar os contratos ou convênios. Assim, pode-se deduzir que os demais empenhos inscritos, que exigem uma análise qualitativa, provavelmente não passaram por avaliação antes da inscrição. Isto talvez se justificasse no caso das inscrições devido ao curto prazo de tempo entre o empenho e data de inscrição, uma vez que, conforme demonstrado anteriormente no gráfico

3, existe um elevado volume de empenhos realizados no último trimestre devido a liberação tardia da descentralização de créditos orçamentários.

Tabela 5 - Percentual de empenhos irrisórios inscritos e reinscritos em RAP

Qte empenhos inscritos e reinscritos			
Ano	TOTAL (A)	Qte de Valores irrisórios (B)	% valores irrisórios (B / A)
2008 / 2009	1.865	86	4,6%
2009 / 2010	4.397	164	3,7%
2010 / 2011	4.318	64	1,5%
2011 / 2012	6.034	108	1,8%
2012 / 2013	9.862	344	3,5%
2013 / 2014	22.434	278	1,2%
2014 / 2015	28.488	718	2,5%
2015 / 2016	30.599	802	2,6%
2016 / 2017	29.073	1.381	4,8%
2017 / 2018	26.707	1.636	6,1%
MÉDIA	16.378	558	3,4%

Fonte: Siafi

Contudo os dados comparativos das inscrições e reinscrições irrisórias, tabela 6, revelam grande volume de reinscrição com valores irrisórios, o que significa que a análise prévia dos empenhos não é feita mesmo passado mais de um ano, contrapondo à justificativa da liberação tardia da descentralização de créditos e sugerindo mais uma vez a falta de gestão dos RAP pelo órgão.

Tabela 6 - Quantidade de empenhos irrisórios inscritos e reinscritos

Qte inscrição e reinscrições irrisórias		
Ano	Inscrição	Reinscrição
2008 / 2009	57	29
2009 / 2010	34	130
2010 / 2011	37	27
2011 / 2012	51	57
2012 / 2013	97	247
2013 / 2014	55	223
2014 / 2015	104	614
2015 / 2016	68	734
2016 / 2017	82	1.299
2017 / 2018	29	1.607
MÉDIA	61	497

Fonte: Siafi

Para reforçar as afirmações feitas acima, o gráfico 13 mostra a evolução por ano da faixa dos empenhos irrisórios inscritos e reinscritos em RAP. Na média, a faixa de R\$ 0,01 a R\$ 10,00 representa 46% das inscrições irrisórias; esta faixa passou a representar a maior participação entre todas a partir da inscrição de 2012 para 2103, fato que reforça o argumento de que com o aumento da quantidade de empenhos inscritos/reinscritos o acompanhamento e controle das despesas empenhadas em RAP pelos gestores se tornaram mais difíceis e problemáticos.

Gráfico 13 - Faixa de valores dos empenhos irrisórios inscritos em RAP



Fonte: Siafi.

Complementando o estudo das inscrições em restos a pagar, a tabela 7 mostra em percentual a relação das inscrições mais reinscrições de empenhos irrisórios com o total de inscrições por objeto do empenho. Nota-se que com exceção das Bolsas os demais apresentam um crescimento da participação das inscrições irrisórias.

Tabela 7 - Inscrição e Reinscrição irrisórias / total de inscrição (%)

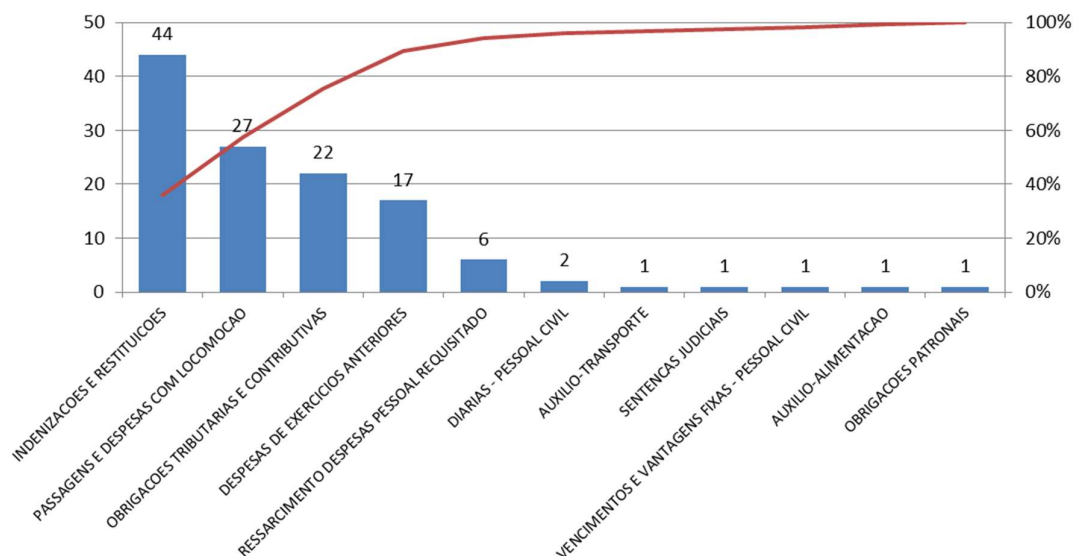
Ano	Inscrição e Reinscrição irrisória/ Total inscrição (%)			
	Convênio	Contrato	Bolsas	Outros
2008 / 2009	0,2%	12,4%	1,6%	18,2%
2009 / 2010	0,1%	18,4%	5,9%	30,1%
2010 / 2011	0,3%	7,1%	6,1%	38,5%
2011 / 2012	0,6%	11,1%	7,9%	25,0%
2012 / 2013	2,5%	13,1%	11,5%	45,0%
2013 / 2014	0,9%	12,5%	16,2%	35,2%
2014 / 2015	2,3%	11,8%	21,7%	36,6%
2015 / 2016	2,4%	12,4%	28,4%	38,6%
2016 / 2017	4,5%	12,7%	11,9%	45,6%
2017 / 2018	5,8%	14,9%	12,9%	33,3%
Média %	2,9%	12,8%	12,9%	34,8%
Média Anual de Inscrição Irrisória (qte)	461	69	8	20

Fonte: Siafi.



O Gráfico 14 mostra a composição do objeto de empenho inscrito em 2018 e classificado como “Outros” por elemento de despesa. Observa-se que mais de 65% referem-se a despesas indenizatórias de pessoal, inclusive com despesas de diárias que não poderiam ser inscritas em restos a pagar.

Gráfico 14 - Quantidade de Empenhos irrisórios do objeto de empenho "Outros" – ano 2018



### 5.3 DESBLOQUEIO DE RESTOS A PAGAR

Os dados de bloqueio e desbloqueio de empenhos de restos a pagar também são uma importante fonte para avaliar se os empenhos estão sendo analisados tanto quantitativamente quanto qualitativamente, pois o desbloqueio é ação discricionária do gestor, porém deve ser precedida de uma análise prévia a fim de obedecer as condições definidas no § 4º e § 5º<sup>27</sup> do Art. 68 do Decreto nº 93.872/68.

<sup>27</sup> Art. 68.

§ 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.

§ 5º Considera-se iniciada a execução da despesa, para fins do disposto no § 4º:

O bloqueio acontece quando os critérios do Decreto nº 93.872/86 para cancelamento do RAP estão presentes, assim a STN transfere os empenhos da conta de restos a pagar não processados para a conta de restos a pagar bloqueados. Uma vez o empenho estando na conta de bloqueio não é permitido nenhuma execução da despesa, isto é, liquidação nem pagamento. E para estes empenhos bloqueados voltarem para a situação anterior é necessário que o gestor efetive o desbloqueio no Siafi. Caso não seja feito o desbloqueio, o empenho ficará na conta bloqueado até o final do exercício, momento em que será realizado o cancelamento automático destes empenhos bloqueados.

A partir da análise da tabela 8, que mostra o mês do bloqueio e o mês no qual houve o último empenho desbloqueado, e da tabela 9, que mostra as quantidades de bloqueios e desbloqueios realizados, constata-se que todos os empenhos bloqueados pela STN foram desbloqueados de uma única vez com valores iguais aos dos bloqueios, o que mais uma vez sinaliza a falta de uma análise prévia dos empenhos, uma vez que no montante de desbloqueio constavam valores irrisórios. O desbloqueio destes empenhos se justificaria caso fossem pagos, liquidados, ou mesmo cancelados imediatamente, porém isto não aconteceu.

Tabela 8 - Meses de bloqueio e desbloqueio de empenhos

Ano	Mês Bloqueio	Mês Desbloqueio total
2009	ABR	JUN
2011 (1)	ABR	MAI
2011 (2)	SET	OUT
2012	JUN	NOV
2013	JUN	NOV
2014	JUN	NOV
2015	FEV	MAR

Fonte: Siafi

---

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.

Tabela 9 - Quantidades de empenhos bloqueados e desbloqueados

Ano	Bloqueado	Desbloqueio	Desbloqueio Irrisórios	Desbloqueio entre R\$0,01 e R\$ 10,00
2009	120	120	0	0
2011 (1)	100	100	6	1
2011 (2)	24	24	0	0
2012	136	136	8	1
2013	211	211	32	11
2014	153	153	7	6
2015	49	49	15	3
MÉDIA	113	113	10	3

Fonte: Siafi

A tabela 9 revela ainda que em média a cada dez desbloqueios de valores irrisórios correspondem a três com valores abaixo de R\$10,00.

#### 5.4 CANCELAMENTOS DE RESTOS A PAGAR

A análise do percentual de cancelamento de restos a pagar em relação ao estoque também é uma importante avaliação da gestão dos restos a pagar, pois o cancelamento é um procedimento que depende diretamente da ação do gestor. As tabelas 10 e 11 mostram a evolução nos últimos dez anos por quantidade e valores financeiros respectivamente. Elas evidenciam uma variação durante os anos, sendo que no período de 2015 a 2016 apresentaram os valores mais baixos da série histórica.

O ano de 2018 foi o período com a maior quantidade de cancelamentos no período analisado, de 2009 a 2018. Até novembro de 2018 foram 2.111 empenhos que tiveram valores cancelados (ver tabela 10), o que representa cinco vezes mais que a média de cancelamento de 2009 a 2017, que foi de 422. Da mesma forma, em valores financeiros, conforme tabela 11, o cancelamento em 2018 mais que quintuplicou em relação à média do mesmo período. Observa-se ainda um crescimento significativo em 2018 da relação entre empenhos cancelados e total de inscrição em RAP, inclusive representando nos últimos 10 anos o maior percentual em montante financeiro (6,4%) e o segundo em quantidade (7,9%).

Este crescimento sinaliza que no ano de 2018 os gestores acompanharam mais de perto os empenhos inscritos em RAP, muito provavelmente pela preocupação da alta administração do FNDE com o alto estoque de restos a pagar dos últimos anos, e que resultou na adoção de um indicador estratégico, “capacidade de redução do RAP”, para acompanhar a efetividade das

ações em diminuir o estoque de RAP. Este indicador está presente no novo Planejamento Estratégico realizado em 2017 para o período 2018 a 2022.

Tabela 10 - Quantidade de empenhos cancelados em RAP

CANCELAMENTO RAP (Qte)			
Ano	TOTAL Empenhos inscritos	Empenhos Cancelados	% Cancelamento
2009	1.865	125	6,7%
2010	4.397	676	15,4%
2011	4.318	307	7,1%
2012	6.034	323	5,4%
2013	9.862	553	5,6%
2014	22.434	741	3,3%
2015	28.488	562	2,0%
2016	30.599	215	0,7%
2017	29.073	300	1,0%
2018	26.717	2.111	7,9%
MÉDIA	16.379	591	3,6%
MÉDIA 2009 - 2017	15.230	422	2,8%

Fonte: Siafi.

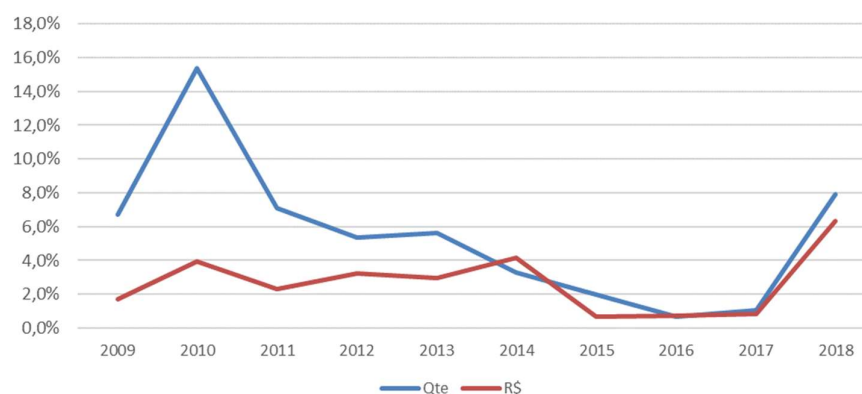
Tabela 11 - Montante financeiro de cancelamento de RAP

CANCELAMENTO RAP (R\$)			
Ano	TOTAL Empenhos inscritos	Empenhos Cancelados	% Cancelamento
2009	2.129.532.383	36.200.633	1,7%
2010	2.799.667.703	110.990.105	4,0%
2011	2.771.306.725	63.486.299	2,3%
2012	3.380.046.679	108.572.925	3,2%
2013	5.817.297.171	173.858.169	3,0%
2014	9.007.500.383	375.159.330	4,2%
2015	10.517.144.681	72.098.487	0,7%
2016	12.614.534.266	88.923.131	0,7%
2017	11.136.943.627	91.413.108	0,8%
2018	11.009.035.778	700.243.870	6,4%
MÉDIA	7.118.300.940	182.094.606	2,6%
MÉDIA 2009 - 2017	6.685.997.069	124.522.465	1,9%

Fonte: Siafi.

A comparação entre os percentuais de cancelamento das tabelas 10 e 11 mostrada no gráfico 15, revela que os comportamentos das duas curvas não apresentam exatamente a mesma tendência. Observa-se que no período de 2011 a 2014, enquanto o percentual de cancelamento quantitativo diminuía o percentual financeiro aumentava, indicando que o cancelamento de saldo de empenhos com valores médio mais baixos diminuía, ou seja, aumento no cancelamento de restos a pagar com valores médios mais alto.

Gráfico 15 - Comparação do % de cancelamento entre o montante financeiro e quantidade



Fonte: Siafi

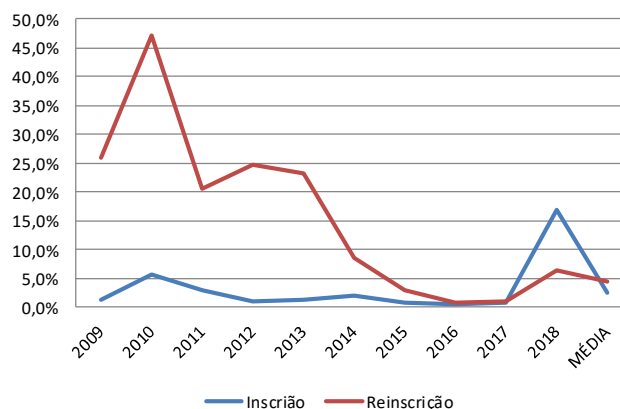
Com exceção ao ano de 2014, os percentuais quantitativos de cancelamento são maiores que os do montante financeiro; isto era de se esperar pois os valores menores das despesas empenhadas em RAP (saldo do empenho original) são mais destinados ao cancelamento, uma vez que acontecendo o pagamento final dos contratos e convênios, o gestor deve cancelar os saldos dos respectivos empenhos.

A comparação entre cancelamento de empenhos inscritos e reinscritos em relação às respectivas quantidades de inscrições nos últimos 10 anos, gráfico 16 e tabela 12, mostra que os cancelamentos de reinscrições apresentaram até 2017 valores superiores aos dos cancelamentos referentes a inscrições, porém, em 2018 essa relação mudou, momento em que os cancelamentos de inscrições atingiram 17,0% e das reinscrições, 6,4%, contudo esta tendência não deve se manter, uma vez que o cancelamento de reinscrições tende a ser maior que as inscrições, pois os saldos das reinscrições de um modo geral apresentam mais de sobras de empenho. Um outro fato importante a ser observado é que ambas apresentaram valores em 2018 maiores que a média histórica dos 10 últimos anos, reforçando o que foi dito na análise das inscrições em RAP, de que em 2018 se sinaliza para um maior envolvimento do gestor na análise dos restos a pagar.

Tabela 12 - Cancelamento de RAP por tipo de inscrição

Relação qd empenhos cancelados / inscrição		
Ano	Inscrição	Reinscrição
2009	1,4%	25,9%
2010	5,8%	47,2%
2011	3,0%	20,6%
2012	1,2%	24,7%
2013	1,3%	23,3%
2014	2,0%	8,7%
2015	0,9%	3,1%
2016	0,6%	0,7%
2017	0,8%	1,1%
2018	17,0%	6,4%
MÉDIA	2,4%	4,5%

Gráfico 16 - Relação empenhos cancelados por empenhos inscritos



Fonte: Siafi

Fonte: Siafi

#### 5.4.1 Cancelamento de valores irrisórios.

O conceito de valores irrisórios também é bastante útil para avaliar a gestão dos restos a pagar pelos dados de cancelamento. A tabela 13 apresenta a comparação do tempo médio por ano para cancelamento dos empenhos de valores irrisórios e não irrisórios. Na média dos dez últimos anos (2009 a 2018) os valores registrados foram próximos, 1,6 anos para os empenhos com valores irrisórios e 2,1 anos para os outros, o que sinaliza que os empenhos irrisórios são cancelados em média antes dos demais empenhos, o que seria de se esperar, pois estes empenhos são saldos de até 20% do empenho original e valores menores de dez mil Reais, e tendem a ter as obrigações do credor já atendidas, em geral representam sobras de empenhos que deveriam ser cancelados de acordo com a legislação. Contudo, nem sempre a média dos irrisórios foi menor que os não irrisórios, anos de 2009, 2012, 2015, 2017, fato que sugere uma gestão fragilizada dos RAP, uma vez que estes empenhos deveriam ser priorizados para cancelamentos.

Tabela 13 - Tempo médio anual de cancelamento de RAP

Média Tempo (ano) cancelamento empenho			
Ano	Geral	Valores NÃO Irrisórios	Valores Irrisórios
2009	1,70	1,70	1,80
2010	1,09	1,05	0,95
2011	1,32	1,32	0,95
2012	1,89	1,91	2,07
2013	1,55	1,56	1,28
2014	1,34	1,34	1,39
2015	1,61	1,62	1,85
2016	2,09	2,05	1,62
2017	2,55	2,54	2,91
2018	2,98	3,07	2,59
MÉDIA	2,12	2,14	1,62

Fonte: Siafi

Observa-se ainda uma tendência de alta no indicador geral principalmente a partir de 2014, momento em que representava 1,3 e chegando a 2,98 em 2018. Esse crescimento reflete a diminuição da capacidade de análise das despesas empenhadas em RAP, muito influenciado pelo crescimento do número de empenhos inscritos em RAP a partir do final do exercício de 2013. Este fato também é observado pela Tabela 10, percentual de cancelamento por inscrição, onde nos anos de 2015 a 2017 apresentaram os menores percentuais de cancelamento.

## 5.5 ENTREVISTAS GESTORES

Com objetivo de complementar este estudo, foram realizadas entrevistas com os cinco gestores responsáveis pela execução das ações governamentais discricionárias do FNDE, gestores de bolsa, contratos e convênios. O Anexo 1 apresenta o guia seguido para as entrevistas.

Todos os gestores relataram que não são feitas análises para as inscrições dos empenhos em restos a pagar, devido a liberação tardia do limite orçamentário, que faz aumentar o número de atividades ao final do ano. Este fato também fica demonstrado na análise de inscrições em restos a pagar, tabela 6, em que em média 61 empenhos inscritos em RAP por ano são de valores irrisórios. A justificativa dos gestores para a inscrição é o medo de ter deixado para traz algum pagamento devido que possa ser questionado pelo beneficiário, além do fato de os limites de empenho serem liberados ao final do ano pelo governo federal. Observou-se também o desconhecimento por parte dos gestores das implicações financeiras e orçamentárias causadas pela inscrição em restos a pagar, além do desconhecimento da legislação específica de RAP.

As entrevistas também mostraram que a maioria dos gestores não faz a análise das reinscrições em restos a pagar ao final do ano. Os gestores das ações de bolsas foram os que mais demonstraram preocupação com a reinscrição dos empenhos, e afirmaram que fazem algumas análises antes do final do ano. Porém, os gestores de contratos e convênios, por sua vez, não se preocupam tanto com os empenhos, o foco é com o contrato/convênio, não sendo rotina o cancelamento de saldos dos empenhos ao fim da vigência dos contratos.

A tabela 14 mostra a convergência do que foi constatado acima nas entrevistas sobre a reinscrição de bolsas, contratos e convênios com os dados extraídos do Siafi sobre as quantidades de empenhos inscritos e reinscritos em restos a pagar. A tabela compara as inscrições e reinscrições de empenhos irrisórios em relação às quantidades de empenhos inscritos e reinscritos respectivamente. A tendência, caso nada seja feito, é que o percentual de inscrição irrisória seja menor que o da reinscrição, isto porque existem pagamentos de restos a pagar ao longo do ano, o que diminuiria o valor do saldo de empenho aumentando o número de reinscrição irrisória.

Constata-se que as bolsas foram os únicos tipos de despesa em que o percentual de reinscrição irrisória é menor que o da inscrição irrisória, confirmando os fatos relatados nas

entrevistas, em que os gestores de bolsas disseram estar mais preocupados em analisar empenhos de reinscrição do que os de inscrição. Além disso, confirma-se menor preocupação dos gestores de convênios com a gestão dos empenhos, demonstrado pelo maior percentual de reinscrição do que inscrição de empenhos irrisórios, 6,68% e 0,20%, respectivamente. O mesmo acontece com os contratos, 22,44% de reinscrição irrisória contra 6,52% de inscrição.

Tabela 14 - Comparativo entre inscrição e reinscrição por objeto da despesa empenhada – Estoque 2018

Objeto Despesa	Inscrição (1)	Reinscrição (2)	Inscrição Irrisória (3)	Reinscrição Irrisória (4)	% (3)/(1) Inscrição Irrisória	% (4)/(2) Reinscrição Irrisória
Convênio	3.428	22.599	7	1.509	0,20%	6,68%
Contrato	230	254	15	57	6,52%	22,44%
Bolsas	29	56	4	7	13,79%	12,50%
Outros	40	71	3	34	7,50%	47,89%
TOTAL	3.727	22.980	29	1.607	0,78%	6,99%

Fonte: Siafi.

Outro dado que corrobora a ação mais efetiva dos gestores de ações de bolsa em comparação aos demais é demonstrado na tabela 15, que mostra a relação entre a quantidade de empenhos de cancelamentos irrisórios e as respectivas inscrições e reinscrição. Presume-se que quanto maior o percentual de cancelamento das inscrições irrisórias mais imediata é a ação dos gestores para cancelamento das sobras dos saldos dos empenhos inscritos. Assim, a tabela 15 informa que as despesas de bolsas tiveram uma ação mais tempestiva dos gestores para o cancelamento das inscrições irrisórias (13,79%), contra 0,20% de convênio e 6,52% de contratos. Além disso, nota-se que somente as bolsas tiveram percentual de cancelamento de reinscrição menor que o de inscrição, 12,5% e 13,79% respectivamente, o que reforça mais uma vez a maior preocupação na análise dos empenhos inscritos desses gestores em relação aos demais.



Tabela 15 - Percentual de cancelamento de empenhos irrisórios por objeto da despesa – Execução 2018

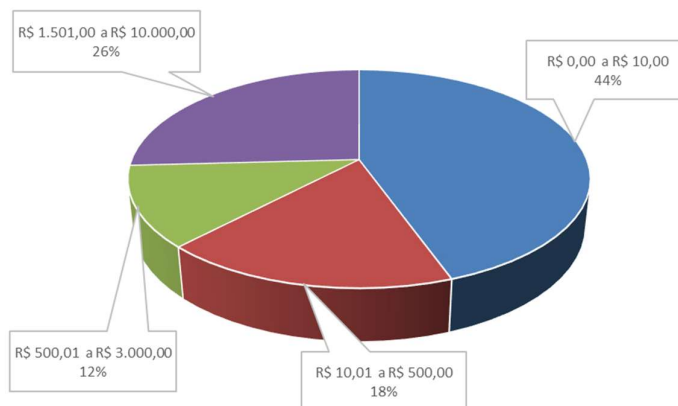
Objeto Despesa	Inscrições + Reinscrição Irrisórias	Cancelamento Irrisórias	% Cancelamento/ Inscrição
Convênio	1.516	24	1,6%
Contrato	72	43	59,7%
Bolsas	11	8	72,7%
Outros	37	6	16,2%
TOTAL	1.636	81	5,0%

Fonte: Siafi

O gráfico 17 mostra a participação por faixa de valor do empenho inscrito no total das inscrições irrisórias ao final do exercício 2017, e reforça em números o resultado apontado na entrevista com os gestores sobre desconhecimento da legislação de RAP. Observa-se que os valores até dez reais (R\$ 10,00) representam quase um terço destes empenhos irrisórios inscritos, valores que poderiam ser cancelados, e caso no decorrer dos anos fosse cobrado o pagamento pelo credor, não teria problema nenhum o ordenador de despesa reconhecer a dívida e fazer o pagamento pela conta Despesa de Exercícios Anteriores (DEA), regulamentado pelo artigo 37<sup>28</sup> da Lei nº 4.320/64. Assim, se consideramos que no início de 2018 o estoque total de RAP dos valores irrisórios era de R\$ 3,1 milhões, e que a dotação atualizada de 2018 era de R\$ 5,1 bilhões, o impacto orçamentário caso fosse feito todo o cancelamento de valores irrisórios, seria no máximo de apenas 0,06%, isto se houvesse necessidade de ser fazer reconhecimento de DEA, contudo o impacto na quantidade de empenhos seria significativo, pois representaria 6% (1.636 empenhos) do estoque de RAP.

<sup>28</sup> Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, **bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida** e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica. (grifo nosso).

Gráfico 17 - Faixa de valores das Inscrições e reinscrições Irrisórias – final exercício 2018



Fonte: Siafi.

## 6 CONCLUSÃO

No Brasil, os temas de controle orçamentário e fiscal assumiram uma relevância no cenário econômico e político, conforme demonstrado em diferentes estudos realizados por especialistas e pesquisadores, em especial quanto ao problema do elevado estoque de restos a pagar na Administração Pública. Este estudo, que teve foco na gestão dos estoques de restos a pagar realizada pelos executores de ações governamentais como atores importantes pela mitigação dos estoques de restos a pagar, demonstrou que no FNDE a grande maioria das despesas discricionárias ocorre no último trimestre, assim como na União. De acordo com Alves (2011), isso é consequência da aplicação restrita ao princípio da anualidade orçamentária pela Administração Pública e ao contingenciamento orçamentário anual até os últimos meses do ano com objetivos de atingimento do superávit primário e de barganha política por parte do Executivo, o que impossibilita a execução completa da despesa e contribui para a formação do elevado estoque de restos a pagar.

A análise da evolução dos estoques de restos a pagar das despesas discricionárias do FNDE sugere um crescimento preocupante do estoque de RAP, representando no início do exercício de 2018 duas vezes a dotação orçamentária anual. A causa desse crescimento tem ligação com a falta de gestão do estoque de restos a pagar feita pela entidade, com o aumento significativo do número de empenhos de despesas dos exercícios 2012 a 2014, e principalmente pelo contingenciamento do financeiro e orçamentário que atingiu todo o governo conforme mencionado por Alves (2011), além das descentralizações de créditos tardias.

A partir dos dados dos empenhos gerais e irrisórios de restos a pagar analisados, inscrições e reinscrições, desbloqueios e cancelamentos, além de entrevista com gestores, conclui-se que há fortes indícios de que os gestores não analisam nem controlam as despesas empenhadas inscritas em RAP de forma sistemática, e nem há o entendimento das suas implicações orçamentárias e fiscais, o que confirma a hipótese 1 - O gestor público responsável pela execução de ações governamentais não faz gestão sistemática dos seus empenhos discricionários de modo a mitigar o estoque de restos a pagar.

Os resultados dessas análises também apontaram: (i) ampliação do número de reinscrições de despesas não processadas sem qualquer execução desde a data do empenho; (ii) diminuição significativa do percentual de cancelamento de restos a pagar no período de 2015 a 2017; (iii) aumento da participação de valores irrisórios inscritos e reinscritos em restos a

pagar; (iv) elevação da idade média dos empenhos inscritos em RAP; v) desbloqueio de 100% dos empenhos bloqueados vi) aumento da idade média anual dos empenhos do estoque de restos a pagar.

A solução definitiva para evitar o crescimento desordenado do estoque de restos a pagar, não só no FNDE, mas para todo o Estado brasileiro, passa pela definição legal do limite para inscrição em RAP não processado e regras para cancelamento automático, que estão contempladas no projeto de Lei Complementar do Senado, nº 229/2009 (BRASIL, 2009). Pois mesmo já existindo algumas limitações para inscrição em RAP, como a limitação ao final de mandato do Executivo, não são suficientes nem eficazes para o controle do estoque de RAP.

Enquanto isto não acontece, uma ação para mitigar o estoque de restos a pagar no FNDE, mesmo sem nenhuma pretensão de diminuí-lo significativamente, seria a gestão eficiente dos empenhos inscritos em restos a pagar pelos gestores, que inclui: (i) emitir relatórios mensais de empenhos de RAP com valores irrisórios e cancelar estes empenhos; (ii) verificar todos os empenhos de contratos e convênios encerrados e cancelar os saldos destes empenhos; (iii) identificar os contratos ou convênios dos empenhos bloqueados pela STN, analisá-los e desbloquear somente os empenhos de valores significativos que tenham alguma probabilidade de serem liquidados; (iv) analisar as despesas empenhadas em restos a pagar os quais não tiveram qualquer movimentação em relação ao empenho original por mais de 2 anos, e cancelar total ou parcialmente estes empenhos com expectativas de não execução, o que poderia ocasionar de imediato uma redução 34% do estoque de RAP, caso todos nesta condição fossem cancelados.

O trabalho sugere ainda indicadores para avaliar os resultados da gestão de restos a pagar, como: (i) percentual de desbloqueio em relação a quantidade de valores bloqueados; (ii) a relação entre o estoque de RAP e a dotação orçamentária do ano; (iii) o percentual de inscrições irrisórias em relação ao total de inscrições realizadas; (iv) o percentual de empenhos sem movimentação há mais de dois anos; e (v) percentual de cancelamento

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M.; MEDEIROS, M. B.; SILVA, P. H. F. *Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal*. 3. ed. Brasília, Gestão Pública Editora e Treinamento Sociedade Ltda, 2013.

ALMEIDA JÚNIOR, M. F. de. *Esclarecendo o debate fiscal*. *Jornal Valor Econômico*, 06/02/2012, Opinião, p. A10. Disponível em: <https://mansueto.wordpress.com/2011/02/25/restos-a-pagar-e-truques-fiscais>. Acesso em: 25 set. 2017.

ALMEIDA JÚNIOR, M. F. de. *Restos a Pagar, Truques Fiscais e Orçamento Paralelo*. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/469474/noticia.htm?sequence=1> Acesso em: 13 jun. 2017.

ALVES, D. P. *Carry-over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal*. 2011. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XVIPremio/politica/MHpfceXVIPTN/Tema\\_3\\_MH1.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVIPremio/politica/MHpfceXVIPTN/Tema_3_MH1.pdf)>. Acesso em: 22 set. 2017.

ALVES NETO, J. *Princípios Orçamentários: Uma análise no contexto das Constituições e leis orçamentárias Federais*. Brasília: Universidade de Brasília, 2006.

AQUINO, A. C. B. de; AZEVEDO, R. R. de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. *Rev. Adm. Pública [online]*. 2017, v. 51, n. 4, p. 580-595. ISSN 0034-7612.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.Htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.Htm)>. Acesso em: 25/10/2017.

BRASIL. Constituição Imperial de 1824. *Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824*. Rio de Janeiro. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm). Acesso em 15/06/2018.

BRASIL. *Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986*. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm)>. Acesso em: 16/09/2018.

BRASIL. *Decreto nº 6.708, de 23 de dezembro de 2008*. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6708.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6708.htm)>. Acesso em: 16/09/2018.

BRASIL. *Decreto nº 7.468, de 28 de abril de 2011*. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/d7468.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7468.htm)>. Acesso em: 16/09/2018.

BRASIL. *Decreto nº 7.654, de 23 de dezembro de 2011*. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7654.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7654.htm)> Acesso em: 16/09/2018.

BRASIL.... *Decreto n° 9.428, de 28 de junho de 2018*. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Atos2015-2018/2018/Decreto/D9428.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos2015-2018/2018/Decreto/D9428.htm)>. Acesso em: 16/09/2018.

BRASIL. LDO 2017. *Lei n° 13.473, de 8 de agosto de 2017*. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Atos2015-2018/2017/Lei/L13473.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos2015-2018/2017/Lei/L13473.htm)> Acesso em: 15/06/2018.

BRASIL. *Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964*. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 16/09/2018.

BRASIL. Lei de Responsabilidade Fiscal. *Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000*. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 22/07/2018

BRASIL, PLP n° 18/1999. *Projeto de Lei Complementar n°18, de 1999*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD18MAR1999.pdf#page=110>. Acessado em: 16/09/2018.

BRASIL, *Portaria Interministerial STN/SOF n° 163, de 4 maio de 2001*. Disponível em:<[http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-interm-163\\_2001\\_atualizada\\_2015\\_04jul2016\\_ultima-alteracao-2016-2.docx/view](http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-interm-163_2001_atualizada_2015_04jul2016_ultima-alteracao-2016-2.docx/view)>. Acesso em 16/09/2018.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual SIAFI*. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 1ª ed. – Brasília, 1996. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/010000/010400>>. Acesso em: 12/06/2018.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)* / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 5ª ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.

BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei do Senado n° 229, de 2009*. (Complementar). Lei da Qualidade Fiscal - Agenda Brasil 2015. Brasília, DF: Senado. Dispõe sobre normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltados para a esfera federal.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n° 2823/2015*. Ata n° 44, de 4 de novembro de 2015 - Sessão Ordinária - Plenário. Disponível em: <[http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU\\_ATA\\_0\\_N\\_2015\\_44.pdf](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/CONSES/TCU_ATA_0_N_2015_44.pdf)> . Acesso em: 20/09/2018

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n° 1.155/2017*. Ata n° 14, de 31 de maio de 2017. *DOU*, 08/06/2017 | Edição: 109 | Seção: 1 | Página: 137.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório Anual de Atividades 2015*. Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral da Presidência, 2016. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A153D422DA0153E2950D8064E1>> Acesso em 20/09/2018

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. *Métodos de pesquisa / [organizado por]*. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 17. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. *Finanças Públicas*. Teoria e Prática no Brasil. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2016.

MACHADO JÚNIOR, J. T.; REIS, H., da C. *A Lei 4320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 31ª edição. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MENDES, G. F. Orçamento é uma "peça de ficção", afirma ministro Gilmar Mendes. *Correio Brasiliense*, postado em 18/03/2014. Disponível em: <[https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/politica/2014/03/18/interna\\_politica,418070/orcamento-e-uma-peca-de-ficcao-afirma-ministro-gilmar-mendes.shtml](https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/politica/2014/03/18/interna_politica,418070/orcamento-e-uma-peca-de-ficcao-afirma-ministro-gilmar-mendes.shtml)>. Acesso em: 20/09/2018.

MENDES, M. J. *Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e a qualidade dos gastos públicos*. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2008. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/94270>. Acesso em: 11/11/2017.

OLIVEIRA, W. de. *Curso de responsabilidade fiscal*. Volume I. Brasília: Editora Fórum, 2015.

RIBEIRO, R. Orçamento Plurianual: A mudança necessária para a melhoria do gasto Público no Brasil. *Nota Técnica nº 28/2013*. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira, Câmara dos Deputados, Brasília, 2013.

SANT'ANNA E SILVA, S. de. *Os Princípios Orçamentários*. 2ª impr., Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962.

SANTA HELENA, E. Z. *Evolução histórica dos princípios orçamentário-constitucionais brasileiro*. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/5962/evolucao-historica-dos-principios-orcamentario-constitucionais-brasileiros>. Acesso em: 10 jul. 2018.

SILVA, A. M. A. *Restos a Pagar: Implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público*. Prêmio SOF de Monografias, 2007. Brasília. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/pesquisas-e-premios/premio-sof/i-premio-sof/1o-premio-sof-2007-monografias-premiadas/tema-2-1o-lugar>>. Acesso em: 13/10/2017.

TOLLINI, H. M. *Repensando a gestão das finanças públicas no Brasil*. Finanças públicas: da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade. Organização de Felipe Salto e Mansueto Almeida. 1. ed. - Rio de Janeiro: Record, 2016. Recurso digital.

TORRES, R. L. *O orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

**ANEXOS****Anexo 1 – Guia Entrevista Gestores****Questionário Restos a Pagar  
Trabalho de Mestrado em Administração Pública – IBDP**

1. Previamente à INSCRIÇÃO em restos a pagar, você avalia se todos os empenhos sobre sua gestão estão aptos a serem inscritos?

( ) Sim ( ) Não

Comentários:

---

---

2. Qual o(s) motivo(s) para a inscrição dos empenhos em restos a pagar?

---

---

3. Previamente à REINSCRIÇÃO de restos a pagar, você avalia se todos os empenhos sobre sua gestão estão aptos a serem reinscritos?

( ) Sim ( ) Não

Comentários:

---

---

4. Qual o(s) motivo(s) para a reinscrição dos empenhos em restos a pagar?

---

---

5. Você acompanha sistematicamente os empenhos em restos a pagar?

( ) Sim ( ) Não

Se sim, com que frequência durante o ano? \_\_\_\_\_

Qual sistema informatizado utilizado? \_\_\_\_\_

Comentários:

---

---



6. Você analisa os empenhos que são bloqueados?

Sim  Não

Comentários:

---

---

---

7. Ao final da vigência contrato/convênio é verificado o saldo do empenho para cancelamento?

Sim  Não

Comentários:

---

---

---