



Desafios da Gestão dos Restos a Pagar na Administração Pública Municipal

Áurea Juliane Santos Alves
Rodrigo César Reis de Oliveira
Cantidiano Novais Dantas

Divisão Ciências Contábeis – Tema 2 – Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor

RESUMO

Diante da situação econômica-financeira-orçamentária enfrentada pelas organizações públicas, o presente estudo tem por objetivo apontar uma análise feita em um órgão da Administração Pública Municipal, relacionada com a gestão da dívida pública, em especial os restos a pagar. É relevante que a Administração tenha controle dos gastos públicos e conduza-os de forma ordenada. Porém, o que ocorre em volume considerável, é o empenho das despesas. Entretanto, em alguns casos, não ocorre a sua liquidação e o pagamento no ano-exercício, ocasionando assim a inscrição dos restos a pagar (RP). Para operacionalização do estudo, o trabalho apresenta uma pesquisa descritiva e exploratória, quanto aos seus objetivos, abordagem de caráter qualitativo, e como estratégia o estudo de caso. Dessa forma, foi possível a análise dos restos a pagar que foi suplementada mediante entrevistas semiestruturadas junto aos representantes do setor responsável do Órgão Público Municipal em estudo. A partir da pesquisa, constatou-se que os restos a pagar sempre existem no processo orçamentário do órgão, pelo fato do planejamento ser feito de acordo com despesas e receitas do ano vigente. Desse modo, o pagamento da despesa no ano seguinte, inscritas em restos, afetam o equilíbrio financeiro, pelo fato da gestão não deixar saldo suficiente para sua cobertura. Diante dos fatos elencados pelo estudo do órgão, conclui-se que, por mais que a dívida seja impessoal, os restos vão permanecer, visando não afetar o equilíbrio financeiro, a gestão apenas arca com os restos que se caracterizam como essenciais, e os demais se tornam Despesas do Exercício Anterior.

Palavras-chave: Restos a pagar; Equilíbrio Financeiro; Despesa Orçamentária.

INTRODUÇÃO

A contabilidade pública tem sofrido alterações, destacando-se o foco principal em relação à gestão dos recursos públicos e boa parte dessas alterações se deu por conta de necessidades da sociedade. De fato, a contabilidade passa por transformações constantes, pois ela precisa se adaptar ao considerar o ambiente em que opera, e, nos últimos anos, a contabilidade pública tem enveredado por tais transformações com intuito de melhorar as informações geradas. Nessa perspectiva, tais transformações são, também, “decorrentes do processo de convergência dos padrões nacionais aos internacionais”. Assim, algumas mudanças passam a ser implantadas na estrutura organizacional, a exemplo de alterações de padrões, regras e comportamentos, para que novas práticas possam ser introduzidas no âmbito público (GUIMARÃES E MARTINS, 2015, p.1).

Mesmo diante das transformações inerentes ao setor público, é necessário considerar a legalidade dos processos administrativos dos órgãos públicos. Nesse sentido, a apuração dos



custos dos bens e serviços ofertados à sociedade. Com início na Lei 4.320/64, seguida do Decreto Lei nº 200/67 e ainda, pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), surge essa preocupação na contabilidade pública brasileira de se buscar técnicas e ferramentas para apurar esses bens e serviços oferecidos à sociedade antes mesmo da fixação da administração pública gerencial no ano de 1995 (SILVA; ROSA, 2015).

Na atual conjuntura econômica financeira do Brasil, é possível notar o cumprimento as metas estabelecidas para alcance da política do superávit através da Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO), como prova disso, os restos a pagar do Governo Federal caíram 20% de 2016 para 2017. Tal situação demonstra o foco da sua política fiscal, ou seja, as ações do governo que visam reduzir os gastos, controlando e influenciando a economia do país (MARCHESINI, 2017). Vale destacar que, de acordo com o art. 36 da Lei 4.320/64, Restos a Pagar (RP) são definidos como os compromissos financeiros caracterizados como despesas, que chegaram a ser empenhadas e até mesmo, liquidadas, ou não, mas que não foram pagas no ano-exercício. Neste caso, a despesa vai para o ano subsequente.

De acordo com o Ministério da Fazenda, mais da metade dos recursos arrecadados com a Lei de Repatriação que cabem ao governo federal, foram usados para quitar essas despesas (RP) que foram transferidas para o ano subsequente (MEIRELLES, 2016).

Em resumo, a Lei nº 13.254, mais conhecida como Lei de Repatriação, iniciada e aprovada pela Presidente Dilma Rousseff, tem como objetivo resgatar capitais guardados no exterior e instituir o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). Diante disto, os ativos mantidos no exterior só são regularizados após o pagamento de 15% do Imposto de Renda (IR) junto aos 15% da multa (AZEVEDO, 2016).

Diante da relevância evidenciada dos restos a pagar, o presente estudo apresenta uma análise dos Restos a Pagar quanto aos seus aspectos normativos e contábeis, como também, verifica os trâmites durante a transferência da despesa e o processo da sua caracterização. Sendo assim, foi levantada a seguinte questão de pesquisa: de que forma o órgão em pauta, da administração pública Municipal, gerencia as dívidas públicas, em especial os restos a pagar, colocando em evidência as suas causas e consequências?

Com o intuito de responder à questão de pesquisa, foi traçado o objetivo geral do presente estudo, qual seja: analisar a gestão da dívida pública, especialmente restos a pagar, em um órgão da Administração Pública Municipal, evidenciando as causas e consequências. Diante de tal objetivo, a pesquisa tem como objetivos específicos: Identificar as causas e consequências dos Restos a Pagar; explanar o tratamento dado pelo órgão aos restos a pagar; sugerir ao órgão medidas para gerenciamento.

Tais objetivos buscam conferir ao tema uma maior clareza, objetividade e acessibilidade, procurando engrandecer os conhecimentos sobre a temática dos Restos a Pagar, principalmente no contexto da administração pública municipal.

A presente pesquisa tem como estrutura, a divisão em tópicos e subtópicos. Inicialmente no primeiro tópico foi feita essa introdução, do tema em estudo. No segundo tópico, foram abordados os conhecimentos gerais sobre os Restos a Pagar e suas Classificações. No terceiro tópico, foram discriminados os Procedimentos Metodológicos, relatando a coleta de dados que constituíram a elaboração da pesquisa. Dando continuidade e para aprofundamento da pesquisa, o quarto tópico foi baseado em entrevistas com profissionais da área pública, trazendo fatos, ampliando o entendimento teórico e empírico. Por fim, no quinto e último tópico, as referências usadas neste artigo.



RESTOS A PAGAR E SUAS CLASSIFICAÇÕES

A pauta dos restos a pagar tem extrema relevância e tem sido destaque, a exemplo do ano de 2007, em que foi tema de um trabalho vencedor do Prêmio Secretaria de Orçamento Federal (SOF) de monografias (SILVA, 2008). Ademais, o termo Restos a Pagar é “oriundo do decreto Lei nº 15.783 de 08 de novembro de 1922 que aprovou o Código de Contabilidade Pública” (SILVA, 2010, p. 6).

A expressão “Restos a Pagar” tem essa denominação formalizada em 10 de novembro de 1922, quando da publicação, no Diário Oficial da União, do Decreto nº 15.783, de 08 de novembro de 1922, que aprovou o regulamento para a execução do Código de Contabilidade Pública (SILVA, 2008).

Contudo, a norma legal ainda determina em seu Art. 36 da Lei 4.320/64: “Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas” (BRASIL, 1964, IV).

Fernandes (2004) analisa restos a pagar como uma responsabilidade financeira exigível que compõe a dívida contraída pela administração pública por determinado tempo. Destaque-se, ainda, que os restos a pagar, nos últimos anos, têm tido papel relevante, à medida que aumentam o volume de despesas, ainda que não tenham sido liquidadas e/ou pagas. Além disso, quando, de fato, encerra-se o exercício subsequente sem assumir esse compromisso, ocorre o cancelamento (VIEIRA e PIOLA, 2016).

No sistema de execução do orçamento brasileiro, é importante conhecer as necessidades de fato inscritas em despesas como Restos a Pagar e analisar os resultados instigados no orçamento, balanços e demonstrações contábeis. Nesse sentido, só se acarreta a obrigação da despesa quando de fato ocorre a entrega do material ou serviço. Desse modo, a fase de empenho não constitui uma obrigação, pois, somente quando ocorrer o encerramento do exercício, não havendo liquidação e pagamento, a despesa se torna Restos a Pagar (SILVA, 2010).

É de grande relevância esclarecer que, anteriormente, os restos a pagar não processados eram reconhecidos contabilmente como obrigação de pagamento no passivo. Com as mudanças advindas das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), os restos a pagar passaram a ter somente controle orçamentário, reconhecendo a despesa no momento em que for liquidada. Dessa forma, respeitando o princípio da anualidade, enquanto que, no momento em que a despesa é somente empenhada e ocorre o processo de transformação em restos, é reconhecida com base no princípio da competência (GONÇALVES, 2015).

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - (MCASP) (2015, p. 38), o princípio da anualidade estipulado pelo caput do art. 2º da Lei 4.320/64, “delimita o exercício financeiro-orçamentário: período de tempo ao qual a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na Lei Orçamentária Anual (LOA) irão se referir”.

Carvalho (2012) aponta que, mediante características orçamentárias no Brasil, a anualidade orçamentária é um princípio constitucional que vem sendo flexibilizado por normas secundárias que ficam abaixo da Constituição Federal (CF). Embora os restos a pagar não sejam tratados como exceção ao princípio, considera-se que nesses casos é reduzida a



rigidez do princípio ao permitirem a execução do orçamento em outros exercícios, caracterizando-se um modelo de plurianualidade.

Devido as suas características de contabilização, assim como também a falta de tratamento uniforme entre os entes públicos, os pesquisadores dão atenção aos restos a pagar. Mediante conflito com o princípio da anualidade, é ocasionada a manobra contábil, o que tem deixado os órgãos de controle sempre atentos com as contas públicas (SANTANA, 2016).

Sendo assim, é de suma importância que se faça uma análise das disponibilidades da entidade, diante da quantidade de restos a pagar, quando não se tem Caixa ou Disponibilidade suficiente para suprir futuramente essa dívida (SILVA, 2016).

Em se tratando da aquisição de despesas que ultrapassem o determinado na LRF: o art. 42 esclarece que, nos últimos dois quadrimestres do mandato, é vedado ao titular de Poder ou órgão adquirir despesas que não possam ser cumpridas dentro do seu mandato ou que ainda tenham parcelas com pagamento previsto para o exercício seguinte sem que de fato tenham disponibilidade de caixa suficiente (BRASIL, 2000).

Carra (2015) por sua vez informa que ultrapassar os limites da Lei, fazendo inscrições dos restos a pagar sem que haja cobertura suficiente para o ano subsequente, é considerado Crime Fiscal, conforme transcrição a seguir:

Art. 359-F. Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei:
Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos (Brasil, 2000).

Como já foi dito anteriormente, os RP's podem ser divididos em dois. Vejamos:

Restos a Pagar Processados

Seguindo o entendimento dos restos a pagar, pode-se distingui-los, portanto, em duas classificações: os processados e os não processados. Nesse subtópico ver-se a caracterização e informações relevantes dos Restos a Pagar Processados (RPP's).

Diante da entrega do empenho ao fornecedor, criando, portanto, uma obrigação contratual e ainda uma segurança ao mesmo, se faz necessário por parte do fornecedor, a entrega do material e/ou prestação do serviço e/ou obra, quando de fato isso ocorre, a despesa é liquidada, restando somente o estágio de finalização que seria o pagamento. De acordo com Kohama (2010), quando essas despesas não são pagas no ano-exercício, caracterizam-se assim os RPP's.

Vieira e Piola (2016) informam que mediante pesquisa relacionada a serviços públicos de saúde, foram encontrados casos em que ocorreu o cancelamento de RPP's, causando uma certa estranheza e visando uma certa flexibilidade da Lei, pelo fato de acreditarem que quando a despesa está liquidada é quando de fato ocorreu o fato gerador. Observaram, ainda, que o volume de cancelamento relacionado a esse grupo foi referente a despesa com pessoal.

É importante atentar ao princípio da anualidade, quando os contratos e convênios forem empenhados conforme sua execução no ano-exercício. (SILVA, 2010). De fato, a transferência dessas despesas inscritas em RPP's compõe a dívida flutuante, pelo fato de ser contraída pelo Tesouro Nacional por um breve e determinado período, caracterizando-se em curto prazo (MCASP, 2012).

As regras de elaboração do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008) foram alteradas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), fundando o conceito de despesa executada, resultante da soma das despesas



liquidadas e das inscritas em Restos a Pagar Não Processados (RPNP). Diante desta, falaremos sobre os RPNP no subtópico a seguir.

Restos a Pagar Não Processados

Analisa-se os RPNP's como as despesas que foram empenhadas, mas que dependem de um fator para sua devida liquidação. (KOHAMA, 2010) Diante do encerramento do exercício, quando de fato, não existindo o direito líquido do credor, mediante despesas cujo fato gerador encontra-se em execução, considera-se Restos a Pagar Não Processados (PISCITELLI; TIMBÓ, 2010).

Essa classificação, por sua vez, diante da visão contábil, não caracteriza ainda uma obrigação para o Estado; pois, não houve a ocorrência do fato gerador e, portanto, não cumprindo o estágio da liquidação. Mesmo existindo a possibilidade de acontecer o fato gerador antes da liquidação, o que não quer dizer pertence a despesa do período, correspondem a um ato administrativo ainda sujeito a satisfação das condições estabelecidas no contrato.

Kohama (2013) acredita que o descontrole dessa conta específica (RPP) compromete a gestão financeira dos recursos públicos, mediante o surgimento de orçamentos paralelos. Nesse sentido, para evitar a perda de dotação, ao final do exercício, Piscitelli e Timbó (2010) afirmam que é comum comprometerem as dotações seguidas do empenho, ainda com saldos inscritos em Restos a Pagar.

A liquidação pode ser considerada como o momento da inscrição no Passivo, sendo assim, por não ter essa característica, os restos a pagar não podem ser avaliados como Passivo Circulante (SLOMSKI, 2013). De acordo com o MCASP, Parte I (2012), só após a anulação dos empenhos, conforme restrições em normas da entidade, e quando de fato houver disponibilidade financeira para suprir as necessidades, as despesas já empenhadas serão inscritas como restos a pagar não processados.

Nascimento (2008) afirma que esse tipo de despesa é um procedimento que acarreta graves distorções nos balanços públicos pelo fato de corresponder ao registro contábil de liquidação e ser reconhecida como obrigação integrando a dívida flutuante.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa geral em si, busca o conhecimento em base na Lei de Finanças Públicas e no conteúdo exposto no Manual de Contabilidade ao Setor Público (MCASP) tendo por finalidade, chegar ao entendimento dos Restos a Pagar. Já quanto à abordagem do problema, é de caráter **qualitativo**, pois, procura investigar os desafios dos Restos a Pagar na Administração Pública a partir de estudo de caso.

Mediante afirmação de MARCONI e LAKATOS (2003), as pesquisas caracterizadas como estudos de caso são classificadas como qualitativas, em que a análise dos dados não é definida através de fórmulas matemáticas, mas sim dependente da capacidade e estilo de quem está produzindo a pesquisa. Esse tipo de pesquisa tem por finalidade a investigação do tema mais a fundo, com a importância em interpretação dos conteúdos gerados pelos pesquisados.

O objetivo dessa pesquisa classifica-se em **descritivo** principalmente na etapa da fundamentação teórica onde tenta transmitir com clareza o entendimento de restos a pagar e como podem ser classificados.

Gil (2008) diz que, a pesquisa descritiva tem por objetivo a descrição de relações entre variáveis definindo a natureza dessa relação, assim como também possibilita uma forma nova



de enxergar o problema. Nesse caso, o artigo possibilitará uma nova visão do problema, dessa forma aproximando a pesquisa descritiva da exploratória.

Para melhor entendimento do tema, os procedimentos de caráter **exploratórios** utilizados para a coleta de dados que constituíram a etapa de revisão de literatura e de campo deste estudo, foram desenvolvidas mediante pesquisas em livros e publicações de diversos autores, além das entrevistas semiestruturadas que puderam evidenciar elementos da prática organizacional referente ao tema em pauta

As pesquisas de caráter exploratório, além de formular problemas para seu possível estudo, desenvolvem, esclarecem e até mesmo modificam ideias e conceitos com o auxílio de matérias bibliográficas, entrevistas e estudos de caso (GIL, 2008). Desse modo, percebe-se o alinhamento metodológico do presente estudo, dentro dessa perspectiva apresentada por Gil.

Com o propósito de se entender os comportamentos e ações complexas advindas de um órgão em especial, permitindo uma análise diante das características baseadas na vida real, o material tem como estratégia o **estudo de caso** (YIN, 2001). O caso foi de um órgão público de esfera municipal, no contexto corporativo brasileiro, sendo o foco voltado para área de conhecimento específico de Orçamento e Contabilidade Pública.

O estudo foi respaldado, ainda, através de entrevistas semiestruturadas, baseadas em indicadores pautados na literatura e na legislação estudada que deram origem a um roteiro de entrevista semiestruturado, aplicado junto aos responsáveis pelo setor orçamentário financeiro do órgão. Destaque-se, ainda, que a análise dos dados e o próprio estudo foram conduzidos também a partir de observação participante.

As entrevistas semiestruturadas, conforme Silva e Silva (2013), “são as mais utilizadas na investigação qualitativa em contabilidade.” Este tipo de entrevista proporciona o recolhimento máximo de informações dos entrevistados, sem deixar de seguir uma linha orientadora que permita evidenciar os objetivos de investigação. De acordo com Martins e Théophilo (2007) esse tipo de entrevista abre espaço para o entrevistador adicionar pergunta durante o processo, mesmo tendo um roteiro predeterminado.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

Diante da necessidade de se atender a problemática, mediante objetivos planejados durante a pesquisa, foi feita análise dos resultados, pautada nas entrevistas semiestruturadas realizadas no órgão público municipal. Para analisar as entrevistas, a pauta principal foi o questionamento quanto a análise do gerenciamento dos restos a pagar na Administração Pública Municipal, envolvendo também a caracterização da DEA. A seguir serão detalhados os resultados da pesquisa, que têm como foco principal atender aos objetivos do estudo. Destaque-se, ainda, que os resultados são baseados em entrevistas com as duas pessoas responsáveis pelo setor Orçamentário financeiro do órgão.

Resultados quanto à identificação das causas dos Restos a Pagar

Os entrevistados analisam o planejamento orçamentário como uma essencialidade para existência da execução orçamentária, assim como também, um fator importante para tentar impedir o desequilíbrio financeiro-orçamentário. Gonçalves (2015) valida as afirmações quando diz que, é de suma importância o planejamento orçamentário pelo fato de se definir as despesas de acordo com autorização em lei. Além disso, de acordo com o MCASP (2015), o planejamento tem como base da fixação das despesas, as receitas previstas para arrecadação,



dessa forma limitando os gastos. Silva (2011) afirma ainda que para ocorrência da execução das despesas, se faz necessário o planejamento.

Para possibilitar tal análise, os respondentes responderam a seguinte questão: Qual a importância da elaboração do planejamento orçamentário? Como de fato ocorre dentro do órgão? A seguir podem ser vistas as falas que demonstram o entendimento do setor com relação a essa pauta:

O planejamento orçamentário é de suma importância devido ao fato de que qualquer gasto público só pode ser realizado se existir previsão orçamentária, é baseado no planejamento orçamentária que se define os objetivos, metas e prioridades do órgão público para o exercício seguinte. O planejamento orçamentário dentro do órgão é definido através de 3 instrumentos: Plano Plurianual (PPA), LDO e LOA. O PPA e LDO são realizados para um período de 4 anos e é realizado pela Secretaria de Planejamento e Orçamento do Município (SEPLOG). As ações da LOA são definidas pelo próprio órgão, mais é preciso ter a aprovação e envio pela SEPLOG (ENTREVISTADA 1).

O planejamento orçamentário é importante devido a previsão das receitas que serve de base para fixação das despesas, visando a não ocorrência de um desequilíbrio entre o valor arrecadado com o valor dos gastos. No órgão existe uma previsão das receitas e fixação das despesas, com isso, se faz um planejamento das prioridades para não comprometer esse orçamento. Porém, se ocorrer algum desequilíbrio orçamentário são acionadas outras fontes de recursos, não apenas a do próprio órgão (ENTREVISTADA 2).

Conforme afirmações a seguir, percebem-se duas causas para a possível explicação dos restos a pagar sem que se subentenda que o planejamento possa ser mal elaborado. Segundo a entrevistada 1, a causa se dá pelo fato do órgão depender, de certa maneira, do repasse de recurso de outro órgão. Dessa forma, torna imprevisível o controle de tal despesa, ocasionando a retirada de recursos de despesas que foram fixadas para fazer a cobertura de outras despesas que se caracterizam como prioridade na escala da essencialidade do órgão.

No caso da entrevistada 2, quando ocorre de as receitas previstas na LOA não serem arrecadadas, também se caracterizando como um fato imprevisível, as despesas que foram fixadas ficam em pendência, podendo ultrapassar o ano e serem inscritas em RP. Porém, de acordo com a resposta, falta uma análise mais apurada do órgão no momento de reconhecer uma despesa, ou seja, não adianta ter dotação liberada para fazer empenho sem que no caixa não se tenha recursos para cobrir a despesa.

Assim, afirma Gonçalves (2015), que a Administração Pública se torna eficiente e eficaz quando os gastos são bem conduzidos. A análise foi feita a partir das respostas das entrevistadas à pergunta: Se existe de fato o planejamento com a fixação das despesas anuais, qual a causa da existência dos Restos a Pagar neste órgão? A seguir podem ser vistas as respostas das mesmas:

O fato da folha de pagamento ser de responsabilidade da Secretaria do Estado da Fazenda (SEFAZ) e por conta de isto ser empenhada em fonte 00, no entanto, a mesma não realizando tais repasse, tendo este órgão que efetuar pagamentos de fonte 00, com recursos de fonte 70. De 2016 para 2017, a principal ocorrência dos restos a pagar se deu por conta de uma crise na prefeitura, onde, deixou de repassar valores referentes a consignados.



Ciente de que o órgão não tinha esse valor previsto no orçamento, ocorreu que, foi deixado de pagar os fornecedores para cobrir tais valores de acordo com a sua essencialidade (ENTREVISTADA 1).

A causa de restos a pagar ocorre devido ao fato de ser analisado apenas a parte orçamentária e com isso, não é verificado se o órgão apresenta recursos financeiros suficientes para honrar essas despesas no exercício (ENTREVISTADA 2).

Conclui-se, portanto uma mistura de má gestão com imprevisibilidade por conta da dependência de repasse de outro órgão. Faz-se necessário analisar detalhadamente o que pode ser feito para evitar esse transtorno.

Resultados quanto ao tratamento dado aos Restos a Pagar

Mediante análise, acredita-se que os restos a pagar devem ser tratados como uma despesa comum ao órgão, por se tratar de uma obrigação, independente se seja despesa do ano-exercício ou não. Em confirmação as respostas analisadas, Silva (2011) afirma que após o empenho é estabelecido obrigação contratual entre o órgão e o fornecedor. Dessa forma, a dívida deve ser tratada com aspecto de impessoalidade.

Para tal análise, as entrevistadas responderam a seguinte questão: Como os restos a pagar são gerenciados quando estão em nova gestão, sendo que, foram originados pela gestão anterior? Qual a sua visão diante dessa realidade? A seguir as falas que retratam a realidade do órgão diante da pauta da gestão dos RP.

Neste ano de 2017, de acordo com os parâmetros definidos no Decreto 5.436 e Decreto 5.437 de 06/01/2017 da Prefeitura Municipal de Aracaju, que determina que as devidas despesas de 2016 para contratos encerrados, seja parcelada em 48 vezes e com deságio. Diante da atual crise financeira que se encontra todo país, entendo que seja necessário, tais medidas para pagamento dos restos, tendo em vista, o fato de não ter recurso financeiro suficiente para pagamento das dívidas de 2016 e das dívidas para manutenção do órgão em funcionamento em 2017 (ENTREVISTADA 1).

Os restos a pagar são tratados pela gestão atual de acordo com a essencialidade do serviço ou produto, por exemplo: o órgão não deixará de pagar contas básicas como água, energia e telefone, simplesmente pelo fato de estarem em restos. Porém, se o órgão apresenta uma grande quantidade, comprometerá o exercício atual, então é realizado escala de prioridades. Minha visão é quanto a situação dos fornecedores, tendo que prestar todo serviço ou produto para poder receber o pagamento, sendo que o órgão em muitas das vezes não entende como prioridade (ENTREVISTADA 2).

Foi observado que a Entrevistada 1 teve uma resposta mais ampla, quando relaciona as definições em decretos. Por mais que possa haver discordância da situação imposta nos decretos, pois o gestor não poderia firmar uma obrigação sem a certeza do valor em caixa e o fornecedor tinha por direito receber mediante vencimento, ainda que também, deveria de alguma forma impor a gestão anterior de tomar as providências cabíveis a situação, não deixando por tanto essa carga sobre a nova gestão. Silva (2016) esclarece a importância da



análise das disponibilidades quanto a carga de resto a pagar para que não venha a comprometer o equilíbrio das contas da outra gestão. Sendo assim, acredita-se que, diante dos problemas econômicos financeiros, que estão sendo presenciados, tal forma de pagamento se torna uma saída, ainda que pouco adequada, sem que deixe de cumprir com a obrigação.

A Entrevistada 2, respondendo de uma forma mais direta ao órgão, afirma que os RP são pagos mediante essencialidade, dando, portanto, preferência a contas que influenciam diretamente o andamento da organização, mesmo assim, correndo o risco de comprometer o equilíbrio das contas do ano vigente. Por mais que a dívida deva ter aspecto impessoal, deve ser observado o planejamento feito para o ano-exercício, em que os pagamentos das dívidas inscritas em restos a pagar vão de algum modo deixar a “descoberto” dívida para o planejamento atual. Desse modo, observa-se um grande problema, em que o fornecedor é o maior prejudicado. É possível concordar com a afirmação da entrevistada 2, porém, o problema enquanto a verificação da aplicação da Lei nº 10.028 de 2000, se de fato existisse o cumprimento do que foi estabelecido, as gestões se preocupariam em deixar dívidas a descoberto.

Resultados quanto às consequências dos Restos a Pagar

Como já foi citado, o pagamento dos RP's com recursos próprios acarreta a maior consequência que seria o desequilíbrio financeiro. Como mais uma vez pode ser visto, as respostas afirmam o não cumprimento da lei diante das gestões e a falta de verificação se a lei está sendo aplicada no órgão. Para esse entendimento, as entrevistadas responderam aos questionamentos: Quais as consequências ocasionadas pelos Restos a Pagar? Como a gestão atual vem reagindo diante da mesma?

A principal consequência é que a atual gestão começa o primeiro ano do mandato sem poder realizar investimentos, apenas trabalhando para manter o órgão em funcionamento e viabilizar recursos para pagamento das dívidas de 2016, e esse fato compromete muito o planejamento da gestão, que não consegue ter 4 anos para trabalhar em cima dos seus projetos definidos em campanha. A atual gestão vem tendo muita cautela na gestão dos recursos e priorizando as despesas com a manutenção do órgão (ENTREVISTADA 1).

Desequilíbrio orçamentário e financeiro, comprometendo o ano-exercício. A gestão atual está realizando reuniões com os fornecedores para verificar outras formas de pagamento, como: parcelamento dos valores, descontos quando for pago valor integral da dívida, entre outros mecanismos (ENTREVISTADA 2).

Diante das afirmações, as consequências, de modo geral, estão relacionadas ao equilíbrio financeiro. Quando, de fato, a gestão não consegue atuar, é justamente porque as contas estão desequilibradas. Dessa forma, pode-se entender que as gestões que vão passando vão se sobrecarregando de cargas das gestões anteriores e, infelizmente, não para é simples julgar a gestão, nem tampouco o planejamento. O fato de iniciar com dívidas, torna-os impedidos de pôr em prática o que foi planejado. Entende-se, portanto, que a resolução do caso está nas mãos de quem cria, analisa e verifica a aplicação da Lei. Foge do controle dos gestores. Em se tratando da atuação da nova gestão, acredita-se que esteja fazendo um papel



correto diante da situação, buscando, de alguma forma, “amenizar” o problema que vem sendo acarretado de outras gestões.

A seguir, em se tratando de Descontingenciamento, pode-se afirmar que tais procedimentos não estão de acordo com o que propõe o órgão competente. Se o contingenciamento, de acordo com o Ministério de Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (2015), tem por finalidade bloquear a despesa por falta de receita, a liberação do descontingenciamento vai acarretar mais adiante, em desequilíbrio e possível inscrição de Restos a Pagar. Entende-se, portanto, diante das afirmações, que existem “casos” para a solicitação do Descontingenciamento. No caso citado pela Entrevistada 1, a solicitação não está em acordo com o que preconiza os órgãos competentes, pois o fato de não ter receita suficiente obriga a não acarretar despesas. Enquanto que o caso citado pela Entrevistada 2, trata-se de uma essencialidade, sendo, portanto, um caso a ser analisado.

Destaque-se que as respostas a seguir foram dadas à seguinte questão: Se o contingenciamento tem por finalidade limitar e retardar a efetivação da despesa diante da “falta de receitas” pelo qual motivo é solicitado o Descontingenciamento? Quais os casos mais frequentes de Descontingenciamento no órgão?

O Descontingenciamento é solicitado quando a despesa variável do órgão extrapola o valor médio mensal, devido à ocorrência de fatos atípicos. Exemplo: a fatura de correios varia de acordo com o número de multas pagas no banco, o valor médio mensal dela é de 200.000,00, no entanto no mês de fevereiro, devido ao desconto no pagamento somente neste mês, a fatura veio 3 vezes maior que o valor previsto para tal despesa, e conseqüentemente a receita também, no entanto, por isso precisamos solicitar Descontingenciamento para aquele mês (ENTREVISTADA 1).

É solicitado o Descontingenciamento para realizar despesas essenciais do órgão. Os casos mais frequentes são a folha de pagamento e aquisição de produtos para trânsito (ENTREVISTADA 2).

Resultados quanto ao Gerenciamento

Visando o lado financeiro e ambas as partes envolvidas na situação, é plausível a afirmação feita pela Entrevistada 1. O fato de iniciar a gestão com dívidas que impedem de atuar, é lamentável. Acredita-se que a dívida seja impessoal sim, mas deve-se ter prioridade diante das despesas fixadas para o ano em exercício. Existe a questão do desequilíbrio financeiro, desse modo, exige uma análise da gestão em relação a pagamento que não comprometam as dívidas atuais, mas que, assim como foi citado, encontre uma forma de não deixar com que o fornecedor seja totalmente prejudicado. Portanto, acredita-se que a forma mais viável de resolver os problemas, seria acrescentar no planejamento um valor referente a RP, desde que sejam acompanhados até o seu término e iniciar uma busca mais precisa dos cumprimentos da Lei nos órgãos Públicos, fazendo com que a Lei deixe de atuar somente em tese.

Destaque-se que foi questionado: Na sua opinião, quais medidas deveriam ser adotadas pelo órgão visando um melhor gerenciamento das causas e conseqüências das despesas que são de exercícios e/ou gestões anteriores, sendo elas os Restos a Pagar? A seguir é possível ver as respostas das entrevistadas a essa questão.



Priorização no pagamento das despesas com a manutenção do órgão em atividade e parcelamento das dívidas de anos anteriores, a serem pagas mensalmente junto com as despesas mensais do órgão, tendo em vista o fato de não se ter recurso financeiro para pagamento das dívidas mensais atuais e das dívidas anteriores, pois caso seja priorizado pagamento das dívidas atrasadas ao invés das dívidas atuais, ocorrerá paralisação do órgão (ENTREVISTADA 1).

Não obtive resposta (ENTREVISTADA 2).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve natureza qualitativa, atingiu aos objetivos definidos, quando buscou-se analisar de que forma um órgão da Administração Pública Municipal gerencia as causas e consequências dos Restos a Pagar. Para tanto, foram utilizados artigos científicos, monografias, dissertações e teses, além de decretos em Lei, para o suporte teórico e legal do trabalho. Além disso as entrevistas semiestruturadas junto ao órgão público municipal, possibilitou o conhecimento mais aprofundado da realidade vivencial do tema em tela. Diante do foco principal do trabalho, que são as despesas inscritas em Restos a Pagar, foi possível identificar que é de suma importância apontar o fato pelo qual ocorre a inscrição dessas despesas e ainda analisar os efeitos provocados por elas.

Os Restos podem ser analisados como uma dívida contraída pela Administração Pública e deveriam ser tratados como uma despesa comum ao órgão e ser pago mediante arrecadação prevista. Porém, o que de fato ocorre é o acúmulo dos Restos conforme troca de gestão, causando o impedimento inicial do gestor pôr em prática o que teve planejado e, ainda, causando o desequilíbrio orçamentário financeiro quando usa dos recursos próprios para arcar com despesas pertencentes a gestão anterior. Dessa forma, ocasionando a falha em proporcionar as ações e programas planejados e destinados à sociedade. Ainda diante dos fatos, pôde-se observar que o princípio da anualidade está sendo flexibilizado e acarretando, portanto, a característica Plurianual, ultrapassando a vigência de um ano do orçamento planejado.

De fato, é necessário compreender que o planejamento orçamentário é essencial para execução orçamentária, assim como, para tentar prevenir o excesso de gastos inadequados. Mesmo assim, observa-se que o fato de elaborar o tal planejamento não evita a causas das despesas inscritas em Restos. Entretanto, de modo particular ao órgão entrevistado, pôde-se observar que entre as principais causas está a dependência de recursos de outros órgãos para pagamento da folha e consignados. Diante dessa situação, é imprevisível a existência dos restos, quando, de fato, ocorre a falta do repasse, o órgão precisa cobrir as tais despesas com recursos próprios ao qual não estava previsto no orçamento, tendo, portanto, que “descobrir” outras despesas. Outro fato também causador dessa despesa é a falta de análise de recursos suficientes em caixa, acredita-se que só se deve empenhar uma despesa quando se tem a certeza da arrecadação ou quando existe saldo suficiente em caixa. O que ocorre muitas das vezes, é apenas a análise Orçamentária.

O Descontingenciamento é algo ao qual precisa ser analisado. Existem casos em que se faz necessário o Descontingenciamento por conta da essencialidade dependente da situação, são esses os casos referentes a folhas de pagamento, pagamento de água e energia. O caso citado trata-se de uma das realidades do órgão. Em outros casos como aquisição de material, ou aquisição de serviços que possam ser esperados, não deveria ocorrer o pedido de



liberação. O fato da despesa está bloqueada se dá por conta da falta de recursos, desse modo, se o valor é liberado, mais adiante vai ser inscrito em RP.

No entanto, a causa principal dos restos se dá pela falha na aplicabilidade e verificação da Lei. A LRF diante dos seus art. 54 e 55 estabelece metas aos gestores no final da gestão, onde não estão sendo cumpridas. Ainda assim, o art. 359 que trata da Lei do Crime Fiscal, não está sendo aplicado quando os art. 54 e 55 deixam de ser cumpridos. Diante disso, torna-se constante a ocorrências de despesas sem possíveis coberturas.

Em relação ao tratamento dado aos Restos, o órgão leva em conta a escala de essencialidade dos produtos ou serviços que venham a interferir diretamente no andamento da empresa. Têm como exemplos as contas relacionadas à água e energia. O órgão também vem atuando em medidas que podem ao menos amenizar a situação, quando convoca reuniões para tratar de formas de pagamentos. Conforme análise foi citada a forma de pagamento em parcelamento definidos em decretos pela Prefeitura Municipal de Aracaju, e ainda assim o órgão acrescenta a oportunidade de pagar valor integral se for acordado um desconto.

Por mais que a dívida seja impessoal, acredita-se que deva ser observada a questão do planejamento, para que não ocorra um desequilíbrio das contas do ano vigente. As decisões tomadas pela gestão estão totalmente de acordo com a realidade e o que tem que ser realmente feito.

O fato, portanto, se torna falho principalmente em relação a aplicabilidade e verificação da Lei, e é esse quesito que precisa haver as principais mudanças. Quando a Lei deixar de atuar somente em papel, a situação das inscrições em restos a pagar vai ser revistas pelos gestores, antes de deixá-las a descoberto.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M. de; MEDEIROS, M. B. e SILVA, P. H. F. da, **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 2. ed. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2008.

AZEVEDO, Gisella Jaegger Silva. **A Lei de Repatriação e o crime de evasão de divisas**. 2016.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm >. Acesso em: 21/04/17.

BRASIL. Lei nº 10.028, de 2000. **Dos Crimes Contra Finanças Públicas**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm#art359f > Acesso em: 23/04/17.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Elaboração e Execução Orçamentária**. 2012. Disponível em: < <https://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020301> > Acesso em: 22/04/17.



BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2015. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 15/04/2017.

BRASIL, Ministério de Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Contingenciamento**. 2015. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/elaboracao-e-execucao-do-orcamento/o-que-e-contingenciamento>> Acesso em: 16/04/17.

BRASIL, Ministério de Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Orçamento Público**. 2015. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/conceitos-sobre-orcamento/o-que-e-orcamento-publico>>. Acesso em: 14/04/17.

CARRA, Franciele. **Os níveis de endividamento do poder executivo do Estado do Rio Grande do Sul nos períodos de 2003 a 2014 frente à lei de responsabilidade fiscal**. 2015.

CARVALHO, Munique Barros. **Restos a Pagar e a Anualidade Orçamentária**. Monografia. pós-graduação do Instituto Serzedello Corrêa. 2012.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. **Restos a pagar**. Núcleo de estudos e pesquisas em políticas públicas, governo e gestão. Monografia (graduação)-de conclusão de curso de especialização. Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, Bento. **Análise de Restos a Pagar não Processados de um município do Rio Grande do Sul**. 2015

GUIMARÃES, Tulio Bonifacio; MARTINS, Vidigal Fernandes. **Contadores Públicos Mineiros e o processo de aprendizagem das normas de contabilidade pública**. Revista de Administração do Sul do Pará (REASP)-FESAR, v. 2, n. 2, 2015.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARCHESINI, Lucas. **Governo reduz em 20% estoque de Restos a Pagar**. Valor Econômico Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4836006/governo-reduz-em-20-estoque-de-restos-pagar>> Acesso em: 14/03/2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003

MARTINS, Gilberto de A.; THEÓPHILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.



MEIRELLES, Henrique. **Prioridade do uso dos recursos da repatriação será liquidação de restos a pagar.** Ministério da Fazenda. Disponível em:

<<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/novembro/prioridade-do-uso-dos-recursos-da-repatriacao-sera-liquidacao-de-restos-a-pagar-diz-meirelles>>, Acesso em: 14/03/2017.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira. **A contabilidade patrimonial integral no setor público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implantação no Brasil.** Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública – Terceiro Lugar. Finanças Públicas – XIII Prêmio Tesouro Nacional – 2008. Disponível em: <

http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE_PATRIMONIAL_INTEGRAL_SETOR.pdf > Acesso em 24/04/2017.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTANA, Guilherme Martins et al. **Análise da inscrição e execução dos Restos a Pagar na Universidade Federal de Santa Catarina nos anos de 2011 a 2013.** 2016.

SILVA, Ana Cláudia Pereira Medeiros. **Restos a Pagar.** Diss. UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL, 2010.

SILVA, Elaine Cristina Fernandes da. **Contabilidade criativa: um estudo de caso nos demonstrativos de restos a pagar do governo da Paraíba no período 2010 à 2015.** 2016.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Luana Caroline da; ROSA, Fabricia Silva da. **Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina.** XXII Congresso Brasileiro de Custos – Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2015.

SILVA, Rui; SILVA, Paulino. **O contributo dos métodos qualitativos na investigação em contabilidade de gestão.** Indagatio Didactica, v. 5, n. 2, 2013.

SILVA, Wilson Roberto da. **Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na administração pública federal.** 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC).** – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

VIEIRA, Fabiola Sulpino; PIOLA, Sérgio Francisco. **Restos a Pagar de Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde da União: impactos para o financiamento federal do Sistema Único de Saúde e para a elaboração das contas de saúde.** Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2016.



YIN, Robert K. **Estudo de Caso, planejamento e métodos**. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2001.