

RESTOS A PAGAR: A ÚLTIMA FRONTEIRA DA TRANSPARÊNCIA

Ana Cecília de Souza

RESUMO: O estoque de despesas pendentes de pagamento, notadamente os restos a pagar, traçou uma linha ascendente nos últimos anos, causando preocupações no Governo Federal. O registro contábil desses valores, principalmente dos restos a pagar não processados, prejudica a execução do orçamento público, uma vez que são incorporados ao patrimônio da entidade Passivos que em essência ainda não se configuraram como tal. O aumento excessivo desses Passivos, oriundos de despesas que não foram integralmente realizadas, é capaz de gerar orçamentos que, na prática, duram anos até que cumpram seus objetivos, ferindo o princípio da anualidade do orçamento. Os resultados demonstraram que a falta de tratamento contábil patrimonial, o limite de desembolsos insuficiente e a morosidade na aprovação da Lei Orçamentária Anual, estão entre os prováveis fatores que têm contribuído para o aumento do registro dos restos a pagar no país. Visto isto, analisa-se as medidas adotadas no Estado do Rio de Janeiro, que tem contribuído para redução do passivo.

PALAVRAS CHAVES: Restos a Pagar Processados e Não Processados; Despesa Pública; Balanço Orçamentário; Cota financeira.

INTRODUÇÃO

O registro de valores como restos a pagar recebeu essa denominação em função de possibilitar que a despesa pública empenhada e não paga até o fim de determinado exercício fosse inscrita no Passivo da entidade, como uma obrigação oriunda de um período anterior. Contudo, a Resolução nº. 750 de 1993 do Conselho Federal de Contabilidade, em observância às premissas da Teoria da Contabilidade, estabeleceu em seus Princípios Fundamentais de Contabilidade que as receitas e despesas devem ser contabilizadas independentes de seu pagamento ou recebimento, respectivamente. Ou seja, o registro dessas operações deve atender ao regime de competência, repercutindo no patrimônio somente aquelas que cumpriram seu fato gerador. Portanto, do ponto de vista da contabilidade, o registro contábil da despesa deve atender ao regime de competência.

Diante do exposto, no presente estudo foi efetuada uma análise dos aspectos conceituais e legais e dos procedimentos orçamentários, financeiros e patrimoniais relacionados ao tratamento contábil dos restos a pagar e as implicações que os mesmo causam nas contas públicas, tendo como objetivo analisar o registro contábil dos restos a pagar. Bem como levantar os prováveis fatores que têm elevado o registro desses valores ao longo dos anos, com ênfase ao adequado reconhecimento e evidenciação no âmbito da Administração Pública brasileira. Os resultados demonstraram que a falta de tratamento contábil patrimonial desses valores, o limite de desembolsos insuficiente e a morosidade na aprovação da Lei Orçamentária Anual, estão entre os prováveis fatores que têm contribuído para o aumento do registro desses valores nos entes da Federação.

Visto os aspectos conceituais e legais, passa-se a estudar as medidas adotadas no Estado do Rio de Janeiro, que tem contribuído de modo eficiente, tanto para sanar despesas inscritas em restos a pagar herdadas de gestões anteriores, como instrumentos adotados no período 2007 a 2010, que visam dar maior controle e transparência aos gastos públicos.

1. RESTOS A PAGAR

1.1. ASPECTOS CONCEITUAIS E LEGAIS

O termo Restos a Pagar foi usado pela primeira vez no art. 11, do Decreto 4.536, de 1922, que dispunha sobre o Código de Contabilidade Pública. O mesmo determinava que “Após 31 de março perderiam o vigor todos os créditos orçamentários, bem como os suplementares e extraordinários, na parte não empenhada.” No entanto, a atribuição da origem do termo Restos a Pagar se dá oficialmente em 10 de novembro de 1922, com a publicação, no Diário Oficial da União, do Decreto 15.783, de 08 de novembro de 1922, que aprovou o Regulamento da Execução do Código de Contabilidade Pública.

Os Restos a Pagar caracterizam-se como despesas orçamentárias empenhadas e não pagas, até 31 de dezembro de cada exercício financeiro, distinguindo-se em processados (despesas que tenham cumprido o fato gerador, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito) e não processados (que ainda não tenham atingido o estágio das despesas processadas), constituindo assim, compromissos financeiros exigíveis, que compõem a dívida flutuante. A inscrição das despesas em Restos a Pagar se dá através do Regime de Competência. Portanto, as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro e não canceladas, devem ser inscritas em Restos a Pagar

Segundo o art. 36, da Lei 4.320/64, de 17 de março de 1964, que dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados e Municípios e do Distrito Federal, consideram-se Restos a pagar:

“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.

Parágrafo único: Os empenhos que correm a conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência de crédito.”

A inscrição de restos a pagar é dividida em dois grupos: os processados e os não processados. Sendo processados aqueles que já cumpriram o regular estágio de liquidação e os não processados os que ainda não o cumpriram. Menciona-se que a distinção entre os restos a pagar processados e não processados será desenvolvido em tópico posterior.

A mesma Lei define, em seu art. 92, que os registros dos restos se darão por exercícios e por credor, conforme disposto:

“Art.92...

Parágrafo único. “O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.”

Com intuito de limitar as inscrições dos restos a pagar não processados nos Balanços dos entes públicos, o Decreto nº 93.872/1986 definiu como regra a necessidade de anulação dos valores empenhados, mas não processados ao final do exercício financeiro (art.84, inciso IV). De acordo com o Decreto, a inscrição de despesas em restos a pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão da nota de empenho, desde que satisfaça as condições estabelecidas na norma, e terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente. Para o caso dos restos a pagar não processados, cuja despesa tenha sido empenhada, mas não liquidada, o art.35 do referido Decreto, determina a anulação de seu empenho, salvo quando:

“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 curso a liquidação da despesa, ou seja, de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III – se destinar atender transferências as instituições públicas ou privadas;

IV – corresponder a compromissos assumido no exterior.”

O decreto dá a entender que o legislador tem como intenção não incluir, no Balanço dos entes, despesas cuja realização ainda não se tenha efetivado, considerando que se o credor ainda não adquiriu direito, a administração pública não pode ter o dever de pagá-las. Salvo algumas exceções em que a liquidação é iminente, ou seja, de interesse da administração.

Contudo, nos casos em que a liquidação ocorrer no ano seguinte ao de sua inscrição, deverá seguir a orientação contida no art. 76 do Decreto Lei 200 de 1967:

“Art. 76. Caberá ao Inspetor Geral de Finanças ou autoridade delegada autorizar a inscrição de despesa na conta “Restos a Pagar” (Lei 4.320, de 17 de março de 1964), obedecendo-se na liquidação respectiva as mesmas formalidade fixadas para administração dos créditos orçamentários.

Parágrafo único. As despesas inscritas na conta de “Restos a Pagar” serão liquidadas quando do recebimento do material, da execução da obra ou da prestação do serviço, ainda que ocorram depois do encerramento do exercício financeiro.”

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre os seus diversos aspectos disciplinares para as finanças públicas, buscou restringir o uso de restos a pagar, determinando proibições de inscrição no último ano de mandato do gestor, bem como a obrigatoriedade de confecção de relatórios demonstrativos do montante de restos a pagar, inscritos e pagos, dentre outros, observando os princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal, que consiste em transparência dos atos da gestão, equilíbrio das contas públicas, gestão orçamentária e financeira responsável, dentre outros.

O pagamento dos restos a pagar processados será feito após a confirmação do ato pelo gestor competente, ou após regular liquidação dos restos a pagar não processados. No momento do pagamento, caso se verifique que o valor real a ser pago é inferior ao valor inscrito, o saldo existente deverá ser cancelado. Caso contrário, quando o valor real a ser pago é superior ao inscrito, o pagamento de restos a pagar será feito nos termos do art. 37 da Lei 4.320/64, ou seja, a conta de nova dotação orçamentária de despesas anteriores:

“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.”

Em relação à prescrição dos restos a pagar, Fernandes (2004), ensina que:

“Para que haja segurança jurídica nas relações obrigacionais entre particulares e até mesmo entre o Estado e seus prestadores de serviço e contribuintes, o Direito incorpora o instituto da prescrição. Por meio desse instituto, não se permite que pendências obrigacionais não exigidas sejam a qualquer tempo reclamadas, o que geraria impactos patrimoniais imprevistos em momentos nos quais se havia tido por pacificada a questão. Observa-se que, uma vez havendo inscrição em Restos a Pagar processados, em tese, é inconteste o direito de recebimento pelo credor. Verifica-se mais ainda. Enquanto tais despesas permanecem inscritas em Restos a Pagar, por força do Decreto nº 93.872/86, corre a prescrição a partir da data de sua inscrição. No entanto, o cancelamento dos Restos a Pagar provoca a interrupção da prescrição; ocasião em que começa a contar novamente o prazo prescricional (art. 70 e 22, § 2º, b do Decreto nº 93.872/86).”

A Lei nº 10.028 de 2000, que alterou o decreto Lei nº 2.848/1940 – Código Penal nasceu coma intenção de dar executoriedade a LRF, uma vez que tratou como crime, em seu art.359-F, “Deixar de ordenar, de autorizar ou d e promover o cancelamento de montante de restos a pagar inscritos em valor superior ao permitido em lei.”

1.2. FATO GERADOR E REGIME DE COMPETÊNCIA

Ao publicar em 1993 a Resolução nº. 750, estabelecendo os Princípios Fundamentais de Contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade apresentou o entendimento de que as receitas e as despesas devem ser contabilizadas independentes de seu pagamento ou recebimento, respectivamente. Ou seja, o registro dessas operações deve atender ao regime de competência, repercutindo no patrimônio somente aquelas que cumpriram seu fato gerador.

Portanto, o correto reconhecimento das receitas e despesas é um dos aspectos básicos da Contabilidade que deve ser respeitado para se obter uma adequada avaliação das informações financeiras da entidade. O regime de competência, de acordo com o princípio contábil fundamental, deve ser estendido a qualquer alteração patrimonial independente de sua natureza ou origem. As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de pagamento ou recebimento (Resolução nº. 750 de 1993, art. 9º). O conceito de fato gerador é essencial para se determinar o reconhecimento da receita ou

despesa, pois é ele que irá definir quando a entrada de recurso ou o dispêndio dele constituirá receita ou despesa do exercício.

Entretanto, o art. 35 da Lei 4.320 de 1964 estabelece que “pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; e II - as despesas nele legalmente empenhadas”. Em função do disposto nessa norma, o entendimento corrente era de que a Contabilidade Pública adotava o regime misto para a execução financeira e orçamentária: de caixa para as receitas, e de competência para as despesas. Todavia, partindo do referencial teórico que a Ciência Contábil construiu, bem como do próprio conceito de empenho, percebe-se que o momento do fato gerador, em geral, não está presente quando do empenho. Na verdade, a própria Lei nº. 4.320 admite existir diferenças entre despesa empenhada e realizada, quando traz em seu art. 90 que “a Contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis”

No caso da despesa pública, foco do presente estudo, a Lei nº. 4.320 estabeleceu em seu art. 58 que o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente, que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Combinado com o art. 35 da Lei 4.320, pôde-se depreender que o art. 58 pretendeu criar no âmbito da administração pública a caracterização do regime de competência para a despesa.

A Lei nº. 4.320 também apresenta em seus artigos 58, 62 e 63 que a execução da despesa seja dada por três estágios: o empenho, a liquidação e o pagamento; conceituando liquidação como o procedimento “que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor”, e o pagamento como “o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”. Tendo como base esses conceitos, pode se inferir que no momento da liquidação da despesa, concomitantemente, há também, na maioria dos casos, a conclusão do fato gerador; e, por conseguinte, a caracterização do regime de escrituração contábil da despesa no setor público: o regime de competência.

Essa afirmação se faz retórica, pois a liquidação tem como base “os comprovantes de entrega de material ou da prestação efetiva do serviço” (Lei 4.320, art. 63º, parágrafo 2º, inciso III), e é nesse ponto que o fato gerador do regime de competência, definido pela contabilidade, encontra-se preenchido, uma vez que “o material foi fornecido, o serviço foi prestado ou já houve o consumo por parte da administração”, constituindo, pois, o fato gerador, para o gasto incorrido. Ou seja, a simples emissão de nota de empenho, documento que oficializa o compromisso do Estado com seu fornecedor, não é suficiente para caracterizar a existência do fato gerador, pois o empenho da despesa é ato precário, necessitando da liquidação para aperfeiçoar-se.

Em 2000, com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, ficou expressamente normatizado no Brasil o registro das despesas pelo regime de competência e, também, a obediência das demais normas de contabilidade pública na escrituração das contas públicas. Nesse sentido, o Manual de Procedimentos da Despesa Pública da Secretaria do Tesouro Nacional, ressalta que “a Contabilidade Pública constitui um ramo da Ciência Contábil e deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas dessa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do nosso país”. Ainda segundo esse Manual:

“A despesa pública deve ser reconhecida no momento do fato gerador, independentemente do pagamento. Sendo que, na maioria das vezes, o momento do fato gerador coincide com o da liquidação da despesa orçamentária, o que ocorre com as despesas efetivas em geral, por exemplo, na entrega de bens/serviços contratados. Nesse caso, o reconhecimento da despesa orçamentária coincidirá com o reconhecimento da despesa pelo enfoque patrimonial, pois ocorrerá uma redução na situação líquida patrimonial”.

O Manual da Despesa também garante que existirão casos em que o fato gerador não coincidirá com a liquidação da despesa:

“Outras vezes, o momento da liquidação da despesa orçamentária não coincide com o fato gerador. Exemplo: assinatura anual de revista. Nesse caso o empenho e a liquidação (reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em momento anterior ao fato gerador. Deve ser apropriado um ativo, relativo ao direito à assinatura anual e a apropriação da despesa por competência deverá ser feita mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial.”

Partindo do pressuposto da desvinculação orçamentária frente à realização da despesa, tem-se que as despesas empenhadas nem sempre serão consideradas realizadas. Ao mesmo tempo em que as despesas empenhadas e liquidadas também poderão constituir casos de despesa ainda não realizada. E, ainda mais, uma despesa sequer empenhada poderá constituir uma despesa realizada, ante o princípio contábil da competência e, possivelmente, uma afronta ao princípio constitucional da legalidade. Nesse sentido, a NBC T 16.5 – Registro Contábil afirma que:

“20. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente, no momento em que ocorrerem. (...)”

22. As transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionam, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores.”

Há que se ressaltar, como já citado, que poderão surgir casos em que nem o empenho e nem a liquidação ocorreram, mas que a obrigação deverá ser registrada. Contudo, nesse caso, percebe-se uma aparente ilegalidade, tendo em vista que valores foram despendidos sem autorização legislativa, quer por não inclusão na Lei Orçamentária, ou pela simples rejeição da autorização para o gasto. Entretanto, a entidade contraiu obrigação e, por isso, atendendo aos Princípios Contábeis já expostos, deverá evidenciar tal passivo em seu patrimônio. Figueiredo *et. alii*, citado pelo acórdão TC 002.798/2007-0 (Tribunal de Contas da União), diz que:

“Há casos absurdos em que, inexistindo saldo orçamentário e financeiro, o produto ou serviço é entregue pelo fornecedor, que aguarda o adquirente passar a dispor dos respectivos créditos orçamentários para só então empenhar, liquidar e pagar a despesa. Por certo que há a obrigação de despesa no momento da efetiva entrega do bem ou prestação de serviço, independentemente do empenhamento, caso contrário estaríamos defendendo o enriquecimento sem causa do Estado. (...)”

A despesa compromissada a pagar não pode ser entendida como despesa empenhada ou, muito menos, despesa empenhada e liquidada.”

1.3. RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS

A inscrição de restos a pagar, conforme já explicitado, é dividida em dois grupos: os processados e os não processados. Sendo processados aqueles que já cumpriram o regular estágio de liquidação e os não processados os que ainda não o cumpriram. Dessa forma, pode se depreender que os restos a pagar não processados, em geral, não se caracterizam como

despesas do período de sua inscrição. Pois, se os restos a pagar não processados correspondem apenas a um ato administrativo sujeito a implemento de condição, não seria ele considerado como despesa do período, uma vez que seu fato gerador ainda não ocorreu, qual seja, a liquidação do empenho. Registra-se a observância aos fatos, cujo fato gerador antecede a liquidação da despesa.

Em relação ao art. 36 da Lei 4.320/64, Machado Jr. e Reis (2008 – pags. 95,96) ensinam que há um equívoco, quando o assunto é Restos a Pagar Não Processados:

“Note-se, contudo, que, por muito tempo, pensou-se sempre haver duas categorias de Restos a Pagar:

- aqueles resultantes da despesa processada, isto é, que já estavam em fase de pagamento quando se esgotou o exercício financeiro;
- □aqueles oriundos de despesas simplesmente empenhadas, mas cujo processo de pagamento não se tinha ultimado. Em realidade um grande equívoco de interpretação do dispositivo ora em comento.

O que realmente, o dispositivo nos apresenta é o seguinte:

1. que os Restos a Pagar são obrigações assumidas para o efetivo pagamento, que após o reconhecimento da certeza de liquidez do credor, as quais, nesta composição, compreendem – primeiro, restos, a diferença entre dois valores(o primeiro que corresponde ao volume total de obrigações assumidas no exercício e o segundo, que corresponde ao volume destas obrigações pagas, neste mesmo período) e, segundo, a locução prepositiva aditiva a Pagar, cuja função é indicar que compromissos assumidos por determinações em leis, ou ainda por aquisições de bens e serviços, deverão ser pagos no exercício seguinte aquele em que se originaram;
2. que a composição dos Restos a Pagar é, exclusivamente, de obrigações a pagar, efetivamente reconhecidas como tal, na qual se verifica que o implemento de condição está cumprido, nos termos do art.58 da lei. Isto significa afirmar que a expressão Restos a Pagar dispensa o qualitativo Processados, posto que seria uma redundância;

A despesa empenhada, a que se realiza durante a execução do orçamento, para o cumprimento dos contratos, dos convênios e das leis que criam obrigações específicas para o Estado, contudo, será diferenciada nos seguintes momentos:

1. naquele em que o empenho é feito sobre a dotação fixada para a despesa e que se revela apenas como uma **provisão orçamentária**, conforme o art. 35, II, da Lei 4320/64, para dar início ao cumprimento de um contrato, de um convênio ou mesmo de uma lei. Neste caso, diz-se que é despesa empenhada não processada ou a processar;
2. naquele em que se verifica que o implemento de condição, resultante da execução do contrato ou do convênio, ou mesmo da lei, foi ou não cumprido. Quando a verificação constata o cumprimento do implemento de condição, como expresso no art. 60 da Lei nº 4320/64, diz-se então que a despesa empenhada está **liquidada, processada ou pronta para o pagamento**. É inscrita pela Contabilidade como Obrigações a Pagar do Exercício. Neste caso, quando o pagamento não é efetivado durante o período em que se originou ou até o dia 31/12, neste dia, o credor, terá o seu crédito, líquido e certo, inscrito efetivamente como **Restos a Pagar**.”

Os restos a pagar não processados, oriundos de despesas ainda não realizadas, são resultantes de atos administrativos pactuados pelos gestores públicos, sendo, dessa forma, passíveis de evidenciação na escrituração pública do órgão. Em geral, atos administrativos são atos que não envolvem bens, direitos ou obrigações e, conforme o artigo 87 da Lei nº. 4.320, serão alvo de controle: “haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.”

Dessa forma, a lei assegura que os atos administrativos em potencial deverão ser objeto de registro na Contabilidade Pública. Não obstante esse mandamento, o artigo 105, parágrafo quinto, da mesma lei, indicou as contas de compensação como as adequadas à escrituração desses atos “nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”. Ou seja, apenas os atos administrativos que sejam potenciais deverão ser registrados em contas de compensação no Balanço Patrimonial.

Entende-se que os fatos administrativos ou contábeis são ações que envolvem bens, direitos e obrigações e que, em sua realização, afetarão o patrimônio líquido, positiva ou negativamente. Com isso, os fatos administrativos são objeto de contabilização, pois são eles os responsáveis por modificar, quantitativamente ou qualitativamente o patrimônio da entidade. Observa-se que os atos administrativos, em primeiro momento, não alteram a situação líquida do ente.

Em essência, pode-se depreender que os restos a pagar não processados correspondem a um empenho pendente de alguma condição, quer seja a entrega do bem serviço quer a documentação comprobatória do ocorrido. Em ambos os casos tem-se que a despesa ainda não foi realizada, constituindo, assim, ato potencial para o patrimônio público. Dessa forma, esses restos a pagar devem ser inscritos, conforme o artigo 105 da Lei 4.320/64, em contas de compensação, para controle pela entidade, uma vez que esses atos ainda não repercutiram de forma efetiva no patrimônio. Preserva-se, então, a prudência no orçamento, registrando ações que podem se tornar obrigações para a administração pública.

Quanto aos Restos a Pagar Não Processados, Machado Jr. e Reis (2008, p. 97), lecionam:

“Muitos balanços, como consequência de interpretação equivocada do disposto no art. 36 do Decreto 4.320/64, têm apresentado no Passivo Financeiro a conta Restos a Pagar Não Processados, que indica que os respectivos fatos geradores das obrigações, e conseqüentemente, das contrapartidas, não se efetivaram no exercício. Este procedimento, sem dúvida alguma, prejudica a informação sobre a situação econômico-financeira da entidade, a qual não é evidenciada corretamente pela Contabilidade, posto que apresenta dividas que ainda não foram concretizadas ou ratificadas pela Administração.

Assim, em razão do mencionado procedimento, vários resultados, tais como o financeiro, o primário, o nominal e, e até mesmo, a situação líquida patrimonial, sofrem as conseqüências danosas dessa interpretação equivocada, **o que nos leva a recomendar a extinção da conta Restos a Pagar Não Processados, por que, em realidade, estes não existem. O que existe, sem menor dúvida, são contratos e convênios em franca execução, de vigências plurianuais, cujo reconhecimento das obrigações dependerá do cumprimento de alguma exigência no período seguinte, ao qual, portanto, pertencerá.**” (grifos nossos)

Ou seja, o simples ato potencial representativo de uma aquisição de bens ou serviços, mesmo que irrevogável, não é condição suficiente para caracterizar a evidenciação desse ato como Passivo para a entidade. Os Restos a Pagar não processados é ato potencial e, dessa forma, suas condições não o sustentam como Passivo, pois não representa apenas um ato não pago, mas também uma despesa não realizada e que, por isso, não poderia configurar um Passivo. Nesse caso, além do pagamento ser deslocado para o exercício subsequente, a realização da despesa também se deslocou. Conforme leciona Iudícibus (2004), “é preciso não confundir compromisso com passivo. Todo passivo representa um compromisso, mas nem todo compromisso é passivo, pelo menos no mesmo momento”. Dessa forma, pode-se dizer novamente, que os restos a pagar não processados, cujas despesas ainda não se realizaram, não geram compromissos para com o órgão, não cabendo, portanto, sua inclusão como Passivo.

O mesmo não acontece com os restos a pagar processados, tendo em vista a liquidação e, conseqüentemente, em geral, a realização da despesa. Esses já produziram efeitos capazes de alterar a posição patrimonial da entidade, quer seja por sua alteração de qualificação ou por mudança quantitativa, devendo, dessa forma, ser contabilizado em contas patrimoniais, mais precisamente no Passivo da entidade.

2. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), introduzida em nosso ordenamento pátrio por meio da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização como premissas básicas. O art. 1º do aludido diploma legal estabeleceu que:

“Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnam riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar”.

A LRF trouxe uma verdadeira mudança institucional e cultural na gestão dos recursos da sociedade. Através da introdução da restrição orçamentária na legislação pátria, rompe-se o liame da história político-administrativa da nação, não se aceitando mais o convívio com administradores irresponsáveis, coibindo a postura danosa de gestores que gerenciam cofres públicos gastando mais do que arrecadam, deixando dívidas para seus sucessores e assumindo compromissos que sabem, de antemão, que não poderão adimplir. Portanto, o aumento de gastos deve estar coligado e ser diretamente proporcional a uma fonte de financiamento correlata.

Após 10 anos de sua promulgação, é notório que a LRF está consolidada no âmbito das finanças públicas como uma das mais importantes inovações na administração pública brasileira, motivo de comemoração pelos seus resultados positivos para a população, embora alguns pontos de controle, específicos, ainda precisem de regulamentação e/ou de aperfeiçoamento.

Nesse contexto, cabe ressaltar que a eficácia da mesma só torna-se observável pela atuação dos órgãos de controle e fiscalização, que atuam analisando e julgando as contas de gestão em conformidade com o que dita a Lei. Percebe-se, portanto, a importância dos Tribunais de Contas para a sociedade em geral em sua função precípua, ora fiscalizando, ora orientando e ora punindo os gestores dos recursos públicos¹.

2.1 ARTIGO 42 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

No presente estudo, pretendeu-se analisar um artigo específico, que trata dos restos a pagar qual seja, o art. 42:

“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.”

A regra geral do artigo supracitado é a vedação do detentor de mandato eletivo ou o agente designado que tenha competência decisória contrair obrigação de despesa nos dois últimos quadrimestres de seu mandato, sob pena de responsabilização de seus titulares. Este mandamento objetiva que o ordenador de despesas verifique se há disponibilidade de caixa líquida, deduzindo todas as despesas que o vincularão até o final do mandato, para previamente saber se poderá ou não assumir nova despesa.

A intenção do legislador, portanto, foi criar um mecanismo para tentar impedir uma assunção de dívidas, no último ano do mandato, que não tenham condições de serem pagas dentro do próprio exercício financeiro e, caso seja necessário que o pagamento seja realizado

¹ Inúmeros Tribunais de Contas Estaduais vêm promovendo Seminários acerca dos 10 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal, objetivando ampliar e melhorar o nível do conhecimento da Lei para a sociedade, bem como para os profissionais que atuam na área. Bem como revigorar os princípios por ela instalados. Cite-se, por exemplo, o TCE do Estado do Piauí, TCE do Estado de Tocantins e TCE do Estado do Ceará

no ano seguinte, que o mandatário reserve disponibilidade suficiente para atender a esse passivo.

Todavia, como a lei de Responsabilidade Fiscal entrou em vigor imediatamente na data de sua publicação (conforme dispôs o art. 74), não foi previsto uma “*vacatio legis*” que desse a esses Entes um tempo razoável para a adaptação ao novo modelo jurídico. Por esse motivo, inúmeros Entes ficaram em situação delicada, advindas de sucessivas más administrações que geraram déficits e que se acumularam ao longo do tempo, ocasionando estoques de dívidas virtualmente impagáveis, às vezes superiores às receitas anuais dos municípios.

A solução encontrada para esses Entes foi a adoção, por parte de alguns Tribunais de Contas, de uma “regra de transição” durante o ano de sua entrada em vigor, visando que os mesmos se adaptassem à Lei.

Ainda assim, como bem discorreu Flávio Cruz sobre o tema, após 10 anos de vigência da LRF, este dispositivo específico, qual seja, o art. 42, ainda não possui um consenso acerca de sua exata interpretação. E aduz:

“ Alguns estudiosos e alguns Tribunais de Contas Estaduais sustentam uma posição mais ortodoxa no sentido de que, no decorrer dos dois últimos quadrimestres de mandato, nenhuma “obrigação de despesa” (e não obrigação de pagamento) pode ser assumida pela Administração, salvo se integralmente paga em 31 de dezembro ou se, naquela data existam recursos disponíveis em caixa para cobrir a parcela a ser liquidada no próximo exercício.

...

Em outra linha de raciocínio, existem interpretações no sentido de que deve ser observada a questão da anuidade da gestão orçamentária e, dessa forma, a vedação constante desse artigo atingiria somente a parcela das despesas que seria liquidada dentro do último ano de mandato”

Assim, de acordo com a corrente mais rígida, nenhuma obra (ainda que contemplada no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias) ou contratos relativos à prestação de serviços continuados cuja vigência extrapole a vigência do mandato poderiam ser assinados nos dois últimos quadrimestres, salvo se executado e pago no decorrer do mandato

ou se houver disponibilidade em caixa, no final do exercício, que garanta o pagamento correspondente nos meses posteriores.

Sob a ótica da outra corrente, pode-se citar alguns entendimentos de Tribunais de Contas: quando na análise do Processo nº 6788-1/2009, a decisão administrativa n.º 16/2005 do TCE-MT² foi proferida no seguinte sentido: “O artigo 42 não veda o empenho de despesas contraídas em período anterior aos dois últimos quadrimestres, mas sim, a realização de novos compromissos, nos dois últimos quadrimestres, por meio de contratos, ajustes ou outras formas de contratação, sem que haja disponibilidade de caixa suficiente para seu pagamento.”

Ainda na mesma decisão administrativa, o Conselheiro Relator citou outras decisões administrativas exaradas por outros Tribunais de Contas, a saber:

“O TCE-PR ao responder consulta de um município decidiu que os prefeitos podem assinar contratos para realização de obras que ultrapassem o mandato, desde que, entre outras exigências, tenham recursos para pagamento das parcelas que vencerão no último exercício. A seguir trecho do voto do relator: “Não existe impedimento para a contratação ou execução de despesa não liquidada, desde que esteja amparada em processo integrado de planejamento orçamentário. O administrador público deve atender às condições legais para a geração da despesa e contratos com duração de mais um exercício financeiro, elaborando adequado fluxo financeiro e um rigoroso controle de execução orçamentária”

Enfim, considera-se para efeito do artigo em estudo, apenas as despesas liquidadas, no qual, conforme princípio da competência, já existe obrigação de pagamento pelo gestor

O artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal obriga a quitação ou a disponibilidade financeira suficiente para pagamento das obrigações de despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres e liquidadas até o final do mandato”.

O Ministério Público de Contas do Paraná, por seu turno, argumentou que:

“ a Lei de responsabilidade Fiscal não impede a celebração, nos dois últimos quadrimestres de mandato, de contratos cujos objetos estejam previstos na Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas que vencem no exercício, impedindo a inscrição em restos a pagar”.³

² Contas Anuais do Governo de 2008 – Tribunal de Contas de Mato Grosso. Disponível em: www.tce.mt.gov.br

³ VICARRI, Adauto; CRUZ, Flávio; GLOCK, Jose Oswaldo; **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**: lei 101, 04 de maio de 2000. 6ª ed. São Paulo. Atlas, 2009

Na determinação da disponibilidade de caixa, devem ser observados os ditames do artigo 43:

“Art. 43. As disponibilidades de caixa dos entes da Federação serão depositadas conforme estabelece o § 3º do art. 164 da Constituição.

§ 1º As disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundos específicos a que se referem os arts. 249 e 250 da Constituição, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira.

§ 2º É vedada a aplicação das disponibilidades de que trata o § 1º em:

I - títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo ente da Federação;

II - empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive a suas empresas controladas.”

Nesse tocante, especificamente, deve-se destacar as orientações exaradas pela Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Portaria n 516/2002, que alterou a composição do Anexo V – Demonstrativo das Disponibilidades de Caixa, do Relatório de Gestão Fiscal, incluindo uma linha para o registro de “Outras Disponibilidades Financeiras”⁴.

A Lei de Responsabilidade Fiscal criou um mecanismo que tenta impedir a assunção de dívidas, no último ano de mandato, que não tenham condições de serem pagas dentro do próprio exercício financeiro, caso seja necessário que o pagamento seja realizado no ano seguinte, que o mandatário reserve disponibilidade suficiente para atender a esse passivo. Combinado com esse artigo tem-se a ordem do artigo 55, o qual preceitua:

“Art. 55. O relatório [de Gestão Fiscal] conterá: (...)

3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;”

⁴ A respeito do que poderiam ser considerados como disponibilidade de caixa, estariam incluídos, por exemplo, parcelas do Fundo de Participação dos Municípios e do ICMS relativa ao final do mês de dezembro, que serão repassadas em janeiro; parcelas referentes às parcelas de operações de crédito, que serão liberadas no ano seguinte; parcelas de convênios, que serão liberadas no ano seguinte, valores correspondentes a recursos assegurados pelo Estado ou pela União, para a cobertura de outras despesas realizadas no mês de dezembro, principalmente na área de Saúde, cujo repasse se dá em janeiro.

Com a junção dos dois artigos citados, pode se compreender a intenção do legislador: a inscrição de restos a pagar está condicionada à disponibilidade de caixa; e os restos a pagar sem disponibilidade de caixa poderão ter seus empenhos cancelados. Mas, de acordo com o entendimento do Tribunal de Contas da União, em acórdão que aprovou o relatório de gestão fiscal do Governo Federal do exercício de 2006, os empenhos de despesas já liquidadas não poderão ser cancelados, salvo se for cancelada também a obrigação correspondente junto ao credor, ou seja, não houver mais a dívida por devolução de materiais ou outros motivos semelhantes.

Percebe-se, no entanto, que o legislador teve a preocupação de se referir, no Relatório de Gestão Fiscal, apenas aos empenhos não liquidados, ou seja, aos empenhos pendentes de implemento de condição, os quais são origem dos restos a pagar não processados. Portanto, a intenção do legislador era permitir que apenas as despesas não realizadas, as que não foram efetivadas, devido a entrega do bem ou serviço ou consumo pela administração, pudessem ser objeto de limitação pela insuficiência de disponibilidade de caixa. Até porque as despesas realizadas e não pagas - restos a pagar processados - representam verdadeira obrigação da Administração Pública, tendo em vista a ocorrência do fato gerador da despesa e, por isso, não poderia sofrer limitações quanto ao seu pagamento, uma vez que a outra parte cumpriu seu acordo – a entrega do bem ou a prestação do serviço – na esperança de que a administração cumpra também a sua: o pagamento do Passivo.

2.2. LEI COMPLEMENTAR 131/2009

A Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009, acrescentou dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A LC nº 131/2009 nasceu com o fito de conferir transparência à gestão das contas públicas em todos os níveis, estreitando a relação entre Estado e sociedade no tocante ao monitoramento dos recursos públicos.

Para tanto, a LC 131/2009, tem como principal ponto -o art. 48-A, que visa dar maior transparência a todas as etapas administrativas, as quais estão sujeitas as despesas dos entes públicos, desde o empenho, até a o pagamento, além da disponibilização da receita, conforme disposto no abaixo:

“Art. 2º A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 48-A, 73-A, 73-B e 73-C:

“Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. “

O art. 73-A vem reiterar que todo e qualquer cidadão poderá ter acesso às informações disponibilizadas pelo ente público:

“Art. 2... ”

Art. 73-A. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar. ”

As medidas inseridas através da Lei Complementar vêm contribuir para um melhor acompanhamento da execução das despesas, permitindo, com isso, que haja um acompanhamento mais preciso dos Restos a Pagar Processados, tanto por parte dos entes públicos, quanto por parte dos próprios fornecedores e da sociedade como um todo.

3. IMPACTO DOS RESTOS A PAGAR NAS CONTAS PÚBLICAS

De acordo com a Contabilidade Pública, os Restos a Pagar, na sua origem, destinavam-se a ajustar o encerramento do exercício financeiro com a continuidade da Administração Pública, visto que nem todos os pagamentos de despesas coincidem com o final do exercício e é normal que algumas despesas que dizem respeito a um exercício, fiquem

para serem pagas no exercício seguinte. No entanto, as deficiências no planejamento orçamentário fizeram com que esse instrumento, fosse mal utilizado, passando a servir como instrumento de rolagem de dívida.

Mendes (2009) faz os seguintes comentários, em relação às razões que levam ao mau uso dos Restos a Pagar:

“É importante observar que essa forma heterodoxa de execução orçamentária reforça os poderes do Executivo para atingir seus objetivos principais: o cumprimento das metas fiscais e o controle do voto dos parlamentares, através dos chamados “restos a pagar”.

Isto porque a despesa pública se faz em três estágios: “empenho⁵”, “liquidação⁶” e “pagamento⁷”. Caso a despesa empenhada e liquidada não seja paga até o fim do ano, ela vai para o orçamento seguinte sob a forma de “restos a pagar”. É prática muito comum do Poder Executivo deixar de pagar um elevado volume de despesas já empenhadas e liquidadas; empurrando-as para os restos a pagar do exercício seguinte. Isso é feito pelas seguintes razões:

- simular que se está respeitando a Lei de Responsabilidade Fiscal: esta Lei determina que “no caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas⁸”. Se não houver a frustração de receita que motivou o contingenciamento, as despesas previamente programadas devem ser empenhadas. Logo, pela regra descrita acima, o Executivo tem de fazer as despesas programadas no orçamento. Mas o que ele faz, na verdade, é empenhar tais despesas, e muitas vezes chega a liquidá-las, mas não as paga.
- elevar o superávit primário: como este superávit é medido em conceito de caixa, a verba que está na conta do Tesouro é computada como recurso economizado, mesmo que ela esteja comprometida com o pagamento de uma despesa já empenhada e liquidada e que foi transformada em restos a pagar.
- manter os parlamentares sob controle: aqueles que votaram de acordo com o governo e conseguiram o empenho e liquidação das despesas de seu interesse, agora terão que negociar com o Executivo mais uma vez, para que os restos a pagar sejam efetivamente pagos⁹.”

É notório que o crescente aumento de restos a pagar nas contas públicas nacionais tem gerado inúmeros transtornos para regular a execução do orçamento, pois a dívida pendente de pagamento deixada pelos governos afeta distintos setores das finanças públicas da União, Estados e Municípios. Os pesquisadores da área têm colocado que diversas são as causas que

⁵ Lei nº 4.320, de 1964: “Art. 58 O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.”

⁶ Lei nº 4.320, de 1964: “Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito.”

⁷ Lei nº 4320, de 1964: “Art. 64. A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.”

⁸ Lei Complementar nº 101, de 2000, art. 9º, §1º.

⁹ Gontijo (2001) mostra que o pagamento de restos a pagar tem elevação expressiva em momentos de votações importantes no Congresso.

levam ao aumento exagerado e sem freio do montante de restos a pagar, como o aumento de empenho nos últimos dias do ano financeiro, dentre os quais; o cronograma de desembolso mensal de recursos que estipula limite maior para empenho em relação aos pagamentos e o veto aos dispositivos da legislação, que poderiam frear a inscrição de restos a pagar que não cumpriram parâmetros básicos.

A concentração de empenhos nos últimos dias do exercício financeiro é um dos fatores que contribuem para o aumento de restos a pagar no Brasil, pois essas despesas geralmente não conseguem cumprir todo o processo legal de tramitação e, conseqüentemente, não se consegue pagá-las dentro do exercício. Uma das causas que podem contribuir para que isso ocorra está no demasiado atraso ocorrido na aprovação da Lei Orçamentária Anual.

A Lei Orçamentária Anual estima as receitas que serão arrecadadas durante o exercício financeiro e define quais despesas que o governo poderá realizar com esses recursos. Em consonância com o princípio da Legalidade, observado na Constituição Federal como Princípio da Administração Pública, e o Princípio da Universalidade, reconhecido como princípio orçamentário pela Lei nº. 4.320/1964, que estabelecem, respectivamente, que não haverá despesa sem lei anterior que o defina, e a exigência de que todas as despesas constem da lei do orçamento, não se pode falar, então, da execução orçamentária sem a aprovação da Lei Orçamentária Anual.

Com o exercício financeiro diminuído pela morosidade que constitui o Sistema Orçamentário Nacional (Plano Plurianual, (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual - LOA) o ordenador de despesa dispõe de menos tempo para a execução orçamentária, resultando em pendências que apenas serão regularizadas em anos posteriores, mediante a criação dos restos a pagar.

Mas, segundo dados da Secretaria do Tesouro Nacional, o decreto de desembolsos publicado no começo do exercício, e suas posteriores atualizações, define um limite único de pagamentos tanto para empenhos do próprio ano, como para os pagamentos de restos a pagar

pendentes. Percebe-se, então, que esse Decreto pode ter dado margem para a inscrição de mais restos a pagar, pois o razoável seria que o limite de gasto fosse inferior ao de pagamento, forçando, assim, uma diminuição dos restos a pagar.

O aumento de restos a pagar no orçamento dos entes públicos é fato que preocupa as autoridades governamentais. Consoante isso, diversos atos normativos vêm tentando impor barreiras para o crescimento dessa pendência. Mas, infelizmente, muitas dessas tentativas estão sendo barradas pelo Poder Executivo. Como exemplo, a Lei de Diretrizes orçamentárias para 2008 teve um artigo importante vetado: o artigo que restringiria a execução, em 2008, de despesas pendentes de orçamentos anteriores ao de 2006.

“Art. 131. Os restos a pagar não processados terão vigência de um ano a partir de sua inscrição, exceto se:

I - vierem a ser liquidados nesse período, observado o disposto no parágrafo único do art. 112 desta Lei;

II - referirem-se a convênio, ou instrumento congênere, por meio do qual já tenha sido transferida a primeira parcela de recursos, ressalvado o caso de rescisão; ou

III - referirem-se a convênio, ou instrumento congênere, cuja efetivação dependa de licença ambiental ou do cumprimento de requisito de ordem técnica estabelecido pelo concedente.

§ 1º Durante a execução dos restos a pagar não serão admitidas alterações nos valores anteriormente inscritos.

§ 2º Fica vedada no exercício de 2008 a execução de restos a pagar inscritos em exercícios anteriores a 2007 que não tenham sido liquidados até 31 de dezembro de 2007, ressalvado o disposto no inciso II do caput.

§ 3º Os órgãos de controle interno e externo verificarão o cumprimento do disposto neste artigo.”

O Poder Executivo Federal, em suas razões de veto, admitiu existir um esforço por parte dos gestores públicos de todos os poderes no sentido de reduzir as despesas inscritas em restos a pagar, especialmente as não processadas. Entretanto, argumenta que essa redução deve ser realizada de forma gradual, a fim de não comprometer a execução orçamentária e financeira das ações autorizadas pelo Poder Legislativo nos respectivos exercícios financeiros.

O mesmo ocorreu em relação ao art. 41 da LRF¹⁰, que foi vetado e que tratava de quais despesas poderiam ser inscritas em restos a pagar, também tentou criar uma barreira para a inscrição indiscriminada desses resíduos:

O argumento utilizado à época é que tal restrição seria contrária ao interesse público, justificando que;

“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.”

Em contraposição aos vetos acima, foi instituído como crime a assunção de obrigações em desacordo com o art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme se vê no Decreto-Lei nº 2.848 de 1940, com a redação da Lei nº. 10.028 de 2000:

“Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.”

Além disso, o Código Penal também traz os crimes relacionados aos restos a pagar, na Parte Especial, Título XI “Dos crimes contra a administração pública”, capítulo IV “Dos crimes contra as finanças públicas”, art. 359-B, que assim dita:

“Inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar Art. 359-B. Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei.

¹⁰ “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 congêneres, com outro ente da Federação, já assinado, publicado e em andamento.

§ 1º Considera-se em andamento o convênio, ajuste, acordo ou congêneres 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

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.”

4. ESTUDO DE CASO - MEDIDAS ADOTADAS NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

4.1 BREVE HISTÓRICO

Corolário de qualquer estrutura administrativa, os artigos 47 e 48 da Lei nº 4.320/64¹¹, já defendiam a necessidade de planejamento das ações governamentais, com um planejamento financeiro que buscasse evitar o aparecimento de déficit da execução orçamentária, com vistas à harmonização entre as receitas e despesas.

Assim, como é sabido, os “restos a pagar”, já conceituado no primeiro capítulo, foi criado para ser uma instrumento de execução financeira. Ocorre, entretanto, que tal instituto, ao longo do tempo, desvirtuou-se de sua essência, transformando-se, na realidade, em um tipo de financiamento da despesa pública.

Este tema, sem sombra de dúvidas, é objeto de grandes preocupações por parte dos Administradores Públicos, da sociedade em geral, daqueles que prestam contas da aplicação dos recursos e dos que examinam essas prestações de contas, em especial nos períodos de transição de mandatos, com transferências de ônus e responsabilidades de uma gestão para outra, por vezes, de maneira inconsequente e temerária.

Como mencionado anteriormente, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, passou-se a identificar a obediência aos limites e condições da inscrição de Restos a Pagar

¹¹ “Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho;
b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.”

como um pressuposto basilar de responsabilidade fiscal, e em especial, vedando “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”, considerando disponibilidade de caixa "os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício" (parágrafo único).

È evidente que a referida lei, ao trazer ao ordenamento jurídico pátrio todas as premissas para uma gestão pública transparente e eficiente, mobilizou os Gestores Públicos para a completa adequação à mesma. Ao longo de 10 anos após sua publicação, os Entes da Federação foram paulatinamente adequando-se aos mandamentos da supracitada lei.

Assim, diante da delicadeza do tema restos a pagar, em especial, quando ao atendimento dos preceitos estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 42), e, com vistas a analisar como alguns Entes Federativos trataram do problema em tela, priorizando as obrigações deixadas em gestões anteriores, o presente trabalho tem como escopo principal, o exemplo do Estado do Rio de Janeiro.

Salienta-se que a escolha deste Estado em particular, deveu-se: i. à implantação do Programa de Pagamento/Parcelamento de Restos a Pagar, que contemplou um grande número de credores e teve uma repercussão nacional; ii. à adoção do mecanismo de Oferta Pública de Recursos, que pôde trazer economia aos cofres públicos; iii. à adoção da cota financeira e iv. à transparência das informações acerca dos tópicos mencionados anteriormente, uma vez que o Estado publica bimestralmente informações através do Boletim de Transparência Fiscal, em seu sítio eletrônico, e que são os dados aqui apresentados¹².

4.2 PROGRAMA DE PAGAMENTO/PARCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR

¹² Importante mencionar que os dados apresentados no presente capítulo foram exarados dos Boletins de Transparência Fiscal, disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/instituicao/tesouro.portal>

Conforme informações extraídas no Sistema de Informações Gerenciais - SIG, no início de 2007, a Gestão atual do Governo do Estado do Rio de Janeiro, deparou-se com um montante de restos a pagar, processados nos exercícios anteriores, de ordem de R\$ 2 bilhões. Desse montante, apenas R\$ 908 milhões eram referentes à folha de pagamento do mês de dezembro de 2006, paga em janeiro de 2007, como pode ser verificado no Quadro I.

Quadro I

Restos a Pagar Processados Inscritos no Início de 2007 (R\$ milhões)

Fontes-Tesouro	00	01	04	06	22	Outras fontes	Subtotal
Pessoal	762	8	-	-	-	137	908
Corrente	530	5	11	29	68	193	836
Capital	115	5	53	-	6	51	230
Total	1.407	18	64	29	74	381	1.975

Fonte: SIAFEM/RJ.

Conforme publicação no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, a disponibilidade financeira do Estado do Rio de Janeiro, em 29/12/2006, era de R\$ 209 milhões, o que representa cerca de 13% do valor total dos restos a pagar. Assim, diante do volume de restos a pagar processados encontrados, o Estado do Rio de Janeiro buscou medidas factíveis para o adimplemento dos mesmos, assim como outros Entes da Federação, como a prefeitura de São Paulo, Governo de Minas Gerais e Estado do Rio Grande do Sul¹³

¹³ No município de São Paulo, especificamente, o programa de pagamento/parcelamento foi instituído e regulamentado pela Lei Municipal nº 14.129/06, Decreto Municipal nº 45.720/05, Decreto Municipal nº 47.123/2006, Portarias Inter-Secretariais nº 01 e 02/SGM/SF/SJ/SEMPLA/2005, Portarias SF nº 32/2005 e 43/2007.

No referido programa, puderam ser objeto de repactuação as obrigações inscritas em restos a pagar processados e não processados e despesas de exercícios anteriores, referentes aos exercícios de 2000 a 2004. A forma de pagamento aos credores deu-se da seguinte maneira: para créditos até R\$ 100 mil, o pagamento era feito integralmente; para obrigações superiores a R\$ 100 mil, o valor poria ser parcelado em até 07 anos. O mencionado programa também previu a possibilidade de antecipação das parcelas vincendas, por meio de oferta pública de recursos – modalidade de leilão, maior deságio.

O Estado do Rio Grande do Sul foi outro Ente que adotou programa semelhante. Nesse, as obrigações abarcadas foram decorrentes de despesas empenhadas e liquidadas relativas ao exercício financeiro de 2006 e anteriores, por meio de novação, na forma prevista no art. 360 da Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código

A primeira medida adotada pelo Governo do Estado do Rio de Janeiro foi a implementação do Programa de Pagamento/Parcelamento de Restos a Pagar, instituído pelo Decreto nº 40.874/2007 que teve como escopo o pagamento das obrigações, com recursos do Tesouro Estadual, inscritas em restos a pagar processados, referentes ao exercício de 2006 e anteriores, que se encontrassem devidamente registradas no SIAFEM/RJ, reconhecidas pela atual administração estadual e custeadas com as seguintes fontes de recurso do Tesouro Estadual: 00 - Ordinários Provenientes de Impostos; 01 - Ordinários Não Provenientes de Impostos; e 06 - Fundo de Participação dos Estados – FPE.

O referido diploma legal vislumbrou que os credores que possuíam obrigações inadimplidas inscritas em restos a pagar processado em 2006 e exercícios anteriores, até o valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) teriam seus créditos pagos em parcela única no exercício de 2007; para os credores que tivessem valor superior a essa importância, o saldo seria quitado em até quatorze parcelas semestrais não inferiores a R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais). A Resolução SEFAZ nº 73, de 01 de outubro de 2007, regulamentou o Decreto nº 40.874/2007.

Buscou-se com tal normatização, portanto, atender os princípios da isonomia, da publicidade, da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da probidade administrativa, além de eleger, como diretrizes balizadoras do mesmo, (i) o tratamento isonômico dos credores; (ii) o caráter de adesão voluntária ao programa, e (iii) a transparência e a publicidade.

Do total dos restos a pagar encontrados pelo Governo do Estado do Rio de Janeiro, especificamente nas fontes de recurso do Tesouro Estadual, elencadas no Quadro I, e ainda, excluindo-se da sistemática de pagamentos o disposto no artigo mencionado acima, o total de restos a pagar abarcado no início do Programa era na ordem de R\$ 400 milhões, com cerca de 4.000 fornecedores.

Civil, mediante a realização de oferta pública de recursos a seus credores. Já o Estado de Minas Gerais renegociou os débitos de despesas empenhadas e liquidadas relativa aos exercícios de 2002 e anteriores.

Importa esclarecer que o Programa em tela envolveu o trabalho conjunto entre as Unidades Gestoras do Estado, a Contadoria Geral do Estado, a Auditoria Geral do Estado, sendo a Secretaria de Estado de Fazenda o Órgão responsável pela edição de normas complementares necessárias à execução do Decreto nº 40.874/2007, e a Subsecretaria de Finanças- SUBFIN responsável pelo acompanhamento do Programa.

Conforme dispôs a Resolução nº 73/2007 em seus arts. 2º e 3º, coube aos Ordenadores de Despesas dos Órgãos e Entidades da Administração Pública Estadual, o reconhecimento das obrigações que puderam ser abarcadas pelo Decreto nº 40.874/2007, mediante ofício encaminhado à Contadoria Geral do Estado, indicando os servidores delegados para esta operação. A Contadoria Geral do Estado responsável por editar orientações acerca da utilização da transação de reconhecimento das obrigações inscritas em restos a pagar, no âmbito do SIAFEM/RJ.

4.2.1 PRINCÍPIOS BASILARES E NORTEADORES DO PROGRAMA DE PAGAMENTO/PARCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR

A denominada função administrativa do Estado submete-se a um especial regime jurídico. Sua característica essencial reside, de um lado, na admissibilidade da idéia de que a execução da lei por agentes públicos exige o deferimento de necessárias prerrogativas de autoridade, que façam com que o interesse público juridicamente predomine sobre o interesse privado; e de outro, na formulação de que o interesse público não pode ser livremente disposto por aqueles que, em nome da coletividade, recebem o dever-poder de realizá-los. Consiste, na verdade, no regime jurídico decorrente da conjugação de dois princípios básicos: o princípio da supremacia dos interesses públicos e o da indisponibilidade dos interesses públicos.

Tomando o conceito de Administração Pública em seu sentido orgânico, isto é, no sentido de conjunto de órgãos e pessoas destinados ao exercício da totalidade da ação executiva do Estado, a Constituição Federal positivou os princípios gerais norteadores da totalidade de suas funções. Destarte, os princípios inerentes à Administração Pública são

aqueles expostos no art. 37 de nossa vigente Constituição, quais sejam, princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Percebe-se, portanto, que todos esses princípios foram observados na concepção do Programa de Pagamento/Parcelamento dos Restos a Pagar. Contudo, dois deles merecem alguns comentários adicionais, como será exposto a seguir:

i. Do Princípio da Legalidade

Na esfera administrativa, o princípio da legalidade implica em dizer que a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite. Conforme assinala a doutrinadora Maria Silvia Di Pietro¹⁴, a Administração Pública não pode, por simples ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados; para tanto, ela depende de lei.

Tal princípio é o norteador de tudo o que a Administração Pública pode fazer, dentro dos limites da lei. Por esse motivo, o Programa de Pagamento/Parcelamento de Restos a Pagar elegeu como diretriz o caráter voluntário para adesão ao mesmo, ao dispor, no artigo 6º da Resolução nº 73, de 01 de outubro de 2007:

“Art. 6º- Optando por aderir ao acordo de pagamento, o credor deverá comparecer à Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, no período designado no ofício, para assinatura do termo de adesão previsto no Anexo II”.

Tal diretriz ficou bem assinalada pela Assessoria Jurídica da Secretaria de Estado de Fazenda, no Parecer nº 46/2007-ERMP, em 28 de setembro de 2007, exarado nos autos administrativos E-04/406.300/2007,

“Além disso, merece atenção especial o fato de a Resolução prever, por intermédio de formulário previsto no seu anexo ii (o qual, ao meu ver, é legalmente irretocável), a formalização da adesão ao regime previsto no Decreto nº 40.874/2007 mediante requerimento (isto é, voluntariamente) do credor.

Tal circunstância tem o condão de impedir grande controvérsia que poderia advir de eventual interpretação no sentido de que o Decreto nº 40.874/2007 estaria a impor o acatamento forçado dos credores ao regime de pagamento ali previsto, o que, se assim o fosse, implicaria violação às garantias constitucionais concernentes ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido, insertas no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição. Destarte, por se tratar de adesão voluntária aos termos propostos pelo Estado, não há qualquer censura ao acordo o qual, ao revés, possibilita à Administração adimplir com suas obrigações sem

¹⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 17ª edição. São Paulo: Atlas, 2004, pg. 66.

descapitalizar-se, de modo que possa prestar os seus serviços da melhor forma possível”. (Grifo nosso)

Infere-se, portanto, a partir da leitura do dispositivo supracitado e do parecer proferido acima que nenhum credor foi obrigado ou compelido a ingressar no programa. Coube ao credor avaliar se as condições estabelecidas no programa seriam ou não vantajosas para ele.

ii. Do Princípio da Economicidade

A Carta Magna de 1988 fez constar em nosso ordenamento jurídico, parâmetros de natureza genuinamente gerencial, intrínseco à noção de eficiência, eficácia e efetividade, impondo como uma das dimensões da regular gestão de recursos e bens públicos o respeito ao princípio da economicidade, ao lado do princípio da legalidade e do, também recém-integrado, princípio da legitimidade (CF, art. 70, *caput*)¹⁵.

Apesar de o princípio da economicidade não se encontrar formalmente entre aqueles constitucionalmente previstos para a Administração Pública (art. 37, *caput*)¹⁶, impõe-se materialmente como um dos vetores essenciais da boa e regular gestão de bens e recursos públicos, estando diretamente vinculado ao princípio da eficiência. Não basta honestidade e boas intenções para a validação dos atos administrativos. O princípio da economicidade, previsto no art. 70 de nossa Constituição Federal, impõe a adoção da solução mais conveniente e eficiente sobre o ponto de vista da gestão dos recursos públicos, porquanto toda atividade administrativa envolve uma relação sujeitável a enfoque de custo-benefício.

Erigindo tal princípio como fundamental à adoção do programa em tela, verificou-se que, à época, diante da insuficiência de recursos, a adoção pelo programa de Pagamento/Parcelamento de Restos a Pagar foi uma ótima decisão administrativa a ser

¹⁵ “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

¹⁶ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e ...”

tomada possibilitando a obtenção de condições economicamente mais vantajosas, seja no aspecto do prazo, seja no do valor, para o adimplemento de débitos pendentes.

4.2.2 VALORES REPACTUADOS E PAGOS PELO PROGRAMA

Conforme informações extraídas no Boletim de Transparência Fiscal¹⁷, os valores repactuados pelo programa bem como o número de fornecedores que aderiram ao mesmo, encontra-se descrito no Quadro abaixo.

Quadro II

Total de Credores que assinaram o Termo de Adesão previsto no Anexo II da Resolução n° 73/2008 e o Total dos Valores Repactuados até a presente data

Número de Credores que efetivamente aderiram ao programa		
Fases do Programa	Nº Credores Aderiram	Valor Repactuado
1º Fase	560	126.747.792,83
2º fase	229	81.985.551,73
3º fase	80	36.556.962,81
4º fase	97	7.546.829,29
Total	966	252.837.136,66

Fonte: SUBFIN/SEFAZ.

A partir dos dados apresentados, percebe-se que do montante inicial da dívida do Governo do Estado do Rio de Janeiro com as obrigações de restos a pagar, cerca de 63% foi repactuada¹⁸. Deve-se mencionar, no entanto, que diante da implementação do módulo “AUTENTICA”¹⁹ e ainda, diante da baixa contábil de alguns restos a pagar em virtude da

¹⁸ Cabe salientar que, em tópico posterior, o valor abarcado pelo programa diminuirá em virtude do módulo Autentica e da prescrição administrativa.

¹⁹ Outra medida adotada pelo Governo do Estado do Rio de Janeiro foi a publicação, pela Contadoria Geral do Estado, em 16 de outubro de 2009, da Portaria CGE n° 138, que implantou, no Sistema de Administração Financeira para Estados e Municípios (SIAFEM), o módulo AUTENTICA, com vistas a aprimorar o controle dos Restos a Pagar Processados. A supracitada Portaria condicionou a aprovação da inscrição de obrigações em Restos a Pagar Processados, ao registro, pelos órgãos, dos documentos fiscais ou equivalentes que deram suporte à liquidação da despesa pendente de pagamento no encerramento do exercício. Estes documentos dão prova de que o serviço e/ou produto foi (foram) prestado(s) e/ou fornecido(s) ao Estado.

Como consequência da exigência de comprovação da existência do fato gerador da despesa, verificou-se a redução significativa do estoque de restos a pagar processados pertinentes a exercícios anteriores a 2007. Aproximadamente R\$ 220 milhões em restos a pagar processados de gestões anteriores, abarcados por todas as

prescrição administrativa, verifica-se que o estoque efetivo dos restos a pagar abarcados pelo programa monta, na presente data, cerca de R\$350 milhões. Como informado pela Secretaria de Estado de Fazenda, o total dos valores repactuados e o número de credores que aderiram ao Programa, encontra-se descrito a seguir:

Quadro III

Total de Credores que assinaram o Termo de Adesão previsto no Anexo II da Resolução nº 73/2008 e o Total dos Valores Repactuados até a presente data

Total dos Valores Repactuados e o Número de Credores que Aderiram		
Obrigaçã	Nº Credores Aderiram	Valor Repactuado
Até R\$ 50.000,00	590	R\$ 7.927.304,85
Entre R\$ 50.000,00 e 100.000,00	100	R\$ 7.030.695,20
Entre R\$ 100.000,00 e R\$ 500.000,00	169	R\$ 36.451.914,01
Maior que R\$ 500.000,00	107	R\$ 201.427.222,60
Total	966	R\$ 252.837.136,66

Fonte: SUBFIN/SEFAZ.

Infere-se, conseqüentemente, a partir da análise do quadro acima, que cerca de 61% do total dos credores inscritos no programa possuíam créditos inferiores a R\$ 50.000,00 e, portanto, tiveram seus créditos adimplidos em uma única parcela.

Em relação ao total dos pagamentos efetuados, em consonância com o cronograma de pagamento estipulado por esta Secretaria de Estado de Fazenda, no dia 25 de novembro de 2009, foram pagos a quinta parcela, para os credores que ingressaram na 1º fase do programa; a quarta parcela, para os credores que ingressaram na 2º fase do programa; a terceira parcela, para os credores que ingressaram na 3º fase; e a segunda parcela para os credores que ingressaram na 4º fase, que totalizaram o valor de R\$ R\$ 87.516.282,81. Nesse montante,

Fontes de Recursos, foram baixados da contabilidade estadual, em razão da inexistência de processo administrativo e/ou documento fiscal que comprovasse a real prestação do serviço e/ou a entrega da coisa contratada.

deve-se mencionar, não estão incluídos os pagamentos realizados através da Oferta Pública de Recursos (que será desenvolvido em tópico posterior).

Até a presente data, com todos os pagamentos efetuados pelo Tesouro Estadual, aproximadamente 725 credores tiveram seus créditos adimplidos, o que representa cerca de 75% do total dos credores que aderiram ao Programa.

4.3 OFERTA PÚBLICA DE RECURSOS

A opção do parcelamento no Programa de pagamento/Parcelamento de Restos a Pagar em até 07 (sete) anos por parte do Governo do Estado do Rio de Janeiro, deu-se em virtude de uma grande preocupação em assegurar a conciliação dos pagamentos, assumidos com os credores, previsto no programa, com o fluxo de caixa do Estado. Buscou-se, com isso, garantir que essas obrigações fossem pagas no tempo devido.

Nesse sentido, o Governo Estadual previu a possibilidade de antecipação das últimas parcelas do programa, com o disposto no artigo 2º do Decreto nº 40.874/2007:

“**Art. 2º.** A Secretaria de Estado de Fazenda poderá, excepcionalmente e por despacho fundamentado, ouvida a Comissão de Programação Orçamentária e Financeira (COPOF), antecipar das últimas parcelas do pagamento previsto no art. 1º deste Decreto, desde que oferecidos descontos pelo credor, cujos percentuais mínimos serão fixados e publicados pelo Executivo, observado o princípio da impessoalidade e o disposto no artigo 5º da Lei nº 8.666/93”.

Partindo da premissa da intenção governamental, expressa no artigo acima, percebe-se que o objetivo da gestão foi a de poder quitar ao máximo as parcelas vincendas em exercícios posteriores, não deixando dívidas para as gestões posteriores como aconteceu no passado, aliando-se com as adequadas previsões orçamentárias de receitas e despesas a uma execução financeira responsável com o fito de alcançar, em última instância, o equilíbrio das contas públicas.

Dentre as Resoluções expedidas por esta Secretaria de Estado de Fazenda, está a Resolução nº 152, de 03 de outubro de 2008. A referida norma legal regulamentou a forma da participação do credor na oferta pública, os termos do Edital que deveria conter, expressamente, a descrição do objeto; a divulgação da instituição financeira incumbida de

operacionalizar o sistema eletrônico para a oferta pública de recursos; as exigências para habilitação do credor e de certificação do crédito para participação na oferta pública de recursos; o valor máximo de recursos a serem ofertados; o valor máximo a ser renegociado por credor; o percentual mínimo de desconto sobre o débito a ser oferecido pelo credor; os procedimentos da oferta, a proposta, a sua aceitação e classificação, bem como da publicação do resultado e do prazo para pagamento.

Novamente, reproduzindo as experiências adotadas em outros Entes Federativos, como a Prefeitura de São Paulo, o Estado de Minas Gerais e o Estado do Rio Grande do Sul, o Governo do Estado do Rio de Janeiro optou pela realização do leilão de Oferta Pública de Recursos.

A opção deste mecanismo por parte do Estado do Rio de Janeiro coaduna-se com uma série de vantagens, tais como: a utilização de sistema informatizado, que privilegia o princípio da impessoalidade e da transparência; a realização do leilão feita por uma instituição financeira, que garante o pagamento imediato aos credores; o escopo de conseguir para a Administração Pública os melhores resultados com os meios escassos de que ele dispõe e a menor custo, etc.

Em suma, a primeira Oferta Pública de Recursos dar-se-ia por meio do sistema informatizado fornecido pelo Banco do Brasil S/A²⁰, onde o credor que aderiu ao programa, devidamente habilitado, com vistas a antecipar os seus créditos, ingressa na página da rede mundial de computadores (Internet) e realiza oferta de lances e os respectivos valores de descontos. Uma vez classificados os lances conforme os critérios e os limites fixados por edital, e, ainda, observados os maiores descontos ofertados pelos credores, tais valores seriam pagos imediatamente pela instituição financeira contratada.

²⁰ Em 10 de setembro de 2008, foi realizada por meio de licitação, na modalidade de Pregão Eletrônico (nº 39/2008), a contratação da Instituição Financeira que iria ofertar o sistema informatizado em tela, que teve como vencedor do certame o Banco do Brasil S/A.

A Primeira Oferta Pública de Recursos foi realizada em 12 de maio de 2009, destinada a antecipar as parcelas vincendas nos exercícios de 2012 a 2015. Foi disponibilizado para a Primeira Oferta Pública de Recursos – 2009, o montante de até R\$ 12 milhões, distribuídos em 07 lotes, com os seguintes deságios mínimos:

Quadro VI

Lote	Exercício	Desconto Mínimo (%)
A	2012/ 1º semestre	41,58
B	2012/ 2º semestre	45,38
C	2013/ 1º semestre	50,28
D	2013/ 2º semestre	53,51
E	2014/ 1º semestre	57,69
F	2014/ 2º semestre	60,44
G	2015	63,99

O quadro abaixo evidencia os números da Primeira Oferta Pública de Recursos:

Quadro V

Lotes	Montante Sem Deságio	Montante Liquidado	Mínimo	Maximo	Médiado deságio	Nº Atendido
1	R\$ 2.172.558,46	R\$ 1.148.931,29	43,10%	55,10%	46,84 %	21
2	R\$ 2.306.420,60	R\$ 1.204.752,27	46,40%	52,00%	47,87 %	23
3	R\$ 2.129.130,44	R\$ 1.012.050,16	52,00%	60,00%	53,03 %	20
4	R\$ 2.370.087,55	R\$ 1.047.732,00	55,50%	62,50%	56,22 %	21
5	R\$ 1.692.474,43	R\$ 672.789,00	59,70%	65,00%	60,46 %	18
6	R\$ 1.721.254,98	R\$ 626.673,38	63,20%	70,00%	64,05 %	17
7	R\$ 1.331.601,18	R\$ 463.556,98	65,00%	65,50%	65,25 %	11
Total	R\$ 13.723.527,64	R\$ 6.176.485,08				131

Fonte: SUBFIN/SEFAZ.

Assim, puderam ser atendidas 131 parcelas, com um valor total de R\$ 13.723.527,64 e um dispêndio efetivo, pelo Governo, de R\$ 6.176.485,08, com médias de deságio superiores a 50%. Dessa maneira, a economia para os cofres públicos foi de R\$ 7.547.042,56.

Já a Segunda Oferta Pública de Recursos, aconteceu em 12 de março de 2010, destinada a antecipar as parcelas vincendas nos exercícios de 2010 a 2016. O valor disponibilizado seria de até R\$ 12 milhões, observando uma proporcionalidade entre os valores totais das parcelas a pagar²¹, com os seguintes deságios mínimos:

Quadro VI

Lote	Exercício	Desconto Mínimo (%)
A	2010/ 1º semestre	5,40%
B	2010/ 2º semestre	10,50%
C	2011/ 1º semestre	17,19%
D	2011/ 2º semestre	21,66%
E	2012/ 1º semestre	27,51%
F	2012/ 2º semestre	31,42%
G	2013/ 1º semestre	36,55%
H	2013/ 2º semestre	39,97%
I	2014/ 1º semestre	44,46%
J	2014/ 2º semestre	47,45%
K	2015/ 1º semestre	51,38%
L	2015/ 2º semestre	54,00%
M	2016/ 1º semestre	57,44%

O resultado da Segunda Oferta Pública de Recursos encontra-se descrito no quadro abaixo:

Quadro VII

Lote	Montante sem Deságio	Montante Liquidado	Desconto (R\$) (C)	Desconto (%) (D)	Atendidas (E)
1º	1.111.751,66	1.020.187,00	91.564,66	-8,24%	14
2º	1.142.995,08	989.802,00	153.193,08	-13,40%	15
3º	935.319,30	746.526,00	188.793,30	-20,18%	17
4º	1.219.178,52	907.680,21	311.498,31	-25,55%	18
5º	465.612,75	326.125,71	139.487,04	-29,96%	10
6º	786.624,42	501.853,38	284.771,04	-36,20%	10
7º	1.113.611,80	654.196,11	459.415,69	-41,25%	15
8º	540.214,61	304.221,62	235.992,99	-43,69%	11
9º	1.027.336,98	519.920,46	507.416,52	-49,39%	12

²¹ Do total desse montante, seria ofertado, conforme previsto em Edital, até 90% desse valor.

10°	896.476,73	434.470,36	462.006,37	-51,54%	11
11°	632.601,49	302.739,63	329.861,86	-52,14%	4
Total	9.871.723,34	6.707.722,48	3.164.000,86	-32,05%	137

Fonte: SUBFIN/SEFAZ.

A Coluna (A) demonstra o valor total dos créditos (sem desconto) das parcelas dos fornecedores que participaram do leilão. Assim, o montante total das parcelas a serem pagas, sem o desconto, era de R\$ 9.871.723,34. Já a coluna (B) mostra os montantes das parcelas que foram atendidas, já com os descontos respectivos. Assim, o valor total das 137 parcelas atendidas, com os descontos, montaram R\$ 6.707.722,48. Dessa maneira, do total efetivamente disponibilizado pelo Tesouro Estadual, de R\$ 10,8 milhões, foi gasto cerca de R\$ 6,7 milhões, com uma economia efetiva de R\$ 3.164.000,86.

Observa-se, portanto, que após a realização da Primeira e da Segunda Oferta Pública de Recursos, a economia total para o Governo do Estado do Rio de Janeiro foi na ordem de R\$ 10.711.043,42. Dessa maneira, o valor total pago pelo programa, computando-se os valores pagos em novembro de 2009 e as ofertas públicas é de, aproximadamente, R\$ 107,5 milhões.

Isto posto, a medida adotada revela-se compatível com os princípios constitucionais da eficiência e da economicidade, na medida em que possibilitou a obtenção de condições economicamente mais vantajosas para o adimplemento de débitos pendentes, demonstrando, sobretudo, o esforço realizado pelo Poder Executivo para adimplir débitos inscritos em restos a pagar.

4.3.1 EXPERIÊNCIA DE OUTROS ENTES FEDERATIVOS

O Governo de Minas Gerais utilizou o mecanismo da Oferta Pública de Recursos, em 2008, através de um sistema eletrônico do Banco do Brasil, para o pagamento de fornecedores de bens e serviços prestados ao Estado, no exercício de 2002 e anteriores. Na Oferta Pública de Recursos realizada no Estado de Minas Gerais, participaram 137 fornecedores, com

créditos até R\$ 400 mil. Eles acumularam um crédito de R\$ 4,5 milhões, pelos quais o Estado pagou R\$ 3,5 milhões, economizando R\$ 1 milhão²².

Já a Prefeitura de São Paulo, realizou a Primeira Oferta Pública de Recursos em dezembro de 2006, disponibilizando cerca de R\$ 60 milhões para renegociar e pagar as despesas com credores pelo fornecimento de bens e serviços relativos aos exercícios de 2004 e anteriores foi realizada dia 21 de dezembro. O sistema utilizado na oferta pública de recursos foi disponibilizado pelo Banco do Brasil. Com este mecanismo, a Secretaria Municipal de Finanças pôde antecipar o pagamento de dívidas a vencer entre 2007 e 2012, quitando cerca de R\$ 72 milhões. O desconto médio oferecido pelos credores à Prefeitura foi de 18,74%²³. A Prefeitura citada, em maio de 2007, optou por realizar a Segunda Oferta Pública de Recursos, destinado a quitar parcelas a vencer até 2012. Ressalte-se, porém, que o mesmo não ocorreu em virtude de medida liminar impetrada por fornecedor da Prefeitura, que não pôde participar do certame em virtude das condições estabelecidas no Edital.

5. SITUAÇÃO ATUAL DOS RESTOS A PAGAR NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

5.2 COTA FINANCEIRA

A Cota Financeira é o mecanismo que permite aos órgãos saberem quanto e quando disporão de recursos para o efetivo pagamento dos bens e serviços adquiridos. Se por um lado os órgãos só podem efetuar seus empenhos dentro das suas cotas orçamentárias liberadas, por outro eles só podem emitir Programações Desembolso até o valor das respectivas cotas financeiras liberadas, que são definidas de acordo com um cronograma mensal.

²² Disponível em:

<http://www.agenciaminas.mg.gov.br/component/controlemultimidia/noticia?id=2293%3Agoverno-obtem-sucesso-na-primeira-oferta-publica>

²³ Disponível em: http://www.prefeitura.sp.gov.br/portal/a_cidade/noticias/index.php?p=14069

A publicação de um cronograma mensal de programação financeira é uma das ferramentas de gestão codificadas na Lei de Responsabilidade Fiscal e se desdobra na publicação detalhada da aplicação desse cronograma em uma resolução do Secretário da Fazenda. Assim, a distribuição mensal do limite para emissão de Programações de Desembolso se faz de acordo com as Metas Fiscais de Arrecadação e o Cronograma de Desembolso (art. 8º da LRF)

Em 2010, as duas principais inovações na metodologia de definição e revisão das cotas financeiras foram:

- (a) a segregação das despesas de cada órgão, com “restos a pagar processados” do exercício anterior separados dos gastos promovidos pelo orçamento do ano corrente,
- (b) o ajuste dinâmico das cotas em função não só do comportamento da receita, mas também do uso das respectivas cotas até o fim de cada bimestre.

O objetivo de segregar os restos a pagar, além de aumentar a transparência e a confiança do fornecedor, é evitar o acúmulo dessas obrigações. Com isto, diminuem-se os riscos para o fluxo de caixa do Tesouro Estadual, e os incentivos à contratação de compromissos em excesso à disponibilidade real de recursos do Estado.

O objetivo de rever as cotas de acordo com seu uso, ao fim de cada bimestre, é incentivar a disciplina dos órgãos e evitar um excesso de liquidez, ou seja, a possibilidade de um órgão emitir repentinamente um grande volume de pedidos de desembolsos, após um período de imobilidade. Isto porque, demandas bruscas dificultam a boa administração das disponibilidades do Tesouro do Estado. Assim, a partir de abril de 2010, o excesso de cota não utilizada ao fim de cada mês passará a ser redistribuído nos meses seguintes, ao invés de se acumular como valor disponível para saque imediato.

5.3 SITUAÇÃO ATUAL

Além de adotar as medidas para a quitação dos restos a pagar anteriores a 2007, já narrado anteriormente, imprescindível destacar o *quantum* do estoque de restos a pagar anteriores a 2006 (que não abarcados pelo programa de pagamento/Parcelamento de Restos a Pagar) está sendo sanado até a presente data.

Quadro VIII

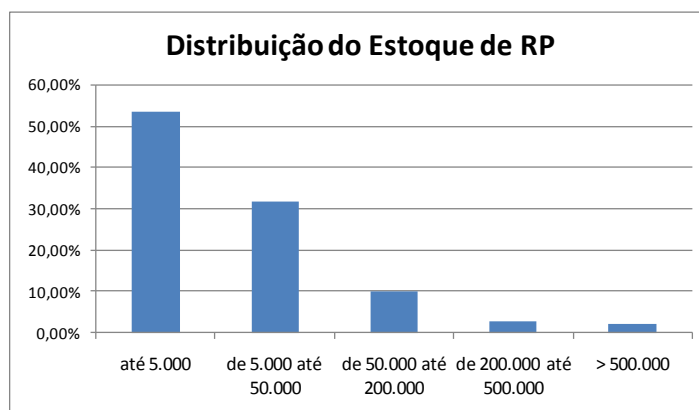
ESTOQUE DE RESTOS A PAGAR 2007 (em R\$ mil)						
EXERCÍCIO	INSCRITOS EM 2007	PAGO EM 2007	PAGO EM 2008	PAGO EM 2009	PAGO EM 2010	TOTAL PAGO
1998	3.297,69	-	-	-	-	-
1999	2.339,19	-	-	-	-	-
2000	-	-	-	-	-	-
2001	-	-	-	-	-	-
2002	186.936,49	109,77	19.259,60	8.655,86	3.096,96	31.122,18
2003	60.768,47	941,14	715,14	913,52	592,00	3.161,81
2004	177.195,87	9.485,22	3.086,84	7.935,83	527,07	21.034,95
2005	125.936,00	3.175,25	25.117,33	6.969,72	2.627,97	37.890,27
2006	1.036.328,63	724.685,41	30.601,64	36.889,64	15.754,94	807.931,63
TOTAL	1.592.802,35	738.396,78	78.780,54	61.364,58	22.598,94	901.140,85

Fonte: SIG. Posição em 29/06/2010.

Depreende-se, portanto, do quadro acima, que o total pago até a presente data do estoque de restos a pagar encontrado em 2007 é na ordem de R\$ 900 milhões.

Há de se observar, ainda, que quando na análise da distribuição das Programações de desembolso emitidas com liquidação até 2006, constata-se que as programações de desembolso que não foram honradas são as de pequeno valor.

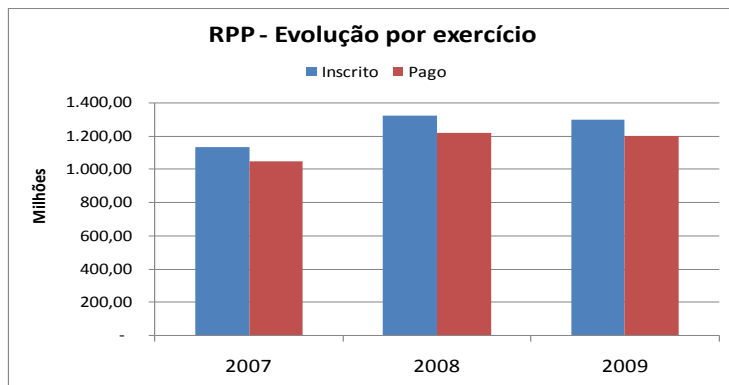
Gráfico 1



Fonte: SUBFIN/SEFAZ.

Já em relação à evolução dos restos a pagar, nos exercícios de 2007 a 2009, o quadro abaixo evidencia o total inscrito e o pago

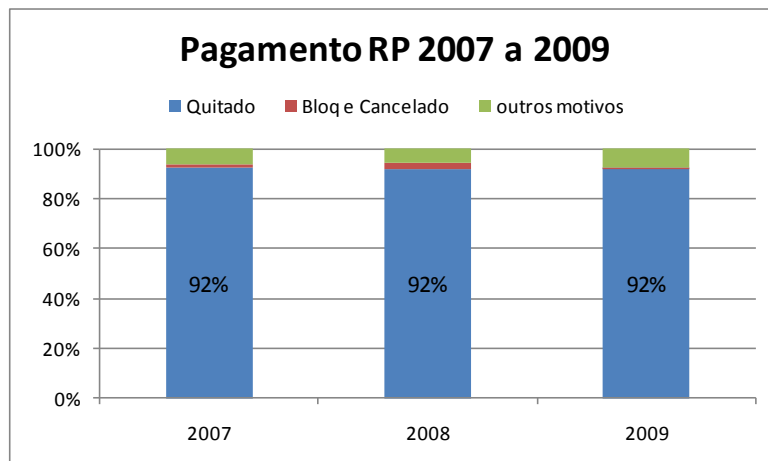
Gráfico 2



Fonte: SUBFIN/SEFAZ.

Dos restos a pagar inscritos entre 2007 e 2009, aproximadamente 92% foram quitados. Há de se ressaltar que nos anos de 2007 e 2008, do total dos restos a pagar que não foram honrados, em média, 1,8% foram bloqueados e/ou cancelado e, o restante, não pôde pago, principalmente, em virtude da falta de confecção das Programações de Desembolso.

Gráfico 3



Fonte: Sistema de informações gerenciais, acessado em 29 de junho de 2010.

CONCLUSÃO

Este estudo buscou evidenciar o quanto os restos a pagar implicam na qualidade dos gastos públicos, gerando uma espécie de “orçamento paralelo”, pois a sua inscrição ao longo dos anos passou a implicar na assunção de obrigações em volume superior a capacidade de pagamento, o que tem resultado, conseqüentemente,, em uma das formas de financiamento do setor público, acarretando o comprometimento de receitas futuras e a imobilização dos governos no início de cada exercício financeiro.

Para tanto, na primeira parte deste estudo, fez-se uma revisão dos aspectos conceituais e legais dos restos a pagar, suas características contábeis, legais e seu impactos nas contas públicas, dando ênfase às implicações da Lei de Responsabilidade Fiscal, que vem preencher uma importante brecha para obtenção do equilíbrio fiscal, limitando a inscrição em restos a pagar, com base na disponibilidade financeira, sob pena de responsabilização do Administrador Público e ao estabelecer regras rígidas para adequação de despesas e dívidas publicas a níveis compatíveis com as receitas de cada ente da Federação, envolvendo todos os poderes.

Assim, pretendeu-se evidenciar, que após os 10 anos de vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, sua consolidação no âmbito da administração Pública é indiscutível, permitindo assim, uma melhor avaliação dos gestores públicos, ao criar normas que visam à redução do passivo financeiro, que poderiam ser passados para futuras gestões.

Contudo, o artigo 42 da referida norma ainda suscita algumas controvérsias. A questão dos restos a pagar deixados de uma gestão para outra, portanto, não é um problema trivial. Dessa maneira, buscou-se analisar a estimulação que o titular do Poder ou Órgão pode e deve exercer com sua postura, manifestando sua vontade de cumprir a Lei e transmitir a imagem que sinceramente prioriza sua observância. Assim, optou-se por analisar as medidas adotadas no Estado do Rio de Janeiro para reduzir as inscrições em restos pagar, para sanar os restos a pagar herdados de gestões anteriores, como o Programa de Pagamento/Parcelamento de Restos a Pagar, a adoção do mecanismo da Oferta Pública de Recursos, instrumentos adotados na atual gestão que possibilitam maior controle e eficiência na gestão dos recursos públicos, como o Modulo AUTENTICA, integrado no Sistema Integrado de Administração Financeira

para Estados e Municípios – SIAFEM, que permiti uma verificação mais precisa da prestação do serviço ou entrega do bem, agilizando assim o processo de pagamento dos mesmos. E, ainda, a cota financeira, que estabelece um limite abaixo da cota orçamentária e “contingenciando” o valor referente aos Restos a Pagar Processados, o que garante o pagamento dos mesmos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Acórdão TC-002.798/2007-0**, Tribunal de Contas da União. Relatório de acompanhamento. Verificação dos relatórios de gestão fiscal relativos ao 3º quadrimestre de 2006. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 20/06/2010.

_____. **Boletins de Transparência Fiscal**, disponível em:
<http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/instituicao/tesouro.portal>. Acesso em: 25/06/2010

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 20/06/2010.

_____. **Decreto nº. 1.804**, de 24 de novembro de 1922. Aprova normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade para os Estados e Municípios. Disponível em:
<<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em 23/06/2010.

_____. **Decreto nº. 4.536**, de 28 de janeiro de 1922. Organiza o Código de Contabilidade da União. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 23/06/2010.

_____. **Decreto-Lei nº. 2.848**, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em:
<<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 25/06/2010.

VICARRI, Adauto; CRUZ, Flávio; GLOCK, Jose Oswaldo; **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**: lei 101, 04 de maio de 2000. 6ª ed. São Paulo. Atlas, 2009.

_____. **Lei Complementar nº. 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 23/06/2010.

_____. **Lei Ordinária nº. 10.028**, de 19 de outubro de 2000. Altera o decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - código penal, a lei 1.079, de 10 de abril de 1950, e o decreto-lei 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 23/06/2010.

_____. **Lei Ordinária nº. 9.504**, de 30 de setembro de 1997. Estabelece normas para as eleições. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 25/06/2010.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Despesas Públicas**: manual de procedimentos, em fase de minuta. Disponível em: <<http://www.stn.gov.br>>. Acesso em: 25/06/2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 16.5**, Normas brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em audiência pública. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 22/06/2010.

_____. **Resolução nº. 750**, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 24/06/2010.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. **Restos a Pagar**. Monografia (Especialização em Orçamento e Políticas Públicas da Universidade de Brasília). Universidade de Brasília, Associação Brasileira de Orçamento Público. 2004.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral *et al.* **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2º ed. Recife. Nossa Livraria, 2001.

FEIJO, Paulo Henrique; MEDEIROS, Márcio; ALBUQUERQUE, Claudiano. **Gestão de Finanças Públicas**: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal. 2ª ed. Brasília. Cidade, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7ª ed. São Paulo. Atlas, 2004.

IZAGUIRRE, Mônica. Governo deve deixar cerca de R\$ 17 bilhões para pagar em 2007.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM). 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MENDES, José Mendes. **Sistema Orçamentário Brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público.** 2009.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JR, J. Teixeira. **A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 32ª ed. Rio de Janeiro. IBAM, 2008.

Valor Econômico. [online] Disponível na Internet via WWW. URL: https://www.portalsof.planejamento.gov.br/portal/clipping/20061017_02/. Arquivo capturado em 19 de junho de 2010.

_____. **Decreto Municipal nº 45.720/05, Decreto Municipal nº 47.123/2006,** Portarias Inter-Secretariais nº 01 e 02/SGM/SF/SJ/SEMP/LA/2005, Portarias SF nº 32/2005 e 43/2007.

Manual de Orientação referente s aos **Restos a Pagar**, proferido pela Secretaria de Estado de Fazenda. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/instituicao/tesouro.portal>.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 17ª edição. São Paulo: Atlas, 2004, pg. 66.

_____. **Resolução nº. 73,** de 01 de outubro de 2007. Dispõe sobre o regime de pagamento dos restos a pagar instituído pelo decreto nº 40.874/2007 e dá outras providências.

Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/legislacao/resolucao>>. Acesso em: 24/06/2010.

_____. **Decreto nº. 40.874,** de 02 de agosto de 2007. Dispõe sobre o pagamento dos restos a pagar processados do exercício de 2006 e anteriores. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/legislacao/decreto>>. Acesso em: 23/06/2010.

_____. **Decreto nº. 42.200,** de 21 de dezembro de 2009. Autoriza o pagamento das programações de desembolso (pd's) pertinentes a restos a pagar processados relativos aos exercícios de 2003 e 2004, abarcados pela fonte de recursos 22 - fecp, que tenham passado pelo módulo "autentica" no siafem..Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/legislacao/decreto>>. Acesso em: 23/06/2010

_____. **Decreto nº. 42.201,** de 21 de dezembro de 2007. Autoriza o pagamento das programações de desembolso (pd's) pertinentes a restos a pagar processados relativos aos

exercícios de 2007 e 2008, emitidas intempestivamente. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/legislacao/decreto>>. Acesso em: 23/06/2010.

SILVA NETO, José Carvalho. **A Lei de Responsabilidade Fiscal: Aspectos Orçamentários, Financeiros e Contábeis em nível Municipal e Estadual**. Teresina: Controller, 2000.

TONET, Helena Corrêa. **Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal: Guia de Estudo da LRF**. Brasília: CFC/INSTITUTO ETHOS, 2000.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza. **O Orçamento Público como Instrumento de Controle Gerencial**. RIO DE JANEIRO: FGV, 1999.

PERES, Lázaro Borges, **GOMES**, Manuel Barbosa. **Contabilidade Orçamentária: Manual da Gestão Governamental**. Goiânia: s.n., 1999.

SERRA, Maria de Fátima da Silva. **O Orçamento Público no Brasil: Sua Evolução, Controle e Prestação de Contas**. Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2000.

MANUAL TÉCNICO DE ORÇAMENTO – Instruções para a Elaboração da Proposta Orçamentária da União para 2004, Orçamento Fiscal e da Seguridade Social.