



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE - UFCG  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS SOCIAIS - CCJS  
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO - UAD

**ANÁLISE DOS IMPACTOS CAUSADOS PELA INSCRIÇÃO DE RESTOS A  
PAGAR NA EXECUÇÃO DAS LEIS ORÇAMENTÁRIAS, NO MUNICÍPIO DE  
SOUSA, NOS PERÍODOS DE 2009 A 2016.**

**FRANCISCO LAMARK PEREIRA ALBUQUERQUE**

**Sousa-PB  
2018**

**FRANCISCO LAMARK PEREIRA ALBUQUERQUE**

**ANÁLISE DOS IMPACTOS CAUSADOS PELA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NA EXECUÇÃO DAS LEIS ORÇAMENTÁRIAS NO MUNICÍPIO DE SOUSA NOS PERÍODOS DE 2009 A 2016.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – Campus Sousa, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientadora: Profa. Ms. Rubasmate dos Santos de Sousa

Aprovada em 26/07/2018

**Banca Examinadora**

---

Profa. Ms. Rubasmate dos Santos de Sousa  
(UFCG - Orientador)

---

Prof. Dr. Iranilton Trajano da Silva  
(UFCG – Examinador)

---

Prof. Ms. Robervaldo Queiroga da Silva  
(UFCG – Examinador)

Sousa-PB  
2018

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. “Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”.

*Marthin Luther King.*

Agradeço a Deus, pois sem ele não teria forças para essa longa jornada, a minha esposa Verônica e meus filhos Marcos Paulo e Clarice, pela compreensão durante os momentos em que tive de me ausentar, pois foi por eles que abracei esta oportunidade de fazer esse curso e é por eles que trabalho incansavelmente em busca sempre do melhor.

**Dedico**

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo sopro da vida e por permitir que eu e minha família estejamos juntos nesse momento tão especial dessa trajetória que está sendo longa e difícil, mas ao mesmo tempo engrandecedora e vitoriosa para mim.

A meus pais, pois foram responsáveis pela minha existência além de serem fundamentais em toda minha formação escolar, me direcionando sempre no que achavam ser o melhor caminho a seguir.

A todos os meus amigos, conhecidos, colegas de sala e demais pessoas, que colaboraram para a realização desse objetivo, principalmente a Maria Larissa Pereira Albuquerque, minha irmã, Matheus França de Oliveira e Frankiniella Lemos dos Santos, que nos momentos que mais precisei chegaram com a ajuda necessária para concluir este curso.

A minha Orientadora Rubasmate dos Santos de Sousa, por me orientar durante a elaboração deste trabalho de forma profissional e competente.

A meu Avô, Francisco Ribeiro Chaves (*In Memoriam*), pois este me ensinou valores morais e humanos que foram imprescindíveis na formação do meu caráter e fizeram com que portasse toda hombridade que hoje sei que detenho.

E, principalmente a minha esposa Verônica Albuquerque, pela compreensão e companheirismo e meus filhos Marcos Paulo e Clarice, por serem a fonte de amor que ilumina meu viver e a razão maior de toda batalha enfrentada diariamente.

## **RESUMO**

Este trabalho tem o objetivo de analisar os impactos causados pelo montante inscrito em restos a pagar no município de Sousa/PB, e implicações na execução das leis orçamentárias, dando ênfase aos seus efeitos negativos quanto à correta alocação dos recursos públicos, o que provoca desequilíbrio das contas do órgão em questão. Os restos a pagar são obrigações que compõem a dívida flutuante, e podem ser caracterizadas como as despesas empenhadas, que não foram pagas até o dia 31 de dezembro do exercício em que foram inscritas. Nesse sentido há uma legislação ampla sobre o assunto, visando evitar o aumento do endividamento das entidades públicas. Para isso faremos um confronto entre os restos a pagar e as disponibilidades existentes para seu pagamento, no município de Sousa-PB e identificar se está havendo o cumprimento do que diz a Lei 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal, no que diz respeito a uma correta gestão fiscal, como forma de analisar os impactos causados pela inscrição dos restos a pagar nos períodos de 2009 a 2016. Para tanto, utilizou-se de pesquisa descritiva baseada em estudo bibliográfico sobre o assunto e elementos documentais extraídos da STN (Secretaria do Tesouro Nacional). Com isso obteve-se como resultados a constatação de que as disponibilidades não estão sendo suficientes para o pagamento da totalidade dos restos a pagar em parte do período estudado, o que evidencia que mesmo após a promulgação da referida lei, ainda estão ocorrendo desvios na conduta dos gestores, que demonstrariam uma atividade adequada se os recursos pudessem pagar todo o montante dos restos a pagar inscritos na passagem de um exercício para outro. Pôde ser visto também o fato do cumprimento da legislação relativa à inscrição dos restos a pagar quando das transições de mandato, nos anos de 2012 e 2016, o que demonstraria crime, caso não estivesse de acordo com a legislação, e estaria sujeito a sanções legais, evidenciando dessa forma uma boa gestão dos recursos públicos em determinados períodos.

**Palavras-Chave:** Restos a pagar. Desequilíbrio das Contas. Disponibilidades.

## **ABSTRACT**

This work has the objective of analyzing the impacts caused by the amount inscribed in remnants payable in the municipality of Sousa / PB, and implications in the execution of budgetary laws, emphasizing their negative effects on the correct allocation of public resources, which causes imbalance of the accounts of the body concerned. Remnants payable are obligations that make up the floating debt, and can be characterized as the expenses incurred, which were not paid until December 31 of the year in which they were entered. In this sense, there is ample legislation on the subject, aiming at avoiding the increase of the indebtedness of the public entities. In order to do this, we will make a comparison between the residuals to be paid and the available funds for their payment, in the municipality of Sousa-PB, and to identify whether there is compliance with Law 101/00 - Fiscal Responsibility Law, with respect to a correct fiscal management, as a way of analyzing the impacts caused by the inscription of the remains to be paid in the periods from 2009 to 2016. For that, a descriptive research was done based on a bibliographic study about the subject and documentary elements extracted from the STN National treasure). As a result, the results showed that the availabilities are not sufficient for the payment of all the remains payable in part of the period studied, which shows that even after the promulgation of said law, there are still deviations in the conduct of the managers, who would demonstrate an adequate activity if the resources could pay the whole amount of the residuals to pay enrolled in the passage of one exercise to another. It was also possible to see compliance with the legislation regarding the registration of remnants to be paid at the time of transitions in 2012 and 2016, which would demonstrate a crime if it did not comply with the legislation and would be subject to legal sanctions , thus showing a good management of public resources in certain periods.

**Keywords:** Remains to pay. Account Imbalance. Availabilities.

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Grafico 1:</b> Evolução da Despesa Orçamentária.....	31
<b>Grafico 2:</b> Evolução dos Percentuais dos Restos a Pagar com Relação as Despesas Orçamentárias.....	33
<b>Grafico 3:</b> Restos a Pagar vindos do Exercício e de Exercícios Anteriores.....	35
<b>Grafico 4:</b> Evolução dos Restos a Pagar .....	35
<b>Gráfico 5:</b> Confronto: Restos a Pagar X Disponibilidades.....	37



## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1:</b> Comparativo das Despesas no Município de Sousa.....	31
<b>Tabela 2:</b> Despesas Orçamentárias X Restos a Pagar.....	32
<b>Tabela 3:</b> Valores Correspondentes aos Restos a Pagar.....	35
<b>Tabela 4:</b> Confronto entre Restos a Pagar e Disponibilidades.....	37

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
DO	Despesas Orçamentárias
DP	Disponibilidades
FINBRA	Finanças do Brasil
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidades
PPA	Plano Plurianual
RP	Restos a Pagar
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>1. CONTABILIDADE E ORÇAMENTO PÚBLICO</b> .....	16
<b>1.1 Contabilidade Pública: Aspectos Gerais</b> .....	16
<b>1.2 Orçamento Público</b> .....	17
1.2.1 O Plano Plurianual.....	18
1.2.2 A Lei de Diretrizes Orçamentárias .....	18
1.2.3 A Lei Orçamentária Anual .....	19
<b>1.3 Receita Pública</b> .....	20
1.3.1 Classificação da Receita .....	21
1.3.2 Receita Orçamentária .....	21
1.3.3 Receita Extra-Orçamentária .....	22
<b>2. DESPESA, DÍVIDA PÚBLICA E RESTOS A PAGAR</b> .....	23
<b>2.1 Despesa Pública</b> .....	23
2.1.1 Classificação da Despesa.....	23
2.1.2 Despesa Orçamentária .....	24
2.1.3 Despesa Extra-Orçamentária .....	25
<b>2.2 Dívida Pública</b> .....	27
2.2.1 Dívida Fundada.....	27
2.2.2 Dívida Flutuante .....	28
<b>2.3 Restos a Pagar</b> .....	28
<b>3. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	31
3.1 Evolução e Discriminação da Despesa Orçamentária .....	31
3.2 Relação Despesa Orçamentária e Restos a Pagar .....	32
3.3 Evolução e Discriminação dos Restos a Pagar .....	33
3.4 Análise da existência de Disponibilidades para pagamento dos Restos a Pagar .....	36
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	39
<b>5. REFERÊNCIAS</b> .....	41

## INTRODUÇÃO

Após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF percebe-se um aumento na preocupação quanto ao endividamento dos entes públicos, pois já era frizado na Lei Federal nº. 4.320/64, que estatui normas de Direito Financeiro, a mesma preocupação em relação ao endividamento público. Observam-se então mudanças introduzidas pela vigência da LRF, tentando promover, principalmente, o equilíbrio das contas públicas e a transparência da gestão dos recursos públicos (BRASIL, 1964; BRASIL, 2000).

A partir daí é possível perceber a importância atribuída a LRF, pois a mesma visa ajudar no controle do endividamento dos entes públicos, e o controle da inscrição dos restos a pagar, visto que podem causar desequilíbrio das contas, prejudicando assim a utilização de recursos públicos.

Neste contexto de transparência pública, destaca-se o controle social por parte de uma sociedade cada vez mais ansiosa por informações fidedignas e sem corrupção. Destarte, observa-se um destaque na mídia nacional, em relação ao recolhimento, aplicação e endividamento dos recursos públicos haja vista a ocorrência dos escândalos existentes nas três esferas do poder (municipal, estadual e federal), que tem como principais causas, além do descumprimento da legislação vigente, a questão da falta de planejamento na gestão dos recursos públicos, o que acaba por incorrer em prejuízos ao desempenho das entidades públicas e o conseqüente desequilíbrio de suas contas.

Diante disso, o tema restos a pagar merece destaque, pois são despesas empenhadas, porém não pagas, gerando compromissos financeiros assumidos dentro do mesmo exercício, no entanto como contra partida deverá ser verificada a disponibilidade de recursos suficientes para pagamento dessas obrigações, que podem impactar nos exercícios seguintes.

Portanto, faz-se necessária a observação de que existe uma normatização concreta acerca do assunto, haja vista que tais obrigações podem incorrer em endividamentos em demasia, que comprometem o orçamento seguinte, e conseqüentemente demonstrar um desajuste nas contas públicas.

Nesse contexto, o presente trabalho visa analisar o montante de despesas inscritas em restos a pagar e a existência de disponibilidades de recursos para o seu pagamento, no Município de Sousa, localizado no Estado da Paraíba, tendo como base as informações acerca dos exercícios de 2009 a 2016, para mediante os resultados obtidos verificar qual o impacto causado na execução das leis orçamentárias, pela possível falta de disponibilidades existentes de um exercício para outro.

Assim esta pesquisa centra-se na resolução da seguinte questão: “Será que no Município de Sousa estão existindo recursos suficientes para o pagamento dos restos a pagar, entre os anos de 2009 e 2016?”.

Ao avaliar se o total das disponibilidades está sendo suficiente para o pagamento dos restos a pagar durante o período estudado poderá ser identificada a ausência de recursos para o cumprimento integral destes.

Deste modo poderá demonstrar de que maneira os restos a pagar promovem desequilíbrio na administração dos recursos públicos, comprometendo a capacidade de cumprimento do que foi determinado pelas leis orçamentárias durante o período em análise.

Neste sentido também será observado o comportamento do montante inscrito nos restos a pagar no Município de Sousa/PB, entre os anos de 2009 e 2016, visando fazer um comparativo entre os valores inscritos no período e suas oscilações, promovendo uma avaliação do cumprimento da legislação vigente;

Pode-se considerar a inscrição em restos a pagar como um dos aspectos de maior preponderância por parte da administração pública, visto que a mesma, quando realizada sem o planejamento devido, pode gerar distorções na gestão dos recursos públicos.

A legislação que trata do assunto, como a Lei Federal nº. 4.320/64 e a LRF estabelecem, respectivamente, a maneira pela qual deve ser feita a escrituração contábil dos restos a pagar, e os limites para sua inscrição, além de trazer as penalidades, caso haja descumprimento das imposições legais.

Dentre os pontos mais importantes da legislação relacionada ao tema em questão, destaca-se a obrigatoriedade de que no momento em que são inscritos valores

em restos a pagar, faz-se necessário que haja disponibilidade de recursos para pagamento dessas obrigações no exercício seguinte, além de trazer considerações sobre os limites, prazos para cancelamento, prescrição, e punições advindas de práticas que estejam fora da legalidade.

O referido tema observa também a questão do controle interno, trazendo auxílio aos agentes envolvidos, sejam eles políticos ou administrativos, e mostrando a necessidade de implantação de um sistema de controle permanente no tocante a inscrição dos restos a pagar.

Portanto, o trabalho justifica-se por fazer um estudo relacionado à verificação dos impactos causados na execução das leis orçamentárias, dos pontos de vista legal e gerencial, quando da inscrição em restos a pagar e da efetiva existência de disponibilidades financeiras, no município de Sousa-PB, entre os anos de 2009 a 2016, visto que esse período possibilita um comparativo no período de duração e transição de mandato do executivo e considerando a inexistência de análises direcionadas ao tema no município em questão.

Tendo como objetivo geral avaliar se o total das disponibilidades está sendo suficiente para o pagamento dos restos a pagar durante o período estudado.

E como objetivos específicos demonstrar de que maneira os restos a pagar promovem desequilíbrio na administração dos recursos públicos e conseqüentemente; observar o comportamento do montante dos restos a pagar no Município de Sousa/PB, entre os anos de 2009 e 2016 e fazer um comparativo entre os valores inscritos em restos a pagar durante os anos de 2009 e 2016 e as respectivas disponibilidades existentes, promovendo uma avaliação do real cumprimento da legislação vigente.

Os procedimentos metodológicos utilizados neste trabalho foram os seguintes: com relação aos seus objetivos, essa pesquisa é classificada como exploratória, quanto aos procedimentos de coleta e fontes de informações, serão utilizadas as pesquisas bibliográfica e documental, do ponto de vista da abordagem do problema se utilizará da pesquisa de predominância qualitativa.

Nesse sentido o trabalho está organizado em três capítulos, sendo esta a introdução, abordando o tema, e seus principais, tópicos. No primeiro capítulo abordou-se a: “Contabilidade e Orçamento público”, trazendo conceitos e definições, e elencando as subdivisões do orçamento público e receita pública.

No segundo capítulo o trabalho se pautou na “Despesa, Dívida pública e Restos a Pagar”, tendo como base as leis 4.320/64 e 101/00, que tratam das finanças públicas e responsabilidade fiscal do ente público, respectivamente.

E no terceiro e último capítulo abordou-se a “Descrição e Análise dos Dados”. Passando pelos seguintes pontos: Relação Despesas Orçamentárias x Restos a Pagar, Evolução e Discriminação dos Restos a Pagar, Restos a Pagar vindos do Exercício e de Exercícios Anteriores e Análise da Existência de Disponibilidades para Pagamento dos Restos a Pagar no município de Sousa-PB no período de 2009 a 2016.

Diante dos grandes impactos orçamentários que a inscrição em restos a pagar pode causar, este trabalho trará questões relevantes e atuais, no contexto do cumprimento adequado da legislação e correta gestão dos recursos públicos, podendo ser abordado de várias formas diferentes. Assim, o tema restos a pagar deve ser continuamente pesquisado, de forma que exista um acompanhamento constante de seus valores através dos anos e para que o erário público seja protegido, garantindo a sua correta aplicação.

## **1. CONTABILIDADE E ORÇAMENTO PÚBLICO**

### **1.1 Contabilidade Pública: Aspectos Gerais**

A Contabilidade Pública pode ser representada como um ramo da Ciência Contábil, que tem como objetivos proporcionar condições que permitam a captação, evidenciação e o controle dos fenômenos que afetam o patrimônio das entidades públicas.

Diante disso Bezerra Filho (2006, p. 131) afirma que:

A contabilidade pública pode ser definida como o ramo da ciência contábil que controla o patrimônio público, evidenciando as variações e os consequentes resultados, inclusive sociais, decorrentes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas entidades de Administração Pública.

Por sua vez, observa-se que um dos principais papéis da contabilidade volta-se ao controle do patrimônio e a evidenciação das variações do que foi proposto no orçamento para o período, embora a mesma nem sempre se atenha a esse tipo de conceituação.

Kohama (2006, p. 25) traz uma definição mais abrangente sobre o tema:

Entende-se nos tempos atuais, a contabilidade como uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle dos seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.

Através da definição exposta, observa-se que a adoção de elementos de natureza gerencial encontra-se inserida na contabilidade pública, na qual a mesma se relaciona e observa a questão do controle e demonstração dos fatos ocorridos nas entidades de Direito Público, tais como União, Estados, Distrito Federal, Municípios e Autarquias, que tem como objetivo o auxílio no processo de tomada de decisões por parte dos gestores.



## 1.2 Orçamentos Público

O Orçamento Público funciona como um instrumento de planejamento, adotado pelo Estado com o propósito de atender as metas e objetivos elencados e fundamentados por meio da Constituição Federal de 1988:

ART.24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: ...

II - Orçamento;...

Analisando-se o artigo anteriormente mencionado observa-se a questão da autonomia atribuída a cada ente governamental, quando do processo de elaboração de seus respectivos orçamentos, cujo tema possui regulamentação vasta, e segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (2004, p. 42):

A ação planejada do Estado quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o poder público (em qualquer de suas esferas para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados).

Dessa forma, chega-se a um entendimento de que o orçamento representa a materialização de um conjunto de ações propostas pelo Poder Público, que se encontram elaboradas de forma a permitir o adequado planejamento, visando com isso o atendimento as necessidades da população de um determinado período, bem como explicitando a origem dos recursos e como serão aplicados.

Então, observa-se que para o atendimento do que foi proposto no orçamento faz-se necessário se utilizar de itens relacionados ao planejamento, e que esteja fundamentado na legislação em vigor, conforme preceitua a Constituição Federal de 1988:

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

- I- O Plano Plurianual;
- II- As Diretrizes Orçamentárias;
- III- Os Orçamentos Anuais.

Para que o planejamento desenvolvido pelo governo tenha validade jurídica e atinja aos resultados esperados, o mesmo deverá utilizar os referidos mecanismos na sua elaboração.

### 1.2.1 O Plano Plurianual

O Plano Plurianual de acordo com Kohama (2006, p. 35):

É um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e também de quatro anos ao nível de governos estaduais e municipais.

A partir daí, constata-se a importância do plano plurianual como mecanismo relacionado ao processo de planejamento elaborado pela gestão pública, tendo em vista que o mesmo deve observar as metas a serem desenvolvidas durante o período de quatro anos.

Para Nascimento e Debus (2002, p. 17) o PPA representa um “documento de mais alta hierarquia no sistema de planejamento de qualquer ente público, razão pela qual todos os demais planos e programas devem subordinar-se às diretrizes, objetivos e metas nele estabelecidos”.

O PPA segundo Amorim (2008, p.118) “deve ser instituído por lei, bem como estabelecer de forma regionalizada, diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e outras delas decorrentes, além das despesas relativas aos programas de duração continuada”.

Com isso, pode-se compreender que Plano Plurianual é o principal instrumento utilizado pelo Poder Público na busca de seus resultados de médio prazo, e estabelecendo as metas e objetivos das despesas de capital e dos programas de duração continuada, por um período de quatro anos, subordinando os demais programas as suas diretrizes.

### 1.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

O art. 165, § 2º da Constituição Federal de 1988, estabelece que a Lei de Diretrizes Orçamentárias, deve abranger as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro seguinte.

Para Amorim (2008, p. 120):

A Lei de Diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o

exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Complementando esse entendimento, Pascoal (2006, p. 38) comenta algumas das alterações trazidas pela Lei nº. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão Fiscal:

A LRF trouxe uma série de inovações em relação à LDO. Aumenta seu conteúdo e a transforma no principal instrumento de planejamento para uma administração orçamentária equilibrada. Além das atribuições assinaladas no texto da CF, a LDO deverá, ainda, nos termos do ARTIGO 4º da LRF:

- a) dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) aprovar normas para o controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento;
- c) disciplinar as transferências de recursos a entidades públicas e privadas (ver artigo 26 da LRF);
- d) definir o resultado primário a ser obtido com vistas à redução do montante da dívida e das despesas com juros;
- e) estabelecer critérios e formas de limitação de empenho, caso ocorram os seguintes fatos: 1º- arrecadação da receita inferior a estimada, de modo a comprometer as metas de resultado primário e nominal; 2º- necessidade de se reconduzir a dívida aos limites estabelecidos;
- f) fixar, em percentual da Receita Corrente Líquida, o montante da Reserva de Contingência.

### 1.2.3 Lei Orçamentária Anual

A Constituição Federal, no art. 165, §5º, traz a seguinte conceituação a respeito da Lei Orçamentária Anual:

Instrumento legal que deve conter o orçamento fiscal dos poderes da União, dos estados e municípios, de seus fundos, órgãos e entidades da administração pública direta e indireta, o orçamento de investimento das empresas em que o Poder Público, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e o orçamento da seguridade social, incluindo todas as entidades a órgãos a ela vinculados.

Por sua vez, para Pascoal (2006, p. 40):

- 1º A LOA deverá estar compatível com o PPA e com a LDO.
- 2º A respectiva lei corresponde, na verdade, a 03 (três) suborçamentos (CF, Artigo 165, 5º).
- a) Orçamento Fiscal;
- b) Orçamentos de Investimentos;
- c) Orçamento da Seguridade Social (saúde, previdência e assistência social).

A partir daí pode-se dizer que a LOA caracteriza-se como um instrumento necessário para que haja o cumprimento do que está sendo planejado no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias, trazendo considerações sobre diversos tipos de sub-orçamentos, estimando a receita que o governo espera arrecadar durante o ano e fixando as despesas a serem realizadas com tais recursos.

### **1.3 Receita Pública**

A receita pública representa todo ingresso de recursos financeiros nos cofres do governo, que tem como objetivo, proporcionar os subsídios necessários para a manutenção do Estado.

Nesse contexto Silva (2004, p. 103) afirma que:

Para fazer face a suas necessidades, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues pela contribuição da coletividade. O conjunto desses recursos constitui a denominada receita pública e com ela o Estado vai enfrentar todos os encargos com a manutenção de sua organização, com o custeio de seus serviços, com a segurança de sua soberania, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com seu próprio patrimônio.

Diante disso percebe-se que a receita pública origina-se do processo de arrecadação do Estado, feita junto à coletividade, que tem como objetivo, manter as atividades básicas do governo, além de custear os serviços e promover o desenvolvimento econômico e patrimonial.

Já Kohama (2006, p.60) traz uma definição mais técnica:

Entende-se, genericamente, por Receita Pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado – quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencem.

Em cima dessa definição, pode-se notar que nem só os recursos arrecadados junto aos contribuintes por virtude de leis são considerados como receitas públicas, valores não pertencentes ao governo, mas que esse seja responsável pelo seu recolhimento, no qual também se incluem as questões de virtude dos contratos, cauções ou fianças.

### 1.3.1 Classificação da Receita

Quanto à sua natureza, as receitas encontram-se subdivididas em orçamentária e extra-orçamentária, estando cada uma delas, advinda de determinada forma de arrecadação, conforme pode ser observado nos pontos a seguir:

### 1.3.2 Receita Orçamentária

A receita orçamentária pode ser considerada como um elemento de fundamental importância para o atendimento da população em geral, haja vista que essas receitas suprem as necessidades constantes do Estado, e configuram-se como uma fonte de recursos voltada para o pagamento das despesas autorizadas. Complementando esse entendimento Silva (2004, p. 103.) afirma que a mesma “corresponde à arrecadação de recursos financeiros autorizados pela Lei Orçamentária e que serão aplicados na realização dos gastos públicos”, ou seja, indicam programações estabelecidas pelo Estado, através do orçamento anual para manutenção de suas atividades cotidianas.

Para Andrade (2006, p. 72) a receita orçamentária é classificada em categorias econômicas, ou seja, Receitas Correntes e de Capital, conforme pode ser observado no Quadro 1:

**QUADRO 1 – Classificação Econômica das Receitas**

RECEITAS CORRENTES	RECEITAS DE CAPITAL
Receita Tributária	Operações de Crédito
Receita de Contribuições	Alienação de Bens
Receita Patrimonial	Amortização de Empréstimos
Receita Agropecuária	Transferências de Capital
Receita Industrial	-
Receita de Serviços	-
Transferências Correntes	-

Fonte: Adaptado de Silva (2004, p.103 e 104).

Por sua vez, as receitas correntes são comumente derivadas de contribuições advindas da coletividade ou de outras pessoas de direito público, enquanto as de capital

são providas de bens e direitos que não pertencem diretamente ao Estado, mas que esse figure como seu depositário.

Conforme estabelecido no art. 11 da Lei nº. 4.320/64 a receita corrente tem por finalidade atender despesas classificáveis em despesas correntes e as receitas de capital são destinadas ao atendimento das despesas classificáveis como de capital.

### 1.3.3 Receita Extra-Orçamentária

As receitas extra-orçamentárias não costumam ser arrecadadas regularmente, haja vista a não periodicidade de sua ocorrência, e o fato de que o estado não figura como verdadeiro dono dos recursos arrecadados.

Nesse sentido, Pascoal (2006, p. 89) diz que as receitas extra orçamentárias “compreendem os ingressos financeiros ou créditos de terceiros que não integram o orçamento público e que constituirão compromissos exigíveis do ente como simples depositário. Ex: cauções”.

Amorim (2008, p.36) complementa esse entendimento afirmando que:

As receitas extra-orçamentárias não afetam o resultado econômico, mais tão somente a execução financeira e não podem ser consideradas como disponibilidade para efeito de cobertura de despesas. Na realidade, estes recursos não pertencem à instituição sendo que esta detém a guarda provisória dos mesmos.

Diante disso, vê-se que a receita extra-orçamentária não pode corresponder a recursos para suprimento de despesas cotidianas, visto que a mesma encontra-se provisoriamente em poder do Estado, a serem decorrentes apenas de situações atípicas.

Quanto aos estágios da receita, Lima e Castro (2006, p. 57) afirmam que “A receita orçamentária passa por três fases denominadas de estágios: previsão, arrecadação e recolhimento”.

Nascimento e Debus (2002, p.23) complementam esse entendimento ao citar que a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos configuram-se no texto da LRF como requisito para o processo de responsabilidade na gestão fiscal.

Por sua vez, para o devido recebimento das receitas faz-se necessário verificar que as mesmas cumpram com os procedimentos de previsão, arrecadação e

recolhimento, de forma que haja o cumprimento das determinações da LRF no tocante à correta gestão dos recursos.

Diante disso, Silva (2004, p. 114) apresenta os seguintes conceitos:

- a) Previsão: ... indica a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública e configura o que se pretende arrecadar no exercício financeiro com o objetivo de custear os serviços públicos programados para o mesmo período.
- b) Arrecadação: ... é o ato pelo qual o Estado recebe os tributos, multas e demais créditos a ele devidos. Tais recebimentos são promovidos pelos agentes de arrecadação, que recebem os recursos dos contribuintes e os entregam ao Tesouro Público.
- c) Recolhimento: ... é constituído da entrega do numerário arrecadado pelos agentes públicos ou privados às repartições ou ao Banco Oficial. É o momento a partir do qual o valor está disponível para o Tesouro do Estado.

Depreende-se com isso, que os estágios acima citados levam em consideração a materialização da receita, que depende da ocorrência dessas etapas para que possam figurar em poder do Estado, ficando assim a cargo do governo a responsabilidade em atender a tais estágios junto aos contribuintes.

## **2. DESPESA, DÍVIDA PÚBLICA E RESTOS A PAGAR**

### **2.1 Despesa Pública**

A despesa pública compreende todo o gasto efetuado pelo Estado para manutenção de suas atividades, sendo que a mesma deve estar fixada mediante a Lei Orçamentária vigente para ter validade perante o órgão da administração que foi responsável pela sua assunção. Nesse sentido Andrade (2006, p. 89) define despesa pública:

Constitui-se de toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos, entre eles custeios e investimentos, além dos aumentos patrimoniais, pagamentos de dívidas, devolução de importâncias recebidas a títulos de caução, depósitos e consignações.

#### **2.1.1 Classificação da Despesa**

A classificação da despesa quanto à natureza pode ser enquadrada como despesas orçamentárias e extra-orçamentárias:

### 2.1.2 Despesas Orçamentárias

As despesas orçamentárias devem está previstas no orçamento vigente, observando-se para isso os preceitos concernentes a lei do orçamento, que de acordo com Lima e Castro (2006, p. 58):

Define-se como despesa pública o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. Nesse sentido, a despesa, como parte do orçamento, compreende as autorizações para gastos com as varias atribuições e funções governamentais. Em outras palavras, as despesas públicas correspondem à distribuição e emprego das receitas para o custeio de diferentes setores da Administração e para os investimentos.

Diante disso, observa-se que os montantes dos recursos, autorizados por lei, devem ser utilizados pelo Estado e demais pessoas de direito público para a manutenção dos serviços da administração, como autorizado por lei, observando-se para isso as medidas de custeio do que foi traçado no planejamento pretendido pelo Governo, quando da elaboração do Orçamento.

Dentro da conceituação das despesas orçamentárias, observa-se a sua classificação em despesas correntes e despesas de capital, conforme o tipo dos gastos correspondentes. Para Andrade (2006, p. 100):

A estrutura da despesa inicia-se pela classificação econômica e é onde a natureza da despesa é considerada. Essas despesas dividem-se em despesas correntes e de capital, as quais se subdividem em Grupos de Natureza de Despesa, conforme especificação a seguir:

- Despesas Correntes:
- Pessoal e Encargos Sociais;
- Juros e Encargos da Dívida;
- Outras Despesas Correntes;
- Despesas de Capital:
- Investimentos;
- Inversões Financeiras;
- Amortizações da Dívida.

Por sua vez, segundo Kohama (2006, p. 90.):

Classificam-se nesta categoria todas as despesas que não contribuem diretamente para formação ou aquisição de um bem de capital. Podemos nesta oportunidade complementar este conceito, dizendo que Despesas Correntes são os gastos de natureza operacional, realizados pelas instituições públicas, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos.



A referida modalidade de despesa tem como função custear as atividades da rotina das entidades públicas, e não fazem parte diretamente dos recursos utilizados no processo de aquisição de bens de capital.

Contudo, as despesas de capital conforme trata Kohama (2006, p. 91.) “contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital”. Entende-se então, que as despesas de capital devem ser usadas para compra ou construção de bens de capital pela instituição pública, de modo que se integrem ao patrimônio da entidade em questão.

### 2.1.3 Despesa Extra-Orçamentária

As despesas extra-orçamentárias, de acordo com Andrade (2006, p.110):

São os pagamentos realizados pela Administração Pública e que não dependem de autorização legislativa. Tais pagamentos correspondem à restituição ou entrega de valores recebidos como cauções, depósitos, consignações e outros, criando uma obrigação quando da entrada da receita.

As referidas despesas configuram-se como um conjunto de dispêndios realizados pelo Estado, com vistas ao cumprimento das obrigações não previstas no orçamento, que derivam de restituições de valores, e criam uma obrigação de entrada de receita para pagamento dessas obrigações.

Os estágios da despesa devem cumprir a efetiva ser realização das atividades operacionais dos órgãos públicos, e que segundo Amauri (2008, p.46) “observa pontos relacionados ao empenho, liquidação e pagamento”.

Para efetivação do empenho o artigo 58 da lei nº4320/68 o define como sendo o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Já o artigo 61 complementa ao dizer que: “Para cada empenho, será extraído um documento denominado ”nota de empenho”, que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria”.

Com base nessa premissa, entende-se que o empenho é a materialização do reconhecimento da despesa, no qual está a qualificação do credor, o valor a ser pago e o valor que será deduzido da dotação respectiva, é também o mecanismo por meio do qual o Estado se compromete a pagar as obrigações assumidas com terceiros.

Para que a despesa tenha força jurídica ela tem de ser acompanhada do empenho respectivo, pois caso contrário, não terá validade.

De acordo com Amorim (2008, p.47.), existem três tipos de empenho:

- a) ORDINÁRIO – Quando o montante a ser pago for previamente conhecido e deve ocorrer de uma só vez;
- b) GLOBAL – Quando o montante a ser pago também for previamente conhecido, mas deva ocorrer parceladamente, comum nos casos de contratos;
- c) POR ESTIMATIVA – Quando não se possa determinar previamente o montante exato a ser pago, por não ser a respectiva base periódica homogênea, como ocorre, em particular, com as contas de água, luz, telefone, gás, etc.

Com relação a liquidação no art. 63 da Lei nº. 4.320/64 observa-se que “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

Para Andrade (2006, p. 114) essa “é a fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou do implemento de condição, com base nos títulos ou na documentação hábil e importância exata a pagar do respectivo crédito”. Diante disso, observa-se a real existência do direito por parte do credor, ao se analisar a documentação apresentada pelo mesmo e se cumprir com os elementos acordados pelo Estado.

O estágio do pagamento consiste basicamente na efetiva quitação da obrigação para com o credor, no qual Bezerra Filho (2006, p. 102.) afirma que:

Esta é a última etapa do processo de realização da despesa. Consiste na entrega do numerário ao credor ou beneficiário, mediante termo de quitação do débito, que pode ser: um recibo passado pelo beneficiário, ou uma declaração do banco que efetuou o débito correspondente na conta da repartição, assumindo, assim, a obrigação da entrega do numerário ao credor.

Diante disso, observa-se que esse processo de pagamento deve ser comprovado, seja por meio de um recibo ou de uma declaração do banco, atestando que a despesa foi efetivamente quitada pela repartição.

## 2.2 Dívida Pública

As dívidas públicas representam, por sua vez, todos os compromissos assumidos pelo Estado para atender as suas necessidades, sendo os mesmos derivados de operações de crédito, que segundo Kohama (2006, p.145.):

É um procedimento normal e comum, adotado por todas as administrações modernas, para fazer face às deficiências financeiras, decorrentes do excesso de despesa sobre a receita (déficit orçamentário), caso em que o Estado, geralmente, recorre à realização de crédito a curto prazo ou também da necessidade de realização de empreendimentos de vulto, caso em que se justifica a tomada de um empréstimo (operação de crédito) a longo prazo.

Cabe frisar ainda, que é um procedimento rotineiro realizado pela entidade para suprir a falta de recursos, observando-se a questão da despesa, que pode ser de curto ou de longo prazo, dependendo do tipo de despesa.

### 2.2.1 Dívida Fundada

A Lei nº4320/64 traz, em seu artigo 98, que “a dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços”.

Já a Lei de Responsabilidade Fiscal complementa o assunto, trazendo o seguinte:

Art.29. Para efeitos desta Lei complementar, são adotadas as seguintes definições:

I – dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.

Essa modalidade de dívida tem que ser autorizada pelo orçamento e pode ser contraída mediante contrato ou pela emissão de títulos da dívida pública, e sua função é a de financiar aquelas despesas que ultrapassam um exercício financeiro, como ocorre geralmente com obras e serviços prestados por terceiros.

Machado jr. e Reis (1997, p.162) complementam ao dizer que: “A dívida fundada é interna quando assumida dentro do País. É externa quando assumida fora do País e com autorização do Senado Federal conforme inciso V do art. 52 da constituição do Brasil”.

### 2.2.2 Dívida Flutuante

De acordo com Kohama (2006, p.147):

A **Dívida Flutuante**, também chamada *Administrativa ou não Consolidada*, é aquela que o Tesouro contrai por um breve ou indeterminado período de tempo, quer para atender a eventuais insuficiências de caixa, quer como administrador dos bens e valores de terceiros. (grifo do autor)

Divida Flutuante compreende apenas os compromissos assumidos por um curto espaço de tempo, como obrigações que não ultrapassem 12 meses e assim como pode ser contraída para corrigir possíveis faltas de recursos, também é atribuída à devolução de valores de terceiros.

Dentre os tipos de despesas que compõem a dívida flutuante, a Lei 4320/64, diz que:

- Art. 92. A dívida flutuante compreende:
- I. os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
  - II. os serviços da dívida a pagar;
  - III. os depósitos;
  - IV. os débitos de tesouraria.

Sendo assim compreendidas todas as contas que estão inseridas no conceito de dívida flutuante.

### 2.3 Restos a Pagar

Na contabilidade Pública um tema está diretamente ligado aos outros, ou seja, elaboração orçamentária, execução orçamentária e financeira, receitas e despesas, princípios orçamentários, restos a pagar, fiscalização e controle, todos entrelaçados entre si para o bom andamento da gestão dos recursos e dos gastos públicos.

Partindo dessa premissa, deve-se observar que o orçamento público deve antes de qualquer coisa obedecer ao princípio orçamentário da anualidade que segundo Silva (2004) o princípio da anualidade define a característica fundamental de periodicidade do orçamento e que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro, a um período limitado de tempo. O que se verifica ultimamente é a desobediência a esse princípio, em que o governo lança para o orçamento do ano seguinte as despesas referentes ao orçamento atual, através de um instrumento chamado restos a pagar.

Os restos a pagar referem-se aquelas despesas empenhadas, porém não pagas durante o exercício financeiro, distinguindo-se as processadas (despesas liquidadas) das não processadas (não liquidadas). Instrumento fundamentado na Lei 4.320/64 e no Decreto nº 93.872/1986, ou seja, o instituto dos restos a pagar é legal. No entanto analisando-se o regime de competência para a despesa, do ponto de vista legal e da ciência contábil, poder-se-ia perguntar, se este regime está sendo realmente cumprido. Pois bem, o regime contábil da despesa obedece à norma do art. 35 da Lei 4.320/64, estão determinados os elementos pertencentes ao exercício financeiro, que são os seguintes:

- I – as receitas nele arrecadadas; e
- II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Conforme o exposto acima verifica-se que o fato gerador da despesa pública é o empenho, daí pode-se tirar a seguinte conclusão que do ponto de vista legal, o regime contábil da despesa é respeitado pela inscrição da mesma em “restos a pagar”, já do ponto de vista da ciência contábil, como bem demonstra Mota (2006), este dispositivo não estaria correto uma vez que é adotado como fato gerador da despesa o recebimento do serviço, o consumo do material ou o uso do equipamento. Portanto, como ficaria a gestão dos gastos realizados com os restos a pagar?

No entanto, o principal objetivo dos “restos a pagar” vem sendo descaracterizado de seu objeto, causando sérios transtornos à execução orçamentária e financeira anual, pois, devido ao elevado valor destas inscrições no final de um exercício, compromete o orçamento do ano seguinte.

Fernandes (2004, p. 7) traz que:

Os restos a pagar constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro. A Inscrição em Restos a Pagar decorre da observância do Regime de Competência para as despesas. Portanto, as despesas empenhadas, não pagas até o dia 31 de dezembro, não canceladas pelo processo de análise e depuração e, que atendam os requisitos previstos em legislação específica, devem ser inscritas em Restos a Pagar, pois se referem a encargos incorridos no próprio exercício.

Então, restos a pagar fazem parte da dívida flutuante, tem como característica a realização de empenho e o não pagamento até o último dia do exercício financeiro no qual foi registrado e segue o regime de competência aplicado para

despesas, ou seja, deve ser reconhecido no momento de sua inscrição, e são validados quando não são cancelados pelo processo de análise e depuração

O artigo 42 lei 101/00, complementa ao dizer que:

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.

Ou seja, entre maio e dezembro do último ano de mandato, fica nulo o direito de adquirir obrigação que ultrapasse o exercício, ou que termine de ser paga no exercício seguinte, quando não haja recursos suficientes para tal.

Sobre o assunto o Jornal do Senado (2006, p.1), trouxe a seguinte matéria:

O elevado volume de recursos inscritos em “restos a pagar” é classificado como um “orçamento paralelo” no parecer do Tribunal de Contas da União (TCU) sobre as contas do governo federal de 2006, aprovado em junho pelo Plenário daquela corte. Na avaliação do ministro Ubiratan Aguiar, que relatou o processo, *esse orçamento paralelo* é criado pelo descompasso entre o que está planejado nas leis orçamentárias e o que é efetivamente executado, que se amplia a cada ano. “O governo deixa de executar a lei orçamentária do exercício para executar o Orçamento de anos anteriores”, critica Aguiar. (Grifo Nosso).

Na avaliação do ministro Ubiratan Aguiar do TCU, o montante de restos a pagar do orçamento de 2006, remetidos para o orçamento seguinte estaria caracterizando-se um “*orçamento paralelo*” em 2007, o que gera a falta de gestão dos gastos públicos. Pensamento defendido, também, por Heilio Kohama (2006), os compromissos financeiros decorrentes da inscrição em restos a pagar para os exercícios seguintes constituem autênticos orçamentos paralelos. O que leva a deduzir que ao invés do governo está executando o orçamento do exercício corrente em 2007, estaria ainda pagando astronômico saldo total de despesas do exercício anterior, desconsiderando boa parte do processo de elaboração orçamentária e descumprindo o princípio da anualidade.

### 3. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

#### 3.1 Evolução e Discriminação da Despesa Orçamentária

A tabela 1 demonstra os valores totais e das modalidades de despesas que compõem a despesa orçamentária, além de trazer as variações ocorridas no valor total da mesma, demonstrando um acréscimo do ano de 2009 para 2016, alcançando um percentual de aumento de 82%, o que demonstra, além de um aumento no repasse dos recursos, a maior atuação do governo municipal durante período estudado, observa-se também que as despesas correntes são as maiores responsáveis por esse aumento, pois, durante os anos que foram avaliados, sempre tiveram um montante maior do que as despesas de capital.

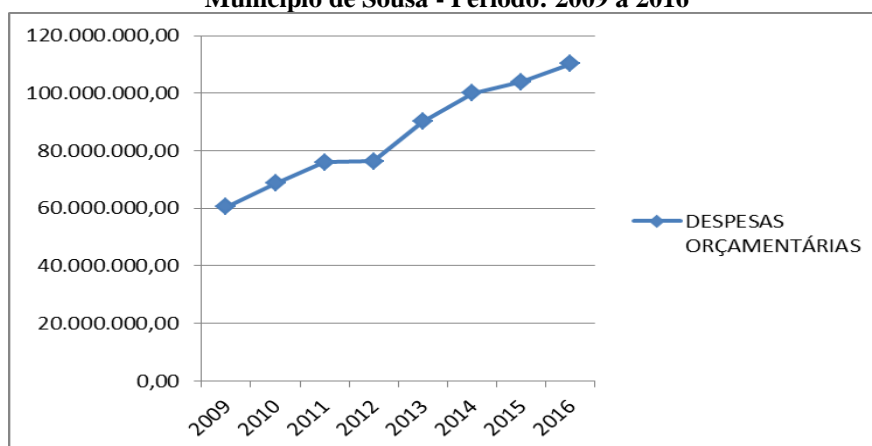
**Tabela 1: Comparativo das Despesas no Município de Sousa**

Ano	Despesas Orçamentárias	Despesas Correntes	Despesas de Capital
2009	60.506.118,28	55.041.025,50	5.465.092,78
2010	68.724.419,31	60.836.977,43	7.887.441,88
2011	75.963.099,23	66.084.843,61	9.878.255,62
2012	76.283.945,47	69.471.375,55	6.812.569,92
2013	90.075.401,99	82.497.875,05	7.577.526,94
2014	100.060.171,61	89.193.856,51	10.866.315,10
2015	103.960.948,47	92.550.782,98	11.410.165,49
2016	110.249.885,77	102.372.758,40	7.877.127,37

Fonte: Dados coletados pelo autor.

Para uma melhor visualização da evolução das despesas, realizadas no município de Sousa, apresenta-se o gráfico 1.

**Gráfico 1**  
**Evolução da Despesa Orçamentária**  
**Município de Sousa - Período: 2009 a 2016**



Fonte: Dados coletados pelo autor.

Através desse gráfico é possível observar um aumento considerável no volume de despesa orçamentária, desde o início dessa análise, no ano de 2009, sendo crescente até o fim do período estudado, evidenciando assim o aumento do volume de despesas no município.

### 3.2 Relação Despesa Orçamentária e Restos a Pagar

A tabela 2 visa apresentar um comparativo entre o total das despesas orçamentárias e o que está inscrito em restos a pagar no período de 2009 a 2016, de maneira que seja possibilitada a identificação dos percentuais dos restos a pagar com relação às despesas orçamentárias.

**Tabela 2: Despesas Orçamentárias X Restos a Pagar – Município de Sousa**

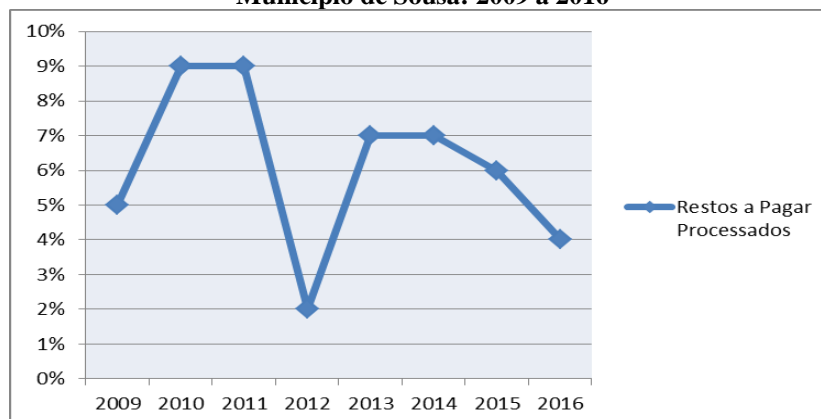
Ano	Despesas Orçamentárias	Restos a Pagar Processados	% RP/DO
2009	60.506.118,28	2.737.786,08	5
2010	68.724.419,31	6.493.899,46	9
2011	75.963.099,23	6.802.304,26	9
2012	76.283.945,47	1.496.143,81	2
2013	90.075.401,99	6.495.238,10	7
2014	100.060.171,61	6.559.147,87	7
2015	103.960.948,47	6.410.369,00	6
2016	110.249.885,77	4.758.008,88	4

Fonte: Dados coletados pelo autor.

Observa-se que em relação à despesa orçamentária o montante de inscrição em restos a pagar vem oscilando ao longo do período analisado, porém se mantendo sempre dentro de um mesmo patamar de percentuais, entre 2 e 9%, o que neste caso o evidencia que o ente vem tentando ser eficiente em relação ao pagamento de suas despesas dentro do próprio exercício financeiro, visto o baixo percentual apresentado, pois quanto menor o valor inscrito em restos a pagar, melhor será. No gráfico 2 visualiza-se melhor esta busca pelo equilíbrio dos restos a pagar:



**Gráfico 2**  
**Evolução dos Percentuais dos Restos a Pagar com Relação às Despesas Orçamentárias**  
**Município de Sousa: 2009 a 2016**



Fonte: Dados coletados pelo autor.

Partindo do que foi exposto, é possível visualizar mais claramente a redução dos montantes inscritos em restos a pagar com relação às despesas orçamentárias nos anos de 2012 e 2016, anos de transição de mandato, o que demonstra que, mesmo com o aumento verificado no montante das despesas, os restos a pagar não estão seguindo essa tendência, ou seja, estão se mantendo constantes com o passar dos anos, e em certos momentos, sendo reduzidos em relação às despesas, apesar de ainda não estarem de total conformidade com o que reza a Lei 101/00.

### **3.3 Evolução e Discriminação dos Restos a Pagar**

Este ponto tem como objetivo observar o comportamento do montante dos restos a pagar no Município de Sousa/PB, entre os anos de 2009 e 2016.

Conforme exposto na tabela 3, o total de valores que constam em restos a pagar não processados foi zerado em todo período estudado, pois os empenhos correspondentes a esse valores são cancelados no final de cada exercício. Já os restos a pagar processados vêm sofrendo alterações ao longo dos anos, derivadas principalmente de quantias advindas de outros exercícios, exceto nos anos de 2009, 2013, 2015 e 2016, anos em que esses valores foram zerados, o que pôde demonstrar excelente gestão dos recursos por parte da gestão municipal, que claramente aplicou bem os recursos dos exercícios e procurou se adequar aos preceitos legais pertinentes ao assunto. No ano de 2012, ano de transição de mandato, as quantias inscritas na conta fornecedores de exercícios anteriores correspondiam a 76% do total de restos a pagar processados, sendo esse o maior percentual identificado no período em análise; em 2010, o percentual foi

de 14%; já em 2011 o volume aumentou bastante, ficando na casa dos 40%; e em 2014 o percentual reduziu consideravelmente, atingindo 1,2% dos valores inscritos na conta restos a pagar.

Nesse contexto, fornecedores do exercício são aqueles que prestaram o serviço, ou forneceram o produto dentro do exercício em questão, já os fornecedores de exercícios anteriores são aqueles que figuravam em outros exercícios e não houve o pagamento das obrigações das quais eram credores nos respectivos exercícios.

Portanto, a preocupação é exatamente em relação aos fornecedores de exercícios anteriores, que neste caso, poderão impactar o orçamento do exercício seguinte, ou seja, a efetivação de um “orçamento paralelo”.

**Tabela 3: Valores Correspondentes aos Restos a Pagar – Município de Sousa**

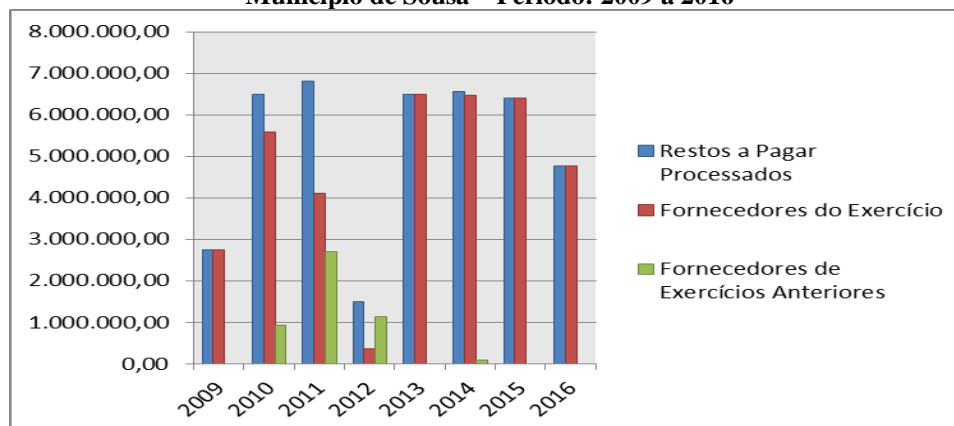
Ano	Restos a Pagar Processados	Fornecedores do Exercício	Fornecedores de Exercícios Anteriores	Restos a Pagar Não Processados
2009	2.737.786,08	2.737.786,08	0,00	0
2010	6.493.899,46	5.573.935,98	919.963,48	0
2011	6.802.304,26	4.103.514,64	2.698.789,62	0
2012	1.496.143,81	358.148,19	1.137.995,62	0
2013	6.495.238,10	6.495.238,10	0,00	0
2014	6.559.147,87	6.480.244,27	78.903,60	0
2015	6.410.369,00	6.410.369,00	0,00	0
2016	4.758.008,88	4.758.088,88	0,00	0

Fonte: Dados coletados pelo autor.

Vale salientar que, como os dados foram obtidos junto ao banco de dados FINBRA – Secretaria do Tesouro Nacional podem ter ocorrido alguns defeitos, com relação à apresentação de valores presentes em fornecedores do exercício e fornecedores de exercícios anteriores durante o período de estudo que não coincidem com o valor total dos restos a pagar processados, o que pode ocasionar erros na apresentação dos resultados individuais em relação aos fornecedores do exercício e fornecedores de exercícios anteriores.

Os gráficos a seguir, permitem uma melhor visualização do assunto em questão.

**Gráfico 3**  
**Restos a Pagar vindos do Exercício e de Exercícios Anteriores**  
**Município de Sousa – Período: 2009 a 2016**

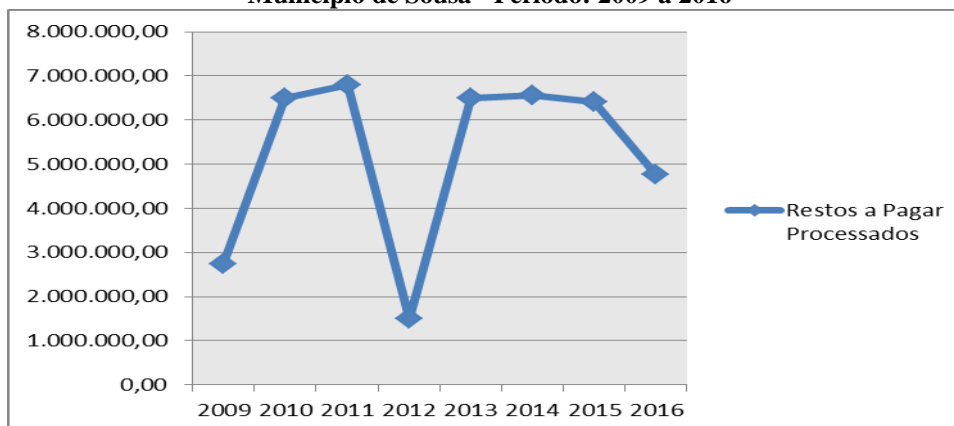


Fonte: Dados coletados pelo autor.

Conforme o exposto no gráfico em questão observa-se que dentre os oito anos estudados os valores vindos dos fornecedores de exercícios anteriores são maiores que os advindos de fornecedores do exercício apenas no ano de 2012, o que denota uma boa gestão dos recursos, no tocante a correta execução das leis orçamentárias, evidenciando que na maioria dos casos os gestores vêm tentando coibir o aumento do endividamento público, que se arrasta ao longo dos anos.

Por fim, observa-se a evolução do total dos restos a pagar no gráfico 4:

**Gráfico 4**  
**Evolução dos Restos a Pagar**  
**Município de Sousa - Período: 2009 a 2016**



Fonte: Dados coletados pelo autor.

Esse Gráfico permite visualizar a evolução do total dos restos a pagar (Fornecedores do Exercício + Fornecedores de Exercícios Anteriores), é possível

observar que o volume inscrito em restos a pagar tem seu ponto mais alto no ano de 2011, porém já com o uma queda na participação de Fornecedores de Exercícios Anteriores com relação aos anos de 2009 e 2010, o que mostra a intenção de evitar o endividamento perene pelo qual estava passando o município, também é notória a tentativa de adequação a legislação vigente, após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que impõe diversas restrições com relação à inscrição em restos a pagar, visando uma maior responsabilidade na gestão fiscal, o que demonstra que os gestores estão sendo obrigados a se adequar aos parâmetros nela traçados, apesar de ainda não estarem de total conformidade com a referida lei.

### **3.4 Análise da Existência de Disponibilidades para Pagamento dos Restos a Pagar**

Este tópico tem a finalidade de responder ao objetivo geral, que se propõe a avaliar se o total das disponibilidades está sendo suficiente para o pagamento dos restos a pagar durante o período estudado, bem como o de realizar um comparativo entre os valores inscritos em restos a pagar durante o período de estudo.

Nesse sentido, a Tabela 4 tem o intuito de confrontar o valor inscrito em restos a pagar com o total das disponibilidades financeiras para o pagamento dessas obrigações durante o período estudado, de maneira a avaliar qual o percentual dos restos a pagar que está sendo pago com as disponibilidades.

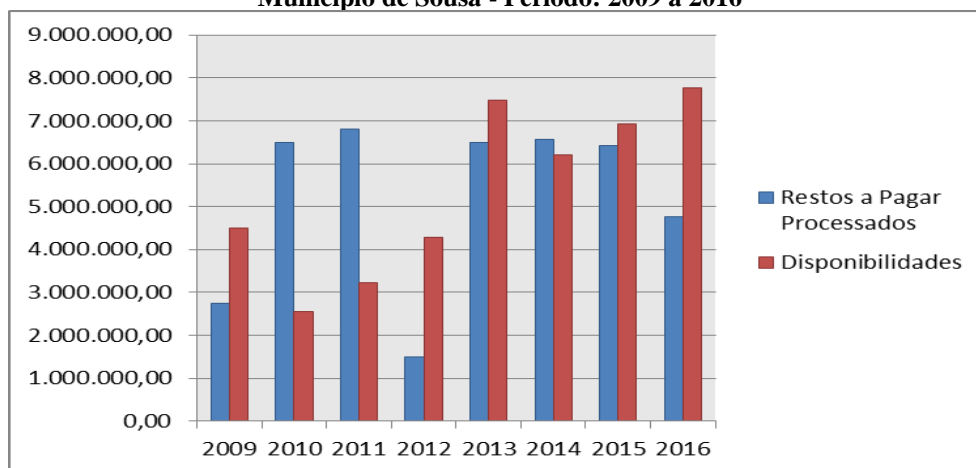
**Tabela 4 – Confronto entre Restos a Pagar e Disponibilidades**

Ano	Restos a Pagar Processados	Disponibilidades	%DP/RP
2009	2.737.786,08	4.497.551,71	164
2010	6.493.899,46	2.549.190,83	39
2011	6.802.304,26	3.218.262,51	47
2012	1.496.143,81	4.277.984,59	286
2013	6.495.238,10	7.479.112,35	115
2014	6.559.147,87	6.207.909,94	95
2015	6.410.369,00	6.928.453,21	108
2016	4.758.008,88	7.771.715,48	163

Fonte: Dados coletados pelo autor.

O Gráfico 5 proporciona uma melhor visualização das disponibilidades existentes no período estudado em contrapartida com valor inscrito em restos a pagar.

**Gráfico 5**  
**Confronto: Restos a Pagar X Disponibilidades**  
**Município de Sousa - Período: 2009 a 2016**



Fonte: Dados coletados pelo autor.

Foi observado que a maior incidência de restos a pagar ocorreu no ano de 2011, quando as disponibilidades só conseguiram pagar 47% das obrigações, demonstrando alto nível de endividamento da entidade.

Em três dos oito anos estudados percebe-se a insuficiência de recursos disponíveis para a total quitação dos valores inscritos em restos a pagar, em 2009 as disponibilidades superaram pela primeira vez o montante dos restos a pagar, porém a insuficiência de disponibilidades teve seu ponto mais acentuado na passagem do ano de 2010 para 2011, só retornando a ser suficiente para pagamento dos restos a pagar nos exercícios seguintes de 2012 e 2013, o que corrobora com o pensamento de busca pela adequação aos preceitos impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Apesar dessa tendência de diminuição dos restos a pagar, foi verificada a falta de disponibilidades para o total pagamento dos mesmos no ano de 2014 e em 2015 os patamares de disponibilidades novamente foram suficientes para pagamento dos restos a pagar, observou-se que nos exercícios 2012 e 2016, em que houve transição de mandato, os valores das disponibilidades atingiram os melhores índices na relação restos a pagar/disponibilidades, ocasionando o fiel cumprimento do que preceitua o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que veda a inscrição em restos a pagar sem a quantidade suficiente de disponibilidade financeira, e que segundo a Lei 10.028, em seu artigo 359C, configuraria crime, e sujeitaria os ordenadores das despesas a pena de reclusão de 1 a 4 anos, caso não fosse observada a existência de disponibilidades suficientes para pagamento dos restos a pagar.

Neste sentido, observou-se uma busca pela redução constante do endividamento, que mesmo com as oscilações durante o período, mostrou-se atualmente dentro dos padrões prudenciais exigidos pela legislação correlata ao assunto, dessa forma evidenciando o cumprimento dos preceitos relacionados a legislação orçamentária no município.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante a elaboração desta pesquisa buscou-se efetuar uma análise sobre os impactos causados pela inscrição de restos a pagar na execução das leis orçamentárias no município de Sousa/PB, entre os anos de 2009 e 2016, visando avaliar se o total de disponibilidades está sendo suficiente para o pagamento dos restos a pagar no período em questão, e para tanto, foi necessário fazer um levantamento dos montantes que foram inscritos nas contas: despesas orçamentárias, disponibilidades e restos a pagar durante o período.

Efetuuou-se uma revisão literária do assunto, objetivando trazer uma conceituação e contextualização sobre o objeto de estudo e demais temas relacionados.

Em seguida, com o intuito de obter resultados auferíveis, foi realizada uma análise descritiva visando mensurar os níveis percentuais atingidos pelos restos a pagar e despesas orçamentárias, além de dados relativos à evolução e confronto entre as contas objeto do estudo.

Diante disso, verificou-se um crescimento no total das despesas orçamentárias do município estudado no percentual de 82% entre 2009 a 2016, evidenciando um aumento de quase o dobro do que foi gasto no início do período estudado, demonstrando um crescimento no volume de dispêndios por parte dos gestores.

Também foi constatado que houveram diversas oscilações sofridas pelos restos a pagar ao longo dos anos, com um ponto bastante positivo no que se refere a fornecedores de exercícios anteriores, pois seu montante ficou zerado em quatro dos oito exercícios do período estudado, evidenciando a boa gestão dos recursos e demonstrando uma tendência a regularização, porém o desequilíbrio das contas ainda é observado em um montante muito alto inscrito em alguns anos do período estudado.

Com relação à existência de disponibilidades para pagamento dos restos a pagar foi verificado que após a promulgação da LRF, nos anos de 2012 e 2016, em que houve transição de mandato, ocorreu o cumprimento da legislação que regula a inscrição em restos a pagar, evitando assim pena de reclusão para os respectivos gestores.

Por fim, pode-se inferir que a observância do cumprimento do que está exposto na LRF, com relação à inscrição dos restos a pagar, é extremamente necessária para a implementação das políticas públicas, pois, a extrapolação dos limites dessa conta, cria um orçamento paralelo, o que compromete a utilização dos recursos públicos, impossibilitando o desenvolvimento do município.

A partir do que foi explicitado, constatou-se a necessidade de realização de estudos desse tipo nos demais municípios do pólo, de forma que seja proporcionada uma análise comparativa entre os municípios da região.

Também seria bastante interessante quando da realização de estudos posteriores a inserção de outras variáveis que possam impactar no endividamento dos municípios, visando aumentar a profundidade do estudo, e fazendo com que ele sirva de subsídio para os gestores públicos do ponto de vista legal, auxiliando na administração dos recursos, e demonstrando os prejuízos trazidos pelo excesso do endividamento das entidades, além de apresentar o papel informativo do assunto.



## REFERÊNCIAS

AMORIM, Maria do Socorro Gomes de. **Contabilidade Pública para concursos e graduação em ciências contábeis, controle da administração pública, auditoria governamental, responsabilidade fiscal**: lei de responsabilidade fiscal e lei 4.320/64, comentadas. São Paulo: Ícone, 2008.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria (Org.) et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública**: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Texto constitucional de 5 de outubro de 1988. ed. revisada. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000**. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas Para a Responsabilidade da Gestão Fiscal. 2000.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, Estados e Distrito Federal. 1964.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.028, de 19 de Outubro de 2000**. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 93.872 de 24 de Dezembro de 1986**. Dispõe sobre a Unificação dos Recursos de Caixa do Tesouro Nacional, Atualiza e Consolida a Legislação Pertinente, e dá Outras Providências. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)> Acesso em: 12 de Março de 2018.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. **Restos a Pagar**. 2004. Monografia (Especialização em Orçamento e Políticas Públicas) – Núcleo de Estudos e Pesquisas em Políticas Públicas, Governo e Gestão, Universidade de Brasília, Brasília-DF.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Nelson. **Restos a Pagar: O impacto dos artigos 41 e 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal na gestão orçamentária e financeira**. São Paulo, 2008.  
Disponível em:  
<[http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/e0001283.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0001283.pdf)>. Acesso em 08 de Março de 2017.

MACHADO Jr., José Teixeira; COSTA, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 Comentada**. 28. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. Teoria com Exercícios Comentados. 2ª edição. Brasília, 2006.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar nº 101/2000: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. Atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2002. Disponível em:  
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em 10 de Março de 2018.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito Financeiro e Controle Externo: teoria, jurisprudência e 370 questões (atualizado de acordo com a lei de responsabilidade fiscal-LRF)**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

“RESTOS A PAGAR” equivalem a três PACs. **Jornal do Senado**, Edição Especial, Brasília, 6 a 12 de Agosto de 2007.

Secretaria do Tesouro Nacional – **STN**. Disponível em:  
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contas-anuais>>. Acesso em: 28 de Maio de 2018.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SOUZA, Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco; OTANI, Nilo. **TCC: Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.