



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

FRANCISCO LAMARK PEREIRA ALBUQUERQUE

**UMA ANÁLISE DA INSCRIÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NO
MUNICÍPIO DE SOUSA-PB NOS PERÍODOS DE 1998 A 2007**

**SOUSA - PB
2008**

FRANCISCO LAMARK PEREIRA ALBUQUERQUE

**UMA ANÁLISE DA INSCRIÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NO
MUNICÍPIO DE SOUSA-PB NOS PERÍODOS DE 1998 A 2007**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

Orientador: Professor Esp. Antonio Firmino da Silva Neto.

**SOUSA - PB
2008**

FRANCISCO LAMARK PEREIRA ALBUQUERQUE

**UMA ANÁLISE DA INSCRIÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NO MUNICÍPIO DE SOUSA-PB
NOS PERÍODOS DE 1998 A 2007**

BANCA EXAMINADORA

Antonio Firmino da Silva Neto (orientador – Prof. ESP.)

Membro - Prof(a) MS. Lucia Silva Albuquerque

Membro - Prof(a) MS. Josicarla Soares Santiago

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado: **“Uma Análise da Inscrição dos Restos a Pagar no Município de Sousa-PB nos Períodos de 1998 a 2007”**, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa 10 de Dezembro de 2008.

Francisco Lamark Pereira Albuquerque

Dedico este trabalho a minha família, que sempre esteve comigo em todos os instantes dessa longa e dura caminhada, me apoiando nos momentos mais difíceis da minha vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por permitir que eu e minha família estejamos todos vivos e juntos nesse momento tão especial dessa trajetória que está sendo tão difícil, mas ao mesmo tempo tão engrandecedora e vitoriosa para mim, trajetória essa que ainda está no começo, mas que já trouxe grandes alegrias.

A todos os meus amigos, conhecidos e colegas de sala, que colaboraram para a realização desse sonho, principalmente ao meu grande amigo Wildemberg Andrade Formiga, que proporcionou diversos momentos de alegria durante este curso, além do suporte material e emocional requerido por mim nessa caminhada.

A Francisco Valeriano Ramalho, pois este me prestou auxílio moral, que foi imprescindível para que não desistisse dos meus objetivos durante o período do cursinho pré-vestibular.

A Thaiseany de Freitas Rêgo, por toda consideração e ajuda que me foi despendida, mesmo não havendo a existência de antigos laços de amizade entre nós.

Ao meu orientador Antonio Firmino da Silva Neto, pela execução de seu trabalho de forma profissional e competente.

E, principalmente aos meus pais e avós que sempre estiveram comigo em todas as ocasiões da minha vida, fosse me apoiando quando estava triste, ou me repreendendo nas horas em que cometi algo de errado.

"É muito melhor arriscar coisas grandiosas, alcançar triunfos e glórias, mesmo expondo-se a derrota, do que formar fila com os pobres de espírito que nem gozam muito nem sofrem muito, porque vivem nessa penumbra cinzenta que não conhece vitória nem derrota".

Theodore Roosevelt.

RESUMO

Este trabalho tem o objetivo de fornecer uma visão sobre a relevância do montante inscrito em restos a pagar no município de Sousa/PB, 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. O ponto principal deste estudo está fundamentado no confronto entre os restos a pagar e as disponibilidades existentes para seu pagamento, no município de Sousa-PB, avaliando 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 1998 a 2007. 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 antes da LRF, havia um grande volume de restos a pagar sem disponibilidade suficiente para seu pagamento, o que diminuiu após a promulgação da referida lei, mais que ainda não chegou a um nível adequado, que seria um total de recursos que pudessem pagar todo o montante dos restos a pagar inscritos anualmente. Pôde ser visto também o fato do não cumprimento da legislação relativa à inscrição dos restos a pagar quando das transições de mandato, nos anos de 2000 e 2004, o que demonstra crime, e está sujeito a sanções legais, evidenciando dessa forma que está havendo uma má gestão dos recursos públicos.

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

ABSTRACT

This work has the objective of supplying a vision about the relevance of the amount enrolled in remains to pay in the municipal district of Sousa/PB, giving emphasis to their negative effects as for the correct allocation of the public resources, what provokes unbalance of the bills of the organ in subject. The remains to pay are obligations that compose the floating debt, and they can be characterized as the determined expenses, that they didn't go pay until December 31 of the exercise in that they were enrolled. In that sense there is a wide legislation on the subject, seeking to avoid the increase of the debt of the public entities. The main point of this study is based in the confrontation among the remains to pay and the existent readiness for his payment, in the municipal district of Sousa-PB, evaluating if it is having the execution of what says the Law 101/00 - Law of Fiscal Responsibility, in what concerns a correct fiscal administration, as form of analyzing the impacts caused by the registration of the remains to pay in the periods from 1998 to 2007. For so much, it was used of descriptive research based in bibliographical study on the subject and extracted documental elements of STN (General office of National Treasury). With that it was obtained as results the verification that before LRF, there was a great volume of remains to pay without enough readiness for his payment, what decreased after the promulgation of the referred law, more than it still didn't approximate at an appropriate level, that it would be a total of resources they to pay the whole amount of the remains to pay enrolled annually. It could also be seen the fact of the non execution of the relative legislation to the registration of the remains to pay when of the mandate transition, 2000 and 2004 what demonstrates crime, and it is subject to legal sanctions, evidencing in that way that is having a bad administration of the public resources.

Word-key: Remains to pay. Unbalance of the Bills. Readiness.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Evolução da Despesa Orçamentária.....	37
Gráfico 2: Evolução dos Percentuais dos Restos a Pagar com Relação as Despesas Orçamentárias.....	38
Gráfico 3: Restos a Pagar vindos do Exercício e de Exercícios Anteriores.....	40
Gráfico 4: Evolução dos Restos a Pagar	40
Gráfico 5: Confronto: Restos a Pagar X Disponibilidades.....	42

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Comparativo das Despesas no Município de Sousa.....	33
Tabela 2: Despesas Orçamentárias X Restos a Pagar.....	37
Tabela 3: Valores Correspondentes aos Restos a Pagar.....	39
Tabela 4: Confronto entre Restos a Pagar e Disponibilidades.....	41

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

1º CAPÍTULO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Tema e problema da pesquisa.....	16
1.2 Objetivos.....	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos.....	16
1.3 Justificativa.....	17
1.4 Procedimentos Metodológicos.....	18
1.4.1 Classificação da Pesquisa Segundo os Objetivos.....	18
1.4.2 Classificação da Pesquisa Segundo os Procedimentos Utilizados.....	18
1.4.3 Classificação Quanto à Abordagem do Problema.....	19

2º CAPÍTULO

2.1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.2 Noções de Orçamento Público.....	20
2.2.1 O Plano Plurianual.....	21
2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	22
2.2.3 Lei Orçamentária Anual.....	22
2.3 Receita Pública.....	23
2.3.1 Classificação da Receita.....	24
2.3.1.1 Receita Orçamentária.....	24
2.3.1.1.1 Classificação Econômica da Receita	24
2.3.1.2 Receita Extra-Orçamentária.....	25
2.3.1.3 Estágios da Receita.....	25
2.4 Despesa Pública.....	26
2.4.1 Classificação da Despesa.....	26
2.4.1.1 Despesa Orçamentária.....	26
2.4.1.1.1 Classificação Econômica da Despesa.....	27
2.4.1.2 Despesa Extra-Orçamentária.....	27
2.4.2 Estágios da Despesa.....	28
2.4.2.1 Empenho.....	28
2.4.2.2 Liquidação.....	29
2.4.2.3 Pagamento	29

2.5 Dívida Pública.....	29
2.5.1 Dívida Fundada.....	30
2.5.2 Dívida Flutuante.....	30
2.6 Restos a Pagar.....	31
2.6.1 Classificação.....	33
2.6.1.1 Restos a Pagar Processados.....	33
2.6.1.2 Restos a Pagar Não-Processados.....	33
2.6.2 Pagamento.....	33
2.6.3 Cancelamento.....	34
2.6.4 Prescrição.....	34
2.6.5 Penalidades Relativas à Inscrição em Restos a Pagar.....	34

3º CAPÍTULO

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	36
3.1 Evolução e Discriminação da Despesa Orçamentária.....	36
3.2 Relação Despesa Orçamentária e Restos a Pagar	37
3.3 Evolução e Discriminação dos Restos a Pagar.....	38
3.4 Análise da existência de Disponibilidades para pagamento dos Restos a Pagar.....	41
4 Considerações Finais.....	43
5 Sugestões Para Trabalhos Futuros.....	44
REFERÊNCIAS.....	45

1 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 referida lei traz em seu Artigo 1º:

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 previnem 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. (grifo nosso).*

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 fazer um estudo sobre 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 1998 a 2007, para mediante os resultados obtidos verificar qual o impacto causado pela possível falta de disponibilidades existentes de um exercício para outro.

1.1 Tema e problema da pesquisa

O tema restos a pagar possui importância com relação à correta gestão dos recursos públicos, visto que a sua inscrição sem a devida provisão de fundos advindas do exercício anterior pode causar distorções no equilíbrio das contas do órgão em questão, seja ele de qualquer esfera governamental.

Nesse contexto, a Lei 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estabelece a obrigação da existência de disponibilidades, quando da inscrição dos restos a pagar, nos dois últimos quadrimestres do mandato do gestor público, visando evitar o endividamento público oriundo de gestões anteriores.

Dessa forma, o tema de estudo para o presente trabalho, centra-se na análise dos restos a pagar e o seu impacto para o exercício seguinte no Município de Sousa entre os anos de 1998 e 2007.

Para tanto, o problema de estudo a ser respondido, 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 1998 e 2007?".

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Avaliar se o total das disponibilidades está sendo suficiente para o pagamento dos restos a pagar durante o período estudado.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Demonstrar de que maneira os restos a pagar promovem desequilíbrio na administração dos recursos públicos;

- Observar o comportamento do montante dos restos a pagar no Município de Sousa/PB, entre os anos de 1998 e 2007.
- Fazer um comparativo entre os valores inscritos em restos a pagar durante os anos de 1998 e 2007, ou seja, antes e após a promulgação da Lei 101/00 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.3 Justificativa

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 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 da inscrição dos restos a pagar e da existência de disponibilidades financeiras, no município de Sousa-PB, entre os anos de 1998 a 2007, visto que esse período possibilita um comparativo entre valores inscritos antes e depois da Lei 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal e considerando a inexistência de análises direcionadas ao tema no município em questão.

1.4 Procedimentos Metodológicos

Segundo Souza, Fialho e Otani (2007, p. 35), "uma pesquisa é um processo de construção do conhecimento que tem como meta principal gerar novos conhecimentos e/ou corroborar ou refutar algum conhecimento preexistente".

Diante disso, supõe-se que existam caminhos para a obtenção dos objetivos a serem alcançados para a realização de uma pesquisa, e que se observando a relação dos procedimentos metodológicos aplicados a contabilidade, Beuren et al. (2006, p. 79) afirma que:

Considerando as particularidades da Contabilidade, diante do exposto, optou-se por focar tipologias de delineamentos de pesquisa, que se acredita ser mais aplicáveis a esta área do conhecimento, agrupadas em três categorias: pesquisa quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e a pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa.

1.4.1 Classificação da Pesquisa Segundo os Objetivos

Com Relação aos seus Objetivos, essa pesquisa é classificada como exploratória. Sobre o assunto, Vergara (2005, p.46) diz que: "é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Por sua Natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa".

Neste contexto, para atingir aos objetivos foi escolhido o município de Sousa, para verificar o montante de inscrição em restos a pagar durante o período de nove anos. O município situa-se na região do semi-árido paraibano, que de acordo com o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), no ano de 2007 possuía população estimada em 63.783 habitantes e sua área territorial possui cerca de 842 Km², além de ser um dos municípios mais importantes do alto sertão da Paraíba.

1.4.2 Classificação da Pesquisa Segundo os Procedimentos Utilizados.

Quanto aos Procedimentos de coleta e fontes de informações, foram utilizadas as pesquisas bibliográfica e documental. A primeira consiste na coleta de informações de fontes secundárias obtidas em materiais publicados como livros, periódicos, teses, dissertações dentre outras. Já a documental baseia-se em materiais impressos como documentos públicos ou privados e divulgados que não receberam um tratamento analítico. (Souza, Fialho e Otani 2007, p.40)

Portanto, foi feita a coleta dos dados utilizando-se de fontes secundárias como livros, artigos científicos, monografias e jornais. E de fontes que não receberam o tratamento analítico, como as obtidas junto ao banco de dados FINBRA (Finanças do Brasil), que traz um histórico sobre as finanças dos municípios brasileiros no período em estudo, e pode ser encontrado no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

1.4.3 Classificação quanto à Abordagem do Problema

Do ponto de vista da abordagem do problema utilizou-se da pesquisa de predominância qualitativa, pois o estudo em questão verifica se existe um montante suficiente de disponibilidades vindas de exercícios anteriores para pagamento do que foi inscrito em restos a pagar, no Município de Sousa-PB, nos períodos de 1998 a 2007, visando observar se a legislação que trata do assunto está sendo cumprida de maneira correta pelos gestores, além de avaliar as possíveis conseqüências do descumprimento dessa legislação.

Sobre a definição de pesquisa qualitativa Beuren et al. (2006, p. 92) diz que:

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 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 conseqüentes 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 atenham 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.

2.2 Noções de Orçamento 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.

2.2.1 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.

2.2.2 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.

2.2.3 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):

1° A LOA deverá estar compatível com o PPA e com a LDO.

2° A respectiva lei corresponde, na verdade, a 03 (três) suborçamentos (CF, Artigo 165, 5°).

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.

2.3 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.

2.3.1 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:

2.3.1.1 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.

2.3.1.1.1 Classificação Econômica da Receita

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 provindas 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.

2.3.1.2 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.

2.3.1.3 Estágios da Receita

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.

2.4 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.

2.4.1 Classificação da Despesa

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

2.4.1.1 Despesa Orçamentária

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.

2.4.1.1.1 Classificação Econômica da Despesa

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.

2.4.1.2 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.

2.4.2 Estágios da Despesa

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”.

2.4.2.1 Empenho

O artigo 58 da lei nº4320/68 define empenho 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.

2.4.2.2 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.

2.4.2.3 Pagamento

A etapa 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.

2.5 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.

2.5.1 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”.

2.5.2 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)

Dívida 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.

2.6 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. (Grifei)

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 fluante 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 fluante, 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.

2.6.1 Classificação

Segundo o artigo 36 da lei 4320/64 “consideram-se Restos a pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”. Sendo assim faz-se necessário maior detalhamento sobre o assunto.

2.6.1.1 Restos a Pagar Processados

Para Bezerra Filho (2006, p.117) Entende-se, como restos a pagar processados, as despesas, legalmente empenhadas cujo objeto do empenho já foi recebido, ou seja, já ocorreu a liquidação, mas não houve o pagamento.

Entendendo-se que esse recebimento do objeto do empenho é a efetiva entrega do bem adquirido ou prestação do serviço contratado pelo órgão público em questão, materializando assim a liquidação do empenho, porém sem a ocorrência do pagamento da obrigação.

2.6.1.2 Restos a Pagar Não-Processados

São aqueles que não passaram pelas fases de liquidação e pagamento tendo sido apenas empenhados pela administração. Fernandes (2004, p. 9) conceitua o assunto da seguinte maneira:

Define-se, como restos a pagar Não Processados, as despesas legalmente empenhadas que não foram liquidadas e nem pagas até 31 de dezembro do mesmo exercício, ou seja, verifica que não ocorreu o recebimento de bens e serviços no exercício de emissão do empenho.

Sendo caracterizado, portanto, como aquela obrigação que ainda não foi consubstanciada pelo credor, pois este ainda não entregou a mercadoria vendida, ou não prestou o serviço contratado.

2.6.2 Pagamento

Nessa etapa as obrigações perante os credores são quitadas, ocorrendo à efetiva entrega do numerário correspondente. Para Andrade (2006, p.145) o pagamento dos restos a pagar tem prioridade sobre as despesas do exercício atual, ou seja, como os restos a pagar são advindos do exercício anterior, tem de ser pagos antes das despesas contraídas no exercício em questão.

O autor acima citado ainda complementa ao dizer que “a inscrição dos restos a pagar, após confirmada a liquidação, gera crédito para o credor, lembrando que este tem o prazo de um

ano, contado da constituição de seu crédito, para reclamar administrativamente o respectivo pagamento”.

Nota-se, portanto, que o pagamento só pode ser efetuado depois de ocorrida a devida liquidação da despesa, que quando efetuada, gera o direito do credor, fazendo com que este adquira o prazo de um ano para reclamar seus direitos administrativamente perante o Estado.

2.6.3 Cancelamento

Esse procedimento é adotado quando a obrigação não é paga no exercício seguinte. Sobre o tema, o Decreto nº 93.872/86, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do tesouro nacional, em seu artigo 69 traz o seguinte: “Após o cancelamento da inscrição da despesa como Restos a Pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores”.

De acordo com o contexto, quando a inscrição em restos a pagar é cancelada o pagamento dessa obrigação, fica condicionado a dotação do orçamento vigente, dentro da conta despesas de exercícios anteriores, e não do orçamento do exercício no qual foi inscrito, como reza o regime de competência.

2.6.4 Prescrição

De acordo com decreto 93.872/86 em seu artigo 70: prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos restos a pagar. Sendo assim, os credores têm esse prazo para requererem o seu ressarcimento.

Segundo Fernandes (2004, p.11): “Durante o período de prescrição, essas despesas poderão ser pagas à conta de nova dotação orçamentária e de novo empenho, à conta de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica específica”.

O contexto mostra de forma clara que, as despesas vindas de exercícios anteriores, que estejam dentro do prazo e prescrição, devem ter nova dotação, própria para seu pagamento, levando em consideração sua categoria econômica.

2.6.5 Penalidades Relativas à Inscrição em Restos a Pagar

Com relação às penas derivadas do descumprimento do artigo 42 da LRF que trata das restrições relativas à inscrição em restos a pagar, a Lei 10.028/00, em seu artigo 359C, diz que:

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 um a quatro anos.

A partir daí, pode-se perceber que o gestor público pode inscrever valores em restos a pagar durante os três primeiros anos de sua administração, sem que haja disponibilidade de recursos suficientes para pagamento, porém, se o fizer nos dois últimos quadrimestres de seu mandato, estará incorrendo em crime, e estará sujeito as penalidades previstas.

Nesse sentido, Machado (2008, p.4) traz o seguinte:

É importante perceber que o artigo anterior penaliza diretamente o ordenador da despesa, ou seja o funcionário que ordenou a contratação. No entanto com a implantação de sistemas integrados de gestão orçamentária e financeira, nenhum ordenador pode executar qualquer despesa sem dotação orçamentária e sem cota financeira, assim é muito provável que as autoridades fazendárias e orçamentárias sejam consideradas cúmplices no crime acima descrito.

Portanto, fica bem clara a questão da falta de autonomia dos funcionários que estão responsáveis pela ordenação das despesas, visto as mesmas não poderem ser executadas sem dotação correspondente, demonstrando assim, a responsabilidade inerente as autoridades fazendárias e orçamentárias pelos crimes previstos anteriormente, pois estas são consideradas cúmplices quando da ocorrência dos mesmos.

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 1998 para 2007 alcançando um percentual de aumento de 467%, ou seja, quase cinco vezes o que estava sendo gasto no início do 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.

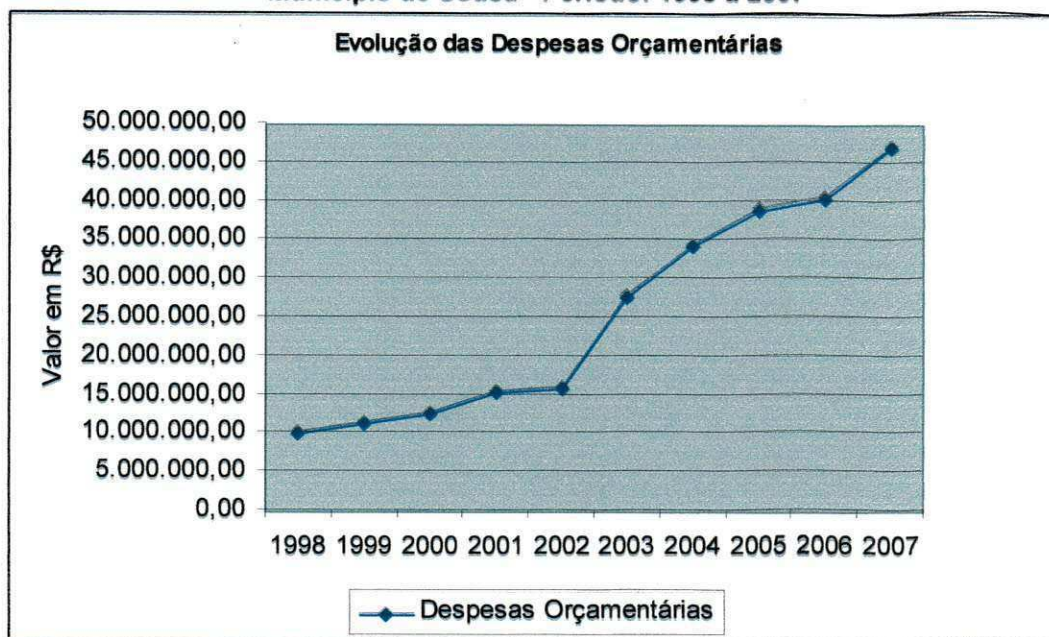
Tabela 1: Comparativo das Despesas no Município de Sousa

Ano	Despesas Orçamentárias	Despesas Correntes	Despesas de Capital
1998	10.077.334,00	9.750.944,00	326.390,00
1999	11.364.383,00	11.015.033,00	349.350,00
2000	12.524.005,00	12.177.941,00	346.064,00
2001	15.321.159,00	14.842.142,00	479.017,00
2002	15.895.096,52	14.883.826,66	1.011.269,86
2003	27.780.809,28	25.351.691,24	2.429.118,04
2004	34.364.717,42	30.797.548,08	3.567.169,34
2005	38.851.508,00	34.300.252,00	4.551.256,00
2006	40.305.783,46	38.842.731,84	1.463.051,62
2007	47.030.038,26	46.493.768,06	536.270,20

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

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: 1998 a 2007



Fonte: Pesquisa Própria

Através desse gráfico é possível observar um aumento considerável no volume de despesa orçamentária, após o início de vigência de LRF, no ano de 2002, 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 1998 a 2007, 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
1998	10.077.334,00	4.028.372,00	40
1999	11.364.383,00	3.854.567,00	34
2000	12.524.005,00	3.327.953,00	27
2001	15.321.159,00	1.310.286,00	9
2002	15.895.096,52	1.556.975,97	10
2003	27.780.809,28	1.448.345,03	5
2004	34.364.717,42	1.406.466,41	4
2005	38.851.508,00	1.541.158,00	4
2006	40.305.783,46	2.483.108,08	6
2007	47.030.038,26	2.341.553,98	5

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Observa-se que em relação à despesa orçamentária o montante de inscrição em restos a pagar vem decaindo ao longo do período analisado, neste caso o ente vem tentando ser eficiente em relação ao pagamento de suas despesas dentro do próprio exercício financeiro, pois quanto menor o valor inscrito em restos a pagar, melhor será. No gráfico 2 visualiza-se melhor esta regressão da inscrição em restos a pagar:

Gráfico 2
Evolução dos Percentuais dos Restos a Pagar com Relação as Despesas Orçamentárias
Município de Sousa: 1998 a 2007



Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

Partindo do que foi exposto, é possível visualizar claramente a involução pela qual passou o valor inscrito em restos a pagar com relação às despesas orçamentárias após o ano de 2000, logo após a LRF, o que demonstra que, mesmo com o aumento verificado no montante das despesas, os restos a pagar estão seguindo um viés contrario, ou seja, estão diminuindo com o passar dos anos, apesar de ainda não estarem de total conformidade com a referida lei.

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 1998 e 2007.

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. No ano de 1999, antes da promulgação da LRF, as quantias inscritas na conta fornecedores de exercícios anteriores correspondiam a 63% do total de restos a

pagar processados; após a LRF, em 2001, o aumento foi bastante considerável, atingindo o percentual de 100%; já em 2004 o volume decaiu bastante, ficando na casa dos 29%; em 2005 o percentual atingiu 83%; e em 2006 e 2007 foram alcançados respectivamente 53 e 87% dos restos a pagar processados.

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

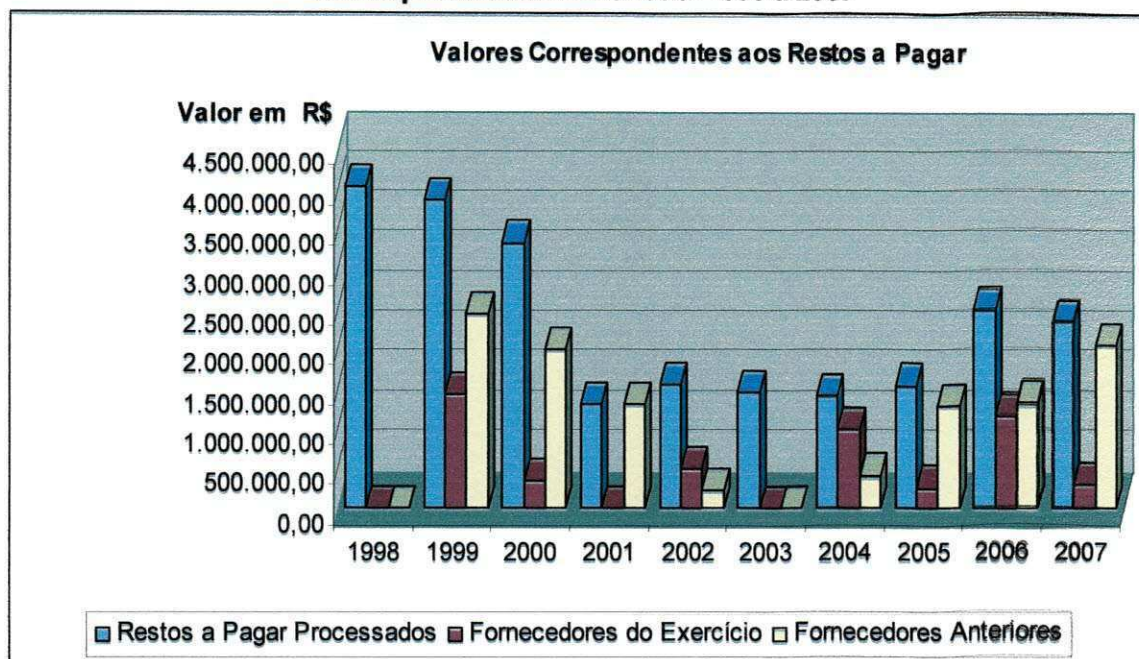
Ano	Restos a Pagar Processados	Fornecedores do Exercício	Fornecedores Anteriores	Restos a Pagar Não Processados
1998	4.028.372,00	0,00	0,00	0,00
1999	3.854.567,00	1.419.764,00	2.434.803,00	0,00
2000	3.327.953,00	342.354,00	1.999.599,00	0,00
2001	1.310.286,00	0,00	1.310.286,00	0,00
2002	1.556.975,97	500.050,53	231.567,04	0,00
2003	1.448.345,03	0,00	0,00	0,00
2004	1.406.466,41	994.160,29	412.306,12	0,00
2005	1.541.158,00	260.319,00	1.280.839,00	0,00
2006	2.483.108,08	1.164.620,96	1.318.487,12	0,00
2007	2.341.553,98	297.025,50	2.044.528,48	0,00

Fonte: Dados da Pesquisa - 2008

Vale salientar que, como os dados foram obtidos junto ao banco de dados FINBRA – Secretaria do Tesouro Nacional podem ter ocorrido alguns defeitos, como os apresentados na soma dos valores presentes em fornecedores do exercício e fornecedores de exercícios anteriores nos anos de 1998, 2000, 2002 e 2003 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: 1998 a 2007

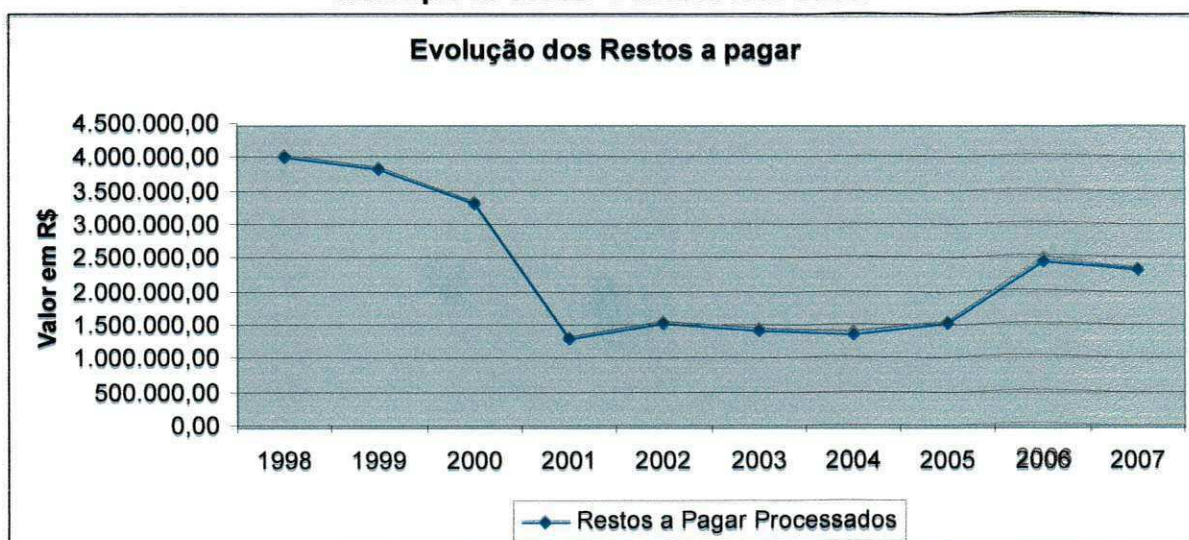


Fonte: Dados da Pesquisa, 2008.

Conforme o exposto no gráfico em questão observa-se que os valores vindos dos fornecedores de exercícios anteriores são maiores que os advindos de fornecedores do exercício na maior parte do estudo, excetuando-se os anos de 2002 e 2006, quando ocorre o inverso, mostrando que os gestores vem contribuindo para a perenidade do endividamento público, que vem se arrastando 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: 1998 a 2007



Fonte: Dados da Pesquisa, 2008

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 1998 e logo após começa a sofrer uma diminuição um pouco mais acentuada, partir do ano de 2000, 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 após a LRF, 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 antes e após a Lei 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

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
1998	4.028.372,00	127.143,00	3
1999	3.854.567,00	374.677,00	10
2000	3.327.953,00	649.967,00	20
2001	1.310.286,00	1.355.110,00	103
2002	1.556.975,97	533.217,20	34
2003	1.448.345,03	437.504,19	30
2004	1.406.466,41	649.152,95	46
2005	1.541.158,00	789.022,00	51
2006	2.483.108,08	1.074.304,92	43
2007	2.341.553,98	1.032.750,44	44

Fonte: Dados da Pesquisa, 2008

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: 1998 a 2004



Foi observado que a maior incidência dos restos a pagar ocorreu no ano de 1998, antes da LRF, quando as disponibilidades só conseguiram pagar 3% das obrigações, demonstrando alto nível de endividamento da entidade.

Porém, a partir de 2000, quando a citada lei já estava em vigor, foi possível perceber uma queda acentuada nos montantes dos restos a pagar e um conseqüente aumento das disponibilidades, que chegaram a ultrapassar o valor dos restos a pagar no ano de 2001, demonstrando de certa forma, a busca pela adequação aos preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Entretanto, apesar dessa tendência de diminuição dos restos a pagar, foi verificada a falta de disponibilidades para o total pagamento dos mesmos em oito dos nove períodos estudados, inclusive nos anos de 2000 e 2004, em que houve transição de mandato, ocasionando o descumprimento do 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, configura crime, e sujeita os ordenadores das despesas a pena de reclusão de 1 a 4 anos. Além de que, mostra um endividamento constante, prejudicando assim as finanças do município, bem como os orçamentos dos exercícios financeiros seguintes.

4 Considerações Finais

Durante a elaboração desta pesquisa buscou-se efetuar uma análise da inscrição dos restos a pagar no município de Sousa/PB, entre os anos de 1998 e 2007, 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 467% entre 1998 a 2007, evidenciando um aumento de quase cinco vezes o que foi gasto no início do período estudado, demonstrando um crescimento no volume de dispêndios por parte dos gestores.

Também foi constatada a questão da diminuição sofrida pelos restos a pagar ao longo dos anos, principalmente o dos fornecedores de exercícios anteriores, pois estes estão superando a casa dos 50% do total de restos a pagar na maioria dos exercícios do período estudado, principalmente nos anos que antecedem a Lei de Responsabilidade Fiscal, demonstrando o desequilíbrio das contas, e podendo ser observado um montante ainda muito alto inscrito durante o 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 2000 e 2004, em que houve transição de mandato, ocorreu o descumprimento da legislação que regula a inscrição em restos a pagar, o que poderia ter ocasionado em pena de reclusão para os respectivos gestores.

Pôde ser visto também que o ano de 2001 foi o único dos exercícios estudados que o total de disponibilidades foi suficiente para pagar a totalidade dos restos a pagar, porém nos anos seguintes o endividamento da entidade voltou a crescer, mas manteve-se em um percentual bem abaixo dos anos que antecederam a Lei 101/00, o que mostra que os gestores estão tentando se adequar ao que reza a LRF, apesar de ainda não estarem cumprindo à mesma efetivamente.

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.

5 Sugestões Para Trabalhos Futuros

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, 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, 2006.

_____. **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://vserver.com.br/decr/93872.htm>> Acesso em: 30 de Outubro. 2008.

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.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - **IBGE.** Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>>. Acesso em: 13 de Novembro de 2008.

KOHAMA, Heílio. **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>. acesso em 15 de Novembro de 2008.

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.stn.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em 10 de Outubro de 2008.

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/estados_municipios/index.asp>. Acesso em: 10 de Novembro de 2008.

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.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.