

Casuísmos dos Restos a Pagar: uma Análise Legalista e Doutrinária

Casuistry of the Carry Over: a Legalistic and Doctrinal Analysis

Arthur Mesquita Camargo^{a*}

^aUniversidade de Brasília, Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, DF, Brasil

*E-mail: arthurmesquita@gmail.com

Resumo

Consideramos o termo “casuísmos dos restos a pagar” como ações orientadas para resolver problemas de um grupo contornando o conceito legal, sendo os problemas exógenos à finalidade legal. O objetivo do artigo é contribuir para o desenvolvimento de um quadro teórico sobre os casuísmos dos restos a pagar, em especial, para as fases de classificação e inscrição. Com base nos estudos, percebe-se que o mecanismo do RP deveria ter sido utilizado como um instrumento suplementar da execução orçamentária, porém seu uso, em algumas situações, tornou-se escuso, beneficiando o governo em algum aspecto outrem que não a devida postecipação de despesa.

Palavras-chave: Restos a Pagar. Casuísmos. Gestão Orçamentária. Orçamento Público.

Abstract

We consider the term “casuistry of outstanding liabilities” as targeted actions to solve problems of a group skirting the legal concept, being exogenous to the legal purpose problems. The aim of the paper is to contribute to the development of a theoretical framework about the casuistry of outstanding liabilities, in particular for the description and classification phases. Based on studies, it is seen that the mechanism of RP should have been used as an additional instrument of budget execution, but their use in some situations, became shady, benefiting the government in some way other than on the due postponement expense.

Keywords: Carry Over. Casuistry. Budget Management. Public Budget.

1 Introdução

Os restos a pagar são um dos maiores desafios da administração pública. Tal problemática ligada ao ciclo fiscal não é exclusividade brasileira, sendo extensiva a maioria dos países que utilizam do princípio orçamentário da periodicidade na elaboração da indumentária financeira (LIEBMAN; MAHONEY, 2010; MCPHERSON, 2007).

No Brasil, a origem dos restos a pagar remota do Código de Contabilidade Pública da União de 1922 o qual o definia como despesas empenhadas e não pagas dentro do exercício a que pertenciam, ou seja, até 31 de dezembro. Ainda, o Código considerava como dívida fluante somente os restos a pagar derivados de despesas empenhadas e não pagas, desde que sejam liquidadas até o dia 31 de março, assim, era necessário que os restos a pagar figurem como processados para serem incluídos como dívida fluante ou se não seriam cancelados.

O critério classificador da dívida fluante foi alterado pela Lei 4.320/64 que passou a considerar tanto os restos a pagar processados (despesas empenhadas e liquidadas) como os restos a pagar não processados (despesas empenhadas e não liquidadas), o que ocasionou um aumento sistemático dessa rubrica.

A classificação desse item contábil em processado e não processado, também de origem legal, evoluiu e passou-se a

ser tratada como determinante para a classificação na dívida fluante. A utilização dessa classificação, pelo governo, foi orientada para promover um ajuste contábil, promovendo, porém, um desajuste na informação orçamentária.

De toda forma, o passivo financeiro denominado restos a pagar foi criado para dar maior flexibilidade à rígida gestão orçamentária anualizada, fornecendo, dessa forma, um mecanismo de excepcionalidade ao gestor o qual permite que este avance além da anualidade dos créditos orçamentários.

Assim, para dá coercibilidade e limitação aos possíveis desvios, o Estado se regulamentou, criando instituições formais (NORTH, 1990) as quais limitariam a gestão dos restos a pagar e os transformariam em efetivo mecanismo suplementar à execução orçamentária principal.

Por outro lado, as instituições informais (NORTH, 1990) começaram a se nas organizações públicas e no comportamento dos gestores, transformando o mecanismo de solução à adversidade e ameaças do ambiente externo. A partir das involuções organizacionais e com base nos princípios do Estado burocrático, os gestores forçaram o Estado a alterar as instituições formais com o intuito de transforma-las em benefício dos burocratas. Com isso, os restos a pagar começaram a se tornar uma ferramenta de

ajuste de gestão, sendo utilizada casuisticamente¹ na gestão financeira da administração pública.

Diante dos aspectos tratados introdutoriamente, tem-se a pergunta de pesquisa: de que forma as relações casuísticas da gestão dos restos a pagar, em especial, para as fases de classificação e inscrição dos restos a pagar estão descritas na literatura consolidada e acadêmica. Com isso, o objetivo do artigo é desenvolver um quadro teórico contemporâneo sobre os casuísmos encontrados na gestão dos restos a pagar, em especial, para as fases de classificação e inscrição dos restos a pagar.

Para cumprir o objetivo, a metodologia desenvolvida será a pesquisa explicativa, tendo em vista que o fato já foi diversas vezes discutido tanto na literatura consolidada, quanto na acadêmica.

Como método de pesquisa, este artigo se constituirá de uma pesquisa qualitativa e utilizará das técnicas de pesquisa bibliográfica e documental, tendo em vista que buscaremos elaborar o quadro sinótico buscando as argumentações dos livros consolidados e artigos contemporâneos publicados, além de buscar em leis, decretos, portarias e regulamentos as tratativas casuísticas na gestão dos restos a pagar.

Como limitação ao trabalho, consideramos que toda a federação lança mão do mecanismo de restos a pagar e, portanto, merecia um olhar amplo sobre as rotinas de gestão destes passivos em todos os Entes Federados, entretanto, nosso escopo se limitará ao campo Federal e, portanto, as possíveis generalizações advindas dos resultados da pesquisa ficarão adstritas ao campo Federal. Assim, deixamos como sugestão para trabalhos futuros, a pesquisa sobre os casuísmos deste mecanismo nas diversas unidades da federação.

2 Desenvolvimento

2.1 A concepção dos restos a pagar

Inicialmente denominado de exercícios findos ou resíduos Passivos (ANGÉLICO, 1995; ANDRADE, 1970), os restos a pagar tiveram origem no Código de Contabilidade da União de 1922 (Decreto nº 15.783 de 8 de novembro de 1922). O código teve papel fundamental na organização das contas governamentais, antes do código, as contas públicas eram organizadas de acordo com antigos princípios dos regimes de governos despóticos (Silva, 2011), em que prevalecia o carácter fisiológico e patrimonialista dos governantes, os quais influenciavam a administração pública, caracterizando-a como Patrimonialista (COSTA, 2008; PEREIRA, 1996).

Assim, o objetivo principal do código se desenvolveu na tentativa de fiscalizar e controlar os agentes responsáveis por bens e valores em função do exercício temporário do mandato (SLOMSKI, 2003; SILVA, 2011). Ou seja, os aspectos de

controle sobre ‘o quê’ o governante realizava tornaram-se prioritários e os registros contábeis passaram a se limitar ao campo de estudos das movimentações orçamentárias e financeiras (SILVA, 2009).

Quando da publicação do Código de Contabilidade Pública os restos a pagar representavam compromissos assumidos por autoridades competentes derivados de despesas empenhadas e não pagas dentro do exercício a que pertenciam, ou seja, até 31 de dezembro (Artigo 230, 247, 255 e 455 do Decreto nº 15.783 de 8 de novembro de 1922).

Outro aspecto importante reforçado pelo código é a caracterização dos restos a pagar em dívida fluante. Segundo o código, considerava-se dívida fluante os restos a pagar derivados de despesas empenhadas e não pagas, desde que sejam liquidadas até o dia 31 de março.

Para suplementar o Código de Contabilidade da União, 42 anos depois, foi criada a lei de finanças públicas, Lei 4.320/64. Segundo o artigo 36 e 92 da lei, os restos a pagar são despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro do exercício; podem ser divididos em dois tipos: restos a pagar processados e restos a pagar não processados; constituem a dívida fluante da União.

A Lei 4.320/64 reiterou o conceito do código de contabilidade de 1922, afirmando que os restos a pagar são derivados de despesas assumidas (empenhadas) ou de pagamentos postecipados (liquidadas) os quais fazem parte da dívida fluante federal.

Entende-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, conforme preconiza o art. 67 de Decreto 93.872/1986.

Art. 67. Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

§ 1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto.

Para Carvalho (2010), as despesas processadas são aquelas em que já ocorreram o empenho e a liquidação, ou seja, todos os pré-requisitos para o pagamento já foram satisfeitos. Dessa forma, por algum motivo, a administração prefere postecipar o pagamento dessas despesas, transformando-as em restos a pagar processados. De outra forma, o autor explica que as despesas não processadas seriam conceituadas como despesas regularmente empenhadas, mas que, em razão do não cumprimento da condição de adimplemento, não puderam ser liquidadas no mesmo exercício financeiro.

2.2 O casuísmo da classificação dos restos a pagar

A discussão sobre os conceitos de restos a pagar processado e não processado prossegue quando da interpretação, pela

¹ A etimologia da palavra “casuísmo” significa aplicação falsa de princípios, especialmente com respeito à lei ou à moral ou deturpação de princípios morais, jurídicos etc. para que sirvam a um interesse específico. Para este trabalho, o termo “casuísmos dos restos a pagar” são ações orientadas para resolver problemas de um grupo contornando o conceito legal, sendo os problemas exógenos à finalidade legal.

literatura, do artigo 92, parágrafo único, da lei 4.320/64 combinado com o artigo 50º da lei de responsabilidade fiscal – LRF.

Art. 92. A dívida fluante 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.

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

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

Para Machado Junior e Reis (2002), o conceito de restos a pagar processados é uma redundância, pois só seria possível a existência de restos a pagar se este já tiver sido processado, ou seja, liquidado. Os autores argumentam que o significado da expressão “a pagar” expressa uma indicação de que os compromissos assumidos por determinações normativas ou por acordos contratuais “deverão ser pagos no exercício seguinte àqueles em que se originaram”. Assim, os autores concluem que a definição de processado e não processado diz respeito a diferentes momentos da despesa orçamentária e, não, a espécies de restos a pagar, corroboram com este entendimento Aguiar (2005).

Kohama (2012), em sentido próximo ao dos autores Machado Jr., Reis(2002) e Aguiar (2005), esclarece que os conceitos de processado e não processado se relacionam com aspectos de escrituração contábil financeiro. Assim, uma despesa é considerada “processada”, quando tiver sido processada pela contabilidade e, por consequência, será escriturada no passivo da entidade como Restos a Pagar, representando, unicamente, despesas processadas.

No sentido apontado por Kohama (2012), a lei complementar 101 de 2000 – LRF, na seção II que trata sobre a Escrituração e Consolidação das Contas, o artigo 50º, inciso II, normatiza que as despesas e a assunção de compromissos serão registrados segundo o regime de competência. Ou seja, como o estágio da liquidação caracterizasse como “a verificação do direito adquirido pelo credor”, o regime de competência estaria satisfeito neste momento² e, dessa forma, só fariam parte dívida fluante os restos a pagar processados (MOTA, 2009).

Em entendimento similar ao de Kohama (2012), Lino Martins Silva (2010) conclui que em decorrência do dispositivo da LRF, o ato de emissão de empenho não constitui uma obrigação a pagar para o Estado e nem geraria um passivo para a entidade, dessa forma, somente seria possível a inscrição de restos a pagar na dívida fluante se a fossem originários de despesa liquidada ou da não liquidada, desde

que tenha cumprido os critérios de competência.

Silva (2012) tem entendimento similar aos autores Silva (2010) e Kohama (2012), o autor coloca que por força dos novos entendimentos da contabilidade aplicada ao setor público devemos considerar a despesa no momento do fato gerado”, dessa forma uma despesa não processada não pode ser inscrita como passivo financeiro(dívida fluante).

Na acepção de Giacomoni (2010), deve-se reconhecer que a regra da lei 4.320/64 apresenta “limitações importantes” e que a fase do empenho “certamente não configura adequadamente a competência do exercício” e, por isso, a inscrição de restos a pagar não processados deveria ser feita com parcimônia.

Com posição diversa, Albuquerque, Medeiros, & Feijó (2008) afirmam que, apesar das normatizações da LRF, o legislador da lei 4.320/64 deu mais importância ao princípio da legalidade e da anualidade orçamentária do que o princípio da competência e, portanto, os restos a pagar não processados deveria pertecer a dívida fluante (gerariam um passivo financeiro), independente do critério da competência.

Mota (2009), na mesma linha que Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), aponta que por entendimento da Lei nº 4.320/64, além dos processados, deveriam ser escriturados como dívida fluante os restos a pagar não processados, apesar de ainda não existir o direito a receber do credor ou qualquer obrigação de pagar pelo Estado.

No caso prático, a Secretaria do Tesouro Nacional – órgão responsável pela organização das contas nacional, possui a rotina de registrar os restos a pagar não processados - RPNP de forma dual: no passivo financeiro e, de forma retificadora, no passivo não financeiro. A rotina visa evidenciar que existe apenas uma parcela do RPNP que é dívida fluante. A rotina foi explicada na nota explicativa número 12 da prestação de contas do Balanço Geral da União para o ano de 2011 (BRASIL, 2011, p.783):

os RP não processados não constituem obrigações patrimoniais, mas existem alguns valores que constituem verdadeiros passivos exigíveis, não cabendo o registro correspondente nesta conta retificadora. Isso ocorre devido a questões administrativas ou operacionais, como, por exemplo, no caso em que o bem é entregue, mas não há tempo hábil para que o seu processo de liquidação seja efetuado.

Para o Tribunal de Contas da União - TCU (2012), os restos a pagar, processados ou não, compõem a dívida fluante e, portanto, fazem parte do conjunto de obrigações consignadas da entidade.

O Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2012), ainda expõe que o atual entendimento da STN, no qual “se não houve o fato gerador, não é de fato uma despesa sob o aspecto da escrituração patrimonial”, está em desacordo tanto com a Lei 4.320/1964 quanto com a LRF, pois ambas as lei determinam “a escrituração dos empenhos não liquidados como restos a pagar não processados, de modo a evidenciar o volume total

2 É possível que o regime de competência ocorra em momento diverso ao do estágio da liquidação, conforme MCASP, parte I, p. 16-20.

das obrigações do passivo financeiro”. Entretanto, apesar da necessária evidenciação:

constam, no passivo do Balanço Patrimonial da União, dois itens de informação relacionados aos restos a pagar não processados inscritos em 2011. Um trata do registro da inscrição dessa obrigação no passivo financeiro, conforme determina a legislação vigente. O outro se refere à retificação dos restos a pagar não processados, no mesmo montante do valor inscrito, anulando o impacto dessa dívida no passivo real (BRASIL, 2012, p.363).

Na sequência, o TCU (BRASIL, 2012) entende, ainda, que a inscrição e a evidenciação dos restos a pagar, independente da classificação, são informações relevantes para os usuários das demonstrações contábeis, “na medida em que traz informações acerca do endividamento total do ente público e influência na análise do fluxo de caixa do exercício subsequente” e, ainda, complementa que caso a STN entenda que seja necessário aplicar a retificação dos RPNP, que seja feita a subclassificação dos não processados em RPNP exigíveis e não exigíveis, conforme determinação voto do acórdão 158/2012-TCU:

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. determinar à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), na qualidade de Órgão Central do Sistema de Contabilidade da União, que:

9.1.1. oriente as setoriais contábeis para que, quando da verificação do enquadramento dos empenhos não liquidados às hipóteses listadas nos incisos do art. 35 do Decreto nº 93.872/86, avaliem se as referidas despesas orçamentárias transcorreram, sob a ótica patrimonial, o estágio do fato gerador;

9.1.2. estabeleça sistemática de verificação dos empenhos não liquidados, de forma que seja possível, quando da inscrição dos mesmos em restos a pagar, identificá-los/classificá-los em “restos a pagar exigíveis” ou “restos a pagar não exigíveis”;

20.3 Com a alteração promovida pelo artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, o regime contábil da despesa, sob o enfoque patrimonial, passou a ser o da “competência”, transformando o “empenho” em ato de natureza meramente orçamentária.

20.4 “Restos a pagar exigível” é aquele que já passou pelo estágio do fato gerador, enquanto que “restos a pagar não processado não exigível” é aquele que ainda não passou pelo estágio do fato gerador. Assim, o “restos a pagar exigível” deve ser escriturado pela contabilidade como sendo despesas sob o enfoque patrimonial.

20.5 Todos os “restos a pagar”, exigíveis ou não, devem, em nome do princípio contábil da “prudência”, ser escriturados como despesa sob a ótica patrimonial, caso as rotinas e procedimentos estabelecidos pelo sistema de contabilidade da União não sejam suficientes para que o gestor público avalie se os empenhos emitidos já transcorreram o estágio patrimonial do “fato gerador”.

9.1.3. oriente as setoriais contábeis para que, caso não seja possível verificar se os empenhos não liquidados transcorreram, sob a ótica patrimonial, o estágio do fato gerador, inscrevam os respectivos valores em “restos a pagar exigíveis”, registrando-os como despesa sob a ótica patrimonial;

9.1.4. abstenha-se de retificar no Balanço Patrimonial o montante dos “restos a pagar exigíveis”, registrando-os como despesa sob

a ótica patrimonial;

9.1.5. ante o disposto no art. 43, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.320/1964, volte a executar, para os “restos a pagar não exigíveis”, a rotina de retificação de “restos a pagar” utilizada anteriormente ao ano de 2007;

Recentemente, a Secretária do Tesouro Nacional, por meio do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (BRASIL, 2012), passou adotar sistemática parecida ao exigido pelo TCU, na definição de RPNP exigíveis e não exigíveis. Pelo MCASP, em situações em que a despesa ainda não foi liquidada por atraso burocrático, porém com o fato gerador reconhecido, registrar-se-á a despesa como empenhada em liquidação:

Em atendimento ao Princípio Contábil da Oportunidade, a obrigação exigível deve ser contabilizada no momento da ocorrência do fato gerador. Nesse exemplo, em razão da proximidade do fim do exercício, supõe-se que não haverá tempo hábil para o término da fase de liquidação, ocasionando a inscrição dessa despesa orçamentária em Restos a Pagar não processados. Verifica-se uma lacuna temporal entre o momento da entrega dos computadores e a liquidação, gerando a necessidade da fase “em liquidação para a correta apuração do valor do passivo financeiro para fins de cálculo do superávit financeiro, definido pela Lei nº 4.320/1964. (BRASIL, 2012, p.92).

Mais recente ainda, o procedimento passou a fazer parte da última prestação de contas da Presidência da República ano 2012, auditoria 2013, mantendo ainda, no entanto, a retificação de restos a pagar não processados não exigíveis ou fora da fase de em liquidação:

Ressalta-se que, pela sua natureza, os RP não processados não constituem obrigações patrimoniais, mas existem alguns valores que constituem verdadeiros passivos exigíveis, não cabendo o registro correspondente nesta conta retificadora. Isso ocorre devido a questões administrativas ou operacionais, como, por exemplo, no caso em que o bem é entregue, mas não há tempo hábil para que o seu processo de liquidação seja efetuado. [...]

Em 2012, com a separação dos Restos a Pagar Não Processados (a Liquidar e em Liquidação), o registro desse novo lançamento ocorre somente para os Restos a Pagar Não Processados a Liquidar, tendo em vista que sua execução ainda não havia sido iniciada. (BRASIL, 2013, p. 225).

2.3 O casuísmo da inscrição dos restos a pagar

Diversos autores (FURIATI, 2011; FURTADO, 2010; GERARDO, 2009; MENDES, 2008; SILVA; CANDIDO JÚNIOR, 2010; SILVA; CANDIDO JÚNIOR; GERARDO, 2007; LIMA; MIRANDA, 2006; TCU, 2012) consideram determinante para a inscrição dos restos a pagar a necessidade do Governo Federal em aumentar “ficticiamente” o resultado fiscal, em específico, o saldo do superávit primário. Esses autores explicam que há incentivos contábeis e econômicos para se elevar persistentemente o *float*³, a fim de que haja um reflexo positivo no cálculo do resultado primário.

Esses autores explicam, ainda, as relações entre o *float* e as

3 Float é a diferença entre o valor das despesas primárias inscritas em restos a pagar no final do ano e o valor dos restos a pagar que são pagos no exercício financeiro, representando, assim, a diferença entre o que é postergado e o que é pago. Quanto maior a diferença, maior os efeitos no cálculo do superávit.

metas fiscais. Segundo eles, em virtude das despesas públicas só afetarem o resultado primário quando são efetivamente pagas, o governo costuma segurar o pagamento de um ano para o outro para gerar, temporariamente, um superávit primário mais elevado (SILVA; CÂNDIDO JUNIOR, 2010), ou seja, subentende-se, diante dos apontamentos feitos pelos autores, que o governo prefere postergar o pagamento de despesas, gerar restos a pagar, do que realizar o pronto pagamento das dívidas. Assim, o intuito dessa medida artificial é aumentar o superávit primário em prol do aumento de restos a pagar.

Ademais, alguns autores se aprofundaram no tópico e Silva, Cândido Junior e Gerardo (2007); Gerardo (2009); Costa (2008) e Santos (2010) expuseram que o contingenciamento financeiro⁴ decorrente de atos do Poder Executivo influencia positivamente o *float* e, conseqüentemente, o montante de inscrições de restos a pagar.

Apesar da relevância das conclusões feitas pelos autores, há de se ressaltar que não há forte exposição, com exceção de Mendes (2008) e Lima e Miranda (2006), sobre a racionalidade de escolha de qual despesa deverá ser postergada ou não. Nesse aspecto, outros trabalhos foram mais precisos em realizar esse tipo de estudo (NASCIMENTO, 2006; FURTADO, 2009; GIACOMONI, 2010; ALVES, 2011; SANTANA, 2011; SANTOS, 2010; SILVA, 2008; ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008; LIMA; MIRANDA, 2006).

Dentre as causas de racionalidade de escolha levantadas pelos autores, a mais recorrente é aquela relacionada à barganha política (LIMA; MIRANDA, 2006; MENDES, 2008; SANTANA, 2011; SILVA, 2008). Explicam os autores que grande parte das despesas que sofrem contingenciamento são derivadas ou de emendas parlamentares ou de despesas puramente discricionárias (ALVES, 2011; FURTADO, 2009; SANTOS, 2010). Dessa forma, a liberação financeira para esses dois itens são cercados de discussões políticas as quais poderão priorizar ou não a execução, sendo, muitas vezes, a condição de admissibilidade o nível de aceitação da proposição de benefícios, diretos ou indiretos, aos executores.

Mendes (2008), por exemplo, afirma que “é a existência do contingenciamento que faz surgir o debate” sobre a obrigatoriedade de execução das despesas discricionárias. Para o autor, condicionar a obrigatoriedade é proibir o Poder Executivo de contingenciar a liberação das verbas, assim, conclui o autor, “o que estiver escrito no orçamento deve ser cumprido, liberando-se 100% dos recursos”. Por fim, o autor expõe:

É importante observar que essa forma heterodoxa de execução orçamentária *reforça* os poderes do Executivo para atingir seus objetivos principais: o cumprimento das metas fiscais e o controle do voto dos parlamentares, através dos chamados restos a pagar (MENDES, 2008, p.73).

Nessa mesma linha, Lima e Miranda (2006) expõem que há incentivos políticos para a manutenção do *float*, haja vista que o efetivo pagamento das despesas seria condicionado ao resultado de barganhas políticas do Executivo junto ao Legislativo. Assim, conforme a teoria de expectativas racionais, o uso midiático das informações fiscais demonstraria que o governo está “comprometido com uma política fiscal mais rígida” e, conseqüente, com o cumprimento das orçamentárias (SILVA; CANDIDO JÚNIOR, 2010).

Santana (2008) no intuito de clarear as relações de barganha política e de recebimento de benefícios descreve as negociações relacionadas à política orçamentária, evidenciando os possíveis interesses de cada ator-jogador envolvido. Segundo o autor, cada jogador assume custos e recebe benefícios que têm impactos diretos em resultados nas arenas eleitoral, legislativa e burocrata. O autor resume as relações de custos e benefícios conforme o Quadro 1.

Quadro 1: Custos e benefícios da ação dos principais atores na política orçamentária brasileira

Ator	Custos	Benefícios
Presidência/ Executivo	Liberação de recursos do orçamento e comprometimento dos recursos de caixa do governo.	Coalescência de parlamentares e controle sobre a burocracia. Aumento do apoio eleitoral de prefeitos.
Parlamentares	Negociação de emendas ao orçamento.	Recursos financeiros e prestígio junto às bases eleitorais, aumentando a probabilidade de reeleição.
Governadores e prefeitos	Apoio na campanha eleitoral ao parlamentar que destinou emendas e ao governo federal, que é responsável pela liberação dos recursos.	Ampliação de recursos destinados a obras, aumentando a probabilidade de reeleição.
Burocratas	Aumento dos trâmites burocráticos	Propinas e pedágios que ampliam a renda individual
Empresários	Financiamento de campanhas Eleitorais	Aumento dos lucros
Eleitores	Subsidiar, por meio de impostos, a alocação de recursos em outros municípios.	Programas e obras direcionados para sua localidade.

Fonte: Santana (2011).

Ademais, a escolha das prioridades de qual despesa deverá ser paga ou não observa, aparentemente, os critérios de racionalidade limitada dos decisores (*policy makers*), conforme teorizado por Simon (1957 *apud* SOUZA, 2006, p.23-24):

4 O contingenciamento financeiro foi criado como instrumento de gestão fiscal pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Expõe a lei no art. 9º que “se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais.

Para Simon, a racionalidade dos decisores públicos é sempre limitada por problemas tais como informação incompleta ou imperfeita, tempo para a tomada de decisão, auto-interesse dos decisores, etc., mas a racionalidade, segundo Simon, pode ser maximizada até um ponto satisfatório pela criação de estruturas (conjunto de regras e incentivos) que enquadre o comportamento dos atores e modele esse comportamento na direção de resultados desejados, impedindo, inclusive, a busca de maximização de interesses próprios.

De toda forma, conforme exposto por Saraiva (2006), o predomínio da racionalidade técnica, na definição das políticas públicas (entendendo restos a pagar como parte), é absoluto e as prioridades “são estabelecidas na base de considerações supostamente racionais”, porém as prioridades não se restringem somente ao nível técnico, tendo o poder político, o nível político, o real poder de determinar as prioridades.

De toda forma, há autores que seguem uma linha mais operacional e institucionalista para explicar as inscrições de restos a pagar. Nesse sentido, Giacomoni (2010) aponta que a norma regulamentadora dos restos a pagar gera um “descompasso entre a execução orçamentária e a financeira”, tendo em vista que o conceito de despesa é nominativo, com duração limitada ao orçamento, e os seus efeitos financeiros, representado pelos resíduos passivos (restos a pagar), são reais, sem limitação temporal.

Além disso, Giacomoni (2010) reforça que as disfunções geradas pela norma financeira são “potencializadas negativamente” pelas práticas administrativas de “concentrar as liberações financeiras no final do exercício”, ocasionando a produção de um “grande número de empenhos, visando ao aproveitamento dos créditos”. Ou seja, para Giacomoni (2010) as causas do atual montante de restos a pagar são a sua legislação defeituosa e a má gestão financeira.

Na mesma temática de Giacomoni (2010), Santos (2010)

aponta que as prioridades que levam algumas despesas a serem inscritas em restos a pagar, ou não, estão relacionadas, por exemplo, ao tipo de orçamento o qual o gasto está associado, a intempestiva liberação de recursos e/ou o grau reduzido de gerenciamento que as unidades orçamentárias possuem sobre seu orçamento autorizado:

[...]observou-se uma grande representatividade do orçamento fiscal na composição dos Restos a Pagar em relação ao orçamento da seguridade social, o que tende a indicar que por um menor nível de desempenho do orçamento fiscal, no que diz respeito à execução dos valores orçados. [...]

O grau de gerenciamento do orçamento disponibilizado aos gestores públicos foi analisado pelo confronto entre as liberações de recursos orçamentários e os valores inscritos em Restos a Pagar não Processados. Nesse ponto constatou-se, tanto pela análise do grau de interferência, quanto pelo cálculo da correlação entre esses elementos, que as liberações ocorridas no segundo semestre dos exercícios financeiros possuem uma forte interferência no volume de inscrição de recursos em Restos a Pagar não Processados.

Constata-se assim, que o grau de gerenciamento é reduzido pela não disponibilização tempestiva dos orçamentos aos gestores públicos, em nível de Unidade Gestora. (SANTOS, 2010, p.50).

Na linha gerencialista, Nascimento (2006, *apud* FURTADO, 2009, p.29) ainda coloca que:

a criação da rubrica Restos a Pagar tinha por objetivo propiciar ao gestor uma maneira de adequar o término do exercício financeiro. Entende o autor que apesar do orçamento público ter caráter anual e das receitas e despesas pertencerem ao exercício financeiro, conforme preceituam a Lei nº 4.320/64 e a Constituição Federal de 1988, não sendo possível efetuar o pagamento de todas as despesas dentro do mesmo exercício, sendo natural que algumas despesas sejam efetivamente pagas no exercício seguinte.

As principais características dos artigos que fundamentaram nosso estudo podem ser sintetizadas de acordo com o Quadro 2.

Quadro 2: Síntese teórica da casuística dos Restos a Pagar

<i>Origem Teórica dos Restos a Pagar</i>	<i>Autores</i>
Contingenciamento Financeiro;	Costa (2008)
Alcançar metas de superávit primário temporariamente mais elevado, visando o custo de financiamento da dívida pública.	Furiati (2011)
Ajustes administrativos;	Furtado (2009 <i>apud</i> NASCIMENTO, 2006)
O orçamento discricionário;	Furtado (2009)
Contingenciamento Financeiro; Necessidade de float, melhorar o resultado do superávit primário; Retroalimentação;	Gerardo (2009)
Disfunções conceituais da lei 4.320/64; Concentração de liberações financeiras no final do exercício;	Giacomoni (2010)
Necessidade de elevar o <i>float</i> , melhorar o resultado do superávit primário;	Silva e Júnior (2010)
Orçamento discricionário – despesas discricionárias executadas no último trimestre;	Alves (2011)
Cumprimento das metas fiscais de superávit; Controle do voto dos parlamentares; Instrumento de barganha; orçamento discricionário.	Lima e Miranda(2006)
Postergação do pagamento com fins de cumprimento das necessidades fiscais.	Tribunal de Contas da União (2012)
Cumprimento das metas fiscais; Controle do voto dos parlamentares;	Mendes (2008)
Controle Político;	Santana (2011)

Continua ...

<i>Origem Teórica dos Restos a Pagar</i>	Autores
Tipo de orçamento público a que está associado o gasto (Orçamento Fiscal, Seguridade ou Investimentos); Disponibilização intempestiva dos recursos; Grau reduzido de gerenciamento sobre os recursos do orçamento autorizado da sua unidade;	Santos (2010)
Controle Político; (Interesse do Governo Federal em buscar o atendimento das reivindicações de sua base aliada num ano eleitoral).	Silva (2008)
Necessidade de elevar o <i>float</i> para adquirir ganhos contábeis e econômicos, melhorar o resultado do superávit primário; Contingenciamento Financeiro;	Silva, Cândido Junior e Gerardo (2007)
Necessidade de elevar o <i>float</i> , melhorar o resultado do superávit primário;	Silva e Cândido Junior (2010)
A política dos restos a pagar é determinada pelo resultado fiscal;	Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008)

Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, não encontramos nas referências, nem utilizamos metodologia adequada para a comprovação empírica, porém alertamos a possibilidade de mais um item influente na casuística da inscrição: a cultura entre os burocratas de que a baixa execução orçamentária impulsionaria tanto a perda de dotação orçamentária presente - pois não houve execução - quanta de dotação futura - devido aos cortes administrativos no ajuste orçamentário do Ministério do Planejamento, ou seja, se não houve execução no passado, não se executará no presente.

3 Conclusão

Com base nos estudos apresentados, percebe-se que o mecanismo dos restos a pagar deveria ter sido utilizado como um instrumento suplementar da execução orçamentária, porém seu uso, em alguns aspectos, tornou-se escuso com o fim de beneficiar o governo em algum aspecto outrem que não a devida postecipação de uma despesa, dando origem, assim, ao uso casuístico dessa ferramenta.

As repercussões do uso casuístico dessa ferramenta trás, de alguma maneira, para agenda política (*agenda sitting*) o debate sobre a necessidade de modificação da forma de execução orçamentária. Os debates sobre o tema colocam o orçamento como item impositivo ao Poder Executivo, realizando uma mitigação de seus na execução e, conseqüentemente, limitando a margem de escolha sobre o que deve ser efetivamente considerado como restos a pagar ou não.

De modo semelhante, cabe consideramos que dado o caráter extra-orçamentário dos restos a pagar, há de se ter prudência ao registrar em excesso os restos a pagar não processados ou em efetuar retificações no passivo, pois o caráter extra-orçamentário, cria para as unidades orçamentárias pequenos orçamentos paralelos que se não gerenciados devidamente expõe, o governo, a riscos fiscais. Assim, seria interessante passar a considerar esse item contábil-orçamentário, nos anexos de riscos fiscais previstos na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

De outra forma, o uso indiscriminado dos recursos públicos no âmbito das diversas unidades gestoras nos finais de ano para evitar “uma provável” perda de dotação orçamentária no exercício é um procedimento típico das diversas repartições

públicas que acreditam que o índice de execução orçamentária é mais importante do que um índice de desempenho ou de efetividade no uso do gasto público.

Assim, se, a cada ano, cada parcela da despesa deixar de ser paga e for inscrita em restos a pagar com o intuito casuístico de ampliar as metas fiscais ou realizar o controle político, no final do jogo, todo o processo terminará comprometendo a gestão das finanças do governo.

Ademais, quanto mais indevido é o uso dos restos a pagar, maior é a chance de se empenhar itens desnecessários para a sociedade ou para um *bureau*. Esse aspecto nefasto dos restos a pagar surge da quantidade absurda de empenhos ao final do ano o qual se configura como um dos indutores do mau gerenciamento dos contratos e compras por *free riders*.

Portanto, propõe-se, como trabalho futuros, que se tente evidenciar outros casuísmos relacionados à teoria orçamentária e, em especial, nos itens que não possuíram uma abordagem adequada nesse trabalho, como: a cultura de preservação de dotação, uso indevido de conceitos orçamentários, efeitos do casuísmo no sistema orçamentário e quem é o agente relevante na regulação contábil dos restos a pagar.

Referencias

- ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P.H. *Gestão de finanças públicas*. Brasília: Gestão Pública, 2008.
- ALVES, D.P. Carry Over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal, In: Prêmio STN de Monografias - 2011. Brasília: Ministério da Fazenda/STN. 2011.
- ANDRADE, B.D. *Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas, 1970.
- ANGÉLICO, J. *Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas, 1995.
- BRASIL. Presidência da República. Balanço Geral da União. Prestação de Contas da Presidenta da República. Brasília, 2011.
- BRASIL. Presidência da República. Prestação de Contas da Presidenta da República. Controladoria-Geral da União; Ministério Da Fazenda; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Brasília. 2013. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2012/Arquivos/PCPR2012.pdf>
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república. Brasília: TCU, 2012.
- BRASIL. Secretária do Tesouro Nacional. Manual de

- Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Parte I: Procedimentos Contábeis Orçamentários. Brasília: STN, 2012.
- CARVALHO, J.A.M.D. Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- COSTA, E.M.P.D. A limitação de empenho e seus reflexos na execução orçamentária da justiça do trabalho. Brasília: UnB, 2008.
- COSTA, F.L.D. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. *Revista de Administração Pública*, p. 829-874, 2008.
- FERREIRA, A.B.H. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. Curitiba: Positivo, 2004.
- FURIATI, A. A. Restos a pagar e o “orçamento paralelo. Brasília, UnB, 2011.
- FURTADO, M.D. *Os impactos dos restos a pagar na administração orçamentária da justiça eleitoral*. Brasília: ESAF, 2010.
- GERARDO, J.C. *Receitas atípicas e restos a pagar: implicações sobre o resultado primário do governo central*. Brasília: Ministério da Fazenda/STN, 2009.
- GIACOMONI, J. *Orçamento público*. São Paulo: Atlas, 2010.
- KOHAMA, H. *Contabilidade pública: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2012.
- LIEBMAN, J.B.; MAHONEY, N. *Do expiring budgets lead to wasteful year-end spending? Evidence from federal procurement*. 2010. Disponível em: <http://www.nber.org/confer/2010/PEf10/Liebman_Mahoney.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2013.
- LIMA, E.C.P.; MIRANDA, R.B. O processo orçamentário federal brasileiro. In: MENDES, M. *Gasto público e eficiente: propostas para o desenvolvimento do Brasil*. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006, p. 319-374.
- MCPHERSON, M.F. *An analysis of year-end spending and the feasibility of a carryover incentive for federal agencies*. [S.l.]: Naval Postgraduate School, 2007.
- MENDES, M.J. Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. *Caderno de Finanças Públicas*, n.9, p.57-102, 2009.
- MOTA, F.G.L. *Contabilidade aplicada ao setor público*. Brasília: [s.n.], 2009.
- NORTH, D. C. *Institutions, institutional change and economic performance*. New York: Cambridge University, 1990.
- PEREIRA, L.C.B. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público*, n.47, 1996.
- SANTANA, V.L. *Atraindo o pork: que fatores explicam a execução das emendas orçamentárias no Brasil?* Brasília: UnB, 2011.
- SANTOS, E.M. *Restos a pagar não processados: um estudo da viabilidade de uso como indicador de desempenho dos gestores públicos*. Brasília: Ministério da Fazenda/STN, 2010.
- SARAVIA, E. Introdução à teoria da política pública. In: SARAVIA, E.; FERRAREZI, E.(Org.) *Políticas públicas: coletânea*. Brasília: ENAP, 2006, p.21-42.
- SILVA, A.M.A.D.; CANDIDO JÚNIOR, J.O. É o mercado míope em relação à política fiscal brasileira? *Revista Brasileira de Economia*, v.64, n.4, p.439-462, 2010..
- SILVA, A.M.A.; CÂNDIDO JÚNIOR, J.O.; GERARDO, J.C. *Restos a pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público*. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/Secretaria de Orçamento Federal, 2008
- SILVA, L.M. *Contabilidade governamental*. São Paulo: Atlas, 2011.
- SILVA, V.L.D. *A nova contabilidade aplicada ao setor público*. São Paulo: Atlas, 2012.
- SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública*. São Paulo: Atlas, 2003.
- SOUZA, C. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, n.16, p.20-45, 2006.
- SOUZA, F.H. *O caráter impositivo da lei orçamentária anual e seus efeitos no sistema de planejamento orçamentário*. 2008. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/2tosiXIIIPTN/Carater_Impositivo_Lei_Orcamentaria.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2013.