



HEMERSON RESENDE CARVALHO

**RESTOS A PAGAR DO GOVERNO FEDERAL DE 2011 A
2020**

LAVRAS-MG

2022

HEMERSON RESENDE CARVALHO

RESTOS A PAGAR DO GOVERNO FEDERAL DE 2011 A 2020

Monografia apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Administração Pública, para a obtenção do título de Bacharel.

Prof. Dr. Carlos Eduardo Stefaniak Aveline

Orientador

LAVRAS-MG

2022

HEMERSON RESENDE CARVALHO

**RESTOS A PAGAR DO GOVERNO FEDERAL DE 2011 A
2020**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Administração Pública, para a obtenção do título de Bacharel.

APROVADA em:

Prof.

Prof.

Prof. Dr. Carlos Eduardo Stefaniak Aveline

Orientador

LAVRAS-MG

2022

Aos meus pais: Osmarina Josefa Resende Carvalho e Domingos

Salvio de Carvalho por tudo que fizeram por mim.

As minhas irmãs: Milena Resende Carvalho e Marilane Resende

Carvalho pelos objetivos compartilhados.

À minha namorada Jhenifer Silva Honorato por todo o

companheirismo durante todos esses anos.

Dedico

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por ter me protegido e me guiado até aqui, pois desde o começo sabia que não seria fácil a tarefa de estudar e trabalhar e nos dois últimos anos de curso a situação complicou ainda mais, porém, sempre acreditei que a crença de destino, vocação e talento é uma crença que tende a disfarçar o que de fato faz a diferença e o que de fato faz a diferença é o esforço. Não o esforço de um dia, mas o esforço consistente, repetitivo e diário. Gosto muito de uma frase do filósofo francês Jean-Paul Sartre que diz que: “não importa o que a vida fez com você, importa o que você fez com o que a vida fez de você”. Não adianta olhar para o céu à espera de um milagre se você não fizer a sua parte.

Agradeço aos meus pais, as minhas irmãs e à minha namorada por todo o apoio recebido e pelas palavras de incentivo quando a energia se esgotava.

Agradeço aos meus colegas de sala e professores que sempre me ajudaram e me ensinaram coisas que levarei para toda a vida.

Agradeço a meu orientador Prof. Dr. Carlos Eduardo Stefaniak Aveline que além de ser um excelente profissional foi muito compreensivo com relação às limitações do meu tempo e me direcionou de maneira clara e objetiva para a conclusão desse trabalho.

Agradeço à Universidade Federal de Lavras por toda a infraestrutura, ensino e apoio transmitido até aqui. Tenho a plena convicção e responsabilidade moral que farei o possível para devolver de alguma forma para a sociedade todo o investimento feito na minha formação.

A todos vocês o meu muito obrigado.

RESUMO

O presente trabalho busca fazer uma análise do volume de inscrições em Restos a Pagar do Governo Federal no período de 2011 a 2020. Onde é constatado um volume ascendente ano após ano vindo quebrar a sequência somente nos anos de 2016 e 2017. Em 2018 e 2019 o volume volta a subir e em 2020 cai novamente. No trabalho também é analisado os motivos que elevaram o volume ou a redução das inscrições e quais os métodos ou meios que o governo ou os órgãos de fiscalização utilizam para controlar o número de inscrições. Para que essa análise fosse feita de maneira consistente, clara e realista, além da pesquisa bibliográfica, também se fez necessário a análise de relatórios emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, com a análise de tabelas e gráficos que registram os valores inscritos ano após ano, assim como também as causas para o aumento ou a redução. O aumento desenfreado das inscrições simboliza um problema para a Administração Pública onde a postergação dos pagamentos evidencia uma situação preocupante das contas públicas podendo vir a comprometer as políticas públicas de qualidade para a população.

Palavras-chave: Restos a Pagar. Finanças Públicas. Orçamento Público. Contabilidade Pública. Despesa Pública

ABSTRACT

The present work seeks to analyze the volume of registrations in Restos Payable of the Federal Government in the period from 2011 to 2020. In which there is an increasing volume year after year, breaking the sequence only in the years 2016 and 2017. In 2018 and 2019 the volume rises again and in 2020 it falls again. The work also analyzes the reasons that increased the volume or reduction of registrations and what methods or means that the government or supervisory bodies use to control the number of registrations. In order for this analysis to be carried out in a consistent, clear and realistic way, in addition to the bibliographic research, it was also necessary to analyze reports issued by the National Treasury Department with the analysis of tables and graphs that record the values entered year after year, as well as also the causes for the increase or decrease. The unbridled increase in registrations symbolizes a problem for the Public Administration where the postponement of payments shows a worrying situation of public accounts, which could compromise quality public policies for the population.

Keywords: Remains Payable. Public finances. Public budget. Public Accounting. Public Expenditure

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	05
2 REFERÊNCIAL TEÓRICO	09
2.1 Finanças Públicas	09
2.2 Contabilidade Pública	11
2.3 Orçamento Público (PPA, LDO E LOA)	13
2.4 Restos a Pagar	15
2.5 Lei de Responsabilidade Fiscal	19
2.6 Artigo 68 do decreto 93.872 de 23/12/1986	21
2.7 Decreto 7.654 de 23 de dezembro de 2011	22
3 METODOLOGIA	24
3.1 Pesquisa e Metodologia	24
3.2 Tipo de pesquisa e abordagem do problema	26
4 ANÁLISE E RESULTADOS	28
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos têm se debatido muito sobre os gastos públicos e como manter o equilíbrio entre receitas e despesas. Resultante de debates acirrados entre oposição, posição, técnicos, acadêmicos e especialistas a busca por uma melhor gestão de recursos públicos reflete a necessidade de uma melhoria contínua e essa discussão não ocorre do nada. Nos últimos anos os escândalos de corrupção, a sensação de descaso do dinheiro público pelos políticos e a falta de qualificação de muitos funcionários públicos, coincidentes ou não se alinham a desequilíbrios fiscais cada vez maiores. É cada vez mais visível a necessidade de uma gestão eficiente dos recursos públicos com uma entrega satisfatória de resultados à população e o principal instrumento de análise para essa questão é o orçamento.

O Orçamento Público Brasileiro é o instrumento de gestão pelo qual o governo realiza uma estimativa de receita e fixa as despesas para um determinado período. Ele é estimado, porque a arrecadação de impostos pode variar de ano para ano. É fixada a despesa, porque possibilita que o governo não gaste mais do que arrecada e facilita o controle do dinheiro público. O Orçamento Público Brasileiro possui uma característica técnico-administrativo. Com o intuito de flexibilizá-lo foram criadas ferramentas para que o gestor possa corrigir futuras falhas de planejamento oriundas do próprio orçamento anual ou de variações externas. Pode-se dizer que o Orçamento é um dos instrumentos mais antigos da Administração Pública e já há bastante tempo ele vem regido por leis como citado nos artigos 2º e 6º e da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:

Art. 2º. A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica, financeira e programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade. (Artigo 2º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964)...

Art. 6º. Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções. (Artigo 6º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964)

As receitas e despesas englobam de maneira geral o que se chama de finanças públicas. Segundo Matias Pereira (2012, p.113):

As finanças públicas de um país (...) estão orientadas para a gestão das operações relacionadas com a receita, despesa, o orçamento e o crédito público. Preocupa-se, portanto, com a obtenção, distribuição, utilização e controle dos recursos financeiros do Estado. Registre-se que a arrecadação dos tributos decorre de uma manifestação do poder de império do Estado, impondo obrigações pecuniárias à, retirando-lhes parte da riqueza produzida, com vista a realizar a atividade financeira. A atividade financeira é desempenhada pela obtenção de receitas, pela administração do produto arrecadado e, ainda, pela realização de dispêndios e despesas. (Matias Pereira. 2012, p.113).

O Estado é o condutor das finanças públicas. Ele arrecada parte da riqueza da sociedade, que é a receita pública. O Estado distribui a receita arrecadada por meio das despesas públicas (ou gasto público) para atender às necessidades da população. O Estado também é o responsável pela criação do crédito necessário para complementar os recursos públicos.

As receitas e despesas são apresentadas pelo governo à sociedade por meio da LOA (Lei Orçamentária Anual). A lei prevê o que o governo irá arrecadar e o que ele irá gastar durante um determinado período. Diante do princípio da Anualidade o governo terá um ano para realizar tal orçamento. Para que todo esse fluxo ocorra durante o ano a execução das despesas deve passar por três etapas: empenho, liquidação e pagamento. As três fases devem ocorrer no mesmo exercício. Caso, isso não ocorra o governo deve cancelar a despesa ou classificar em um tipo de conta chamado Restos a Pagar (RAP). Segundo o art. 36, da Lei 4.320/64, são considerados Restos a Pagar:

“Art.36. Consideram-se Restos a Pagar, as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas (art. 36, da Lei 4.320/64)

Como deixa claro o artigo, o governo tem até o dia 31 de dezembro de cada ano para quitar as suas obrigações com terceiros. Caso isso não ocorra, é obrigatório o remanejamento dessas despesas para a conta Restos a Pagar, desde que tenham sido empenhadas. As despesas empenhadas são aquelas que foram autorizadas e possuem notas de empenho que asseguram aos fornecedores e prestadores de serviço do Estado que eles receberão pelos devidos produtos ou serviços prestados, desde que sejam atendidas as cláusulas contratuais. Pode-se dizer que o empenho é um acordo formal entre

Fornecedor e Estado para o pagamento da compra de determinado produto ou da realização de determinado serviço.

A classificação em Restos a pagar possibilita ao governo a continuidade da despesa no ano seguinte. O RAP é uma ferramenta que flexibiliza o orçamento anual, mas diante da falta de limites para a inscrição ele tem causado preocupações ao governo e provocado inúmeras disfunções como o comprometimento da gestão fiscal que é a relação existente entre receitas e despesas públicas, a concorrência com o orçamento em vigor, já que o gestor utiliza o orçamento da despesa corrente para quitar uma dívida anterior, a perda de credibilidade do governo, pois leva os cidadãos a desconfiarem da administração e a falta de transparência com a gestão do dinheiro público. O uso contínuo dessa ferramenta tem provocado um círculo vicioso na Administração Pública e já vem se tornando uma regra administrativa quando não é possível finalizar as três etapas ou quando o governo quer postergar uma dívida. Levando a levantar suspeitas que a classificação vem sendo utilizada como uma manobra fiscal para driblar os trâmites regulatórios e fiscais. O aumento dos Restos a Pagar de forma crescente nos últimos anos vem chamando a atenção das autoridades governamentais e dos estudiosos.

Diante disso, o objetivo desse trabalho é “analisar os impactos dos lançamentos em Restos a Pagar na Dívida Flutuante de 2011 a 2020 do Governo Federal”.

A dívida flutuante também chamada de dívida não consolidada é aquela que é contraída pela Administração Pública por um rápido período de tempo. Baseando-se na Lei 4.320/1964, art. 92 a dívida flutuante compreende quatro pontos: os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida; os serviços da dívida a pagar; os depósitos e os débitos de tesouraria. O artigo enfatiza também a distinção entre as despesas processadas e não processadas. Em ambos os casos a inscrição em Restos a Pagar não afeta o resultado primário do governo, ou seja, a análise do confronto entre receitas e despesas primárias no exercício. Isso ocorre, porque as despesas públicas só afetam o resultado primário quando há o pagamento. Esse tipo de ação leva o governo a atingir um superávit primário artificial, entendendo assim que os resultados podem ser maquiados de acordo

com as necessidades do governo e não revelam a verdadeira situação das finanças públicas.

Ao examinar as contas públicas é possível diagnosticar se o governo possui um superávit ou um déficit. O superávit ocorre quando o valor das receitas é maior que o valor das despesas empenhadas, já o déficit ocorre quando o valor das despesas empenhadas é maior que o valor da receita arrecadada. Por isso é tão importante a inscrição correta das contas, para que o governo tenha a real dimensão do que está acontecendo e possa tomar as medidas cabíveis para regularizar qualquer anormalidade em curso.

Para avaliar os impactos provocados pelos Restos a Pagar na Dívida Flutuante, será analisado o período de 2011 a 2020 das contas do Governo Federal. A escolha do período de 2011 a 2020 deve-se ao fato de que em 2011 foi promulgado o decreto 7.654 que alterou o artigo 68 do decreto 93.872 de 23/12/1986, modificando assim, as regras para a inscrição em restos a pagar. Outro motivo para a escolha desse período é a escassez de trabalhos sobre Restos a Pagar no Governo Federal nesse período. As buscas na internet sempre retornam com diversos resultados, mas os trabalhos em geral estão voltados para as esferas municipais não abrangendo a esfera estadual e muito menos a federal. Por isso, faz-se tão importante a atualização desse tema para que se possa ter um embasamento teórico e futuramente abrir espaço para uma discussão sobre as possíveis soluções e como consequência a redução dos Restos a Pagar, ajustando assim as contas públicas de maneira clara, objetiva e consistente com a realidade brasileira.

Para essa análise, os decretos, que modificaram assim, as regras para a inscrição em restos a pagar foram estudados, com o objetivo de verificar se depois da publicação do decreto de 2011 houve um aumento da inscrição em Restos a Pagar no país. Além da análise desses, decretos também se buscou na literatura os trabalhos já publicados sobre esse assunto e o que os autores têm escrito a respeito. Também foi feita uma análise dos relatórios de Restos a Pagar que o governo divulga anualmente com o objetivo de reunir o maior número de informações possível.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 Finanças Públicas

As Finanças Públicas possuem diversas definições que podem variar de autor para autor, mas em geral o termo sempre remete a ideia de receita e despesa e não menos importante do que qualquer outra área de estudo o campo das Finanças Públicas é essencial na vida das pessoas em sociedade e o Estado por meio da sua atividade financeira direciona os recursos para a prestação de serviços públicos. Como é enfatizado por Matias Pereira (2017):

nesse sentido, as finanças públicas se apresentam como ferramenta indispensável para o funcionamento do Estado, além de assegurar a manutenção da administração e dos serviços públicos, bem como para influenciar a economia do país e corrigir seus desequilíbrios (MATIAS-PEREIRA, 2017, p.236).

Para Baleeiro (1995), as finanças públicas passam pela investigação de fatos, procurando explicar o dinheiro arrecadado e o dinheiro gasto na manutenção do Estado:

finanças públicas é a disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado ou outras pessoas de direito público, assim como os efeitos resultantes dessa atividade governamental (BALEIRO, 1995, p.6).

As finanças públicas assim como as finanças pessoais possuem uma relação estreita com a entrada e a saída de dinheiro. O Estado é o responsável por gerenciar a receita e a despesa com o objetivo de fornecer bens e serviços aos cidadãos. E não é somente isso, o Estado é um dos responsáveis pelo desenvolvimento local, estadual e federal. Para Matias Pereira (2010):

[...] interferindo nas atividades econômica, política e social, por meio de diferentes políticas, o Estado nacional, em que pese às suas limitações, especialmente as impostas pelo fenômeno da globalização, ainda se apresenta como um agente indispensável para atender aos anseios e aspirações da sociedade. Isso se realiza por sua função como ente regulador; na promoção do desenvolvimento, redistribuição da renda, na estabilização da economia e, ainda, nas atividades típicas do Estado, por meio da produção e fornecimento de bens e serviços públicos (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.115).

Portanto, o Estado é peça crucial no desenvolvimento de um país e ele consegue fazer isso através de uma política fiscal bem feita na qual ele possui três funções que são: alocar, distribuir e estabilizar, conforme definições citadas por Musgrave e Musgrave (1980) (apud Matias Pereira 2018 p. 241).

Alocar significa que o Estado deve estudar primeiro onde ele deverá empregar os recursos, seja financeiro, ou material e de onde ele irá tirar os recursos para isso. Na maioria das vezes o dinheiro vem dos impostos.

Distribuir significa promover uma renda justa às pessoas. Geralmente há uma tributação maior dos ricos e uma tributação menor dos pobres para que a distância não seja tão grande entre eles.

Estabilizar significa utilizar da política econômica para promover geração de emprego e renda, estabilizar os preços e promover um crescimento adequado do país. Para isso, o Governo usa as políticas fiscal e monetária. No entanto, Matias Pereira não acredita que o Estado possa resolver todos os problemas da sociedade e nem tão pouco a iniciativa privada também conseguirá, já que os próprios economistas neoliberais reconhecem que a participação do Estado na economia é essencial. Diante disso, o autor cita:

o mercado não é um ente que possui uma autonomia ilimitada e que se apresenta acima das normas e regras que viabilizam o funcionamento da sociedade e que o papel de reconduzir a economia mundial para a trilha do crescimento sustentado é uma responsabilidade conjunta do Estado e do mercado (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 115).

Ainda segundo Matias Pereira (2018, p.243), as funções essenciais desempenhadas pelo Estado são: saúde, educação, defesa, policiamento, justiça, segurança jurídica na economia, entre outras.

Para que essa sinergia entre Estado e mercado ocorra de maneira benéfica à sociedade é necessário ter um Estado que administre bem as suas finanças e que não gaste mais do que arrecada. Daí, surge a principal crítica dos neoliberais com relação ao gasto público e tamanho do Estado. Matias Pereira (2018) cita:

a corrente de pensamento de cunho neoliberal defende de forma enfática a necessidade da redução de gastos governamentais e redução do "tamanho" do Estado (MATIAS-PEREIRA, 2018 p. 243)

O equilíbrio entre receita e despesa é essencial para a sua saúde fiscal. O déficit público cada vez maior revela um descontrole com as finanças públicas de um país e com o tempo torna-se insustentável a permanência do governo, da prestação dos serviços públicos, dos bens gerados e de toda a infraestrutura comandada por ele. O Estado passa a adquirir novas dívidas para manter toda a rede comandada por ele. Matias Pereira (2010) conclui que:

O déficit decorre de baixa capacidade de poupança do país, que o leva a endividar-se, ao longo do tempo, para manter o nível de investimentos do Estado no patamar definido como adequado (MATIAS PEREIRA, 2010, p. 131).

Entende-se por baixa capacidade de poupança aquele país que não consegue converter o esforço (arrecadação de impostos) para o crescimento da economia. O dinheiro que entra geralmente é utilizado para cobrir gastos não produtivos, limitando assim, o crescimento do país. O país deveria realizar investimentos produtivos com foco na geração de emprego e renda, mas o acúmulo de dívidas não o deixa fazer isso. O país passa a pegar emprestado empréstimos cada vez maiores e mais caros com a finalidade de cobrir as despesas. Essa bola de neve vai minando aos poucos a capacidade do Estado de fazer a diferença na economia e na vida das pessoas. A maneira como o Estado gasta o dinheiro do povo revela as suas intenções. Por isso a ciência das Finanças Públicas é tão importante para um país. A busca por resultados positivos e satisfatórios passam por um ajuste de contas públicas controlando os gastos e não gastando mais do que é arrecadado. Esse equilíbrio nas contas públicas revelam uma correta administração dos recursos e o melhor aproveitamento do dinheiro oriundo dos impostos pagos pelos cidadãos do país.

2.2 Contabilidade Pública

A contabilidade pública vem assumindo um papel muito importante nos últimos anos no Brasil, pois através da sua função de organizar, direcionar e armazenar os dados têm dado embasamento teórico e científico do que os gestores públicos devem fazer para tomar as decisões corretas.

Conforme expressado por Matias Pereira (2017):

Como ramo da contabilidade a contabilidade pública tem como objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidade da Administração Pública, visando disponibilizar para a sociedade conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública (MATIAS-PEREIRA, 2017)

Ou seja, além de organizar as informações, reunir dados e mostrar o melhor caminho a ser seguido, a Contabilidade Pública também tem o dever de deixar o mais transparente possível as contas públicas com o intuito de que os seus principais usuários estejam cientes da real situação do Estado. Sobre isso, Kohama (2016) escreve:

Registre-se nesse sentido, que no rol dos principais usuários das informações contábeis do setor público destacam-se o cidadão; os membros do Poder Legislativo; e os investidores e credores do Estado (KOHAMA, 2016)

Diante disso, é possível observar que a contabilidade pública vai muito além da teoria, da junção de dados e de informações. De posse de todo esse conteúdo os resultados obtidos por meio das análises tornam a contabilidade pública ainda mais essencial para a tomada de decisões, obrigando os gestores públicos a se adaptarem às novas realidades e procurando resolver da melhor maneira possível os problemas dos cidadãos e das finanças do Estado.

O objeto de qualquer contabilidade é o patrimônio e no caso da contabilidade pública é o patrimônio público. Presente nas três esferas do governo: municipal, estadual e federal, a contabilidade pública se envolve também na administração direta e indireta. Na concepção de Matias Pereira (2017) a Contabilidade Pública é o ramo que busca controlar o patrimônio público:

Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que buscar controlar o patrimônio público, visando evidenciar as variações e os seus resultados, resultantes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas entidades de administração pública (MATIAS-PEREIRA, 2017)

A contabilidade aplicada à Administração Pública é regida pela Lei 4.320 de 17 de março de 1964 que estabelece as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços da União, dos Municípios e do Distrito Federal e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (2000) que teve e tem grande influência em tudo que envolve as finanças públicas do governo.

Com o avanço dos anos a contabilidade pública foi evoluindo e criando mecanismos mais avançados de controle. De imediato, pode-se citar a criação do SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal), que é um sistema informatizado que tem como objetivo a inclusão, organização e processamento de dados para o controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.

2.3 Orçamento Público (PPA. LDO E LOA)

O Orçamento Público Brasileiro é o instrumento pelo qual o governo estima a receita e fixa a despesa, ou seja, não se pode ter despesas que não constam no orçamento predefinido, o que também não quer dizer que ele nunca possa ser alterado.

O Orçamento é um dos instrumentos mais antigos da Administração Pública e no caso brasileiro é regido pelos artigos 2º e 6º e da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:

Art. 2º. A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica, financeira e programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade (Art. 2º da Lei 4.320 de 17 de março de 1964)

Art. 6º. Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções (Art. 6º da Lei 4.320 de 17 de março de 1964)

Entende-se por princípio da unidade que o orçamento deve ser uno, ou seja, que cada unidade governamental deve ter apenas um orçamento. De um lado as receitas e do outro lado as despesas. Essa divisão entre receitas e despesas já traz uma ideia do que seria o princípio da universalidade que é a soma de todas as receitas de um lado e a soma de todas as despesas do outro, totalizando assim, um instrumento amplo, claro e objetivo. O princípio da anualidade ou também chamado de periodicidade indica que o orçamento deve ser elaborado e autorizado para um determinado período. Esse período geralmente é de um ano.

Conforme falado anteriormente todos esses princípios estão regidos em lei o que se leva a observar que o orçamento em si é utilizado como um instrumento de planejamento e controle, sobre isso, Matias Pereira (2017) fala:

O orçamento público, aceito como instrumento de planejamento e de controle da Administração Pública, apresenta-se como uma técnica capaz de permitir que periodicamente sejam reavaliados os objetivos e fins do governo. Visa permitir também a avaliação comparativa de diversas funções e programas entre si e o relacionamento de seus custos, bem como facilitar o exame da função total do governo e de seu custo em relação ao setor privado da economia. Representa, sem dúvida alguma, a mais importante fonte de informação e de controle democrático do Estado. Nesse sentido, torna-se oportuno ressaltar que nenhum planejamento, por mais crítico, criativo, criterioso e sofisticado, poderá substituir o controle democrático, visto que o planejamento apresenta-se apenas como um instrumento essencial de viabilização para o atingimento do bem comum da sociedade (MATIAS-PEREIRA, 2017 p. 289)

Ou seja, o orçamento público é um instrumento de planejamento e controle, mas não estático, já que se pode observar e realizar avaliações sobre as ações e resultados que ele produz. O autor também ressalta que por mais que seja uma ferramenta eficiente o orçamento também deve passar por uma espécie de controle democrático. A observação das ações do governo, da maneira como ele gasta e com o que ele gasta deve passar por um controle da sociedade. Por isso a importância da transparência das contas públicas, porque o orçamento passa a ser também um instrumento de identificação e de avaliação do gasto público.

Matias Pereira (2017) ainda fala que o orçamento pode ser aceito como um acordo entre o Estado e o contribuinte, sob a medição do parlamento.

O destino do dinheiro público, nos países que adotam o regime democrático, é decidido pelo povo, por meio de seus representantes legais no parlamento. As leis que definem o destino das receitas provenientes da arrecadação são denominadas leis orçamentárias ou orçamentos públicos (MATIAS-PEREIRA, 2017, p. 292)

As leis orçamentárias são leis especiais que discriminam a receita e a despesa. Nessas leis se materializam o planejamento governamental, por meio de programas que serão implementados pelo Estado (MATIAS-PEREIRA, 2017, p. 292)

O planejamento do Brasil, no caso, é expresso pelo Plano Plurianual (PPA). Para Matias Pereira (2017) o Plano Plurianual é importantíssimo para o

planejamento estratégico das ações governamentais, considerado como um planejamento de médio prazo o plano se refere a um período de quatro anos, derivando dele as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária anual (LOA).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias estabelece as metas e prioridades da Administração Pública, conforme o artigo 165 da Constituição Federal dispõe:

“§ 2o 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 da legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.”

Diante da LDO, o governo irá observar quais são as metas a serem atingidas e as prioridades da gestão. A partir disso é elaborado o orçamento do ano seguinte com as propostas que deverão ser executadas. Essas propostas podem ser de ordem social, financeira, educacional, de previdência social, industrial, de agricultura, saneamento básico entre outras, ou seja, aquilo no qual a gestão irá investir.

Definidas as prioridades é necessário definir um período curto para que as ações sejam tomadas. É aí que entra a Lei Orçamentária Anual (LOA), que conforme o nome já diz ela é anual, ou seja, o que o governo irá gastar no próximo exercício pelo período de um ano. A proposta da LOA é realizada pelo poder executivo e para que possa ser executada o poder legislativo deve aprová-la. A Lei Orçamentária Anual deve conter as receitas e despesas que serão executadas durante o ano fiscal.

2.4 Restos a Pagar

Os Restos a pagar são as despesas do governo empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro. Elas se distinguem elas através das processadas e das não processadas. Os Restos a Pagar possuem uma relação estreita com a dívida pública, pois integram a dívida flutuante da União.

Segundo o art. 36, da Lei 4.320/64, são considerados Restos a Pagar:

“Art.36. Consideram-se Restos a Pagar, as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro,

distinguindo-se as processadas das não processadas (art. 36 da Lei 4.320/64)

O autor Giacomoni (2010) reforça essa definição:

Conforme visto, os resíduos passivos do exercício denominam-se restos a pagar e compreendem as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro. Constituindo modalidade de dívida pública flutuante, os restos a pagar são registrados por exercício e credor e distinguem as despesas processadas e não processadas (GIACOMONI, 2010. p.318).

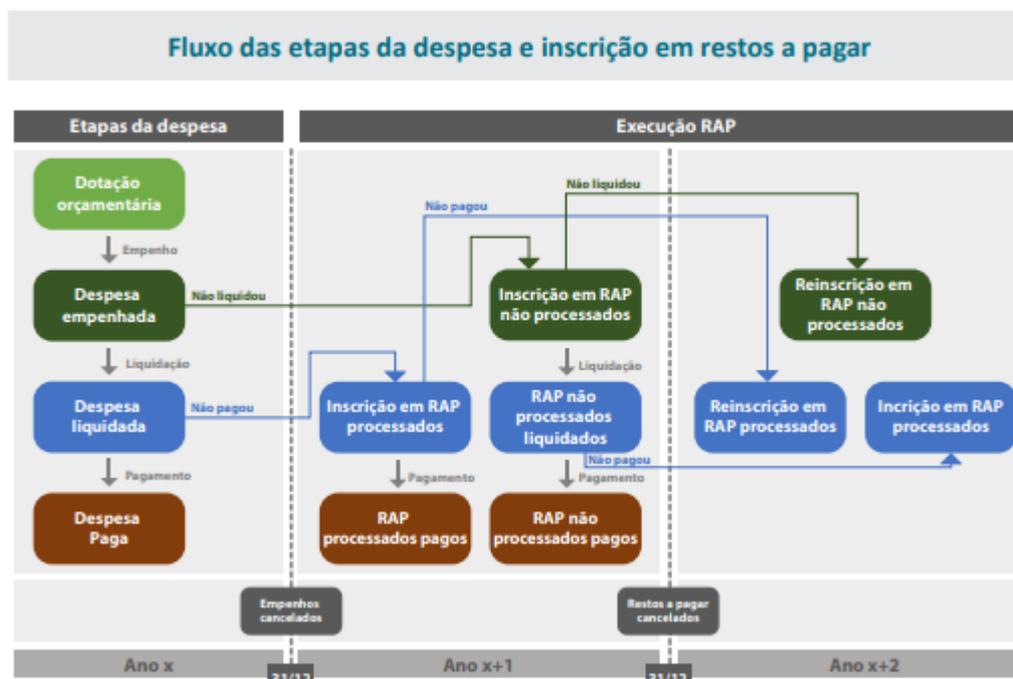
A despesa pública deve passar por três fases que são: o empenho a liquidação e o pagamento.

O Empenho ou comprometido ocorre quando há a reserva de recursos para determinado gasto. O Liquidado ou executado quando os serviços ou obras são efetivamente entregues e verificadas pelo governo e o Pagamento ocorre quando há o pagamento aos fornecedores.

As três fases precisam acontecer no mesmo exercício, ou seja, dentro do mesmo ano. Quando ocorre de as três fases não estarem prontas dentro do mesmo ano a despesa pode ser cancelada dentro do exercício ou ser inscrita em uma classificação chamada de "restos a pagar" (mais um ano). Esse tipo de classificação permite que a despesa seja continuada no ano seguinte.

Dependendo das fases em que foram concluídas a classificação ocorre de 02 maneiras: -Restos a pagar processados: Quando ocorre as 02 primeiras fases, mas os fornecedores não recebem dentro do exercício. Nesse caso, o governo deve cadastrar como restos a pagar processados. -Restos a pagar não processados: Quando o orçamento foi aprovado, mas não foi feita nenhuma compra como suprimentos, contratação de empresa etc. Diante disso, o governo tem as 02 opções acima: cancelar ou inscrever em restos a pagar não processados. Ocorre também, quando não houve a liquidação da obra, por exemplo, quando foi comprado o material, mas ele não foi entregue pela empresa. Abaixo, segue o fluxograma do Restos a Pagar:

Imagem 01: Fluxograma das etapas da despesa e inscrição em restos pagar:



* O processamento da despesa, inclusive de restos a pagar, está associado à etapa de liquidação. No entanto, para fins gerenciais, quando um RAP não processado é liquidado e pago no mesmo exercício mantêm-se a nomenclatura de "RAP não processado", uma vez que a nomenclatura do RAP é vinculada ao momento de sua inscrição. Por sua vez, quando há apenas sua liquidação, sem pagamento no mesmo exercício, o referido RAP é inscrito no ano posterior como RAP processado.

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2017

Na literatura também se encontra a explicação de Kohama (2014) para os restos a pagar processados e não processados:

Resto a pagar de despesas processadas são aqueles cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada liquidada em termos orçamentários faltando apenas o pagamento. Já a inscrição de restos a pagar de despesas não processadas se dá quando o empenho foi legalmente emitido, mas ainda não foi liquidado, o objeto adquirido ainda não foi entregue e depende de algum fator para a sua liquidação. Portanto, as despesas não processadas não se constituíram ainda como obrigações reais e só são canceladas quando há uma determinação legal que bloqueie esses recursos. (KOHAMA, 2014. p. 142)

Os Restos a Pagar integram a dívida flutuante da União e não impactam negativamente o resultado primário do governo, já que os valores de fato não saíram do caixa e podem ser cancelados nos próximos exercícios. Os restos a pagar só impactarão o resultado do governo quando de fato forem pagos. Com relação a essa questão os autores Fortis e Gasparini argumentam:

Os Restos a Pagar compõem o superávit primário porque, embora vinculados a um gasto estabelecido em dotação, o governo os considera uma poupança não financeira, uma vez

que efetivamente os recursos continuam nos cofres e a inscrição pode ser cancelada nos próximos exercícios (FORTIS E GASPARINI, 2017, p.114)

Ou seja, o governo consegue maquiagem as contas públicas projetando resultados que aparentemente são positivos, mas que podem esconder incoerências nas divulgações, sejam elas racionais ou não.

Esse parece ser um problema antigo já que buscando na literatura se encontra resquícios de uma tratativa pouco diferente da atualidade. Em 2008 os autores Castro e Garcia já chamavam a atenção para o problema dos restos a pagar não processados:

...tem permitido a quebra do princípio da anualidade da despesa, em termos contábeis, uma vez que é lançada a despesa, no resultado do exercício, sem a correspondente contrapartida em bens ou serviços produzidos no mesmo exercício, levando a entidade a apresentar um resultado patrimonial fictício (CASTRO E GARCIA, 2008 p. 212)

Do mesmo modo que o governo pode se beneficiar de um resultado ele também pode se prejudicar, pois se a inscrição é feita em restos a pagar não processados o governo está reservando um dinheiro para uma obra futura e não dentro do seu ano fiscal declarado. O que pode causar uma certa desconfiança por parte dos cidadãos com relação às intenções do governo.

Porém, o que mais se presencia é uma tentativa de adiar os pagamentos deixando para o exercício seguinte, sobre isso Coutinho (2018), argumenta:

Sem dúvida, a medida mais recorrente é a postergação no pagamento de despesas correntes, acumulando quantias imensas em restos a pagar, os quais a priori não causam impacto no resultado primário das contas (COUTINHO, 2018, p. 30)

Ainda para a autora o governo consegue alterar de fato os resultados:

Sendo assim, a um só tempo, o governo altera artificialmente o cálculo final das contas, manipulando positivamente o resultado; compromete negativamente o orçamento do exercício seguinte, que terá que se preocupar com as despesas do orçamento anterior; como também conseguir iniciar empreendimentos, embora não garanta a sua continuação, pois o impacto dar-se-á nas contas futuras (COUTINHO, 2018, p. 31)

Ou seja, o governo consegue alterar os dados, para que os resultados possam ser positivos no momento, porém ele acaba arrumando um problema

maior ainda, pois compromete o orçamento do próximo ano e precisa iniciar os empreendimentos. O uso da ferramenta Restos a Pagar não é proibida, porém os gestores públicos têm aumentado ano após ano a inscrição nesse tipo de conta, pois não há limites para a inscrição e isso tem causado a preocupação dos órgãos de fiscalização, pois afeta o orçamento anual, já que os gestores utilizam o orçamento anual para cobrir despesas de outros exercícios. Os desequilíbrios são crescentes, a transparência tem diminuído cada vez mais e o descontrole dos gastos tem aumentado. O número de inscrições em Restos a Pagar tem se tornado um círculo vicioso por parte dos gestores públicos citados por muitos autores como a criação de um orçamento paralelo que visa concorrer com o orçamento anual causando disfuncionalidades e comprometendo a gestão fiscal do governo.

2.5 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi sancionada em 04 de maio de 2000 pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso e tem como objetivo controlar os gastos da União, estados, municípios e Distrito Federal. A LRF determina que o ente deve gastar de acordo com a sua capacidade de arrecadação, ou seja, não gastando mais do que arrecada. A necessidade da aprovação da LRF veio da prática de governos em fim de mandato de realizar obras com fim eleitoral, deixando para o próximo governante a tarefa de pagar. A LRF também promoveu a transparência das contas públicas. Conforme especificado na Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000, artigo 1º, inciso 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.

A criação da LRF provocou na época uma série de elogios e um vislumbrar do que seria um Estado mais eficiente e preocupado com as finanças públicas, pois além de dos benefícios citados acima ela também trazia duras penas para quem a desrespeitasse como o possível ressarcimentos aos cofres públicos, multa, prisão e cassação do mandato, caso o gestor público fosse de cargo eletivo. As medidas deveriam ser duras, porque seria muito fácil desrespeitar o orçamento o que poderia acarretar uma série de violações que afetariam a todos. No entanto, após mais de 20 anos da lei sancionada o Estado Brasileiro encontra-se endividado, porém, conforme Coutinho (2018) não se pode responsabilizar somente a LRF e nem negar a importância dela para as finanças públicas brasileiras:

Não que o Brasil não tenha experimentado avanços em termos de hígidez financeira e estabilidade fiscal. Pelo contrário, a promulgação da Lei Complementar n. 101, em 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, ao pautar-se pelos deveres de transparência e planejamento, estabelecendo limites e metas de resultado, representou um dos mais relevantes marcos na construção do equilíbrio nas contas públicas, até então marcadas pela inflação galopante e pela desorganização completa. Cerca dos dezoito anos de vigência e sendo parâmetro internacional em termos de normas sobre política fiscal, é inegável o papel que a LRF desempenhou, e ainda desempenha, na consolidação das instituições fiscais brasileiras (COUTINHO, 2018, p. 25).

Para Coutinho (2018) a LRF representou um avanço essencial na transparência e no planejamento das finanças, já que estabelecia limites e metas a serem cumpridas. Ainda para a autora a LRF representou um grande marco para o equilíbrio das finanças públicas, já que até então na visão da autora era uma desorganização completa. Também para Matias Pereira (2018) a LRF representou grandes avanços ao que tange à Contabilidade Pública:

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) aumentou a relevância e a visibilidade da Contabilidade Pública. Definiu a forma do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Passou a exigir o relatório de gestão fiscal no qual se demonstra se foram alcançadas as metas e os limites estabelecidos na LRF; e se as receitas vinculadas têm a contabilização de onde está evidenciado, o que já foi aplicado e qual é o saldo (MATIAS-PEREIRA, 2018 P. 260)

No entanto, somente a lei não foi necessária para conter os gastos absurdos no planejamento do orçamento público, segundo Coutinho (2018):

[...] a lei por si só não foi suficiente para incutir comportamentos responsáveis e impedir que retrocessos, voltados à expansão descontrolada dos gastos e à concessão desordenada de privilégios fiscais, fossem levados a cabo. O dever de observar metas, divorciado do compromisso das autoridades em controlar as despesas, fez com que os governos recorressem constantemente a formas heterodoxas pouco transparentes de contabilização, batizadas sob o eufemismo de Contabilidade Criativa (COUTINHO, 2018, p. 25 e 26).

O termo Contabilidade Criativa é uma forma dos governantes driblarem a legislação. Existem metas a serem observadas e cumpridas, mas elas ficam desconexas das despesas e os governantes utilizam das artimanhas para justificarem os seus atos nas contas públicas.

Para controlar as contas públicas, em 15 de dezembro de 2016 foi aprovada a emenda constitucional nº 95, conhecida como pec dos gastos. Ela institui o Novo Regime Fiscal que limita o crescimento das despesas do governo brasileiro durante vinte anos alcançando os três poderes. A emenda estabelece que as despesas e os investimentos públicos ficam limitados ao mesmo valor do ano anterior corrigidos pela inflação.

2.6 Artigo 68 do decreto 93.872 de 23/12/1986

O decreto 93.872 de 23/12/1986 foi sancionado pelo então presidente José Sarney e possui como base a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional e outras providências.

O decreto trata da programação financeira do governo, da discriminação das dotações, das fases da despesa pública como: empenho, liquidação e pagamento, operações de créditos, contabilidade e auditoria, dívida pública, prestação de contas, restos a pagar, entre outros. De maneira geral o decreto abrange as receitas e despesas do governo e como proceder com elas.

A citação dos Restos a Pagar inicia-se na seção VIII no artigo 67, que começa explicando o que são Restos a Pagar e qual o prazo legal considerado, que no caso, é 31 de dezembro. Ele também faz a distinção dos dois tipos de despesas que são as processadas e as não processadas, enfatizando que o

registro dos Restos a Pagar se faz por exercício e por credor. No artigo 68 do decreto é escrito sobre como irá proceder a inscrição em restos a pagar. Ele cita que a inscrição em restos a pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão de Nota de Empenho

Art.. 68. A inscrição de despesas como Restos a Pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho, desde que satisfaça às condições estabelecidas neste Decreto, e terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente (artigo 68 do decreto 93.872 de 23/12/1986)

Ou seja, a inscrição das despesas em Restos a Pagar é automática e possui uma validade de 01 ano, desde que tenha sido emitido a nota de empenho que garante o pagamento ao fornecedor. Em 2008 foi emitido um novo decreto que alterava o artigo 68. A edição do artigo de número 6.708/2008, especificava apenas que a observância das condições estabelecidas no decreto diz respeito às regras para empenho e liquidação da despesa.

2.7 Decreto 7.654 de 23 de dezembro de 2011

O decreto 7.654 foi publicado em 23 de dezembro de 2011 e sancionado pela então presidente Dilma Rousseff. Ele altera o Decreto 93.872 de Dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional. O decreto 7.654 altera o artigo 68 do Decreto de 1986, modificando as regras para a inscrição em restos a pagar, conforme a seguir:

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa (artigo 68 do decreto 7.654 de 23/12/2011)

O decreto determina características para o empenho e a liquidação da despesa. Segundo o decreto de 7.654 de 2011 a inscrição para restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas, enquanto no decreto de 1986 não havia essa observação, ou seja, o fator de caráter automático para a inscrição dos Restos a Pagar Não Processados é anulado e depende do ordenador de despesas feita formalmente em cada empenho. A despesa liquidada, no entanto, manteve a sua inscrição de forma

automática, já que há obrigação da Administração Pública em honrar o pagamento. Foi incluso nesse decreto de 2011 que os restos a pagar inscritos na condição de processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do ano subsequente ao de sua inscrição (18 meses) com exceção que consta no inciso terceiro que fala sobre as despesas relativas ao PAC (Programa de Aceleração do Crescimento), do Ministério da Saúde e do Ministério da Educação, desde que financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento de Ensino.

Na prática, o governo estava estendendo o prazo de validade dos Restos a Pagar de 12 meses (princípio da anualidade) para 18 meses e dependendo da necessidade de não interrupção da execução de despesa a norma previu casos em que os gestores das despesas poderiam ampliar alguns casos de Restos a Pagar por tempo indeterminado, garantindo a total entrega do serviço ou do objeto adquirido.

3 METODOLOGIA

3.1 Pesquisa e Metodologia

O tema de estudo desse Trabalho de Conclusão de Curso é sobre Restos a Pagar e o objetivo calcular os impactos provocados pelos Restos a Pagar na Dívida Flutuante de 2011 a 2020 do Governo Federal, isto é, a análise feita é em cima dos dados do Governo Federal. Não é abarcado nesse trabalho os Restos a Pagar de estados e municípios. Esse tema foi escolhido, devido a importância do equilíbrio das finanças públicas. Um orçamento equilibrado entre receitas e despesas pode significar uma melhora de vida da população brasileira e a busca de um país de destaque no futuro.

Além da revisão da literatura e de notas explicativas divulgadas para a imprensa também foi necessário a análise de relatórios econômicos emitidos pelo governo através da Secretaria do Tesouro Nacional, analisando os dados e gráficos contidos em cada ano de emissão. Esses relatórios emitidos fazem parte do que é chamado de governo transparente. O governo divulga os dados para que os especialistas e a população tenham acesso à informação e possam fazer a sua contribuição para a melhoria dos índices econômicos e um equilíbrio entre receitas e despesas. Esses relatórios são emitidos no início de cada ano após o fechamento do ano fiscal. O levantamento considerou a inscrição dos Restos a Pagar no período de 2011 a 2020. Foram considerados no levantamento os RAP Processados e Não Processados.

Foi analisado o período de 2011 a 2020 observando ano após ano se a inscrição dos Restos a Pagar era crescente ou não, como também os motivos para o aumento ou a diminuição nesse tipo de conta.

De início foi feito um levantamento dos números e expostos na tabela 01. Essa tabela traz os dados das inscrições no período de 2011 a 2020 do governo federal. Os números foram encontrados nos relatórios emitidos pelo Tesouro Nacional no período dos últimos 10 (dez) anos. Na tabela consta a divisão entre os valores registrados em bilhões de reais nos RAP Processados e nos RAP Não Processados. A opção pela criação da tabela deve-se à facilidade de

visualização dos dados, já que ela apresenta os números e faz uma distinção entre os aumentos e reduções das inscrições.

De posse dos dados é feita uma análise sistemática de ano após ano de acordo com a tabela exposta. Para o ano de 2011 além de ser feita a análise também é citado o decreto de número 7.654 de 23 de Dezembro de 2011 decreto esse, que alterou as regras de inscrição para os Restos a Pagar afetando as inscrições dos anos posteriores. Para a análise desse mesmo ano de 2011 também é apresentado um gráfico no qual evidencia as inscrições. Optou-se por colocar esse gráfico, porque é de fácil visualização e é possível verificar os aumentos ou diminuições de maneira clara e consistente.

Para os anos de 2012 e 2013 os números analisados referem-se à tabela 01 onde é possível verificar aumentos consideráveis em relação à gestão das contas Restos a Pagar e os motivos dos aumentos são explicados.

Em 2014 também é analisado a tabela 01 com destaque para uma nota que o governo emite para a imprensa explicando que os aumentos das inscrições eram condizentes com os outros anos. No qual também é anexado a tabela 02 que faz uma comparação entre as inscrições de 2013 e 2014.

Em 2015 os dados analisados são novamente baseados na tabela 01, lembrando que os dados são da Secretaria do Tesouro Nacional de acordo com os relatórios emitidos no início de cada ano. Para o ano de 2015 o que chama a atenção é o parecer do Tribunal de Contas da União que estabelece o Acórdão nº 2823/2015. Solicitando ações para reduzir o número das inscrições em Restos a Pagar, pois já se estava fugindo do controle.

Em 2016 e 2017 são os anos sequenciais que possuem queda no volume de Restos a Pagar inscritos. Os dados analisados baseiam-se também na tabela 01 que mostra a trajetória em anos com auxílio do gráfico 02 que representa os números de Estoque de Restos a Pagar, ou seja, a quantidade, a tabela 03 que representa os valores de 2015 e 2016 e a tabela 04 que também representa a inscrição dos Restos a Pagar em bilhões de 2006 a 2016.

Para o ano de 2018 é feito novamente um resumo do que ocorreu no ano com as inscrições baseando-se na tabela 01 e o percentual baixo de pagamento dos Restos a Pagar quando comparados com os outros anos anteriores. Para o ano de 2018 vale destacar o Decreto 9.428 de 28/06/2018 onde é citado e

estudado as suas particularidades, já que é o responsável pela queda ocorrida em 2020.

Em 2019 houve um aumento dos Restos a Pagar quando comparados a 2018. Esse aumento ocorreu devido a geração de ordem bancária, pois se não fosse essa ordem bancária fechamento teria sido compatível com os valores de 2018. Para examinar esse ano a ordem bancária é examinada e explicada. Há também o gráfico da evolução de estoque de Restos a Pagar que auxilia na visualização e explicação dos números.

Para o ano de 2020 é observado uma redução nos Restos a Pagar. Para que se encontre o motivo é analisado a influência do Decreto 9.428 de 28/06/2018 sobre esse ano. A redução ocorre basicamente pelo cancelamento de Restos a Pagar de anos anteriores, assim como outras características.

Aglutinando a tudo isso também foi feita também uma pesquisa bibliográfica para o aprofundamento do tema e como ele se coloca nas contas públicas. Esse aprofundamento ocorreu pela leitura de livros de finanças públicas, orçamento público, administração pública, assim como os trabalhos já publicados e defendidos como trabalhos de conclusão de curso da área, teses de mestrado, dissertações e anais de eventos científicos.

3.2 Tipo de pesquisa e abordagem do problema

No caso desse trabalho ele é misto de pesquisa descritiva e explicativa, pois a pesquisa descritiva possui como uma de suas características a análise dos dados de fontes secundárias sem a interferência do pesquisador, ou seja, os dados já estão colocados e divulgados. É necessário que seja feito um estudo do fenômeno, do processo e do olhar crítico sobre os fatos e relatórios divulgados anteriormente. Esse trabalho possui também uma análise de dados primários como a criação de tabelas para efeitos de comparação e divulgação dos resultados encontrados. Para que esse trabalho fosse concluído com êxito a análise dos relatórios do Tesouro Nacional foram de caráter imprescindível, pois os números divulgados pelo governo são colocados a prova e contestados quando necessário. As ressalvas feitas pelos órgãos fiscalizadores como o Tribunal de Contas da União acendem um alerta para que as medidas cabíveis

sejam tomadas e que os gargalos existentes ou que surgirem sejam corrigidos para o próximo ano.

O trabalho é de ordem explicativa, porque o pesquisador analisa os fatos registrando-os, identificando as suas causas e sugerindo possíveis soluções para o problema. Como é feito no decorrer do trabalho os dados levantados passam por uma análise, explicando-os e procurando entender os motivos que levaram aos resultados de cada ano.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

Os dados da tabela 01 foram extraídos dos relatórios de Restos a Pagar que o Tesouro Nacional divulga a cada início do ano para controle e transparência das contas públicas. Os dados foram analisados e expostos na tabela para facilitar o entendimento. Como pode ser observado a inscrição em Restos a Pagar do Governo Federal no período de 2011 a 2020 foi crescente até o ano de 2015. Em 2016 e 2017 houve uma queda voltando a crescer nos dois próximos anos de 2018 e 2019. Em 2020 se teve uma nova queda fechando o período de 10 anos de análise.

Tabela 01: Restos a Pagar Processados e Não Processados em R\$ bilhões

Ano/Inscrição	RAP Processados (a) bilhões		RAP Não Processados (b) bilhões		RAP (a) + (b) bilhões	
	RAP Processados	Variação Valor	RAP Não Processados	Variação	Total	Variação
2011	25,5		103,4		128,9	
2012	24,1	-1,4	117,1	13,7	141,2	12,3
2013	26,3	2,2	150,7	33,6	177	35,8
2014	33,6	7,3	185,5	34,8	219,1	42,1
2015	38,5	4,9	189,5	4	228	8,9
2016	45,2	6,7	140,5	-49	185,7	-42,3
2017	22,9	-22,3	125,3	-15,2	148,2	-37,5
2018	26,8	3,9	128,5	3,2	155,3	7,1
2019	59,7	32,9	129,9	1,4	189,6	34,3
2020	72,4	12,7	108,7	-21,2	181,2	-8,4

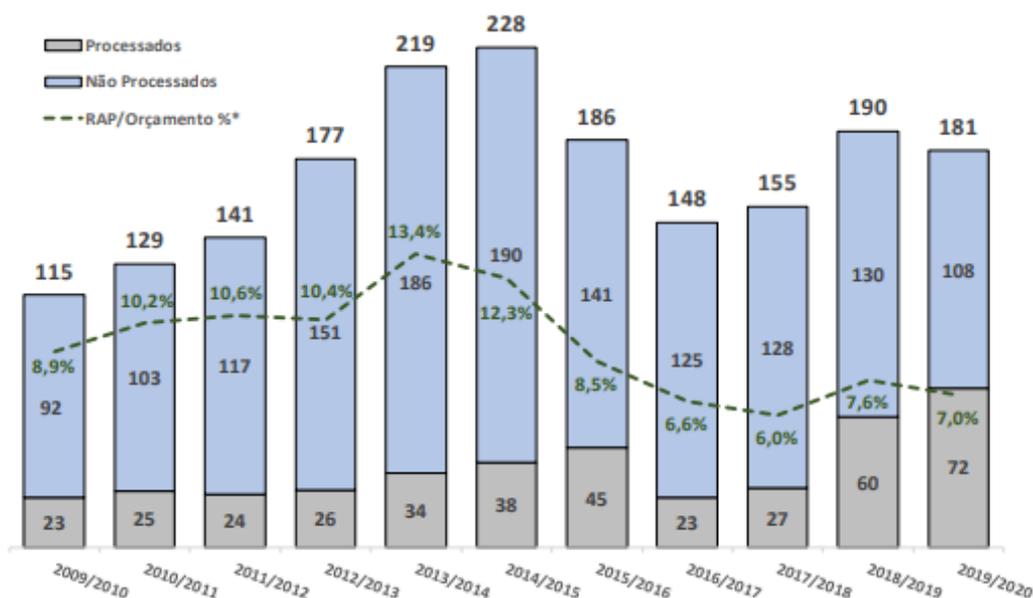
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Verificando a tabela é possível notar de forma bem explícita uma larga diferença entre os Restos a Pagar Processados e os Não Processados isso se deve devido a própria dinâmica da execução das despesas, conforme pode ser observado no trecho abaixo:

A concentração da inscrição em RAP não processados é justificada pela própria dinâmica de execução das despesas pela administração pública. Entre a etapa de contratação (empenho) e a efetiva prestação do serviço (liquidação) é decorrido, normalmente, um tempo maior que entre a liquidação e o pagamento. Os investimentos públicos, por exemplo, em razão da complexidade de execução, normalmente representam um percentual significativo dos RAP não processados. (trecho retirado do Relatório de Restos a Pagar 2017).

Abaixo, segue também o gráfico divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional (2020) com os números arredondados para uma análise resumida e objetiva.

Gráfico 01: Evolução do estoque de restos a pagar – R\$ bilhões correntes



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2020

Para o Orçamento de 2011 foram inscritos em Restos a Pagar Processados o valor de R\$ 25,5 bilhões e R\$ 103,4 bilhões em Restos a Pagar Não Processados totalizando o valor de R\$ 128,9 bilhões para o ano de 2011. Esse valor de R\$ 128,9 bilhões representou 10,2% do orçamento do governo.

Em junho de 2011 a Secretaria do Tesouro Nacional previa o cancelamento na faixa de 10 bilhões em Restos a Pagar Não Processados, caso as obras não tivessem início até 30 de abril de 2011, pois a existência desses Restos a Pagar referente aos anos anteriores de 2007, 2008 e 2009 já estavam impedindo a realização do Orçamento Brasileiro. Foi um dos primeiros sinais de que o Restos a Pagar deveriam ser contidos para não comprometer o Orçamento. No dia 28 de Abril de 2011 a presidente Dilma Rousseff assinou o decreto 7.468 que antecipava o prazo para o início das obras, conforme pode ser observado abaixo:

Art. 1º Permanecem válidos, após 30 de abril de 2011, os empenhos de restos a pagar não processados das despesas

inscritas nos exercícios financeiros de 2007, 2008 e 2009 que atendam as seguintes condições:

I - empenhos dos exercícios financeiros de 2007 e 2008 que se refiram às despesas transferidas ou descentralizadas pelos órgãos e entidades do Governo Federal aos Estados, Distrito Federal e Municípios com execução iniciada pelos entes até 30 de abril de 2011;

II - empenhos dos exercícios financeiros de 2007, 2008 e 2009 que se refiram às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades do Governo Federal, com execução iniciada até 30 de abril de 2011; (Decreto 76.468 de 28 de Abril de 2011).

No dia 23 de Dezembro de 2011 a presidente Dilma Rousseff assinou um novo decreto o de número 7.654 que estendia o prazo de validade dos Restos a Pagar até 18 meses após a sua inscrição dando um margem para o prologamento dos Restos a Pagar Não Processados, conforme pode ser visto abaixo:

§ 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, ressalvado o disposto no § 3º .

§ 3º Permanecem válidos, após a data estabelecida no § 2º , os restos a pagar não processados que:

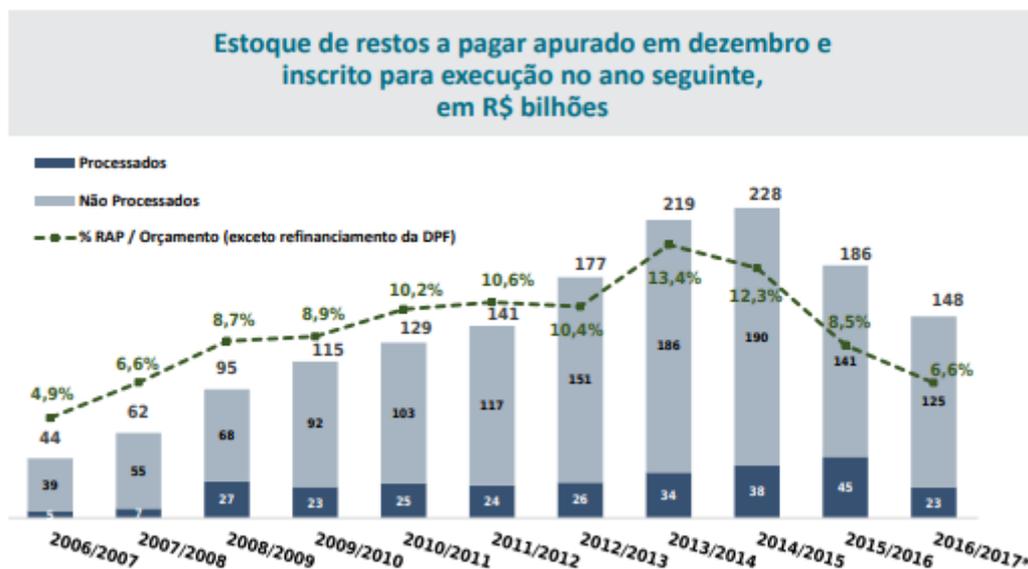
I - refiram-se às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até a data prevista no § 2º ; ou

II - sejam relativos às despesas:

- a) do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC;
- b) do Ministério da Saúde; ou
- c) do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

Na prática o governo estava porstegando o pagamento das obrigações financeiras tomando para si de certa maneira um fôlego para o controle das contas públicas. A maioria dos Restos a Pagar referia-se às despesas abertas por emendas parlamentares destinadas aos estados e municípios. Nesse ano de 2011, o governo brasileiro atingiu a meta fiscal obtendo superávit primário, mas a inscrição dos Restos a Pagar saltaram de R\$ 141,2 bilhões em 2012 para R\$ 228 bilhões em 2015, um reflexo do desaperto provocado pelo decreto 7.654 de 23 de Dezembro de 2011, conforme pode ser observado no gráfico abaixo:

Gráfico 02: Estoque de Restos a Pagar apurado em dezembro e inscrito para execução no ano seguinte, em R\$ bilhões



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2017

Em 2012 foram inscritos em Restos a Pagar Processados o valor de R\$ 24,1 bilhões uma diminuição de R\$ 1,4 bilhão quando comparados com 2011 representando uma redução de 5,49% no número de volume inscrito. Porém o mesmo não ocorre com o Restos a Pagar Não Processados que teve um aumento de R\$ 13,7 bilhões saltando de R\$ 103,4 bilhões para R\$ 117,1 bilhões em 2012, totalizando um aumento de 13,24% em comparação a 2011. O volume total inscritos em Restos a Pagar para o ano de 2012 foi de R\$ 141,2 bilhões teve um aumento de R\$ 12,3 bilhões, resultando em um aumento nominal de 9,54% em comparação ao total de de 2011. Para o ano de 2012 a inscrição em Restos a Pagar representou 10,6% do orçamento do governo.

Em 2013 os números são ainda maiores. Foram inscritos em Restos a Pagar Processados o volume de R\$ 26,3 bilhões um aumento de R\$ 2,2 bilhões representando um aumento percentual de 9,13% em comparação a 2012. Os Restos a Pagar Não Processados desse período foram de R\$ 150,7 bilhões um aumento de R\$ 33,6 bilhões totalizando 28,69% de aumento. O volume total de Restos a Pagar inscritos em 2013 foi de R\$ 177 bilhões um aumento de R\$ 35,8 bilhões representando 25,35% de aumento nominal quando comparado com 2012. Esse valor de R\$ 177 bilhões representou 10,4% do orçamento do governo para o ano.

O volume de Restos a Pagar inscritos em 2013 computados foi da ordem de investimentos, gastos com pessoal, refinanciamentos, juros, encargos da dívida e despesas correntes que representou o maior percentual da inscrição com um total de 76,8 bilhões de reais. A previsão de inscrição em Restos a Pagar em 2013 era de 200 bilhões de reais, porém no início de janeiro de 2013 o governo cancelou 18,6 bilhões de reais que deveriam ser empenhados e não foram.

Em 2014 foram inscritos em Restos a Pagar Processados o volume de R\$ 33,6 bilhões um aumento de R\$ 7,3 bilhões quando comparados com 2013. Esse valor representa um aumento de 27,76% em relação ao ano anterior. A inscrição de Restos a Pagar Não Processados foi de R\$ 185,5 bilhões uma variação de R\$ 34,8 bilhões representando um aumento percentual de 23,09% em relação a 2013. No total para o ano de 2014 foram inscritos R\$ 219,1 bilhões na conta de Restos a Pagar um aumento de R\$ 42,1 bilhões representando um aumento percentual de 23,79%. O valor de R\$ 219,1 bilhões inscritos representou 13,4% do orçamento de 2014.

Em 2014 o montante inscrito em Restos a Pagar foi o maior desde 2011. O volume inscrito de R\$ 219,1 bilhões acendeu a luz de preocupação com as contas públicas brasileiras começando a vincular nos noticiários brasileiros o possível descontrole sobre as receitas e despesas do governo. O governo se viu obrigado no dia 08/01/2014 através do até então Ministério da Fazenda a soltar uma nota à imprensa brasileira sobre o crescimento dos Restos a Pagar para pagamento em 2014.

Na nota, o governo brasileiro lamentava que os dados divulgados não condiziam com a realidade brasileira, pois o fechamento ainda não tinha sido feito pelos gestores públicos responsáveis e o volume inscrito na casa dos 23%, estava condizente com o volume inscrito nos anos anteriores. Na versão do governo os números estavam dentro da normalidade, conforme trecho abaixo:

2) Os restos a pagar processados inscritos para pagamento em 2014 são da ordem de R\$33,5 bilhões. Comparativamente ao ano anterior, o crescimento verificado foi de 27% (R\$26,2 bilhões em 2013) dentro da normalidade observada em outros anos;

3) Os restos a pagar não processados em 2014 alcançaram o montante de R\$184,8 bilhões. Comparativamente ao ano anterior, o crescimento verificado foi de 23% (R\$150,4 bilhões

em 2013), também dentro da normalidade observada em anos anteriores;

4) A inscrição dos restos a pagar processados decorre, basicamente, de despesas relativas a determinado mês, cujo pagamento ocorre no mês subsequente (como exemplo podemos citar parcela do pagamento dos benefícios previdenciários que ocorre nos 5 primeiros dias úteis do mês subsequente ao de competência da despesa);

5) Dessa forma, não houve crescimento estrondoso da rubrica de restos a pagar nem qualquer alteração de procedimento que implicasse em postergação de despesas do exercício de 2013

6) Lamentamos que valores absolutamente equivocados tenham sido divulgados, não obstante houvesse o alerta de que a informação correta só seria obtida no dia de hoje após o fechamento do Siafi. (Trecho retirado da nota emitida à imprensa no dia 08/01/2014 pelo até então Ministério da Fazenda).

Na mesma nota o governo anexou o quadro abaixo. A especificação de milhões está incorreta por erro de publicação. Os valores a serem considerados são em bilhões.

Tabela 02: Restos a Pagar Inscritos – Todos os órgãos dos Poderes da União:

Restos a Pagar Inscritos - Todos os órgãos dos Poderes da União

R\$ milhões					
2012/2013			2013/2014		
Processados	Não-Processados	Total	Processados	Não-Processados	Total
26.275,8	150.401,4	176.677,1	33.577,6	184.818,1	218.395,7

Fonte: SIAFI Gerencial, posição do dia 08/01/2014.

Fonte: Ministério da Fazenda, 2014

Mesmo com a nota do governo é visível um aumento no valor inscrito em Restos a Pagar. O volume saltou da casa de R\$ 176 bilhões em 2013 para R\$ 218 bilhões em 2014. Um aumento significativo de 23,79%. Lembrando que o valor inscrito em 2014 até então era o maior desde 2011. Em 2011, foi inscrito R\$ 128,9 bilhões contra os R\$ 218 bilhões em 2014.

Para o ano de 2015 foram inscritos em Restos a Pagar o volume de R\$ 228 bilhões o maior valor computado desde 2011. Para os Restos a Pagar Processados foram inscritos o volume de R\$ 38,5 bilhões um valor de R\$ 4,9

bilhões a mais que 2014, totalizando um aumento percentual de 14,58%. Para o Restos a Pagar Não Processados foram inscritos R\$ 189,5 bilhões R\$ 4 bilhões a mais que 2014, totalizando um aumento percentual de 2,15%. Nesse ano de 2015 houve um aumento de R\$ 8,9 bilhões em relação a 2014 o que representa no final dos cálculos um aumento de 4,06%.

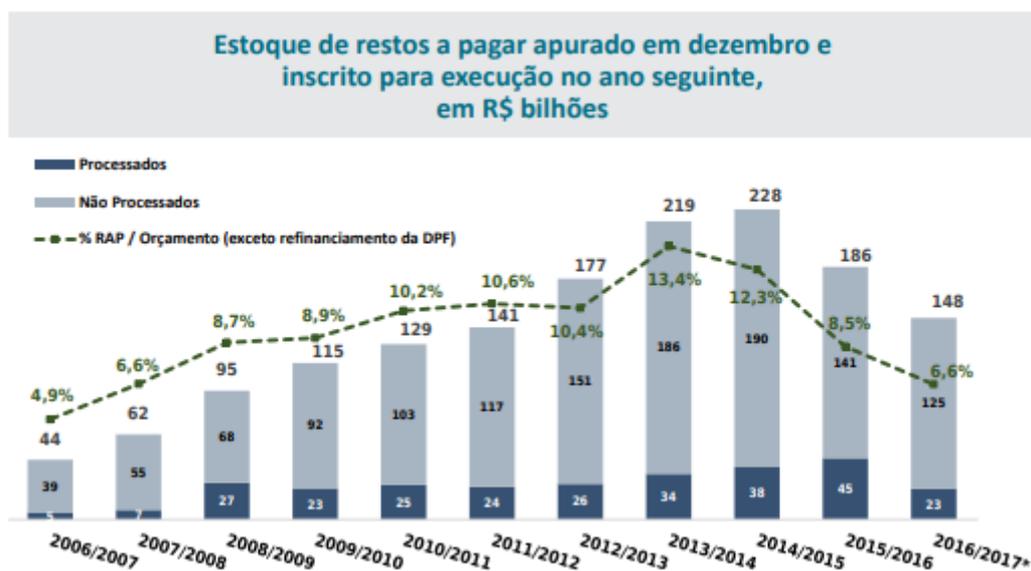
Esse valor de R\$ 228 bilhões inscritos em Restos a Pagar foi o maior volume desde 2011 já registrado, representando 12,4% do orçamento federal para o ano. Essa inscrição chamou a atenção do Tribunal de Contas da União que determinou por meio do item 9.1 do Acórdão nº 2823/2015 que a Secretaria de Orçamento Federal e a Secretaria do Tesouro Nacional estabelecessem um conjunto de medidas que buscasse conter a inscrição nos próximos exercícios, principalmente dos restos a pagar relativos às despesas obrigatórias, conforme pode ser visto abaixo:

8.30 No que se refere aos restos a pagar, observou-se um aumento expressivo de seu montante nos últimos cinco exercícios, em especial em relação às despesas primárias obrigatórias, que, em termos nominais, cresceram 165% nesse período. Verifica-se que a utilização dos restos a pagar tem sido desvirtuada, pois deixou de ser uma ferramenta de exceção para tornar-se modalidade amplamente utilizada de execução da despesa, criando uma plurianualidade orçamentária, que, na maioria dos casos, é incompatível com os preceitos da Constituição Federal, da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei 4.320/1964, apesar de não ferir diretamente o princípio da legalidade, já que as inscrições e reinscrições em restos a pagar obedecem às disposições que tratam do assunto, em particular, da Lei 4.320/1964, do Decreto 93.872/1986 e dos decretos que o alteraram. No entanto, as inscrições e reinscrições de despesas empenhadas em restos a pagar ferem: o princípio da anualidade orçamentária, pois a execução da despesa pode estender-se por vários exercícios; os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pois não parece ser razoável, tampouco proporcional, o crescimento do estoque de restos a pagar verificado nos últimos exercícios, conforme demonstrado neste relatório. (Acórdão nº 2823/2015 –TCU – Plenário, de relatoria do Ministro José Mucio Monteiro, sessão 04/11/2015. Processo nº TC 010.827/2015-3)

Esse Acórdão resultaria nos dois anos seguintes de 2016 e 2017 uma redução de 38,74% sobre a inscrição em Restos a Pagar e culminaria em um novo decreto presidencial em 2018.

Em 2016 foram registrados em Restos a Pagar processados o volume de R\$ 45,2 bilhões, representando um aumento de R\$ 6,7 bilhões e 17,40% a mais que em 2015. Com relação ao Restos a Pagar Não Processados houve uma queda de R\$ 49 bilhões representando uma diminuição de 25,85% em relação a 2015. Foi inscrito para o ano de 2016 o valor de R\$ 140,5 bilhões em Restos a Pagar Não Processados. No total foram inscritos na conta de Restos a Pagar o volume de R\$ 185,7 bilhões, uma redução de R\$ 42,3 bilhões em relação a 2015. Um recuo de 18,55% e com os RAP representando 8,5% do orçamento, conforme pode ser observado no gráfico abaixo:

Gráfico 03: Estoque de restos a pagar apurado em dezembro e inscrito para execução no ano seguinte, em R\$ bilhões



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2017

Segundo o governo a redução ocorreu devido ao maior volume de pagamento, cancelamentos de Restos a Pagar Inscritos e redução de novas inscrições. O resultado refletia o esforço do Governo Federal em tentar reduzir essa rubrica que vinha em trajetória ascendente nos últimos anos. O esforço era fruto de um aperfeiçoamento na gestão do empenho das despesas, conforme trecho retirado da nota emitida à imprensa no dia 28/01/2016 às 09 horas:

A redução do estoque de RAP pode ser atribuída a esforços feitos em 2015 em três frentes: aumento do cancelamento dos RAP inscritos, aumento dos pagamentos de RAP

inscritos e redução das novas inscrições em RAP, devido à melhora na gestão das despesas empenhadas. Enquanto o pagamento e o cancelamento controlam o estoque prévio de Restos a Pagar, o aperfeiçoamento da administração do empenho de despesas no ano é relevante para o controle do fluxo, diminuindo inscrições de despesas do exercício em RAP para o exercício seguinte.

Dessa forma, a diminuição de R\$ 41,7 bilhões no valor nominal inscrito em 2015/2016 pode ser creditada à redução de R\$ 14,5 bilhões em reinscrição (valores que já eram restos a pagar de exercícios anteriores), resultado dos esforços de cancelamento e pagamento dos RAP em 2015 (controle do estoque), e à redução da inscrição de despesas empenhadas no ano anterior em R\$ 27,2 bilhões, fruto do aperfeiçoamento na gestão do empenho destas despesas. (Trecho retirado da nota emitida no dia 28/01/2022 pelo então Ministério da Fazenda)

Vale lembrar que a pressão por essa redução aumentou muito após o Tribunal de Contas da União solicitar medidas urgentes para a contenção das inscrições que vinha subindo ano após ano. O Acórdão nº 2823/2015 exerceu um papel fundamental na redução dos Restos a Pagar no ano de 2016. Abaixo a tabela dos Restos a Pagar em bilhões com inscrições para os anos de 2015 e 2016.

Tabela 03: Restos a Pagar de 2015 e 2016 – R\$ bilhões

Exercício	Reinscritos	Inscritos no ano	Total
2014/2015	86,4	141,6	228,0
2015/2016	71,9	114,4	186,3
Variação	-14,5	-27,2	-41,7
Variação (%)	-16,8%	-19,2%	-18,3%

Fonte: SIAFL

Fonte: Ministério da Fazenda, 2016

Após uma longa sequência de aumentos o ano de 2016 quebrou essa trajetória ascendente. Na tabela acima é possível evidenciar a redução em números nominais de R\$ 41,7 bilhões de Restos a Pagar representando uma redução nominal de 18,3% em relação a 2015. Essa trajetória decrescente se estenderia apenas até 2017.

Para 2017 foram inscritos em Restos Processados o volume de R\$ 22,9 bilhões, uma redução de R\$ 22,3 bilhões em relação a 2016, representando 49,34% de redução. Com relação ao Restos a Pagar Não Processados também houve redução. Foram inscritos R\$ 125,3 bilhões uma redução de R\$ 15,2 bilhões representando 10,81% a menos que 2016. No total para 2017 foram

inscritos R\$ 148,2 bilhões de Restos a Pagar uma redução de R\$ 37,5 bilhões, representando 20,19% a menos que 2016. Para 2017 a inscrição em Restos a Pagar representou 6,6% do orçamento federal.

Segundo o Relatório de Avaliação de Restos a Pagar emitido pelo Tesouro Nacional no início de 2017 a redução se deve a três frentes que foram desenvolvidas em 2016: cancelamento de RAP inscritos, priorização dos pagamentos de RAP e esforço para manutenção da limitação do empenho das autorizações orçamentárias do exercício concomitante expansão dos limites de pagamento para honrar os compromissos já contratados.

A questão de priorizar os pagamentos no ano de 2016 ajudaram a reduzir o montante que seria inscrito no exercício de 2017. A redução dos limites de empenho também foi outro fator chave na redução dos Restos a Pagar, já que garantiu a execução dos compromissos assumidos no ano e reduziu novas inscrições. Esses fatores quando bem administrados podem reduzir o volume de RAP inscritos para o exercício seguinte. Abaixo, segue a tabela que evidencia também os cancelamentos, a priorização de pagamento e redução de novas inscrições:

Tabela 04: Inscrição e execução dos Restos a Pagar Processados e Não Processados, em R\$ bilhões:

Exercício	Total				Processados				Não processados			
	Inscritos/reinscritos	Cancelados	Pagos	A Pagar	Inscritos/reinscritos	Cancelados	Pagos	A Pagar	Inscritos/reinscritos	Cancelados	Pagos	A Pagar
2006	38,98	13,03	21,11	4,84	4,85	0,90	3,08	0,87	34,13	12,13	18,03	3,97
2007	43,93	8,70	25,39	9,85	5,24	0,36	3,51	1,37	38,69	8,34	21,88	8,48
2008	62,46	7,38	34,76	20,32	7,03	0,89	3,45	2,69	55,43	6,48	31,31	17,63
2009	94,58	16,28	48,33	29,97	26,93	7,61	15,16	4,15	67,65	8,66	33,17	25,82
2010	115,00	14,84	61,94	38,22	22,91	1,40	17,77	3,74	92,09	13,43	44,18	34,48
2011	128,89	16,57	74,06	38,27	25,45	1,47	19,78	4,20	103,44	15,10	54,27	34,07
2012	141,20	12,71	79,52	48,98	24,10	0,88	18,23	4,98	117,10	11,82	61,28	44,00
2013	177,00	17,24	88,71	71,05	26,28	0,95	20,48	4,85	150,72	16,29	68,23	66,20
2014	219,14	21,24	111,80	86,10	33,62	0,72	27,88	5,02	185,51	20,52	83,92	81,08
2015	227,99	34,55	121,57	71,86	38,47	1,67	32,23	4,57	189,52	32,88	89,35	67,29
2016	185,71	21,23	105,61	58,87	45,17	0,73	40,13	4,31	140,54	20,50	65,48	54,56
2017*	148,17	-	-	-	22,87	-	-	-	125,30	-	-	-

* Os valores de 2006 a 2016 se referem ao saldo de 31/12 de cada ano. Os valores de restos a pagar inscritos e reinscritos de 2017 se referem aos saldos iniciais do exercício, que poderão divergir dos saldos apurados nos meses seguintes devido à variação cambial.

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2017

Como pode ser observado no ano de 2016 foram cancelados R\$ 21,23 bilhões de RAP, sendo que o maior volume foi no grupo de RAP Não Processados com R\$ 20,5 bilhões. No exercício de 2016 foram pagos R\$ 105,61 bilhões em RAP o maior volume proporcional observada desde 2011, conforme também pode ser evidenciado no gráfico abaixo:

Gráfico 04: Pagamento dos Restos a Pagar, em % do estoque total:



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2017

A redução de novas inscrições para se manter o limite de empenho e honrar os compromissos já assumidos deve-se ao fato que em 2016 ocorreram três pontos: maior disponibilidade financeira em relação à orçamentária, redução de R\$ 13,8 bilhões de RAP para 2017 em função da regularização da data de emissão da ordem bancária dos benefícios do INSS para o dia 30 de dezembro e aumento de R\$ 8,9 bilhões de RAP para 2017 na rubrica de Subsídios.

Esses três fatores ocorridos em 2016 possibilitaram a redução nas inscrições para o ano de 2017. O cancelamento de RAP inscritos, a priorização dos pagamentos e a manutenção do limite de empenho na intenção de honrar os compromissos já assumidos fizeram com que o governo fechasse o ano com saldo positivo.

Em 2018 foram inscritos em Restos a Pagar Processados o volume de R\$ 26,8 bilhões representando um crescimento de R\$ 3,9 bilhões com relação ao ano de 2017, um aumento de 17,03% em relação ao ano anterior. O volume de Restos a Pagar Não processados foi de R\$ 128,5 bilhões. Um aumento de R\$ 3,2 bilhões em relação a 2017. Representando um aumento de 2,55% em relação ao ano anterior. Naquele ano de 2018 terminava a queda nas inscrições de Restos a Pagar que ocorreram por dois anos seguidos (2016 e 2017). Foram registrados o volume total de R\$ 155,3 bilhões, um aumento de R\$ 7,1 bilhões quando comparado com 2017, um aumento de 4,79% a mais que o ano anterior e 6% do orçamento federal com inscrição em Restos a Pagar.

Segundo o relatório divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional o aumento do estoque deve-se às novas inscrições. O resultado é decorrente do valor despesas empenhadas no ano de 2017, mas que não foram pagas dentro do próprio período, ou seja, no ano de 2017 houve redução das inscrições em Restos a Pagar, mas o mesmo não ocorreu no ano seguinte, pois nem todos os empenhos foram pagos dentro do ano, que seria o correto. Abaixo, segue a tabela que compara os volumes inscritos e reinscritos dos anos de 2017 e 2018:

Tabela 05: Comparação no volume Restos a Pagar inscritos e reinscritos - bilhões

Exercício	Inscritos no Ano	Reinscritos	Total
2016/2017	90,6	57,6	148,2
2017/2018	101,2	53,8	155,0
Variação	10,6	-3,8	6,8
Variação (%)	11,7%	-6,6%	4,6%

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2018

Como pode ser visto, no ano de 2017 foram R\$ 90,6 bilhões de novas inscrições enquanto no ano de 2018 foram R\$ 101,2 bilhões de novas inscrições. Uma variação de R\$ 10,6 bilhões representando um aumento percentual de 11,7% em relação ao ano de 2017. Já com o número de reinscritos houve uma queda de 3,8%. Foram reinscritos em 2017 o volume de R\$ 57,6 bilhões enquanto para o ano de 2018 foi o volume de R\$ 53,8 bilhões. Um decréscimo de 6,6%. Essa queda se deve as ações que foram tomadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF). O plano de ação contemplava uma coleta de dados referentes à inscrição de cada Ministério e a elaboração de um questionário no qual o gestor responsável pelo

empenho da despesa respondia. o objetivo era identificar as principais causas do empenho, mas não a realização do pagamento dentro do próprio exercício. Foi verificado que o gestor empenhava todo o valor ao invés de empenhar somente o que seria utilizado naquele exercício. Isso obrigava a reinscrição para o exercício seguinte, conforme pode ser visto abaixo no trecho retirado do relatório emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional:

Um dos tópicos recorrentes nas respostas apresentadas às Secretarias relacionou-se à prática do empenho do valor total dos contratos, em detrimento do empenho da parcela do cronograma previsto para o exercício vigente, nos casos de despesas relativas a contratos, convênio e acordos ou ajustes de vigência plurianual. Dessa forma, em face da incerteza de recursos para honrar compromissos futuros, tem-se optado por empenhar o valor total dos contratos no momento de sua assinatura. Contudo, essa prática está em desacordo com o Decreto nº 93.872/1986, que em seu artigo 27, disciplina: “as despesas relativas a contrato, convênios acordos ou ajustes de vigência plurianual serão empenhadas em cada exercício pela parte nele executada”. Corroborando o presente neste decreto, o Manual Siafi estabelece: “a inscrição de valores em restos a pagar serão [sic] realizados pelos valores previstos nos respectivos contratos, considerando o cronograma da execução da obra ou serviço contratado”. Desta forma a SOF e a STN recomendaram, em Ofício Circular Conjunto nº 6/2017-MP, “aos SPOAs que orientem, no âmbito das suas competências, as respectivas unidades orçamentárias a empenharem as despesas pertinentes a contratos, convênios, acordos ou ajustes de vigência plurianual, em cada exercício financeiro pela parte nele a ser executada, em atendimento aos normativos citados” (trecho retirado do Relatório sobre Restos a Pagar do ano de 2018 da Secretaria do Tesouro Nacional).

Conforme destacado o aumento dos Restos a Pagar para o ano de 2018 deve-se ao fato de ter ocorrido novas inscrições, basicamente o valor é de 11,7% a mais que em 2017, porém também vale observar que no ano de 2017 foram pagos menos RAP'S que em 2016, conforme pode ser visto no gráfico abaixo:

Gráfico 05: Percentual de Restos a Pagar pagos em comparação com o estoque total de restos a pagar do ano



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2018

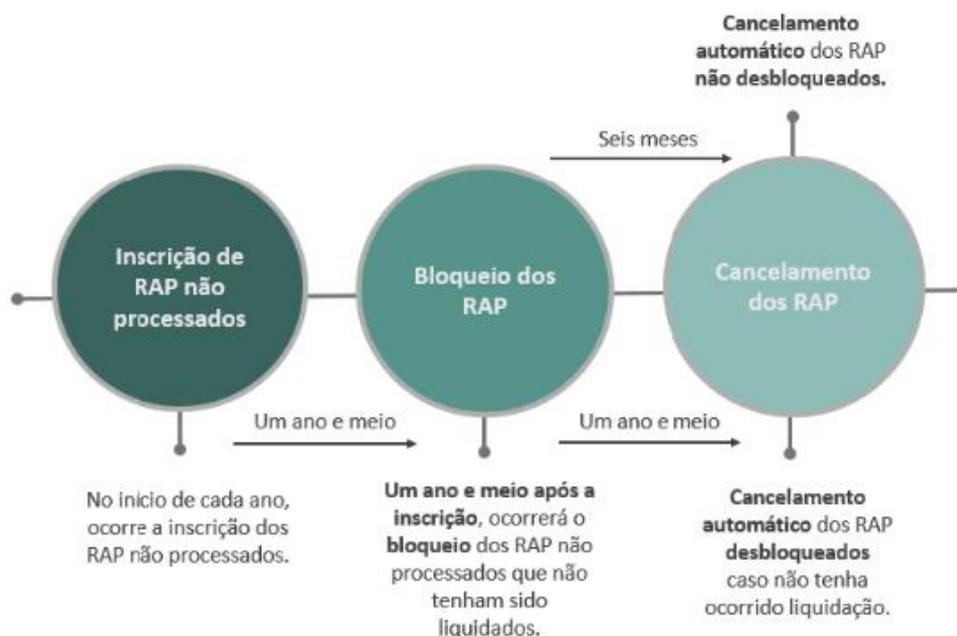
Em 2017 foram pagos 51,4% dos Restos a Pagar, enquanto no ano de 2016 foram pagos 56,9% uma redução de 5,5%. Esse valor de 51,4% ficou abaixo da média de pagamentos de restos a pagar em relação ao estoque total, de 53,7%. O que também corroborou para o aumento de 2018.

Diante da observação que os Restos a Pagar inscritos para 2018 aumentaram quebrando a sequência de queda (2016 e 2017) foi emitido um novo Decreto para acompanhar os crescimentos dos volumes inscritos dos Restos a Pagar Não Processados. Em 28 de Junho de 2018 foi emitido o decreto de número 9.428 pelo presidente Michel Temer entre outras atribuições o decreto tinha a missão de fazer com que os Restos a Pagar Não Processados e não Liquidados até 03 anos após a sua inscrição fossem cancelados pela Secretaria do Tesouro Nacional, conforme pode ser verificado abaixo:

§ 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e que não forem liquidados serão bloqueados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda em 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, e serão mantidos os referidos saldos em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi. (Art. 2º do decreto 9.428 de 28/06/2018).

Os Restos a Pagar Não Processados que não fossem liquidados até 03 anos após a sua inscrição seriam bloqueados para fins de análise do gestor responsável. Do contrário eles seriam cancelados, abaixo, segue a sistemática de cancelamento:

Imagem 02: Sistemática de Cancelamento de Restos a Pagar Não Processados –
Decreto nº 9.428/2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2019

As principais mudanças que o decreto de 2018 trouxe foram:

- Introdução da regra de cancelamento automático de RAP não processados desbloqueados, mas não liquidados em até um ano e meio após o seu bloqueio.
- Possibilidade do Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia) limitar a inscrição de RAP dos ministérios setoriais objetivando principalmente evitar que o saldo de restos a pagar ao término de mandato seja incompatível com o financeiro disponibilizado para o seu pagamento (descumprimento do art. 42 da LRF).
- Exceção ao bloqueio de RAP não processados e não liquidados apenas aos gastos do Ministério da Saúde e emendas individuais impositivas. (Secretaria do Tesouro Nacional, 2020)

As mudanças possuem a intenção de frear a manutenção dos Restos a Pagar de maneira desnecessária e descontrolada, já que o governo depende dos recursos em caixa para cumprir as obrigações já assumidas anteriormente.

Para o ano de 2019 foram inscritos em Restos a Pagar Processados o volume de R\$ 59,7 bilhões um aumento de R\$ 32,9 bilhões em relação a 2018 que foi de R\$ 26,8 bilhões. Um aumento percentual mais que o dobro de 122,76%. Para os Restos a Pagar Não Processados foram inscritos o volume de

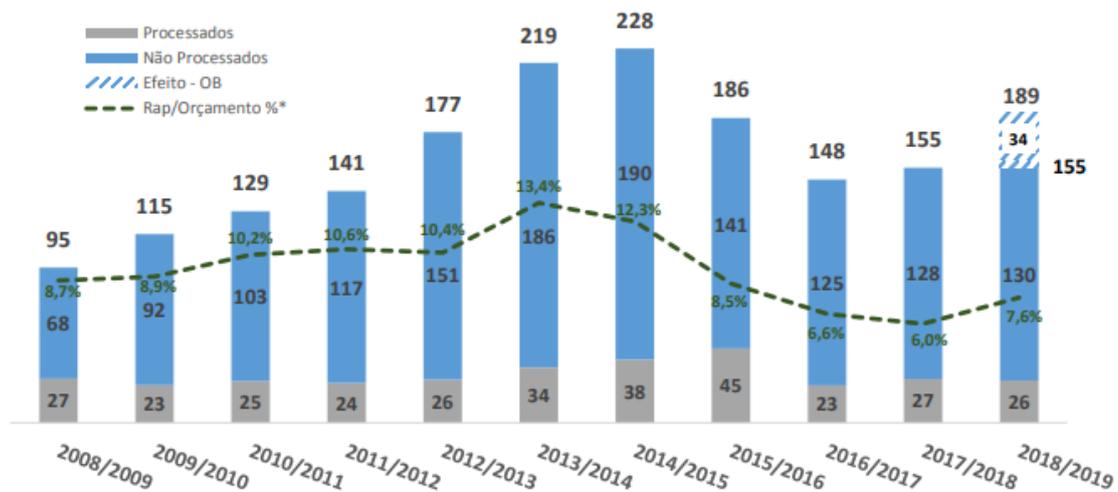
R\$ 129,9 bilhões tendo uma variação de R\$ 1,4 bilhão em relação ao ano anterior, totalizando um aumento de 1,08% em relação a 2018. No total foram inscritos R\$ 189,6 bilhões, um aumento de R\$ 34,3 bilhões, totalizando um aumento de 22,09% em relação a 2018.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional o estoque de Restos a Pagar manteve-se estável em 2019 isso porque houve uma mudança na sistemática de pagamento de despesas associada a emissão da ordem bancária. Ainda segundo a Secretaria sem essa mudança o estoque teria crescido em termos nominais o valor de R\$ 0,1 bilhão (0,1%). A diferença para os outros anos é que nos anos anteriores a liquidação e o pagamento ocorria no último dia do ano com saque da conta única no dia posterior. No ano de 2018, a liquidação ocorreu no último dia do ano, mas a emissão de ordem bancária e pagamento apenas em 2019. Diante disso foi necessário realizar a inscrição em restos a pagar processados de algumas despesas que anteriormente não eram inscritas. Abaixo, segue o trecho retirado do Relatório de Restos a Pagar do ano de 2019 emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional:

Anteriormente havia geração de ordem bancária (pagamento) no final do mês, com correspondente transferência financeira da Conta Única do Tesouro no dia posterior. Com a alteração da sistemática, são geradas apenas ordens bancárias com transferência financeira no mesmo dia. Desta forma, a postergação de um dia da emissão da ordem bancária, não alterou o fluxo financeiro da Conta Única do Tesouro. Esse efeito decorrente da mudança na sistemática de pagamento não ocorrerá nos anos seguintes (Secretaria do Tesouro Nacional, 2019).

Essa mudança na sistemática de pagamento de despesas após a emissão da ordem bancária possui relação com o Decreto nº 9.428/2018 onde obriga o Gestor a se adequar. Conforme pode ser visto abaixo o volume para 2019 se manteria estável se não fosse a mudança de sistemática:

Gráfico 06: Evolução do estoque de Restos a Pagar – R\$ bilhões correntes



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2019

É possível observar no gráfico acima que foram transferidos para pagamento em 2019 o volume de algo em torno de R\$ 34 bilhões. Retirando esse valor o volume ficaria bem próximo realmente do que foi divulgado em 2018 de R\$ 155 bilhões, porém vale ressaltar que para dados de fechamento o aumento de novas inscrições elevou os Restos a Pagar para o ano de 2019. Trata-se, portanto, de um crescimento de Restos a Pagar em 2019 derivado de um aumento do volume de despesas empenhadas em 2018 e não pagas no próprio ano, em comparação a 2017. Contudo, mesmo com a mudança da sistemática de pagamentos do Governo Federal essa mudança não pressiona os gastos para os próximos anos, pois não impacta o fluxo financeiro, mas a data de emissão da ordem bancária.

Para o ano de 2020 foram inscritos em Restos a Pagar Processados o volume de R\$ 72,4 bilhões, um aumento de R\$ 12,7 bilhões com relação a 2019, representando 21,27% de aumento. Para os Restos a Pagar Não Processados foram inscritos o montante de R\$ 108,7 bilhões uma queda de R\$ 21,2 bilhões, representando 16,32% a menos que o ano anterior. No total para o ano de 2020 foram inscritos o valor de R\$ 181,2 bilhões na conta de Restos a Pagar uma variação de R\$ 8,4 menor que 2019, representando uma variação de 4,43% menor que o ano anterior.

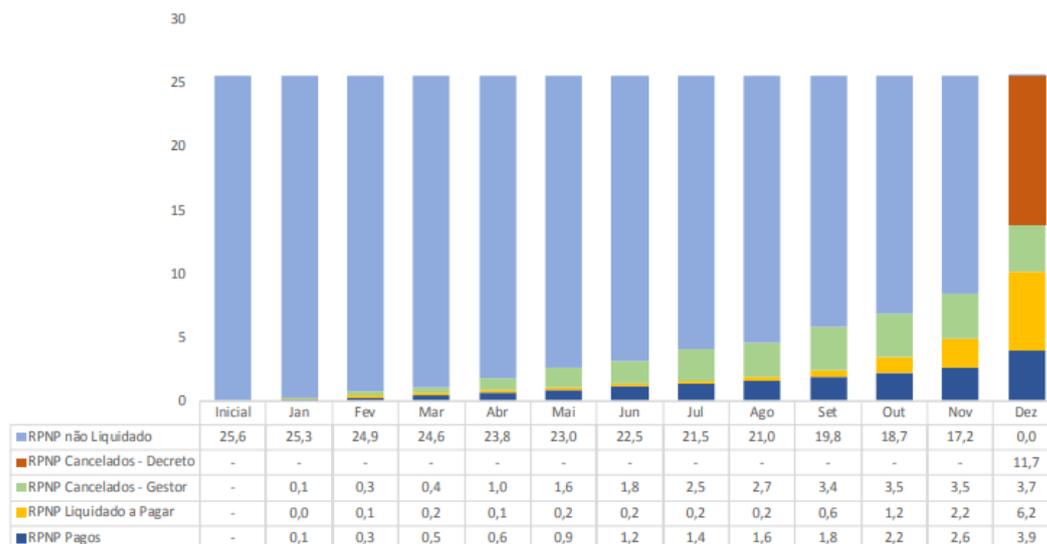
Essa queda em relação ao ano de 2019 se deve ao primeiro cancelamento decorrente do Decreto nº 9.428 de 2018, que define a sistemática

para cancelamento de Restos a Pagar Não Processados. Em dezembro de 2019 foram cancelados R\$ 11,7 bilhões. Lembrando que de 2018 para 2019 houve mudança na sistemática de pagamento das despesas associada a emissão de ordens bancárias elevando os Restos a Pagar Processados e aumento dos Restos a Pagar pagos na ordem de R\$ 34 bilhões. A mudança de sistemática significou uma quebra de nível na série histórica e essa mudança não afeta a comparação entre 2019 e 2020, mas sim uma análise entre esses dois anos e os demais anos do período. Abaixo, segue o trecho do Relatório sobre Restos a Pagar divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional em 2020:

a redução do estoque de RAP em 2020 deve-se à diminuição nas reinscrições, condicionada em grande medida pela entrada em vigor do Decreto de Cancelamento. Em contrapartida, as inscrições apresentaram elevação. Trata-se, portanto, de crescimento do RAP decorrente de aumento do volume de despesas empenhadas em 2019 e não pagas no próprio ano, em comparação ao observado em 2018. Nesse sentido, destaca-se o aumento de R\$ 10,2 bilhões de restos a pagar referentes a novas inscrições, enquanto o volume de RAP reinscritos em 2019 foi menor em R\$ 19,1 bilhões, se comparado ao que foi reinscrito em 2018. Esse aumento da inscrição no ano foi possivelmente explicado pela liberação de limites orçamentários e financeiros próxima ao fim do exercício, não havendo tempo hábil para a execução de todos os estágios da despesa pública. Esta liberação ao fim do exercício se deu em função de a materialização dos recursos decorrentes da cessão onerosa ter ocorrido somente em novembro. (Trecho retirado do Relatório sobre Restos a Pagar 2020 da Secretaria de Tesouro Nacional).

Conforme pode ser observado acima, o decreto de 9.428 de 28 de junho de 2018 exerceu papel fundamental na redução dos Restos a Pagar em 2020. Os Restos a Pagar passíveis de cancelamento no encerramento de 2019 são as inscrições de Restos a Pagar Não Processados no exercício de 2016 ou em anos anteriores, bloqueados um ano e meio após a inscrição e desbloqueados pelas unidades gestoras responsáveis, não liquidados até o encerramento de 2019. Abaixo, segue o gráfico dos cancelamentos realizados em 2020:

Gráfico 07: Execução dos Restos a Pagar Não Processados em 2019 – Decreto nº 9.428 de 2018 (Ano de empenho 2016 e anteriores) – R\$ bilhões



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2020

Pelo gráfico percebe-se o número expressivo de cancelamento de Restos a Pagar Não Processados no mês de dezembro. Desse cancelamento, a maior parcela decorre da aplicação direta do Decreto nº 9.428 de 2018. O valor cancelado é de R\$ 11,7 bilhões sendo que R\$ 3,7 bilhões foi efetuado pelas próprias unidades gestoras. Outra informação que pode ser visualizada no gráfico é a liquidação dos Restos a Pagar Não Processados concentrada nos últimos meses do ano, com um crescimento acentuado a partir de outubro. Em 2019 os Restos a Pagar Não Processados Liquidado a Pagar foi da ordem de R\$ 6,2 bilhões e os Restos a Pagar Não Processados Pagos foi de R\$ 3,9 bilhões.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou analisar os impactos dos lançamentos em Restos a Pagar na Dívida Flutuante de 2011 a 2020 do Governo Federal. O período de análise de 10(dez) anos propiciou uma análise mais segura da trajetória das inscrições nesse tipo de conta durante a última década. A reunião de informações dos anos de 2011 a 2020 nesse trabalho facilitou a visualização dos dados divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional e expôs de uma maneira clara e realista a necessidade de controle das inscrições em Restos a Pagar.

Concluiu-se que dos 10(dez) anos analisados, 07(sete) deles houve mais inscrições em Restos a Pagar do que o ano anterior. De 2011 até 2015 os números de inscrições foram ascendentes e constantes, vindo a reduzir nos anos de 2016 e 2017, após o Tribunal de Contas da União emitir um parecer demonstrando a preocupação com o aumento dos Restos a Pagar dos últimos anos analisados. Para os anos de 2018 e 2019 teve-se um novo aumento e para o ano de 2020 uma redução, essa redução ocorreu devido ao Decreto 9.428 de 28/06/2018, que permitiu o cancelamento de Restos a Pagar Não Processados que não se encaixavam no prazo de liquidação de 03(três) anos. Também foi observado que o número de inscrições em Restos a Pagar Não Processados é bem superior ao número de Restos a Pagar Processados, isso se deve à própria dinâmica das inscrições onde as etapas de liquidação e pagamento ocorrem mais rápido do que as etapas de empenho e liquidação, devido às complexidades de determinadas obras que o Governo Federal exerce.

O que pôde ser observado também é que os órgãos de fiscalização como o Tribunal de Contas da União exercem forte influência nas decisões do governo, pois todas as vezes que o órgão solicitou explicações ou ações conjuntas para conter o número de inscrições ele foi ouvido e no ano seguinte teve redução como ocorreu em 2016 e 2017.

Os motivos que levam o governo a inscrever em Restos a Pagar não foram estudados profundamente, já que o trabalho se comprometeu em analisar o volume de inscrições do período, ficando aqui uma sugestão para futuros trabalhos de pesquisa. Uma segunda sugestão é fazer a divisão das inscrições por órgãos do governo para identificar em quais setores há mais inscrições em Restos a Pagar e os seus motivos. Outra sugestão também é acompanhar se

após 2020 as reduções continuarão a ocorrer ou se o volume de inscrições irá aumentar. Pelo Decreto 9.428 de 28/06/2018 a tendência é continuar reduzindo, porém da mesma forma que o governo interferiu em 2011 para estender o prazo o mesmo ou algo semelhante pode ocorrer novamente aumentando assim de maneira desenfreada o volume de inscrições. É importante ressaltar que o número de inscrições elevadas na conta Restos a Pagar é sinal de que o país não está indo bem, pois se trata de uma postergação dos pagamentos, algo que o governo deveria pagar dentro do exercício. Esses atrasos nos pagamentos podem significar um descontrole das contas públicas, acarretando sérios problemas no futuro como inibir a capacidade do Estado de promover políticas públicas de qualidade. Por isso, é tão importante o acompanhamento de perto desse tipo de inscrição onde chama a atenção quando o volume aumenta ano após ano.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, ALIOMAR. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualização de Djalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL, **Decreto-Lei no 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm#view>. Acessado em: 20 de outubro de 2021.

BRASIL, **Decreto-Lei no 7.654, de 23 de dezembro de 2011**. Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/D7654.htm>. Acessado em: 25 de outubro de 2021.

BRASIL, **Decreto-Lei no 9.428, de 28 de junho de 2018**. Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9428.htm>. Acessado em: 28 de fevereiro de 2022.

BRASIL, **Emenda Constitucional no 95 de 15 de dezembro de 2016**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc95.htm>. Acessado em: 30 de abril de 2022.

BRASIL. **Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar 2017**. Ministério da Fazenda, Secretaria de Tesouro Nacional, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc95.htm>.

www.gov.br/tesouronacional/pt-br/importacao-arquivos/Relat-C3-B3rio-20de-20Avalia-C3-A7-C3-A3o-20dos-20Restos-20a-20Pagar-202017.pdf

>. Acesso em 02 de março de 2022.

BRASIL. **Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar 2018**. Ministério da Fazenda, Secretaria de Tesouro Nacional, 2019. Disponível em: <<http://https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/importacao-arquivos/RAP2018.pdf>>.

Acesso em 07 de março de 2022.

BRASIL. **Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar 2019**. Ministério da Fazenda, Secretaria de Tesouro Nacional, 2020. Disponível em: <http://https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:29041>

>. Acesso em 11 de março de 2022.

BRASIL. **Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar 2020**. Ministério da Fazenda, Secretaria de Tesouro Nacional, 2021. Disponível em: <http://https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31528>

>. Acesso em 17 de março de 2022.

CAMARGO, ARTUR M. **Casuísmos dos Restos a Pagar**: Uma análise Legalista e Doutrinária, Universidade de Brasília, Revista Científica Gerencial volume 18, 2014

CAVALCANTI, VICTOR REIS DE ABREU. **Motivos para inscrição de despesas em restos a pagar**: uma pesquisa empírica sobre a percepção de gestores públicos federais. Brasília, 2018: Dissertação Mestrado. IPEA, 2018.

COUTINHO, DORIS T.P.C. **Finanças Públicas**: Travessia entre o passado e o futuro. 1o ed. São Paulo: Blucher, 2018.

FURIATI, ALEXANDRE AVILA. **Restos a Pagar e o Orçamento Paralelo**. Brasília, 2011: Monografia Bacharelado. UNB, 2011.

GIACOMONI, JAMES. **Orçamento Público**. 15o ed. ampliada, revista e atualizada-São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. 5o ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MATIAS-PEREIRA, J. **Administração Pública: Foco nas Instituições e Ações Governamentais** 5o ed. São Paulo: Atlas, 2018.

NASCIMENTO, LUCIANO MOURA CASTRO. **Os impactos da edição do Decreto nº. 9.428/2018 na gestão das disponibilidades de caixa do Governo Federal**. Revista Cadernos de Finanças Públicas, Brasília. 1o ed. Edição especial Tesouro Nacional, 2020. Disponível em <[http:// http:// https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/78/61](http://http://https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/78/61) > . Acesso em: 22 de março de 2022

NESI, NAZARENO. **Finanças Públicas**. 2o ed. Florianópolis: IF-SC, 2010.

OLIVEIRA, VERA LOPES DA SILVA. **Restos a Pagar, um problema Contábil ou Administrativo?** Revista Atual RJ IBAM, 1995. p. 17

SILVA, CORREA. **Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento de despesas públicas dos Restos a Pagar da União (1999-2003)**. Faculdade de Ciências Humanas Esuda, Recife-PE 2007

SILVA, WILSON ROBERTO DA. **Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na administração pública federal**. Brasília, 2008: Monografia Especialização. Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor) da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis) do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, 2008.

TESOURO TRANSPARENTE, **Execução Orçamentária Financeira e Restos a Pagar**. Disponível: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/execucao-orcamentaria-e-financeira/restos-a-pagar>>. Acesso em: 22 de março de 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Política Fiscal e Dívida Pública**. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F73726BE901744503F22352F4> >. Acesso em: 21 de jan. de 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **TCU verifica diminuição do estoque de restos a pagar do governo federal**. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-verifica-diminuicao-do-estoque-dos-restos-a-pagar-do-governo-federal.htm>>. Acesso em 21 de jan. de 2022

UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS. Biblioteca Universitária. **Manual de normalização e estrutura de trabalhos acadêmicos**: TCCs, monografias, dissertações e teses. 2. ed. rev., atual. e ampl. Lavras, 2016. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/jspui/handle/1/11017>>. Acesso em: 02 de abr. 2022.