

A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias

Autores	Filiação	Email
Ronaldo Cardoso Garcia Filho	Presidência da República	ronaldocardosopessoal@gmail.com
Eduardo José Costa Melo	Presidência da República	ejcmello@gmail.com
Alex Laquis Resende	UNB	alex.laquis@terra.com.br
Luiz Medeiros de Araujo Neto Fernanda Ledo Marciniuk	UNB UNB	medeiros2002@hotmail.com flmarciniuk@gmail.com

Direitos de cópia - creative commons.

Recebido em: 29-10-14

Aprovado em: 17-09-15

Disponibilização no site

Páginas: 67-82

ID do artigo 1863

Editor Científico: Prof. Dr. Osni Hoss, Ph.D.

Resumo

A inscrição dos restos a pagar não processados foge ao processo normal de execução, pois as despesas são reconhecidas no empenho, sem a devida presença do fato gerador. Tal situação gera um descompasso entre a execução orçamentária, que é encerrada em um exercício, e os efeitos financeiros que são transferidos para o exercício subsequente. O objetivo dessa investigação é descrever o comportamento das inscrições dos restos a pagar não processados, delimitados ao período de 2003 a 2013, e ainda a correlação com as despesas oriundas das transferências voluntárias. Foi verificado o aumento das inscrições no período de 2003 a 2013 e a relevância das despesas com transferências voluntárias. No final, constatou-se indícios de má aplicação de recursos públicos, pois a inadimplência apresenta correlação positiva com essas situações.

Palavras-Chave: Restos a Pagar. Transferências Voluntárias. Finanças Públicas

Abstract

The entry of unprocessed accrued liabilities escapes the normal enforcement process because the expenses are recorded at the time written authorization is given for the purchase order, without the proper presence of the triggering event. Such a situation creates a mismatch between the budgetary execution, which is closed in one accounting period, and the financial effects which are transferred to the next accounting period. The aim of this research is to describe the behavior of the entries of unprocessed accrued liabilities identified in the period from 2003 to 2013 and the correlation with expenses originating from voluntary transfers. An increase was seen in the number of entries in the period from 2003 to 2013 and the relevance of expenses with voluntary transfers. Ultimately, there was evidence of misapplication of public funds as the failure to pay shows a positive correlation in these situations.

Key-Words: Accrued Liabilities, Voluntary Transfers, Public Finance.

1. Introdução

O Objetivo da Lei Orçamentária Anual - LOA visa concretizar as metas e prioridades previstas na Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO. Para tanto, em cada exercício financeiro, com base no que estabelece o art. 12, da LRF, receitas são previstas com o intuito de suportar despesas a serem fixadas para viabilizar o cumprimento dos programas estabelecidos. No decorrer da execução, no entanto, podem surgir situações que demandem dificuldades na execução da LOA da forma como fora planejada. Dentre essas, podemos destacar a inscrição de restos a pagar não processados, pois revela indícios de que um exercício financeiro não foi suficiente para fazer jus à execução de todos os programas previstos na LOA. Isso, na prática, transfere obrigações financeiras para o exercício seguinte sem a presença dos respectivos fatos geradores.

Não é objeto deste trabalho mencionar os motivos pelos quais parcela do orçamento autorizado não seja executada dentro do exercício financeiro previsto. Todavia, dentre estes motivos, podemos destacar o contingenciamento - que é o mecanismo utilizado para limitação dos gastos do Governo Federal, com o intuito de atender ao dispositivo da meta fiscal trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Complexidades do processo licitatório e de licença ambiental, excesso de burocracia e ausência de planejamento. Essas circunstâncias acabam ocasionando em concentrado número de liberações orçamentárias no final do exercício o que acarreta em grandes números de empenhos. Nessas condições, não há tempo para a realização efetiva da despesa, restando promover a inscrição de saldos de empenhos não processados em restos a pagar.

Logo, a presente pesquisa busca investigar o comportamento das inscrições dos restos a pagar não processados, no período de 2003 a 2013, e a correlação com as transferências voluntárias. De acordo com a Lei nº 4.320/64, que estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro deverão ser inscritas em restos a pagar, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas. Entendem-se como processadas as despesas empenhadas e liquidadas, já as não processadas foram só empenhadas.

Assim, os restos a pagar são obrigações assumidas pelo ente público durante o exercício financeiro. Porém, os restos a pagar não processados acarretam despesas para o exercício da emissão do empenho sem que haja fato gerador que respalde tais despesas.

Portanto, os restos a pagar não processados fogem ao processo normal de execução orçamentária e financeira, em virtude da legitimidade da despesa não se configurar, haja vista ausência da entrega do bem e/ou prestação de serviços pelo contratado. Por isso, essa situação deve ensinar aos gestores zelo na avaliação dos saldos dos empenhos, no dia 31 de dezembro, a fim de cancelar todos os documentos que não possuem respaldo legal, conforme disposto na Lei 4.320/64, art. 35, II.

Anteriormente, a permanência dos empenhos em 31 de dezembro acarretava automática inscrição dos restos a pagar não processados. Todavia, com o advento do Decreto 7.654/2011, que deu nova redação ao art. 68, do Decreto 93.872/86, hoje, a inscrição está condicionada à indicação pelo ordenador de despesas dos empenhos que serão inscritos em restos a pagar não processados, tendo sido, ainda, criada a diferenciação em liquidar e em liquidação. O certo é que apesar do bem e o serviço ainda não ter sido entregue pelo fornecedor, obrigações financeiras são transferidas para o exercício seguinte, em desacordo com o Princípio da Competência, pois esse determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam

reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento, segundo a Resolução CFC nº 1.210/2010.

Assim, o objetivo geral dessa investigação se reveste de suma importância uma vez que tentará mostrar o comportamento das inscrições dos restos a pagar não processados, delimitado no período de 2003 a 2013, e a correlação com as despesas oriundas das transferências voluntárias.

O presente artigo está estruturado em cinco seções, incluindo esta introdução. Na segunda seção é apresentada uma breve revisão de literatura, os aspectos legais relacionados a restos a pagar bem como a posição do Tribunal de Contas da União. Ainda na segunda seção é apresentada revisão de literatura de transferências voluntárias. Na terceira seção, têm-se os procedimentos metodológicos aplicados à pesquisa, tais como o método de coleta dos dados secundários e a justificativa para cada técnica aplicada na pesquisa. Quanto à quarta seção, apresenta-se a análise dos resultados obtidos, na qual se constata tendência de crescimento dos restos a pagar. Finalmente, na quinta e última seção, expõem-se os pontos conclusivos e sugestões para pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Aspectos Legais e o Posicionamento do Tribunal de Contas da União

Com objetivo de melhor entender os restos a pagar, cabe destacar que a execução orçamentária da despesa deve obedecer aos estágios do empenho, liquidação e pagamento. O empenho, segundo o art. 58, da Lei 4.320/64, é o ato emanado de autoridade competente, que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Isso, no entanto, não representa uma obrigação líquida e certa, mas sim que a futura despesa está adstrita ao limite do crédito orçamentário disponível. Já a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo contratado, com base nos documentos que comprovem o crédito, a fim de apurar a origem, o objeto, o credor, e a importância do que se deve pagar, conforme determina art. 63, da Lei 4.320. Portanto, é o estágio da liquidação que podemos destacar como o mais representativo do fato gerador da despesa.

De acordo com a Lei 4.320/64, artigo 36, consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro. Logo, os restos a pagar constituem obrigações financeiras exigíveis e que devem ser pagas no exercício seguinte. Diante do mesmo dispositivo, os restos a pagar são classificados em processados e não-processados. Os Restos a pagar processados são as despesas devidamente empenhadas cujo objeto do empenho foi recebido e não pago até 31/12.

Logo, os restos a pagar processados tratam da despesa cujo 2º estágio da despesa (liquidação) já ocorreu – portanto, em tese, há ocorrência do fato gerador e a obrigação é líquida e certa -, porém não foi pago até o encerramento do exercício, em 31 de dezembro.

No caso dos restos a pagar não processados a inscrição ocorre por indicação do ordenador de despesas com base nos documentos passíveis de inscrições em 31/12, isto é, nos saldos dos empenhos. Esse procedimento acarreta em despesas sem ocorrência de fatos geradores, por meio de uma liquidação sistêmica forçada, sendo que o fornecedor só irá entregar o bem ou o serviço no exercício subsequente, sem que essa certeza possa realmente existir.

Giacomoni (2012) afirma que o período do empenho não configura, de maneira adequada, a competência do exercício, que é caracterizado na realização efetiva da despesa. E cabe ainda ressaltar o que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, como as outras áreas da contabilidade, também obedece aos princípios de contabilidade. Assim, aplica-se o princípio da competência, ou seja, os efeitos das transações são reconhecidos quando ocorrem, e não quando os recursos financeiros são recebidos ou pagos (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2013).

O gasto de final de ano é feito de forma apressada para não perder recursos, favorecendo a inscrição em Restos a Pagar (ALVES, 2011). Esse instrumento é utilizado para carregar dotações para o próximo exercício, desde que a despesa tenha sido empenhada. A dotação transportada é então vinculada a uma despesa, mas não está ainda comprometida, já que o comprometimento depende da liquidação por parte do credor (CARVALHO, 2013).

Ainda Jund (2008) classifica restos a pagar não-processados como despesas não-liquidadas ou aquelas que dependem da prestação do serviço ou fornecimento do material, ou seja, o direito do credor não foi apurado. Representando despesas não líquidas.

Pires (2005) observa que a inscrição dos restos a pagar, no fim do exercício, reconhece como despesa um fato que ainda vai ocorrer. Ou seja, uma despesa que não ocorreu, contrariando frontalmente o Princípio de Competência. E ainda divergindo da lei de Responsabilidade Fiscal, a qual também estabelece que a despesa seja reconhecida pela competência. Dessa maneira, os restos a pagar não processados deveriam ser eliminados.

Ressalva-se que poderão ser cancelados somente os restos a pagar não processados, que não cumpriram as exigências até o final do exercício seguinte, pois os restos a pagar processados representam dívidas reais, devendo ser cancelados somente após sua prescrição. Como observou o art.69 do Decreto 93.872/86, caso sejam cancelados indevidamente e reclamados, as despesas reconhecidas serão pagas na rubrica de despesas de exercícios anteriores.

A inscrição em restos a pagar não processados é feita na data do encerramento do exercício financeiro de emissão da nota de empenho, mediante indicação do ordenador de despesas que acarreta registros contábeis. A inscrição feita terá validade até 30 de junho do segundo ano subsequente, de acordo com a nova redação trazida pelo Decreto 7.654/2011, período no qual o credor deverá habilitar-se ao recebimento do que lhe é devido. É vedada a reinscrição. Entretanto, não é raro que o pagamento só vem ser reclamado após o cancelamento da inscrição. Quando isso ocorrer, o reconhecimento do direito do credor e o consequente pagamento deverá ser efetuado à conta do orçamento vigente, na rubrica Despesas de Exercícios Anteriores, o que é bem diferente dos restos a pagar, pois nesse caso a despesa irá ocorrer com orçamento do ano seguinte.

Os restos a pagar representam espécies de crédito público, pois são dívidas cujas obrigações financeiras são postergadas para o exercício seguinte. Por conta disso, a LRF trouxe diversos dispositivos demonstrando a necessidade de coibir excessos, vejamos: Em primeiro, 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.

Destarte, pode-se concluir que a LRF apresenta mecanismos de controle para a inscrição de despesa em restos a pagar em todo o período de mandato do titular de Poder e órgão, evitando a problemática de transferir obrigações financeiras para o exercício seguinte sem que haja suporte de disponibilidade de caixa.

Nesse contexto, Furtado (2005) menciona que não se pode negar que a inscrição em Restos a Pagar, sem cobertura financeira, afronta o princípio do equilíbrio orçamentário, o qual foi o grande mote da LRF.

Destaca-se que o gestor deve – mais do que nunca - ficar atento ao cumprimento de tais dispositivos, sob pena de responder criminalmente conforme dispõe a Lei nº 10.028/2000, do Capítulo IV, dos Crimes Contra as Finanças Públicas.

Outro aspecto importante a ser destacado no processo de restos a pagar não processados, reporta-se à manutenção dos seus saldos inscritos. Até pouco tempo atrás, quando a validade dos restos a pagar não processados era até 31 de dezembro do ano subsequente, era comum a permanência de seus saldos por período superior a um exercício financeiro, em virtude de decretos expedidos pelo Poder Executivo que prorrogavam os saldos para exercícios subseqüentes, em desacordo com o previsto no parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 93.872/86.

Essa situação estava virando rotina no processo de execução orçamentária dos restos a pagar não processados. Como exemplo, o exercício de 2011 contemplava empenhos inscritos em restos a pagar não processados, oriundos do exercício 2007.

Por conta disso, o Acórdão 3.108/2011-TCU-Plenário trouxe que a edição sistemática de decretos de prorrogação de validade dos restos a pagar expõe a fragilidade do processo de execução orçamentária. Ademais, a tradição orçamentária incremental, aliada ao receio quanto à disponibilidade de dotações futuras, tem levado à utilização indevida da inscrição em restos a pagar como garantia imprópria à obtenção de recursos.

Com a edição do Decreto 7.654/2011 os restos a pagar não liquidados passaram a ter validade até o dia 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, trazendo a possibilidade de permanecerem válidos, após essa data, quando se refiram:

- a) a despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada;
- b) do Programa de Aceleração do Crescimento;
- c) do Ministério da Saúde;
- d) do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

Nesse contexto, cabe ressaltar que o não atendimento as condições supracitadas para a prorrogação de restos a pagar não processados a liquidar constitui infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira e orçamentária e sujeitará o gestor à multa, conforme dispõe o item 6.6, da Macrofunção SIAFI nº 02.03.17.

Permanentemente os restos a pagar têm sido apontados nos Relatórios Prévios do Tribunal de Contas da União, referentes à Prestação de Contas Anual do Presidente da República. O relatório relativo ao exercício de 2008 ressaltou a permanência do expressivo volume de restos a pagar não processados inscritos no exercício de 2007, além da revalidação, oriundo de exercícios anteriores,

A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias

comprometendo de certa maneira o planejamento governamental e a programação financeira para os exercícios seguintes.

Esse ponto fez com que as contas apresentadas pelo Presidente da República em 2007 fossem aprovadas com ressalvas, justamente por conter um volume excessivo de restos a pagar não processados.

O Acórdão TCU nº 884/2010 – 1ª Câmara assim determinou a um órgão abstenha-se de inscrever elevados valores a título de restos a pagar não processados, procurando liquidar as despesas no próprio exercício, de forma a restar demonstrada a adequada utilização dos créditos orçamentários durante o exercício em curso, uma vez que tais inscrições não geram direito ao credor e podem ser canceladas no exercício seguinte, evitando-se possíveis distorções na consignação de créditos orçamentários no OGU.

2.2 Transferências Voluntárias

As transferências de recursos da União para Estados, Municípios, Distrito Federal e entidades privadas sem fins lucrativos têm por objetivo corrigir distorções e dificuldades das populações mais carentes, a fim de minimizar desigualdades.

Portanto, transferências voluntárias são os recursos financeiros repassados pela União em decorrência da celebração de convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos similares cuja finalidade seja a realização de obras e/ou serviços de interesse comum de todas as esferas de Governo. A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, em seu artigo 25, define as transferências voluntárias como a entrega de recursos correntes, ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, assistência financeira, o qual não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

No contexto das transferências voluntárias, ressalta-se o que dispõe o Decreto 6.170, de 25/7/2011. No quadro 1 são apresentados as modalidades de transferências voluntárias.

Quadro 1: Modalidades de Transferências Voluntárias

I – convênio	acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União e tenha como partícipe, de um lado, órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, e, de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação
II - contrato de repasse	instrumento administrativo, de interesse recíproco, por meio do qual a transferência dos recursos financeiros se processa por intermédio de instituição ou agente financeiro público federal, que atua como mandatário da União
III - termo de execução descentralizada	instrumento por meio do qual é ajustada a descentralização de crédito entre órgãos e/ou entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, para execução de ações de interesse da unidade orçamentária descentralizadora e consecução do objeto previsto no programa de trabalho, respeitada fielmente a classificação funcional programática.”

Fonte: Decreto 6.170, de 25/7/2011

Para Bastos Neto (2008) as transferências voluntárias são descentralizações de recursos a Estados, Municípios, Distrito Federal e entidades privadas, destinadas à realização de ações cuja competência seja da União ou tenham sido delegadas aos entes Federados, com ônus para a União, são chamadas de transferências voluntárias. Conforme dados obtidos junto à Secretaria de Tesouro Nacional, no período de 2002 a 2008, houve um acréscimo de mais de 80% nos valores transferidos voluntariamente pela União (BASTOS NETO, 2008).

Os convênios, forma de operacionalização das transferências voluntárias, segundo Meireles (2003, p. 386) “são como acordos firmados por entidades públicas de qualquer espécie, ou entre estas e organizações particulares, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes.

Dados consultados no SIAFI, desde 1987, até o último dia 08 de dezembro de 2008, mostram que R\$ 70,3 bilhões em transferências de recursos da União para prefeituras, estados e organizações não-governamentais (ONGs) não foram alvo de nenhuma fiscalização sobre a aplicação do dinheiro público durante os últimos 21 anos. Há cerca de R\$ 937,43 milhões em convênios que deveriam se alvo de investigação porque os órgãos públicos ou ONGs estão inadimplentes na prestação de contas (LEMBRANHO e MILITÃO, 2008).

Logo, pode-se observar que as transferências voluntárias atendem ao princípio administrativo da Descentralização, proposto pelo Decreto-Lei 200/67, que determina ser melhor transferir a execução do que mantê-la centralizada no órgão central. Entretanto, sabe-se que, apesar de extremamente importante, o processo carece de melhor controle em relação à concessão e prestações de contas.

Por fim, destaca-se a importância das transferências voluntárias para a ótica do Tribunal de Contas da União, pois quando da análise do processo de Prestação de Contas dos Convênios, referentes aos termos firmados de 2008 a 2010, a tabela 1 abaixo demonstra a fragilidade da situação dos convênios, em face do número expressivo de instrumentos firmados (45.743), que totalizam a importância de R\$ 21 bilhões e cento e dois milhões de reais, pendentes de apresentação e aprovação das prestações de contas, após esgotados os prazos fim de vigência, caracterizando ausência de ações efetivas para comprovar os resultados na aplicação dos recursos públicos, a fim de melhor atender aos interesses da sociedade, conforme quadro abaixo:

Quadro 2 – Análise TCU sobre Processo de Prestação de Contas Convênios 2008 a 2010

Posição Ano/Vigência até	Prestação de contas não apresentadas			Prestação de contas não analisadas		
	Quantidade	Valor milhões	Atraso médio em anos	Quantidade	Valor milhões	Atraso médio em anos
2008 – até 31/12/2007	3.250	2.435	3,7	38.008	13.342	4,3
2009 – até 31/12/2008	2.568	2.053	4,1	43.807	16.766	5,7
2010 – até 31/12/2009	2.780	2.852	2,9	42.963	18.250	6,8
Variação de 2010/2009	8%	39%	-29%	-2%	9%	19%

Fonte: Tribunal de Contas da União

A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias

Nesse contexto, ressalta-se que o nº 6.170, de 25/7/2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências, foi alterado recentemente pelo Decreto nº 8.244, de 23/5/2014, que no art. 10, §8º, estabeleceu o prazo de um ano, prorrogável no máximo por igual período, desde que devidamente justificado, para análise por parte da concedente da prestação de contas e manifestação conclusiva. Tal dispositivo é um avanço para celeridade no processo, pois será uma determinação para que as prestações de contas tenham data limite para comprovação, sob pena de resultar em registro de restrição no demonstrativo contábil do órgão ou entidade pública em que o fato ocorreu.

3 METODOLOGIA

A metodologia adotada no delineamento do presente trabalho consiste em pesquisa bibliográfica, levantamento de dados orçamentários e financeiros junto ao Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI e SIGA BRASIL, que é o sistema de informações do Senado do Federal sobre orçamento público.

Com o objetivo de constatar se há alguma relação entre os restos a pagar não processados, transferências voluntárias e as possíveis conseqüências (inadimplências), será utilizado o índice de correlação de Pearson, que é uma medida do grau de relação linear entre duas variáveis quantitativas. Este coeficiente varia entre os valores -1 e 1. O valor 0 (zero) significa que não há relação linear, o valor 1 indica uma relação linear perfeita e o valor -1 também indica uma relação linear perfeita mas inversa, ou seja, quando uma das variáveis aumenta a outra diminui. Quanto mais próximo estiver de 1 ou -1, mais forte é a associação linear entre as duas variáveis, cuja classificação adotada de correlação obedecerá ao quadro abaixo:

Quadro 3: Índice de Correlação de Pearson

ÍNDICE DE CORRELAÇÃO	CORRELAÇÃO
R = 1	Perfeita Positiva
$0,8 \leq r < 1$	Forte Positiva
$0,5 \leq r < 0,8$	Moderada Positiva
$0,1 \leq r < 0,5$	Fraca Positiva
$0 < r < 0,1$	Íntima Positiva
0	Nula
$-0,1 < r < 0$	Íntima Negativa
$-0,5 < r \leq -0,1$	Fraca Negativa
$-0,8 < r \leq -0,5$	Moderada Negativa
$-1 < r \leq -0,8$	Forte Negativa
R = -1	Perfeita Negativa

Fonte: Figueiredo Filho e Silva Júnior (2009)

Para as séries estatísticas analisadas, foram elas deflacionadas segundo o resultado histórico apresentado pelo IPCA (Índice de Preços ao Consumidor Amplo).

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Em consulta realizada no Sistema SIAFI, por meio do Sistema Siga Brasil, observou-se o seguinte comportamento das inscrições de restos a pagar não

processados no período de 2003 a 2013, cujos resultados apresentamos na tabela 1.

Tabela 1 - Evolução dos valores inscritos em restos a pagar de 2003 a 2013

Ano	Valores inscritos em RP	Variação
2003	23.754.654.177,16	
2004	15.806.022.409,08	-33,46%
2005	28.086.996.971,60	77,70%
2006	30.868.483.250,28	9,90%
2007	39.668.756.361,86	28,51%
2008	40.004.305.355,31	0,85%
2009	50.328.844.704,81	25,81%
2010	52.971.847.391,86	5,25%
2011	59.811.037.680,58	12,91%
2012	70.180.984.180,52	17,34%
2013	74.427.272.673,85	6,05%
TOTAL	485.909.205.156,91	213,32%

Fonte: SIAFI – Siga Brasil

A tabela 1 demonstra que os valores inscritos em restos a pagar não processados, no período de 2003 para 2013, apresentou uma evolução de 213,32%. Tal situação indica que a Administração Pública Federal, a cada exercício financeiro, está tendo dificuldades em executar a Lei Orçamentária Anual dentro do período correspondente.

Reitera-se que na figura dos restos a pagar não processados a despesa é registrada em virtude do empenho. Logo, não ouve a entrega do bem e/ou serviço e nem se pode afirmar categoricamente que irá ocorrer no exercício seguinte.

Ademais, a transferência de obrigações financeiras para o exercício subsequente pode comprometer a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes, pois, quando das novas propostas orçamentárias, as receitas deverão estar reservadas para o atendimento de obrigações oriundas de exercícios anteriores.

Após a constatação do crescente aumento da inscrição dos restos a pagar não processados, coube neste trabalho avaliar a participação desse crescimento em relação às transferências voluntárias, cujo resultado é visualizado a partir da tabela 2.

Tabela 2 - Participação das Transferências Voluntárias na inscrição de restos a pagar no período de 2003 a 2013 em R\$ (Reais)

ANO	TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS (Inscrição em Restos a Pagar)	TOTAL INSCRITO EM RESTOS A PAGAR	PARTICIPAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS NA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR (Análise Vertical)	EVOLUÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR (Análise Horizontal)
2003	2.864.208.410,29	23.754.654.177,16	12,06%	
2004	4.974.794.518,52	15.806.022.409,08	31,47%	161,03%
2005	12.528.938.390,92	28.086.996.971,60	44,61%	41,73%
2006	12.815.297.967,84	30.868.483.250,28	41,52%	-6,93%
2007	18.095.142.964,19	39.668.756.361,86	45,62%	9,88%
2008	18.777.301.670,79	40.004.305.355,31	46,94%	2,90%
2009	20.502.632.839,85	50.328.844.704,81	40,74%	-13,21%
2010	18.703.559.320,49	52.971.847.391,86	35,31%	-13,33%

A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias

2011	18.629.606.621,50	59.811.037.680,58	31,15%	-11,78%
2012	21.419.223.694,95	70.180.984.180,52	30,52%	-2,01%
2013	27.871.197.026,80	74.427.272.673,85	37,45%	22,70%
TOTAL	177.181.903.426,14	485.909.205.156,91	36,46%	210,58%

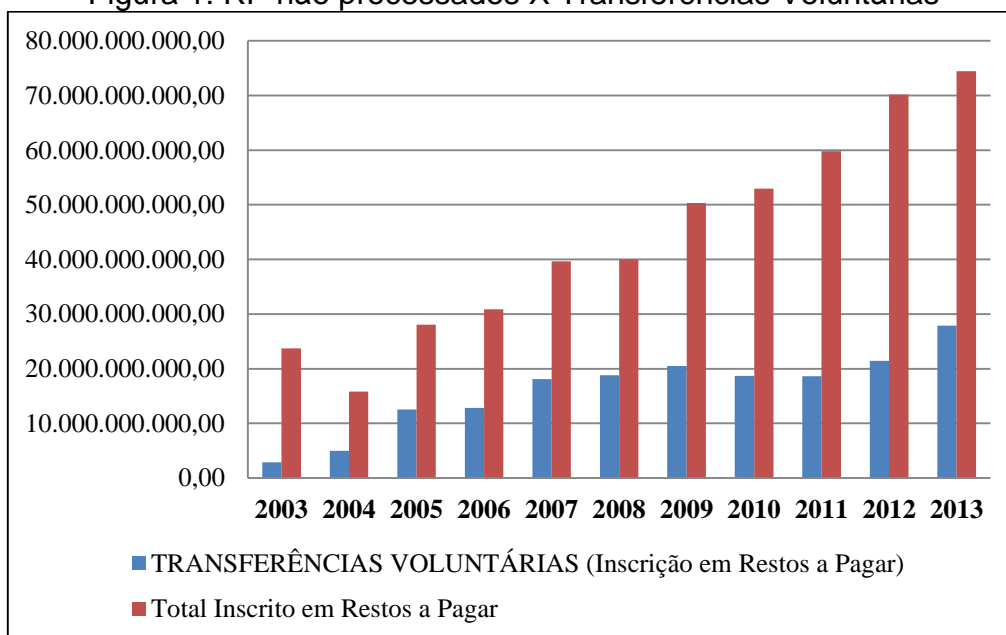
Fonte: SIAFI – Siga Brasil

A tabela 2 demonstra um comportamento crescente nos últimos anos de despesas originárias de Transferências Voluntárias inscritas em restos a pagar, apresentando um evolução de 210,58%, no período de 2003 a 2013.

Por outro lado, a participação média dessas despesas na composição dos valores inscritos em restos a pagar foi de aproximadamente 36%.

Assim, confrontando as duas variáveis sob análise (restos a pagar não processados inscritos e montante desses para atendimento das transferências voluntárias), observamos o comportamento crescente nas duas situações, conforme figura 01.

Figura 1: RP não processados X Transferências Voluntárias



Fonte: Elaborado pelos Autores

Diante de tal situação, inserimos nesse contexto o comportamento dos registros de inadimplência, que consiste verificar se há algum atraso ou pendência de documentação na prestação de contas, no qual constatamos também que aumento expressivo desses registros, conforme consta na tabela 3.

Tabela 3: Evolução da Inadimplência em R\$

ANO	INADIMPLÊNCIA	VARIAÇÃO ANUAL
2003	1.599.340.293,57	
2004	1.776.030.487,48	11%
2005	2.057.179.896,51	16%
2006	2.321.845.232,81	13%
2007	2.409.598.903,05	4%

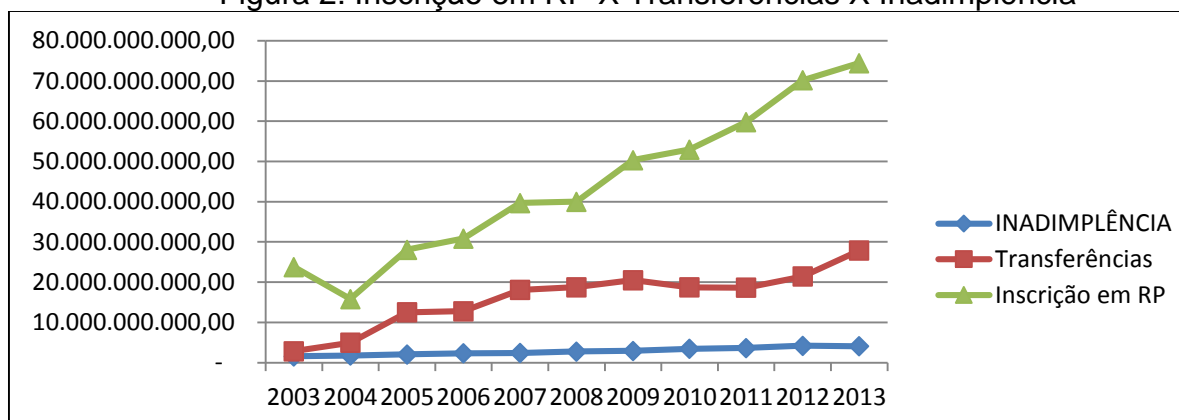
2008	2.769.422.854,63	15%
2009	2.919.459.764,61	5%
2010	3.465.738.065,33	19%
2011	3.631.215.501,39	5%
2012	4.190.038.182,60	15%
2013	4.083.969.641,18	-3%
EVOLUÇÃO NO PERÍODO		155%

Fonte: SIAFI – Siga Brasil

Constata-se, assim, o aumento de 155% do montante inscrito em inadimplência no período de 2012 em relação a 2003, cuja evolução se mostrou sempre crescente, exceto pelo ano de 2013 que apresenta uma pequena redução de 3%.

Logo, observa-se que as três variáveis analisadas apresentam comportamentos crescentes e passamos abaixo o comportamento conjunto dessa avaliação:

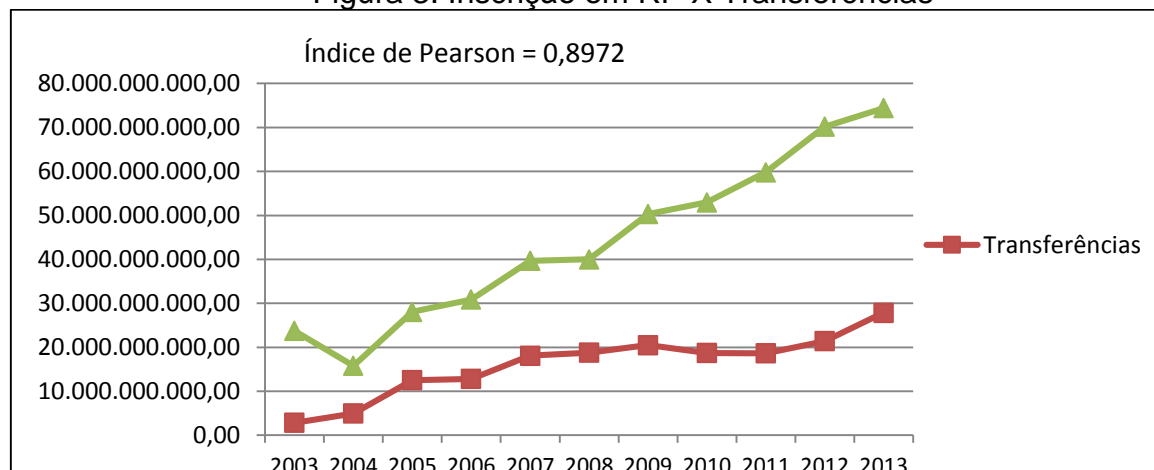
Figura 2: Inscrição em RP X Transferências X Inadimplência



Fonte: Elaborado pelos autores

Constata-se assim que o volume de restos a pagar não processados, de transferências voluntárias e de inadimplências aumentou no período de 2003 a 2013. Isso despertou interesses destes pesquisadores no sentido de verificar se há alguma correlação nessas três variáveis. Para tanto, utilizou a metodologia estatística de Pearson, cujos resultados foram os seguintes:

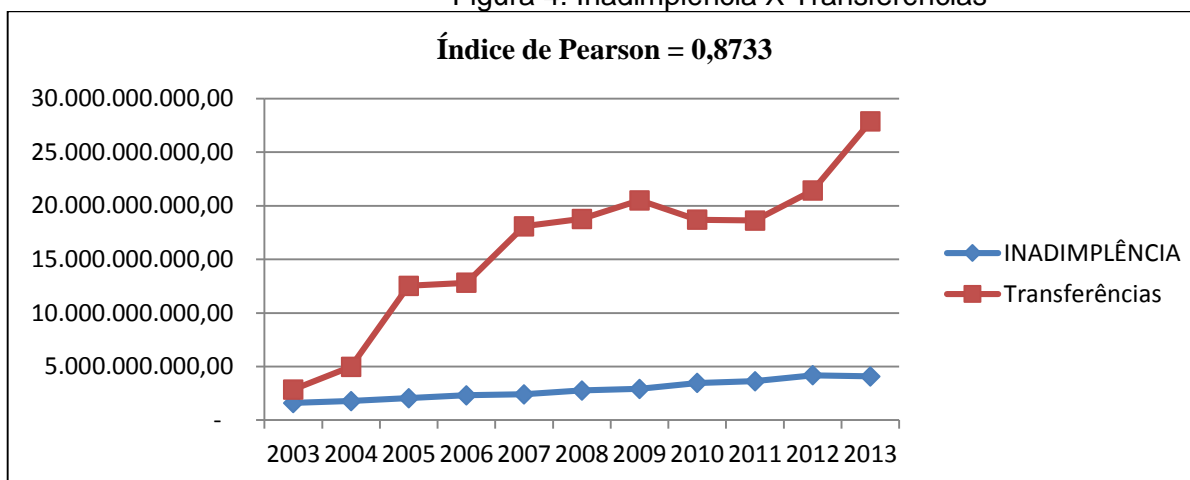
Figura 3: Inscrição em RP X Transferências



Fonte: Elaborado pelos autores

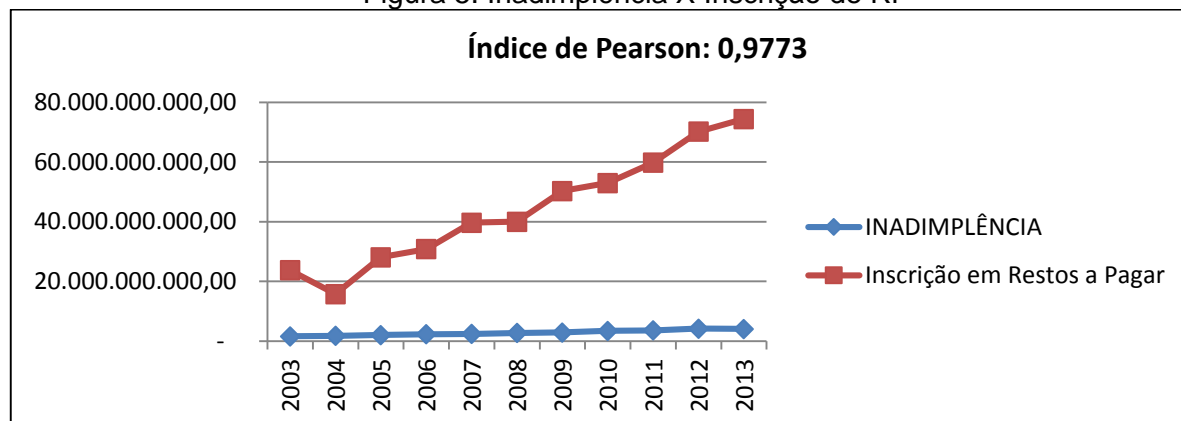
A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias

Figura 4: Inadimplência X Transferências



Fonte: Elaborado Pelos Autores

Figura 5: Inadimplência X Inscrição de RP



Fonte: Elaborado Pelos Autores

Quadro 4: Matriz de Correlação das variáveis em estudo

	Inscrição em RP	Inadimplência	Transf. Voluntárias
Inscrição em RP	1	0,977	0,897
Inadimplência	0,977	1	0,873
Transf. Voluntárias	0,897	0,873	1

Fonte: Elaboração Própria

5 CONCLUSÃO

Em que pese à legalidade para a inscrição dos restos a pagar não processados, a pesquisa constatou que no período de 2003 a 2013 houve um grande aumento (213%) do montante de inscrição de restos a pagar não processados. Sabendo-se que os restos a pagar não processados representam o cumprimento somente do primeiro estágio de execução da despesa (empenho), sem que o fornecedor entregue o bem/serviço, é importante destacar que essa situação acarreta despesa para o exercício, sem a ocorrência do fato gerador, em desacordo com o Princípio da Competência.

Ademais, esse aumento também caracteriza que em algum momento o Planejamento da Administração Pública Federal - que não foi objeto deste trabalho -

não está sendo respeitado, pois o exercício financeiro não está sendo suficiente para fazer jus à execução orçamentária. Isso ocasiona a transferência de obrigações financeiras para o exercício financeiro o que pode prejudicar a programação financeira, exigência prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal.

No comportamento dessa evolução dos restos a pagar não processados, constata-se também que houve um crescimento de despesas com transferências voluntárias no percentual de 210,58%, no período de 2003 a 2013, cujo percentual médio em relação ao crescimento da inscrição de restos a pagar não processados foi de aproximadamente 36%.

Diante dessas variáveis crescentes, este trabalho argüiu se essas circunstâncias poderiam ter alguma correlação com a ineficiência de aplicação dos recursos públicos. Para isso, utilizou-se dos registros constantes nas contas de inadimplência e constatou também a evolução desses apontamentos no período de 2003 a 2013, representando um incremento de 155% do montante registrado.

A análise comportamental dessas três variáveis (inscrição de restos a pagar não processados, transferências voluntárias e inadimplências), por meio do Índice de Correlação de Pearson.

Conclui-se, portanto, que os resultados apontam para uma forte correlação positiva, ultrapassam 0,90 em alguns casos. Podemos assim inferir que o aumento das inscrições dos restos a pagar não processados, no período de 2003 a 2013, considerando o aumento do volume das despesas para atendimento das transferências voluntárias representam indícios de má aplicação de recursos públicos, pois a inadimplência apresenta correlação positiva com essas situações.

Acrescenta-se ainda a ineficiência da Administração Pública Federal de cobrar as prestações de contas dos recursos repassados dentro do prazo legal, haja vista o apontamento do Tribunal de Contas da União para mais 45.743 instrumentos pendentes de aprovação e comprovação, o que representa cifras superiores a 21 bilhões de reais.

Diante disso, a pesquisa indica a necessidade de acompanhamento mais efetivo dos controles internos e externos no processo de inscrição de restos a pagar não processados, na medida em que somente se permita a permanência de saldos dos empenhos que estiverem em estrita observância aos preceitos legais. Além disso, procedimentos devem ser adotados para que a Administração Pública Federal possa de forma mais eficiente acompanhar os documentos que embasam a formulação dos convênios firmados, principalmente, no final do exercício financeiro, cujas notas de empenho foram inscritas em restos a pagar. Ademais, há necessidade de ações para que tornar mais tempestiva a cobrança das prestações de contas dos convênios firmados.

Por fim, sugere-se para futuras pesquisas análises da execução dos empenhos inscritos em restos a pagar não processados, a fim de verificar o comportamento dessa execução. Recomenda-se também estudo sobre o comportamento contábil da conta 21146.00.00 – Transferências Voluntárias –, que tem por finalidade registrar os valores de devoluções de recursos de transferências voluntárias. Sugere-se ainda aprofundamento desta pesquisa, ampliando a base de dados para o nível municipal para utilização de Dados em Painel.

6 REFERÊNCIAS

ALVES, Diego Prandino. Carry-over: A flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal, 2011.

BASTOS NETO, Murilo M. Convênios uma nova abordagem. In: Semana Orçamentária, 10, 2008, Brasília.

A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias

BRASIL. Acórdão do Tribunal de Contas da União nº 884/2010 – 1ª Câmara, 2010.

BRASIL. Acórdão do Tribunal de Contas da União nº 3.108/2011-TCU-Plenário, 2011.

BRASIL. Acórdão nº 1274/2013 – TCU – Plenário, 2013

BRASIL. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento Nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

BRASIL. Decreto-lei nº 93.872, de 23 de dezembro de 1996 – Dispõe sobre a unificação dos recursos do tesouro Nacional, atualiza e consolida legislação pertinente.

BRASIL. Decreto nº 7.654, de 23 de dezembro de 2011, que 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.

BRASIL. Decreto nº 6.170, de 25/7/2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências.

BRASIL. Decreto nº 8.244, de 23/5/2014, que altera o Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse.

BRASIL. Lei 4320/64, de 17 de março de 1964 – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000.

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

BRASIL. Portaria Conjunta STN/SOF nº 02/2012, de 13 de julho de 2012, que Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte I, 5ª Edição, com vigência a partir de 2013.

BRASIL. Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade - Conselho Federal de contabilidade.

CARVALHO, Munique Barros. Restos a Pagar e a Anualidade Orçamentária. VI PRÊMIO SOF, 2013.

FIGUEIREDO FILHO, D. B.; SILVA JÚNIOR, J. A. Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correlação de Pearson (r). Revista Política Hoje, Vol. 18, n. 1, 2009.

FURTADO, Jose de Ribamar Caldas. Os restos a pagar de final de mandato. Jus Navigandi, Teresina, 2005.

GIACOMONI, J. Orçamento Público. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

JUND, S. Direito Financeiro e Orçamento Público. 2 ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LEMBRANHO, Lúcio; MILITÃO Eduardo. Dinheiro Público e Deriva. Gazeta do Povo, São Paulo, 08 dez. 2008. Brasília 2008

MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.