

idp

DEBATES EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

01.10.2020

Nº 34

**A Gestão do Estoque de Restos a Pagar das Despesas
Discricionárias no Fundo Nacional de
Desenvolvimento da Educação**

ALEXANDRE DIAS DE CARVALHO

**Alfabetizando na idade certa:
evidências de como um dos
estados mais pobres do Brasil
vem transformando seu sistema
educacional**

ALEXANDRE DIAS DE CARVALHO¹

¹ Alexandre Dias de Carvalho é Mestre em Administração Pública pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), e-mail: adcarvalho6@gmail.com

IDP

DEBATES EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O IDP é um centro de excelência no ensino, na pesquisa e na extensão nas áreas da Administração Pública, Direito e Economia. O Instituto tem como um de seus objetivos centrais a profusão e difusão do conhecimento de assuntos estratégicos nas áreas em que atua, constituindo-se um *think tank* independente que visa contribuir para as transformações sociais, políticas e econômicas do Brasil.

DIREÇÃO E COORDENAÇÃO

Diretor Geral

Francisco Schertel

Coordenador do Mestrado em Administração Pública

Caio Cordeiro de Resende

Coordenador do Mestrado em Economia

José Luiz Rossi

CONSELHO EDITORIAL

Coordenação

Paulo Alexandre Batista de Castro

Supervisão e Revisão

Renan Holtermann, Matheus Gonçalves,
Mathias Tessmann, Milton Sobrinho,
Alessandro Freire, Jackline Oliveira e
Anderson Silva

Comunicação e Marketing

Antonio Zaninetti e Daniel Jordão

Projeto gráfico e diagramação

Juliana Vasconcelos

www.idp.edu.br

Revista Técnica voltada à divulgação de resultados preliminares de estudos e pesquisas aplicados em desenvolvimento por professores, pesquisadores e estudantes de pós-graduação com o objetivo de estimular a produção e a discussão de conhecimentos técnicos relevantes na área de Administração Pública.

Convidamos a comunidade acadêmica e profissional a enviar comentários e críticas aos autores, visando o aprimoramento dos trabalhos para futura publicação. Por seu propósito se concentrar na recepção de comentários e críticas, a Revista Debates em Administração Pública não possui ISSN e não fere o ineditismo dos trabalhos divulgados.

As publicações da Revista estão disponíveis para acesso e download gratuito no formato PDF. Acesse: www.idp.edu.br

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do IDP.

Qualquer citação aos trabalhos da Revista só é permitida mediante autorização expressa do(s) autor(es).

debates em administração pública

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
2. REVISÃO DA LITERATURA	9
2.1 Princípio da anualidade orçamentária	9
2.2 Execução orçamentária e financeira brasileira	10
2.3 Restos a pagar	13
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	16
4. RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS	18
4.1 Inscrição e reinscrição valores irrisórios	20
4.2 Desbloqueio de restos a pagar	22
4.3 Cancelamentos de restos a pagar	23
5. CONCLUSÃO.....	26
6. REFERÊNCIAS	28

RESUMO: O estoque de restos a pagar passou a receber maior atenção das autoridades e da sociedade, em períodos recentes, a partir do aumento expressivo e contínuo do montante de inscrição. Contudo, a literatura empírica não aborda a gestão realizada pelos gestores no sentido de mitigá-lo. Nesta perspectiva, este trabalho tem por objetivo apresentar uma análise do estoque de restos a pagar do FNDE quanto ao aspecto da gestão dos empenhos inscritos e reinscritos em restos a pagar realizada pelos gestores da execução de ações governamentais. Nele são abordados os relacionamentos existentes entre o princípio da anualidade orçamentária e os diversos normativos legais de finanças públicas, contabilidade pública e orçamento públicos e os restos a pagar. Além de expor os conceitos básicos da execução orçamentária e financeira para o adequado entendimento do assunto e análise de alguns efeitos e reflexos provocados nas contas públicas pela inscrição e cancelamento dos restos a pagar, o texto também disponibiliza dados, indicadores, ferramentas e informações que auxiliem no acompanhamento e controle dos empenhos de restos a pagar. Entende-se que a gestão dos empenhos de restos a pagar tem sido insuficiente para mitigar o alto estoque de restos a pagar, e que ações específicas e direcionadas para cancelamento têm potencial de diminuir o estoque de restos a pagar.

Palavras-chave: Restos a pagar; Execução orçamentária e financeira; Orçamento público.

ABSTRACT: The stock of unpaids spending obligations has received increased attention from the authorities and society in recent periods, from the expressive and continuous increase of the registration amount. However the empirical literature does not address the management carried out by managers in order to mitigate it. In this sense, this work has the objective of showing an analysis of the stock of the unpaids spending obligations by FNDE regarding the management aspect done by the managers of the execution of programs governmental. It addresses the existing relationships between the principle of budgetary annuality and the various legal regulations of public finances, public accounting and public budget and unpaid spending regulations. In addition to exposing the basic concepts of budgetary and financial execution for the proper understanding of the subject and analysis of some effects and reflexes provoked in the public accounts by the inscription and cancellation of the unpaid spending obligations, and to make available data, indicators, tools and information that assist in the monitoring and control of unpaid spending. Finally, it is concluded that the management of unpaids spending obligations have been insufficient to mitigate the high stock of them, and that with specific actions directed to cancellation have the potential to reduce stock of the unpaids spending stock.

Keywords: Unpaid spending obligations; Budgetary and financial execution; Public budget.

1. INTRODUÇÃO

Os restos a pagar (RAP) são fruto do não pagamento da despesa orçamentária executada (empenho) no exercício, postergando os pagamentos para exercícios futuros. Assim, após o fim do exercício, os empenhos não pagos são inscritos na conta de restos a pagar e terão a sua execução financeira realizada juntamente com as despesas financeiras do exercício seguinte.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) apurou para a União um estoque² de restos a pagar da ordem de R\$ 189 bilhões no início exercício de 2019, o que representa 7,5% do orçamento anual de 2019. Em 2008, o estoque era de 62 bilhões, atingindo o maior patamar em 2015, quando alcançou 228 bilhões.

O aumento do estoque de restos a pagar evidencia o risco para a execução financeira e orçamentária do Governo Federal, podendo contribuir para o desajuste das finanças públicas e de distorções fiscais. Este crescimento do estoque de restos a pagar ao longo dos anos possibilitou a criação de um orçamento paralelo ao que está sendo executado, afirma Tollini (2016), ao utilizar receitas do exercício para pagamentos pretéritos, e a prorrogação de ações governamentais. A preocupação dos órgãos de controle com o crescimento do RAP também gerou um Acórdão do TCU (AC nº 1.155/2017 - Plenário) com determinação de se evitar elevadas inscrições de valores em restos a pagar, uma vez que “Tudo o que não foi pago vira restos a pagar e acaba por comprometer a execução financeira seguinte, quando todo o ciclo se reinicia” (BRASIL, 2017).

Segundo o Relatório de Atividades do TCU de 2015, o crescimento dos restos a pagar muito acima do crescimento do Produto Interno Bruto e da dotação orçamentária inicial, representa risco para “para a programação financeira do Governo Federal, com potenciais impactos negativos sobre o planejamento e a execução das políticas públicas” (BRASIL, 2016). A partir da inscrição em restos a pagar processados cria-se uma obrigação para pagamento em exercício posterior ao do empenho, uma vez que existe o direito líquido e certo do credor. No caso dos restos a pagar não processados, Silva (2007) afirma que eles deterioram o regular funcionamento da programação financeira do ano seguinte. Em seu artigo “Restos a Pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público”, ele considera os restos a pagar não processados como elemento de postergação das despesas e afirma que o incremento de restos a pagar, inclusive dos processados, frente ao respectivo pagamento é fonte de inconsistência do Resultado Primário.

² Estoque de Restos a Pagar representa o somatório das inscrições e reinscrições realizadas ao final do exercício.

Ribeiro (2013) observa que essa sistemática de inscrição e reinscrição de restos a pagar tem como consequência a criação de um verdadeiro orçamento plurianual, pois permite o pagamento de despesas vários anos após o seu empenho. Aquino e Azevedo (2017, p. 581) afirmam que o ajuste do orçamento corrente com os “créditos ou os déficits” carregados de anos anteriores pode “levar à perda de credibilidade do orçamento em si e a uma menor transparência”.

A disputa entre o orçamento vigente e os restos a pagar pelo financeiro disponível para efetivação dos pagamentos gera uma barganha política entre o Executivo e o Legislativo, a partir do momento que há limitação financeira, contingenciamento, o que permite ao Executivo decidir discricionariamente em que gastar, e assim liberar pagamentos em troca de apoio político. Para Mendes (2008), restos a pagar geram uma forma de controle do Poder Executivo sobre o Poder Legislativo.

O comportamento dos restos a pagar vem sendo estudado e analisado por vários especialistas e órgãos de controle, que trazem importantes visões sobre os impactos fiscais, financeiros e orçamentários, além de uma abordagem das suas principais causas e consequências. Contudo, esta pesquisa pretendeu abordar a gestão dos restos a pagar realizada pelos gestores responsáveis pela execução orçamentária e financeira das ações governamentais discricionárias do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), no sentido de mitigar os altos estoques de restos a pagar da entidade.

A evolução do estoque de restos a pagar das despesas discricionárias do órgão, nos últimos 10 anos, registrou um aumento considerável, passando de R\$ 2,1 bilhões para R\$ 11,0 bilhões, um crescimento de mais de cinco vezes. Observa-se também que o estoque de restos a pagar representava 22% da dotação orçamentária em 2011 e subiu para 198% em 2018, representando o dobro da dotação orçamentária para o exercício, ou seja, o RAP reflete um orçamento paralelo duas vezes maior que a dotação inicial.

Uma questão ainda pouco abordada sobre o tema é o papel do gestor de ações governamentais na gestão dos empenhos inscritos em restos a pagar, pois sendo ele o responsável pela inscrição, pelo cancelamento e também pelo desbloqueio dos empenhos bloqueados, tem ação direta nas inscrições e reinscrições em RAP. Em resumo, se o acompanhamento dos empenhos inscritos em RAP não é satisfatório, teria uma tendência de aumento do estoque RAP e da quantidade de empenhos inscritos e reinscritos. Assim, acredita-se que um acompanhamento e controle sistemático destes empenhos em restos a pagar, que objetive atender às condições para inscrição estipuladas no artigo 35 do Decreto nº 93.872/86, pelo gestor de execução das ações governamentais, poderia mitigar o estoque de restos a pagar, mesmo que em percentual pequeno em relação ao montante da inscrição.

Uma vez que a solução definitiva para o alto estoque passa por decisões políticas e econômicas, que não são inerentes à ação do gestor.

Então, o grande objetivo do trabalho é identificar no FNDE a atuação do gestor de execução dos programas de governo na gestão dos empenhos inscritos e reinscritos em restos a pagar. Nesta situação, gestão é entendida como o monitoramento dos empenhos inscritos e reinscritos em RAP com o objetivo de que as condições estabelecidas no artigo 35 do Decreto nº 93.872/86 para inscrição em restos a pagar sejam atendidas, utilizando-se de processos e ferramentas de gestão, como a análise de dados da execução da liquidação, do cancelamento, de desbloqueio de empenhos e da inscrição de sobras de empenhos e o acompanhamento de indicadores de RAP. Objetiva-se também propor indicadores que melhorem o controle e acompanhamento das despesas empenhadas inscritas em restos a pagar.

A importância dessa avaliação está em contribuir para o aprimoramento do sistema gestão financeira e orçamentária, a partir da disponibilização de dados, indicadores, ferramentas e informações que auxiliem no acompanhamento e controle dos empenhos de restos a pagar.

Além disso, pretende-se mostrar a necessidade de acompanhar sistematicamente os empenhos inscritos em restos a pagar, como melhoria para o processo de planejamento e execução financeira e orçamentária.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Este tópico pretende abordar princípios orçamentários e legislações com objetivo de compreender o regramento e o sistema dos restos a pagar, além de resgatar discussões centrais de estudiosos sobre o tema.

2.1 Princípio da anualidade orçamentária

O princípio da anualidade tem sua origem relacionada à regra da anualidade de impostos na Inglaterra (GIACOMONI, 2017), mesmo antes do surgimento do orçamento. Assinala Sant'Anna e Silva (1962) que a finalidade era obrigar o Soberano a solicitar autorização ao Parlamento para a cobrança dos impostos, que seriam autorizados por um ano.

A partir da organização do orçamento, momento em que os parlamentares também começaram a votar as estimativas de gastos além das estimativas da receita, a regra da anualidade continuou a ser respeitada (GIACOMONI, 2017). Montesquieu (apud TORRES, 1995, p. 202) considerava que a autorização para a cobrança de impostos e a realização de despesas deveriam ser renovadas anualmente pelo Legislativo, que tem o controle político sobre o Executivo, “sendo inconcebível a perpetuidade ou a permanência da autorização para a gestão financeira”.

Dessa forma, a anualidade foi aceita como um “princípio orçamentário público”. De acordo com Sant'Anna e Silva (1962, p. 36), “caberia ao governo elaborar, anualmente, o seu programa de atividades para o período de doze meses e calcular o respectivo custo. Competia ao Legislativo rever e aprovar esse programa e autorizar a cobrança dos tributos”.

De acordo com Giacomoni (2017), a anualidade orçamentária sempre fez parte do ordenamento jurídico brasileiro, inclusive nos regramentos constitucionais. Hoje, no ordenamento jurídico brasileiro, a regra da anualidade está presente no artigo 165 da CF de 1988 e no artigo 2º da Lei nº 4.320/64:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I - o plano plurianual;
II - as diretrizes orçamentárias;
III - os orçamentos **anuais**. (BRASIL, 1988 - grifo nosso)

Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e **anualidade**. (BRASIL, 1964 - grifo nosso)

Nesse sentido, Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) afirmam que a regra geral dos créditos aprovados na LOA (Lei Orçamentária Anual) e suas alterações terem “vigência restrita ao exercício financeiro” é decorrência da observação do princípio da anualidade. A regra estabelece que o orçamento seja elaborado e autorizado para um determinado período de tempo, e no caso brasileiro estabelece a vigência de um ano, que coincide com o ano civil.

Assim, uma consequência da rigidez do princípio da anualidade orçamentária é que as dotações não utilizadas até o final do exercício não poderão ser usadas no exercício subsequente, salvo algumas exceções. Conforme Alves (2011), isto gera uma corrida dos órgãos governamentais ao final do exercício financeiro para executar as dotações ainda não comprometidas. Dessa forma, as dotações executadas mas não pagas poderão ser inscritas em restos a pagar, como previsto no artigo 36 da Lei 4.320.

2.2 Execução orçamentária e financeira brasileira

O sistema de planejamento e orçamento brasileiro é composto de três instrumentos, previstos na Constituição Federal do Brasil de 1988 (CF/88), que são o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Giambiagi e Além (2000, p. 485) assim os sintetizam: (i) o PPA como um instrumento de planejamento de médio prazo que contempla um período de quatro anos, além das prioridades e metas que orientarão a alocação de recursos no projeto da LOA; (ii) a LDO, elaborada a cada ano, com parâmetros e eventos que podem afetar as variáveis fiscais (receitas, despesas), a serem usados na elaboração do projeto da Lei Orçamentária; (iii) a LOA aloca os recursos necessários às ações prioritárias apontadas na LDO, além de garantir a continuidade dos serviços públicos e o cumprimento das obrigações do Estado com a previdência dos servidores e com a dívida pública, entre outras.

Depois da sanção presidencial da LOA, o governo terá até 30 dias para publicar Decreto com a programação financeira e orçamentária, conforme determina o artigo 8º da LRF (BRASIL, 2000). O objetivo da União com a programação financeira (limite de pagamento), segundo Oliveira (2015, p. 723), é, na prática, “garantir o cumprimento da meta de resultado primário, mediante controle dos pagamentos e dos empenhos”. Afirma ainda que o objetivo

da programação orçamentária da despesa presente no artigo 48 da Lei nº 4.320, de assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes para melhor execução do seu programa anual de trabalho, tem “ficado em plano subalterno”. E a prova disso está na liberação tardia dos limites orçamentários e financeiros e o recorrente acúmulo de restos a pagar.

A LOA traz os registros dos créditos orçamentários, explicados por Giacomoni (2017, p. 321) como “conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária”, e as respectivas dotações que representam o montante de recurso financeiro autorizado para a conta do crédito orçamentário. Após o lançamento no Siafi (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal) dos créditos orçamentários e as respectivas dotações, os gestores das execuções das ações governamentais do FNDE já estão aptos a iniciar a execução de um crédito, e para isso é necessário fornecer mais informações ao sistema sobre a despesa que se pretende realizar, uma vez que a LOA detalha até a modalidade de aplicação. Neste detalhamento orçamentário é obrigatória a informação do elemento da despesa e opcional a do subelemento.

Contudo, mesmo após o detalhamento, a execução orçamentária dependerá da descentralização orçamentária, que envolve a distribuição de valores autorizados na LOA para as unidades executoras da despesa. Nesta etapa acontecem os contingenciamentos orçamentários da despesa mediante a descentralização de valores inferiores aos valores autorizados na LOA.

Após o detalhamento do orçamento e do processo licitatório, quando for o caso, se dará início à execução da despesa orçamentária propriamente dita, que passa por três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho tem respaldo legal no artigo 58 da Lei nº 4.320/64, que define como “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”, e o artigo 59 observa que “o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.” (BRASIL, 1964).

Na liquidação faz-se então as averiguações formais sobre o cumprimento pelo credor das condições contratuais acertadas previamente, pois “liquidar é dizer que a despesa está pronta para ser paga.” (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2013, p. 275).

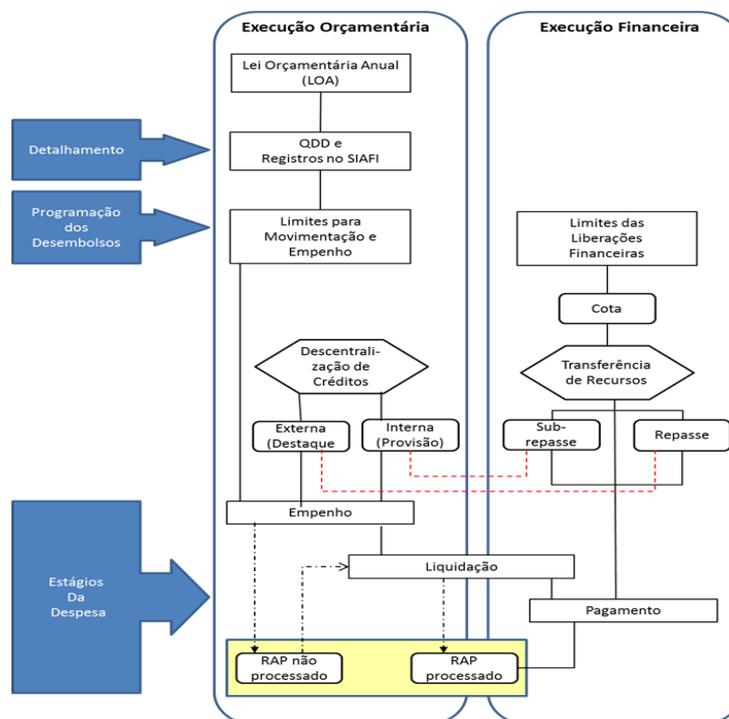
O terceiro e último estágio é o pagamento, ou seja, a entrega do numerário ao credor, e só poderá ser efetivado quando ordenado após sua regular liquidação, conforme

estabelecido no artigo 62 da Lei nº 4.320/64. No Governo Federal, o documento que comprova o pagamento é a “Ordem Bancária”.

Contudo, a despesa já autorizada para pagamento não garante a sua efetivação imediata, pois dependerá da disponibilidade do recurso financeiro do órgão. Esclarecem Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) que estes recursos financeiros não são entregues aos órgãos juntamente com o orçamento, dependem da execução financeira. Os recursos vão se tornando disponíveis na medida em que os recolhimentos da receita acontecem, ou seja, a entrega dos valores arrecadados pelos agentes arrecadadores ao caixa do Tesouro Nacional. Então, de acordo com os limites de pagamento e da programação financeira, os recursos são disponibilizados aos órgãos através de repasses ou sub-repasses financeiros.

Dessa forma, para ser paga, a despesa tem que estar liquidada e o financeiro em caixa. A figura 1, elaborada por Giacomini (2017), com adaptações, ilustra bem as fases da execução orçamentária e financeira, além de mostrar a integração entre elas.

Figura 1 - Fluxograma da integração entre execução orçamentária e financeira da despesa



Fonte: Giacomini (2017). Adaptada pelo autor.

2.3 Restos a pagar

Os restos a pagar são disciplinados em nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 4.320/1964 e o Decreto nº 93.872/1986. A LRF faz menção ao tema, porém, com referência ao último ano de mandato do Executivo e a obrigatoriedade das informações de inscrições nos Relatórios de Gestão Fiscal e Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

O artigo 36 da Lei nº 4.320/64 considera restos a pagar as inscrições de despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro, e estabelece duas categorias de restos a pagar: processadas ou não processadas. Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) esclarecem que a inscrição lança adicionalmente o direito do fornecedor em conta de obrigação do governo, a “conta de restos a pagar”. Os autores então classificam os restos a pagar em:

Restos a Pagar Processados: despesa em que o credor já tenha cumprido com as suas obrigações, ou seja, já tenha entregue os bens ou serviços, e em que tenha reconhecido como líquido e certo o seu direito ao respectivo pagamento. Trata-se dos empenhos liquidados no exercício anterior e ainda não pagos.

Restos a Pagar não Processados: despesas que ainda dependem da entrega, pelo fornecedor, dos bens ou serviços ou na situação em que, ainda que tal entrega tenha se efetivado, o direito do credor ainda não tenha sido apurado e reconhecido. Trata-se de despesas empenhadas, mas ainda não liquidadas e, portanto, não pagas. (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; SILVA, 2013, p. 338).

Giacomoni (2017, p. 354) pondera que a regra geral de restos a pagar, Lei nº 4.320/64, apresenta limitação significativa ao “fomentar o descompasso entre a execução orçamentária e financeira”, ou seja, o registro da despesa acontece num exercício, mas seus impactos financeiros em outro.

As condições para a inscrição em restos a pagar não processados estão estabelecidos no artigo 35 do Decreto nº 93.872/86:

Art . 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior. (BRASIL, 1986).

Assim, os empenhos do exercício que não atendam às condições impostas nos incisos I a IV do artigo 35 devem ser anulados ao final do exercício. Estas regras também valem para as reinscrições de empenhos em RAP; assim, ao final de cada exercício, os empenhos já empenhados em exercícios anteriores devem ser analisados pelos gestores com o objetivo de verificar se as condições do artigo 35 ainda são pertinentes.

Após a inscrição em RAP, o controle dos estágios da execução dessas despesas será feito em contas orçamentárias específicas, de natureza informativa. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) estabelece que devam constar as informações de inscrição, execução (liquidação e pagamento) e cancelamento.

Albuquerque, Medeiros e Silva (2013, p. 339) ressaltam que os restos a pagar não são classificados como receita extraorçamentária pela Lei nº 4.320. Explicam que

[...] apenas para o equilíbrio do balanço financeiro, o valor dos restos a pagar é computado, no balanço, como uma receita extraorçamentária, para compensar sua inclusão na despesa orçamentária empenhada, isto é, em fase anterior ao pagamento.

Albuquerque, Medeiros e Silva (2013, p. 338) enfatizam que o pagamento dos restos a pagar em exercício posterior é um fato extraorçamentário, em comparação com o orçamento do exercício corrente, “em respeito ao princípio da anualidade orçamentária”. Os autores ainda esclarecem que o pagamento dos restos a pagar não caracteriza uma despesa orçamentária, pois o empenho já foi registrado em exercício anterior. Desta forma, o parágrafo 1º do artigo 103 da Lei nº 4.320/1964 estabelece que o resto a pagar do exercício seja lançado como receita extraorçamentária no balanço financeiro, isto para compensar sua inscrição em despesa orçamentária feita no mesmo balanço. Assim, o Governo Federal em seu balanço financeiro separa em restos a pagar processados e não processados. (BRASIL, 1964).

Conforme complementam Albuquerque, Medeiros e Silva (2013, p. 339), o cancelamento dos restos a pagar tem como contrapartida um ingresso de natureza extraorçamentária. O cancelamento não afeta o orçamento corrente, contudo gerará um aumento no ativo financeiro, que se apresentando superávit financeiro, a ser apurado no Balanço Patrimonial, poderá ser utilizado na abertura de crédito adicional no orçamento do próximo exercício financeiro.

Lembram Albuquerque, Medeiros e Silva (2013) que a Lei nº 4.320/64 não limitou a validade dos restos a pagar, podendo a execução das etapas restantes da despesa inscrita se estender indefinidamente aos exercícios financeiros, porém, ressalva que há prazos em

legislação diversa para prescrição de dívidas passivas e cancelamentos de restos a pagar. Conforme observam Aquino e Azevedo (2017), a Lei nº 4.320/64 apenas determina que o Projeto de Lei Orçamentária traga o saldo de restos a pagar, sem fazer menção a penalidades ou limite de uso do RAP.

A orientação formal quanto ao prazo de validade dos restos a pagar está presente no artigo 68 do Decreto nº 93.872/86, e com alterações estabelecidas pelos Decretos nº 6.708/08, nº 7.468/2011, nº 7.654/2011 e nº 9.428/2018. Inicialmente, a validade para todos os restos a pagar era até 31 de dezembro do ano subsequente. Com o Decreto nº 6.708/08, a validade até 31 de dezembro do ano subsequente passa a valer somente para os restos a pagar não processados. (BRASIL, 2008).

A edição do Decreto nº 7.468/2011 manteve a validade dos restos a pagar não processados inscritos nos exercícios financeiros de 2007, 2008 e 2009, aumentou por seis meses a validade dos restos a pagar não processados e incluiu mais oito parágrafos ao artigo, que aumentaram significativamente as exceções para cancelamento de restos a pagar, incluindo as despesas relacionadas ao Programa de Aceleração do Crescimento - PAC e financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. Estas alterações feitas pelo Decreto nº 7.654/2011 contribuíram para o aumento significativo do estoque de RAP no FNDE a partir de 2011, principalmente das despesas discricionárias que apresentam um grande volume em despesas relacionadas às exceções acima.

Devido ao crescimento do estoque de restos a pagar, o Governo Federal, em 2018, editou o Decreto nº 9.428/2018, para impor limitações às inscrições em RAP não processados. Como exemplo destas limitações, assinala-se a nova redação dada ao parágrafo 3º do artigo 68 do Decreto nº 93.872/86, na qual foram retiradas as exceções para bloqueio das despesas relacionadas ao PAC e às financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. Outro ponto importante foi a nova redação dada ao parágrafo 7º, o qual prevê o cancelamento automático caso não tenha ocorrido a liquidação da despesa bloqueadas até o final do ano subsequente.

O bloqueio previsto no § 2º do artigo acima nada mais é que a transferência automática do empenho não processado para uma conta contábil específica, na qual não é permitida alteração alguma no empenho, sendo necessário o desbloqueio para a realização de qualquer movimentação de conta no empenho: liquidação, pagamento ou cancelamento.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A caracterização da pesquisa quanto à abordagem do problema apresentado é classificada como quantitativa, pois apresenta análise de dados por procedimentos estatísticos. Em relação à natureza, a pesquisa é classificada como aplicada, uma vez que, segundo Gerhardt e Silveira (2009), a pesquisa aplicada objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos, e envolve verdades e interesses locais.

No que diz respeito ao objetivo, a pesquisa é considerada descritiva e de cunho exploratório. De acordo com Triviños (1987 apud GERHARDT; SILVEIRA, 2009), o estudo descritivo pretende, a partir de uma determinada realidade, descrever os fatos e fenômenos, e de acordo com Gil (2007 apud GERHARDT; SILVEIRA, 2009), a pesquisa exploratória tem o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema.

Quanto ao procedimento adotado, a pesquisa utiliza da ferramenta de estudo de caso, pois é estudado uma entidade bem definida, o FNDE.

Um estudo de caso pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social. Visa conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico. O pesquisador não pretende intervir sobre o objeto a ser estudado, mas revelá-lo tal como ele o percebe. (FONSECA, 2002, p. 33 apud GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 39).

O estudo também recorre a outros procedimentos como a pesquisa bibliográfica e documental. Segundo Fonseca (apud GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 37), “a pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites”. E a documental é semelhante à bibliográfica, de acordo com Fonseca (apud GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 37): “A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc.”.

O procedimento de coleta de dados foi realizado inicialmente com apuração dos montantes de restos a pagar pagos, cancelados, bloqueados e desbloqueados. Em seguida, foram apurados os valores inscritos em restos a pagar processados e não processados. Todos

estes dados foram extraídos por exercício e empenho do Siafi, através do Tesouro Gerencial³, para um período de 10 anos, 2009 a 2018. O ano de 2009 foi escolhido como inicial, pois é o período mais antigo com registros no Tesouro Gerencial. Também foi utilizada pesquisa de opinião junto aos gestores responsáveis pela gestão dos empenhos.

Para a análise dos dados foram consideradas somente as despesas discricionárias, pois as despesas obrigatórias estão regulamentadas por lei, tendo os seus limites orçamentário e financeiro liberados já no início do ano, e a execução financeira e orçamentária concluída até o final do exercício. Também foram desconsideradas as despesas oriundas de emendas impositivas de parlamentares e bancadas, pois dependem de aprovações da Casa Civil. Assim, as análises se concentraram no estoque de restos a pagar das despesas discricionárias, as quais estão sujeitas à gestão mais direta do FNDE.

Posteriormente, foi feita a análise dos dados a partir das relações estabelecidas entre as variáveis, assim como o cruzamento entre eles para complementar tópicos da interpretação. Foi feita também a análise específica dos valores irrisórios inscritos e reinscritos em RAP e da sua execução, com o intuito de compreender a gestão feita dos saldos de empenhos que possivelmente representam sobras de empenhos. A representação gráfica também foi utilizada para auxiliar de forma atrativa na interpretação dos dados.

Os resultados obtidos foram interpretados com o objetivo de verificar se o gestor de execução de ações governamentais do FNDE tem feito gestão no sentido de mitigar o estoque de resto a pagar.

³ Sistema lançado pela Secretaria do Tesouro Nacional para consulta de informações do Siafi, construído em uma plataforma de *business intelligence*.

4. RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS

Os resultados da análise dos dados referente às despesas discricionárias empenhadas e inscritas em RAP do FNDE mostram:

i) Concentração de despesas orçamentárias no último trimestre (Gráfico 1), representando, nos últimos 10 anos, 48,8% em média dos empenhos são realizados no 4º trimestre do ano.

ii) Aumento significativo do número de empenhos entre 2012 a 2014, passando de uma média de 4.214 empenhos entre 2008 a 2011 para 11.735 de 2012 a 2014. (Tabela 1)

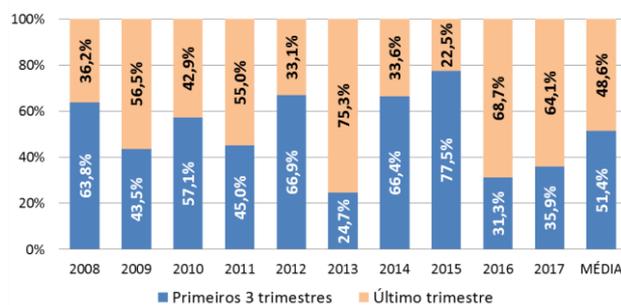
iii) Crescimento a partir de 2012, do percentual da relação quantidade de empenhos inscritos em restos a pagar no exercício e o número de despesa empenhada no ano. (Gráfico 2)

iv) Crescimento financeiro de 234% do montante do estoque de restos a pagar das despesas discricionárias nos últimos 10 anos, passando de 2,1 bilhões de Reais em 2009 para 11 bilhões em 2018 (Gráfico 4), representado o dobro da dotação orçamentária para o ano.

v) Aumento das reinscrições em relação às inscrições, sendo que em 2016 as reinscrições ultrapassaram os valores das inscrições. (Gráfico 3)

vi) Aumento da idade média do estoque de RAP. (Gráfico 5)

Gráfico 1 - Empenhos emitidos no exercício (Qte)



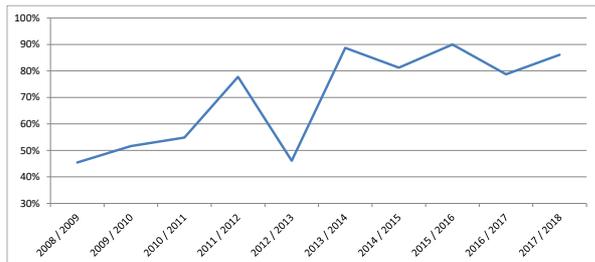
Fonte: Siafi

Tabela 1 - Despesa empenhada por trimestre

Ano	Valores em \$ Milhões		
	Empenhos três primeiros trimestres (média)	Último Trimestre	Total
2008	580,2	1.330,4	3.071,0
2009	422,5	1.768,5	3.036,0
2010	1.232,2	1.123,5	4.820,0
2011	1.327,8	1.946,1	5.929,4
2012	2.694,4	3.773,6	11.856,9
2013	1.399,7	6.715,7	10.914,8
2014	2.725,8	4.257,4	12.434,8
2015	2.540,2	1.358,6	8.979,1
2016	1.038,2	3.462,0	6.576,6
2017	635,6	2.924,0	4.830,8
MÉDIA	1.459,7	2.866,0	7.245,0

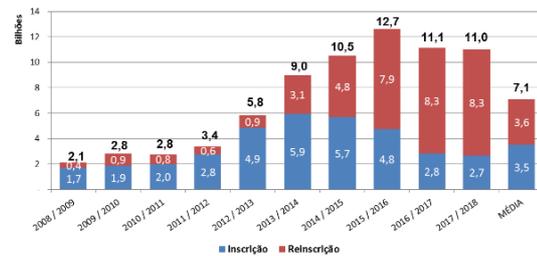
Fonte: Siafi

Gráfico 2 - Relação percentual empenhos inscritos por empenhos do exercício



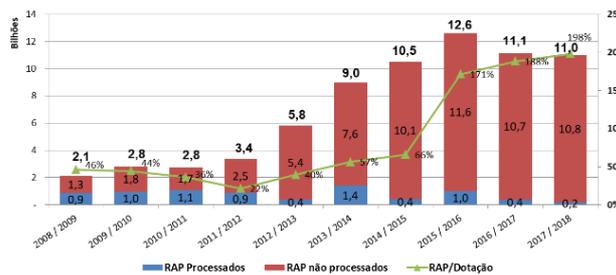
Fonte: Siafi

Gráfico 3 - Evolução do estoque de RAP por inscrição e reinscrição



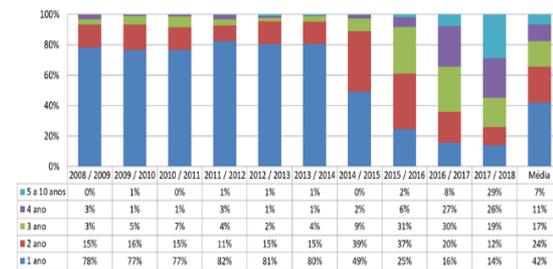
Fonte: Siafi

Gráfico 4 - Evolução do estoque de RAP processados e não processados



Fonte: Siafi

Gráfico 5 - Participação por ano do empenho no estoque de RAP



Fonte: Siafi

Os resultados (i) e (ii) evidenciam o crescimento de despesa empenhada juntamente com a concentração das despesas ao final do ano, o que representa um potencial risco para o crescimento do estoque de restos a pagar, uma vez que há um aumento do número de empenhos a serem analisados ao final do ano. A concentração da execução da despesa nos meses de outubro a dezembro confirma uma realidade já conhecida. De acordo com Alves (2011), esta concentração de empenhos no último trimestre é causada por contingenciamento feito pelo governo nos primeiros meses do ano, e tem consequências negativas na qualidade do gasto público e no aumento da inscrição em restos a pagar.

O gráfico 2, que compara percentualmente a quantidade de empenhos inscritos em restos a pagar no exercício e o número de despesa empenhada, ilustra bem uma das possíveis consequências do fato acima detalhado. Nota-se que a partir do exercício de 2013, o percentual de inscrição dá um salto em relação a 2012, atingindo ao final de 2017 os 86%,

ou seja, de cada 100 empenhos realizados, 86 foram inscritos em RAP. Além disso, os gráficos 3 e 5 mostram o crescimento das reinscrições sobre as inscrições; no gráfico 3 observa-se que a partir de 2015 há a superação das reinscrições, como consequência, como indica o gráfico 5, a participação por idade do empenho aumenta, chegando em 2018 a idade dos empenhos inscritos em RAP representarem 49% acima de 4 anos.

Isto tudo revela um fato muito preocupante em relação à capacidade da execução da despesa no próprio exercício, em função da disputa dos recursos financeiros para pagamento das despesas do exercício (LOA) e dos exercícios anteriores (RAP), uma vez que o estoque de restos a pagar passa a representar duas vezes o orçamento do exercício (Gráfico 4), fazendo com que o gestor tenha que decidir entre pagar despesas do exercício ou despesas de RAP, uma vez que o financeiro é único e o limite de pagamento inferior ao total de necessidades de pagamentos.

A partir desse quadro, fica evidente que o gestor passa a gerir um maior número de empenhos em RAP após 2013, o que torna um desafio ainda maior a gestão dos restos a pagar, com os mesmos recursos materiais e humanos disponíveis. Porém, é nesse momento que o controle e acompanhamento sistemático e eficiente dos empenhos torna-se mais necessário, com o objetivo de melhorar a gestão orçamentária e financeira da entidade. Este acompanhamento inclui a necessidade de analisar as inscrições e reinscrições e os bloqueios automáticos realizados pela STN, como também cancelamento de saldos de empenhos de contratos e convênios já concluídos, ou com vigência vencida ou anulados.

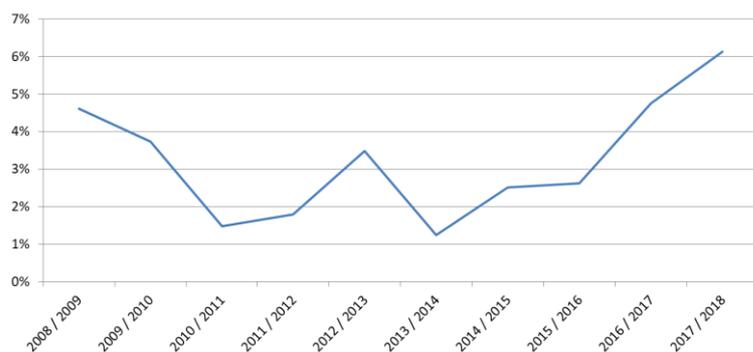
4.1 Inscrição e reinscrição valores irrisórios

Perante a realidade do aumento do estoque de RAP no FNDE, cabe avaliar se há análise prévia dos empenhos sujeitos à inscrição e reinscrição por parte do gestor, de acordo com as hipóteses do artigo 35 do Decreto 93.872/86. Para essa avaliação, foram estudadas as faixas de valores em que são realizadas as inscrições e reinscrições, com o objetivo de responder ao questionamento: o quanto tem sido inscrito ou reinscrito de valores financeiros irrisórios? Estes, em sua maior parte, representariam supostamente as sobras de empenhos. A categorização de valores irrisórios foi definida neste estudo quando o saldo do empenho for menor que 20% do empenho original e valor financeiro menor que R\$ 10.000,00. Este

conceito também será usado nas análises de cancelamento e desbloqueio de restos a pagar, que também servem de avaliação da gestão de restos a pagar.

O gráfico 6 mostra o percentual de valores irrisórios em relação ao estoque inicial de RAP. Verifica-se que a partir de 2014, existe uma curva crescente, com uma inclinação mais acentuada em 2017, da participação de valores irrisórios no estoque de RAP. Apesar de estes números parecerem insignificantes em relação ao total do estoque de restos a pagar (6%), há uma forte indicação de que os empenhos irrisórios não passaram por uma análise prévia antes das inscrições e reinscrição, uma vez que os valores insignificantes poderiam ser anulados, cancelados ou não reinscritos. Para isso, bastaria uma simples análise quantitativa de relatórios sem impactos significativos no orçamento corrente, pois, caso algum destes empenhos sejam contestados pelo beneficiário e o FNDE tenha que fazer o pagamento, utilizaria a conta de despesa de exercício anterior para efetivar o pagamento

Gráfico 6 - Evolução do percentual de inscrições e reinscrições irrisórias



Fonte: Siafi

Tabela 2 - Quantidade de empenhos irrisórios inscritos e reinscritos

Qte inscrição e reinscrições irrisórias		
Ano	Inscrição	Reinscrição
2008 / 2009	57	29
2009 / 2010	34	130
2010 / 2011	37	27
2011 / 2012	51	57
2012 / 2013	97	247
2013 / 2014	55	223
2014 / 2015	104	614
2015 / 2016	68	734
2016 / 2017	82	1.299
2017 / 2018	29	1.607
MÉDIA	61	497

Fonte: Siafi

A análise quantitativa, que corresponde a uma avaliação objetiva de relatórios com valores irrisórios, é mais simples e rápida de ser feita do que a qualitativa, que necessita de avaliar individualmente os contratos ou convênios. Assim, pode-se deduzir que os demais empenhos inscritos, que exigem uma análise qualitativa, provavelmente não passaram por avaliação antes da inscrição. Isto talvez se justificasse no caso das inscrições devido ao curto prazo de tempo entre o empenho e data de inscrição, uma vez que, conforme demonstrado anteriormente no gráfico 1, existe um elevado volume de empenhos realizados no último trimestre devido à liberação tardia da descentralização de créditos orçamentários.

Contudo, os dados comparativos das inscrições e reinscrições irrisórias, tabela 5, revelam grande volume de reinscrição com valores irrisórios, o que sinaliza também que a análise prévia dos empenhos não é feita, mesmo passado mais de um ano, contrapondo à justificativa da liberação tardia da descentralização de créditos e sugerindo, mais uma vez, a falta de gestão dos RAP pelo órgão.

Para reforçar as afirmações feitas acima, o gráfico 7 mostra a evolução por ano da faixa dos empenhos irrisórios inscritos e reinscritos em RAP. Na média, a faixa de R\$ 0,01 a R\$ 10,00 representa 46% das inscrições irrisórias; esta faixa passou a representar a maior participação entre todas a partir da inscrição de 2012 para 2103, fato que reforça o argumento de que com o aumento da quantidade de empenhos inscritos/reinscritos, o acompanhamento e controle das despesas empenhadas em RAP pelos gestores se tornaram mais difíceis e problemáticos.

Gráfico 7 - Faixa de valores dos empenhos irrisórios inscritos em RAP



Fonte: Siafi.

4.2 Desbloqueio de restos a pagar

Os dados de bloqueio e desbloqueio de empenhos de restos a pagar também são uma importante fonte para avaliar se os empenhos estão sendo analisados tanto quantitativamente quanto qualitativamente, pois o desbloqueio é ação discricionária do gestor, porém, deve ser precedida de uma análise prévia a fim de obedecer às condições de início da execução definidas no § 4º e § 5º do artigo 68 do Decreto nº 93.872/68.

O bloqueio acontece quando os critérios do Decreto nº 93.872/86 para cancelamento do RAP estão presentes, assim, a STN transfere os empenhos da conta de restos a pagar não processados para a conta de restos a pagar bloqueados. Uma vez o empenho estando na conta de bloqueio não é permitido nenhuma execução da despesa, isto é, liquidação nem pagamento. E para estes empenhos bloqueados voltarem para a situação anterior é necessário que o gestor efetive o desbloqueio no Siafi. Caso não seja feito o desbloqueio, o empenho ficará na conta bloqueado até o final do exercício, momento em que será realizado o cancelamento automático destes empenhos bloqueados.

A partir da análise da tabela 3, que mostra o mês do bloqueio e o mês no qual houve o último empenho desbloqueado, e da tabela 4, que mostra as quantidades de bloqueios e desbloqueios realizados, constata-se que todos os empenhos bloqueados pela STN foram desbloqueados de uma única vez, e com valores iguais aos dos bloqueios, o que mais uma vez sinaliza a falta de uma análise prévia dos empenhos, uma vez que no montante de desbloqueio constavam valores irrisórios.

Tabela 3 - Meses de bloqueio e desbloqueio de empenhos

Ano	Mês Bloqueio	Mês Desbloqueio total
2009	ABR	JUN
2011 (1)	ABR	MAI
2011 (2)	SET	OUT
2012	JUN	NOV
2013	JUN	NOV
2014	JUN	NOV
2015	FEV	MAR

Fonte:Siafi

Tabela 4 - Meses de bloqueio e desbloqueio de empenhos

Ano	Bloqueado	Desbloqueio	Desbloqueio Irrisórios	Desbloqueio entre R\$0,01 e R\$ 10,00
2009	120	120	0	0
2011 (1)	100	100	6	1
2011 (2)	24	24	0	0
2012	136	136	8	1
2013	211	211	32	11
2014	153	153	7	6
2015	49	49	15	3
MÉDIA	113	113	10	3

Fonte:Siafi

A tabela 4 revela ainda que, em média, cada 10 desbloqueios de valores irrisórios correspondem a três com valores abaixo de R\$10,00.

4.3 Cancelamentos de restos a pagar

A análise do percentual de cancelamento de restos a pagar em relação ao estoque também é uma importante avaliação da gestão dos restos a pagar, pois o cancelamento é um procedimento que depende diretamente da ação do gestor. As tabelas 5 e 6 mostram a

evolução nos últimos 10 anos por quantidade e valores financeiros, respectivamente. Elas evidenciam uma variação durante os anos, sendo que no período de 2015 a 2016 apresentaram os valores mais baixos da série histórica.

Tabela 5 - Quantidade de empenhos cancelados em RAP

CANCELAMENTO RAP (Qte)			
Ano	TOTAL Empenhos inscritos	Empenhos Cancelados	% Cancelamento
2009	1.865	125	6,7%
2010	4.397	676	15,4%
2011	4.318	307	7,1%
2012	6.034	323	5,4%
2013	9.862	553	5,6%
2014	22.434	741	3,3%
2015	28.488	562	2,0%
2016	30.599	215	0,7%
2017	29.073	300	1,0%
2018	26.717	2.111	7,9%
MÉDIA	16.379	591	3,6%
MÉDIA 2009 - 2017	15.230	422	2,8%

Fonte: Siafi

Tabela 6 - Montante financeiro de cancelamento de RAP

CANCELAMENTO RAP (R\$)			
Ano	TOTAL Empenhos inscritos	Empenhos Cancelados	% Cancelamento
2009	2.129.532.383	36.200.633	1,7%
2010	2.799.667.703	110.990.105	4,0%
2011	2.771.306.725	63.486.299	2,3%
2012	3.380.046.679	108.572.925	3,2%
2013	5.817.297.171	173.858.169	3,0%
2014	9.007.500.383	375.159.330	4,2%
2015	10.517.144.681	72.098.487	0,7%
2016	12.614.534.266	88.923.131	0,7%
2017	11.136.943.627	91.413.108	0,8%
2018	11.009.035.778	700.243.870	6,4%
MÉDIA	7.118.300.940	182.094.606	2,6%
MÉDIA 2009 - 2017	6.685.997.069	124.522.465	1,9%

Fonte: Siafi

O ano de 2018 foi o período com a maior quantidade de cancelamentos no espaço de tempo analisado, de 2009 a 2018, representando nos últimos 10 anos o maior percentual em montante financeiro (6,4%) e o segundo em quantidade (7,9%). Este crescimento sinaliza que no ano de 2018 os gestores acompanharam mais de perto os empenhos inscritos em RAP, muito provavelmente pela preocupação da alta administração do FNDE com o elevado estoque de restos a pagar dos últimos anos, e que resultou na adoção de um indicador estratégico, “capacidade de redução do RAP”, para acompanhar a efetividade das ações em diminuir o estoque de RAP. Este indicador está presente no novo Planejamento Estratégico realizado em 2017 para o período 2018 a 2022.

O conceito de valores irrisórios também é bastante útil para avaliar a gestão dos restos a pagar pelos dados de cancelamento. A tabela 7 apresenta a comparação do tempo médio por ano para cancelamento dos empenhos de valores irrisórios e não irrisórios. Na média dos 10 últimos anos (2009 a 2018), os valores registrados foram próximos, 1,6 anos para os empenhos com valores irrisórios e 2,1 anos para os outros, o que sinaliza que os empenhos irrisórios são cancelados, em média, antes dos demais empenhos, o que seria de se esperar, pois estes empenhos, em geral, representam sobras de empenhos que deveriam ser cancelados de acordo com a legislação. Contudo, nem sempre a média dos irrisórios foi menor que os não irrisórios, anos de 2009, 2012, 2015, 2017, fato que sugere uma gestão fragilizada dos RAP, uma vez que estes empenhos deveriam ser priorizados para cancelamentos.

Tabela 7 - Tempo médio anual de cancelamento de RAP

Média Tempo (ano) cancelamento empenho			
Ano	Geral	Valores NÃO Inscritos	Valores Inscritos
2009	1,70	1,70	1,80
2010	1,09	1,05	0,95
2011	1,32	1,32	0,95
2012	1,89	1,91	2,07
2013	1,55	1,56	1,28
2014	1,34	1,34	1,39
2015	1,61	1,62	1,85
2016	2,09	2,05	1,62
2017	2,55	2,54	2,91
2018	2,98	3,07	2,59
MÉDIA	2,12	2,14	1,62

Fonte: Siafi

Observa-se ainda uma tendência de alta no indicador geral, principalmente a partir de 2014, momento em que representava 1,3 e chegando a 2,98 em 2018. Esse crescimento reflete a diminuição da capacidade de análise das despesas empenhadas em RAP, muito influenciado pelo crescimento do número de empenhos inscritos em RAP a partir do final do exercício de 2013. Este fato também é indicado pela tabela 5, percentual de cancelamento por inscrição, verificando-se o período de 2015 a 2017 apresentando os menores percentuais de cancelamento.

5. CONCLUSÃO

A análise da evolução dos estoques de restos a pagar das despesas discricionárias do FNDE sugere um crescimento preocupante do estoque de RAP, representando no início do exercício de 2018 duas vezes a dotação orçamentária anual. A causa desse crescimento tem ligação com a falta de gestão do estoque de restos a pagar feita pela entidade, com o aumento significativo do número de empenhos de despesas dos exercícios 2012 a 2014, e principalmente pelo contingenciamento do financeiro e orçamentário que atingiu todo o governo conforme mencionado por Alves (2011), além das descentralizações de créditos tardias.

A partir dos dados dos empenhos gerais e irrisórios de restos a pagar analisados, inscrições e reinscrições, desbloqueios e cancelamentos, conclui-se que há fortes indícios de que os gestores não analisam nem controlam as despesas discricionárias inscritas em RAP de forma sistemática, não havendo o entendimento das suas implicações orçamentárias e fiscais de modo a mitigar o estoque de restos a pagar.

Os resultados dessas análises também apontaram: (i) ampliação do número de reinscrições de despesas não processadas sem qualquer execução desde a data do empenho; (ii) diminuição significativa do percentual de cancelamento de restos a pagar no período de 2015 a 2017; (iii) aumento da participação de valores irrisórios inscritos e reinscritos em restos a pagar; (iv) elevação da idade média dos empenhos inscritos em RAP; v) desbloqueio de 100% dos empenhos bloqueados; vi) aumento da idade média anual dos empenhos do estoque de restos a pagar.

A solução definitiva para evitar o crescimento desordenado do estoque de restos a pagar, não só no FNDE, mas para todo o Estado brasileiro, passa pela definição legal do limite para inscrição em RAP não processados e regras para cancelamento automático, que estão contempladas no projeto de Lei Complementar do Senado, nº 229/2009 (BRASIL, 2009). Pois mesmo já existindo algumas limitações para inscrição em RAP, como a limitação ao final de mandato do Executivo, estas não são suficientes nem eficazes para o controle do estoque de RAP.

Enquanto isto não acontece, uma ação para mitigar o estoque de restos a pagar no FNDE, mesmo sem nenhuma pretensão de diminuí-lo significativamente, seria a gestão eficiente dos empenhos inscritos em restos a pagar pelos gestores, que inclui: (i) emitir relatórios mensais de empenhos de RAP com valores irrisórios e cancelar estes empenhos; (ii) verificar todos os empenhos de contratos e convênios encerrados e cancelar os saldos destes

empenhos; (iii) identificar os contratos ou convênios dos empenhos bloqueados pela STN, analisá-los e desbloquear somente os empenhos de valores significativos que tenham alguma probabilidade de serem liquidados; (iv) analisar as despesas empenhadas em restos a pagar os quais não tiveram qualquer movimentação em relação ao empenho original por mais de dois anos, e cancelar total ou parcialmente estes empenhos com expectativas de não execução, o que poderia ocasionar de imediato uma redução 34% do estoque de RAP, caso todos nesta condição fossem cancelados.

O trabalho sugere ainda indicadores para avaliar os resultados da gestão de restos a pagar, como: (i) percentual de desbloqueio em relação à quantidade de valores bloqueados; (ii) a relação entre o estoque de RAP e a dotação orçamentária do ano; (iii) o percentual de inscrições irrisórias em relação ao total de inscrições realizadas; (iv) o percentual de empenhos sem movimentação há mais de dois anos; e (v) percentual de cancelamento.

6. REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M.; MEDEIROS, M. B.; SILVA, P. H. F. *Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal*. 3. ed. Brasília, Gestão Pública Editora e Treinamento Sociedade Ltda., 2013.

ALVES, D. P. *Carry-over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal*. 2011. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVIPremio/politica/MHpfceXVIPTN/Tema_3_MH1.pdf. Acesso em: 22 set. 2017.

AQUINO, A. C. B. de; AZEVEDO, R. R. de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. *Rev. Adm. Pública [online]*. 2017, v. 51, n. 4, p. 580-595. ISSN 0034-7612.

BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Planalto. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 16 set. 2018.

BRASIL. *Decreto 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. Brasília, DF: Planalto. 1986. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm. Acesso em: 16 set. 2018.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil - 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.Htm. Acesso em: 25 out. 2017.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Planalto. 2000.

BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei do Senado nº 229, de 2009*. (Complementar). Lei da Qualidade Fiscal - Agenda Brasil 2015. Dispõe sobre normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltados para a esfera federal. Brasília, DF: Senado. 2009.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)* / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 5. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório Anual de Atividades 2015*. Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria-Geral da Presidência, 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A153D422DA0153E2950D8064E1>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.155/2017. Ata nº 14, de 31 de maio de 2017. *DOU*, 08/06/2017 | Edição: 109 | Seção: 1 | Página: 137.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. *Métodos de pesquisa*. / [organizado por]. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 17. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2017.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. *Finanças Públicas*. Teoria e Prática no Brasil. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2016.

MENDES, M. J. *Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e a qualidade dos gastos públicos*. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2008. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/94270>. Acesso em: 11 nov. 2017.

OLIVEIRA, W. de. *Curso de responsabilidade fiscal*. Volume I. Brasília: Editora Fórum, 2015.

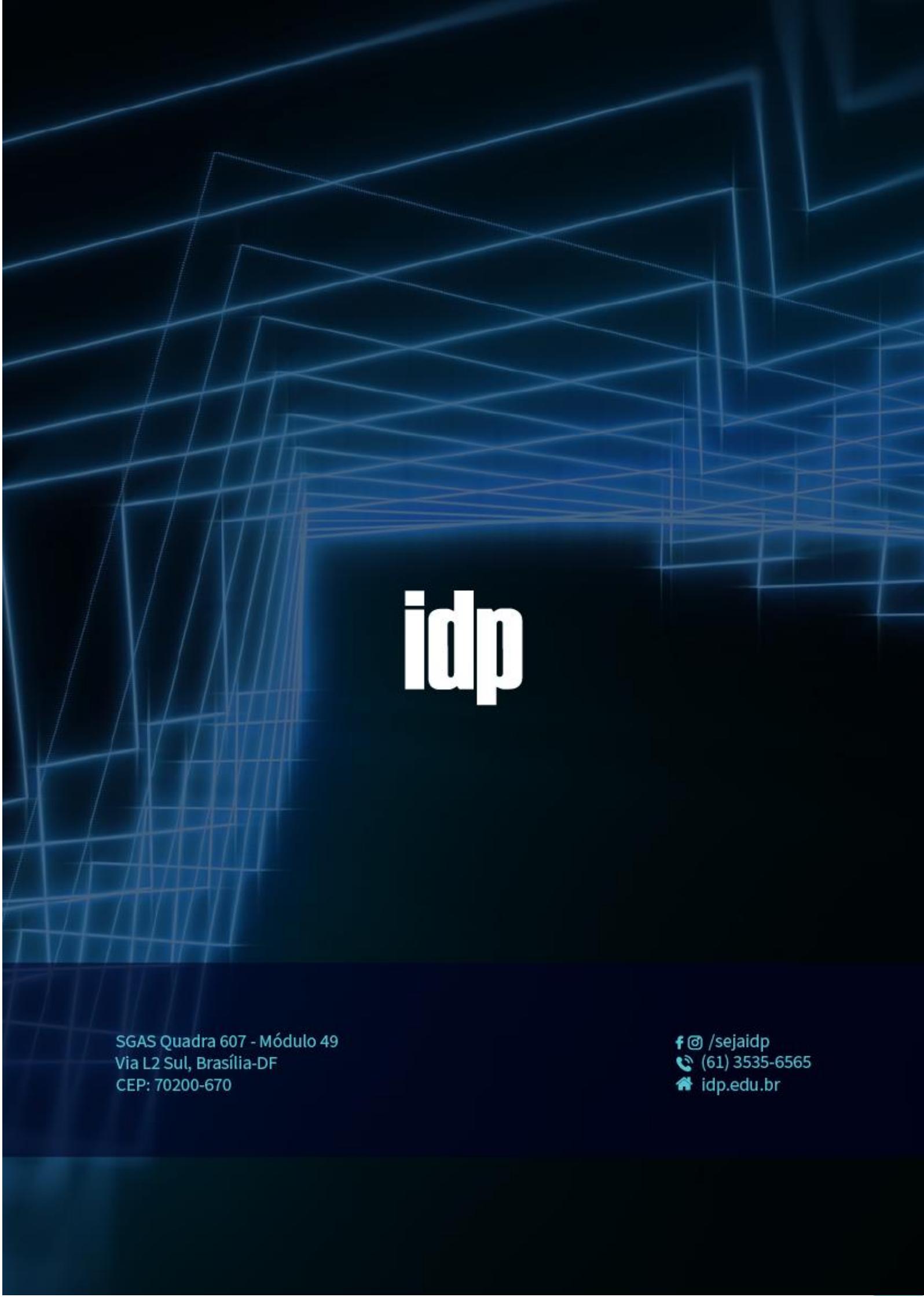
RIBEIRO, R. Orçamento Plurianual: A mudança necessária para a melhoria do gasto Público no Brasil. *Nota Técnica nº 28/2013*. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira, Câmara dos Deputados, Brasília, 2013.

SANT'ANNA E SILVA, S. de. *Os Princípios Orçamentários*. 2. impr., Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962.

SILVA, A. M. A. *Restos a Pagar: Implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público*. Prêmio SOF de Monografias, 2007. Brasília. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/pesquisas-e-premios/premio-sof/i-premio-sof/1o-premio-sof-2007-monografias-premiadas/tema-2-1o-lugar>. Acesso em: 13 out. 2017.

TOLLINI, H. M. *Repensando a gestão das finanças públicas no Brasil*. Finanças públicas: da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade. Organização de Felipe Salto e Mansueto Almeida. 1. ed. Rio de Janeiro: Record, 2016. Recurso digital.

TORRES, R. L. *O orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.



idp

SGAS Quadra 607 - Módulo 49
Via L2 Sul, Brasília-DF
CEP: 70200-670

  /sejaidp
 (61) 3535-6565
 idp.edu.br