

Revista da CGU

Brasília • Volume 7 • Nº 11 • Jul/Dez 2015



Revista da CGU

Brasília • Volume 7 • Nº 11 • Jul/Dez 2015

Carlos Higinio Ribeiro de Alencar

Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União

Francisco Eduardo de Holanda Bessa

Secretário Federal de Controle Interno

Luís Henrique Fanan

Ouvidor-Geral da União

Waldir João Ferreira da Silva Júnior

Corregedor-Geral da União

Patricia Souto Audi

Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção

Revista da CGU / Presidência da República

Semestral

https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/index

ISSN: 1981-674X

I. Administração. Administração Pública. Controladoria Aplicada ao Setor Público.

Controladoria-Geral da União

Setor de Autarquias Sul (SAS), Quadra 01, Bloco A, Edifício Darcy Ribeiro.

CEP: 70070-905– Brasília/DF

Telefone: (61)2020-6826

E-mail: revista@cgu.gov.br

www.cgu.gov.br

Índice

Desastres Naturais no Brasil: um Estudo das Práticas de Auditoria Adotadas

Natural Disaster in Brazil: A Study of Auditing Practices Adopted for Adherence to Intosai Guide

Marlos Moreira dos Santos

110

O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: um desafio à transparência da despesa pública no Brasil

The integrity of the Brazilian National Budget: a challenge to the transparency of brazilian public spending

Gustavo Henrique Tardelli Alves

128

Possibilidade de concessão de aposentadoria a servidor público que esteja respondendo a Processo Administrativo Disciplinar, na visão dos Tribunais, ante a falta de previsão legal

Possibility of granting retirement of public servants, which is responding to Disciplinary Process Administrative, Courts in vision , given the lack of legal provision of some Statutes

Márcio Vinícius de Araújo Silva

155

Da Abertura de Processo Administrativo Disciplinar pela Administração Pública contra Ex-Servidor Público Federal e Atual Agente Político – Uma Analogia com as Prerrogativas dos Parlamentares

On the Opening of Disciplinary Administrative Procedure by the Public Administration against Former Civil Servant and Current Political Agent - An Analogy with the Privileges of Parliamentarians

Vinicius de Carvalho Madeira

177

Avaliação da efetividade do Controle Interno pelas percepções da própria Administração e da Controladoria-Geral da União (CGU): O caso do Ministério da Saúde

Evaluation of the effectiveness of Internal Control by Management perception and by Office of the Comptroller General (CGU) perception: The case of the Ministry of Health

*Andreya Ferreira da Silva Mota
José Alves Dantas*

199

O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: um desafio à transparência da despesa pública no Brasil*

The integrity of the Brazilian National Budget: a challenge to the transparency of brazilian public spending

Gustavo Henrique Tardelli Alves**

Resumo

Este trabalho aborda o Orçamento Público Brasileiro no contexto da Transparência Pública. Nesse sentido o Orçamento deve apontar à sociedade e aos agentes econômicos a expectativa sobre a aplicação dos recursos públicos e o planejamento das ações do governo. Complementarmente, a publicidade do gasto público também constitui a ideia de transparência, pois a execução financeira da despesa orçamentária revela a própria atividade governamental. Apresentam-se, sumariamente, os aspectos administrativos e políticos do Orçamento Público; a forma legal do orçamento federal; a sistemática de execução da despesa orçamentária, destacando a diferença entre execução orçamentária e execução financeira; bem como a transparência da despesa pública federal. Discute-se, em seguida, como a execução financeira diverge da previsão orçamentária com o propósito do governo atingir o resultado fiscal desejado, por meio do Decreto de Programação Orçamentária e Financeira e dos Restos a Pagar, causando prejuízo à transparência da despesa pública. A conclusão do trabalho indica que os efeitos do Decreto de Programação Orçamentária e Financeira e dos Restos a Pagar sobre transparência da despesa extrapolam a mera questão da dissociação entre o gasto público e a Lei Orçamentária Anual. Na medida em que associa-se aos créditos orçamentários um nível de incerteza acerca da sua realização financeira, inauguram-se oportunidades de decisões “paralelas” sobre a despesa pública. Fundamentalmente, conclui-se que o processo decisório a respeito da despesa federal extrapola o processo orçamentário formal, em termos práticos, para dentro dos gabinetes do Poder Executivo.

Palavras-chaves: orçamento público, despesa pública, transparência pública, contingenciamento orçamentário, restos a pagar.

Abstract

The present work discusses the Brazilian National Budget in the context of Public Transparency. In that sense, the Public National Budget should disclose to the people and the economic agents what is expected in terms of the use of public resources and the planning of governmental actions. In addition, the disclosure of the public spending is a core idea of the concept of transparency, due to the fact that the financial execution of the budget provides the fulfillment of government actions. The administrative and political aspects of Public Budget are presented briefly: the legal form of federal budget; the system in which budget expenses are ex-

ecuted, highlighting the difference between the budget execution and the financial execution, as well as the transparency of federal public spending. This paper aims at discussing the way financial execution diverges from budget allocation, mainly as a consequence of the “Budgetary and Financial Programing Decree” and the “Remaining Owed”. These tools are used by the Government to achieve its fiscal goals but in the end they constrain the transparency of the decision making process. As a conclusion, the effect of the “Budgetary and Financial Programing Decree” and the “Remaining Owed” over transparency goes beyond the simple question of dissociation between public spending and Budget allocation. Considering that there is a certain level of uncertainty related to the effective financial execution of the budget there is a risk of recurrent “off the records” decisions concerning public expenses. Basically, one can conclude that the decision making process concerning the financial execution goes beyond the formalities of the budget allocation process, and often happens in the offices of the Executive Branch.

Keywords: brazilian national budget, brazilian public spending, brazilian public transparency, brazilian budgetary and financial programing decree, brazilian remaining owed.

* *Artigo enviado em 14/11/2014 e aceito em 19/10/2015.*

** *Especialista em Orçamento Público pelo Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Analista de Finanças e Controle da Controladoria Geral da União.*

I. Introdução

A autorização dos gastos públicos na forma de Leis Orçamentárias Anuais é produto direto do exercício da democracia representativa, exprime a decisão política coletiva sobre a alocação dos recursos públicos, cristalizada no seio do Poder Legislativo. Nesse sentido, o Orçamento, mais que uma lei sob o ponto de vista formal, é um dos principais instrumentos de planejamento das ações de governo, conferindo transparência à atividade estatal para a sociedade e demais agentes econômicos.

O planejamento da alocação dos recursos públicos definido na LOA é resultado de disputas políticas em torno da definição de como e onde será aplicado o dinheiro. Conforme Assoni Filho (2009, p.151), “as despesas públicas autorizadas nas leis orçamentárias devem ser a materialização das pretensões sociais”.

A transparência do planejamento e da execução da despesa pública confunde-se com a própria transparência governamental, haja vista que o Poder Público demanda, quase sempre, recursos financeiros para executar suas ações. Portanto, a transparência da despesa orçamentária é condição imprescindível para a *accountability* da atividade governamental, pois vincula o gasto público realizado às ações e programas de governo planejados na LOA.

Como todo instrumento de planejamento, o Orçamento deve comportar ajustes entre a previsão e a execução. Sob o prisma da transparência, importa que os ajustes entre a despesa prevista e a executada sejam promovidos por expedientes transparentes e que guardem os mesmos princípios do processo de elaboração orçamentária ordinário, sobretudo no que se refere à diluição do poder de decisão, entre os agentes políticos, a respeito do uso do dinheiro público. Importa, ainda, sob esse ponto de vista, que as dissociações da despesa executada em relação ao Orçamento representem situações excepcionais, e não a regra, de modo a preservar a legitimidade da LOA.

Nos anos recentes, têm ocorrido frequentes ajustes do gasto público frente aos compromissos de resultado primário do governo. O cenário de esforço fiscal empurra a execução do orçamento para o final do exercício e provoca um efeito de “rolagem do orçamento” para os anos seguintes, causando a dissociação entre a execução financeira da despesa e a previsão orçamentária. Essa prática tende a se manter, pois, para cada ano, sobram “contas orçamentárias”, enquanto falta dinheiro para pagá-las.

Este trabalho trata da “rolagem” do orçamento e da conseqüente dissociação entre a matriz de despesas previstas na peça orçamentária e as despesas efetivamente pagas. Discute-se como o ajuste fiscal pode afetar a credibilidade da LOA, na condição de instrumento que cristaliza as decisões democráticas sobre a despesa públicas, e estabelecer novas instâncias de decisão sobre o gasto público.

Uma das hipóteses a ser verificada nesta pesquisa é a existência de uma tendência de dissociação constante entre o Orçamento e o gasto público no cenário de esforço fiscal. Presume-se que tal divergência ocorra pelo efeito conjunto do represamento da execução orçamentária causado pelos Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e pela rolagem orçamentária mediante abuso dos Restos a Pagar.

A outra hipótese a ser testada é que a dissociação entre Orçamento e gasto prejudica a transparência da despesa pública mediante a frustração dos créditos orçamentários que foram executados do ponto de vista orçamentário mas que não serão pagos, haja vista o cancelamento de Restos a Pagar.

Foram analisados dados da execução orçamentária e das cotas financeiras de cinco Ministérios que concentram os investimentos de infraestrutura no Brasil - Ministérios dos Transportes, da Integração Nacional, das Cidades, da Ciência e Tecnologia e de Minas e Energia - entre 2009 e 2013, com o objetivo de verificar a existência de um ciclo de rolagem do orçamento e descrever o modus operandi da desfiguração do Orçamento, identificando suas motivações, expedientes e, principalmente, os efeitos sobre a transparência pública, notadamente para as despesas de investimentos, representadas por esses Ministérios, que são mais suscetíveis aos ajustes fiscais.

2. Fundamentação teórica

A Lei Orçamentária Anual contempla duas dimensões, igualmente complexas: a dimensão administrativa e a política. No que diz respeito ao aspecto administrativo, o Orçamento Público é um importante instrumento de planejamento das ações de governo e da gestão fiscal. Por outro lado, no que tange ao aspecto político, o Orçamento sedimenta as disputas, incessantes, em torno dos recursos públicos e equaliza as relações de poder entre os poderes políticos, notadamente o Executivo e o Legislativo.

De acordo com Feijó (2002, p. 18), "o orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle parlamentar das atividades financeiras governamentais, isto é, desempenhadas pelo Executivo." Conforme leciona Giacomoni (2005), o embrião orçamentário já surgiu como instrumento de controle político dos barões feudais ingleses frente aos atos da coroa e remonta à época da famosa Magna Carta de 1217.

No que se refere à forma legal do Orçamento, a razão não é conferir caráter mandatório às suas disposições. A razão é que o rito de elaboração do Orçamento seja o mesmo que o das leis. A elaboração orçamentária mediante o processo legislativo visa compartilhar a decisão sobre a alocação dos recursos públicos entre o governo e o parlamento.

Assim, a importância da forma legal do Orçamento não reside na obrigatoriedade de seu cumprimento estrito, mas, sim, reside na disciplina das relações políticas na fase de elaboração orçamentária e em outros atributos próprios de leis, como ampla divulgação, estabilidade e outros.

Além dos aspectos intrínsecos do rito legislativo que são concebidos para equilibrar os Poderes da República, a Lei Orçamentária Anual proporciona certa estabilidade às programações para a despesa pública para o exercício, pois uma lei só pode ser alterada por outra lei ou, no caso orçamentário, por Medida Provisória especificamente para abertura de créditos extraordinários frente a uma situação excepcional.

Na definição de Allan D. Manvel, citada por Giacomoni (2005, p. 67): “o orçamento é um plano que expressa em termos de dinheiro, para um período de tempo definido, o programa de operações do governo e os meios de financiamento desse programa.” Dessa forma, a peça orçamentária representa tanto um instrumento administrativo das ações de governo bem como meio de controle sobre a gestão pública.

O papel da LOA como instrumento de transparência do planejamento das ações de governo ganhou importância a partir da concepção moderna do Orçamento Público, conhecida como orçamento-desempenho. Nessa nova perspectiva, o orçamento passa a informar o plano de ação do governo, e não somente o elenco dos meios dos quais o governo dispõe para realizar suas ações, conforme o paradigma antigo, conhecido como Lei dos Meios.

A programação das despesas públicas reflete as prioridades da agenda política e constitui o próprio plano de ação do governo por meio da alocação dos recursos entre as variadas funções de governo, como segurança, saúde, educação e outras. Por essa razão, a ampla transparência sobre o planejamento e execução da despesa pública é imprescindível ao controle social e *accountability* da atividade estatal. Nessa direção, Abulquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 189) afirmam: “*a avaliação de eficácia de um governo, ou setor de governo, somente é possível pelo acompanhamento da execução orçamentária.*”

Assim, a transparência orçamentária (e dos gastos do governo) é elemento fundamental à verdadeira promoção da transparência pública e ao controle cidadão das atividades do governo.

A transparência da execução da despesa pública federal foi objeto de significativos avanços no direito positivo pátrio nos últimos anos, sobretudo com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Lei nº 9.755/1998, do Decreto nº 5.482/2005, da Lei Complementar nº 131/2009 e do Decreto nº 7.185/2010. Além disso, as ferramentas eletrônicas de acesso público às informações financeiras vêm garantindo um desejável nível de transparência da despesa pública.

Esse cenário leva a crer que a transparência de despesa federal é satisfatória, haja vista que o Orçamento possui a publicidade legal e a evolução da divulgação da despesa pública ocorrida nos anos recentes. No entanto, vale levantar a questão: quando o gasto público diverge do orçamento previsto, mantém-se o mesmo nível de transparência?

Para responder a essa questão é preciso avançar sobre a sistemática de execução orçamentária do governo federal de modo a entender como alguns mecanismos técnicos da prática orçamentária provocam a desfiguração das previsões orçamentárias aprovadas no Congresso Nacional e conduzem a execução do gasto para caminhos diferentes daqueles previstos na lei orçamentária, e, finalmente, os possíveis efeitos sobre a transparência pública.

Apresenta-se, aqui, a sistemática “rolagem orçamentária” para compatibilizar a execução do orçamento com o cumprimento das metas fiscais. Especialmente, busca-se saber como a existência desses “esqueletos orçamentários” pode prejudicar a transparência da despesa pública. Nesse sentido, os próximos parágrafos

procuram demonstrar como os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e os Restos a Pagar são capazes de desfigurar o Orçamento Público, sob a tônica do cumprimento das metas de resultado primário.

A respeito da execução da despesa pública, fundamentalmente, há duas fases: a fase da execução orçamentária e a da execução financeira, sendo que a primeira sempre precede a segunda. Na lição de Jund (2007, p. 277): “na técnica orçamentária, normalmente se distinguem as palavras crédito e recursos. Reserva-se o termo ‘crédito’ para designar o lado orçamentário, e ‘recurso’, para o lado financeiro. Crédito e recursos são duas faces de uma mesma moeda.”

A execução orçamentária é entendida como o registro da utilização das autorizações legislativas para realização do gasto público, ou seja, a ocupação dos créditos consignados na Lei Orçamentária Anual. A execução financeira, por seu turno, se refere aos pagamentos realizados decorrentes dessa execução orçamentária, constituindo o gasto público.

É na fase do empenho que ocorre a utilização do crédito orçamentário. No entanto nem toda execução orçamentária corresponde a uma realização financeira no mesmo exercício. Para Fernandes (2004, p. 21), “(...) a execução orçamentária da despesa é ato preparatório necessário à realização da despesa, ainda que a realização se complete em exercício fiscal subsequente àquele em que se verifica a execução.”

Dessa forma, ainda que a liquidação e o pagamento ocorram em exercícios posteriores ao do empenho, o registro da execução orçamentária da despesa refere-se ao exercício do crédito orçamentário que lhe deu origem. Conforme as disposições da Lei nº 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro as despesas empenhadas durante o exercício (BRASIL, 1964).

Assim, distingue-se claramente as três dimensões da execução da despesa: sob perspectivas orçamentárias considera-se a execução da despesa como a utilização da autorização legislativa (empenho), sob a perspectiva patrimonial considera-se executada a partir da ocorrência do fato gerador da despesa (liquidação) e, por fim, sob a perspectiva financeira a despesa orçamentária confunde-se com o gasto, ou seja considera-se sua execução o desembolso (pagamento).

Posicionados entre execução orçamentária e execução financeira da despesa, operam dois importantes instrumentos da sistemática orçamentária, que merecem ser comentados de maneira mais detalhada. Trata-se dos Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e dos Restos a Pagar.

Os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira são expedientes utilizados para equalizar a execução financeira da despesa com as disponibilidades de caixa e regularizar o empenho dos créditos orçamentários de modo a tornar possível o atingimento da meta de Resultado Primário.

Os Restos a Pagar representam compromissos financeiros exigíveis e são constituídos por despesas orçamentárias que foram empenhadas durante anos anteriores, mas não foram pagas até o encerramento do respec-

tivo exercício financeiro, ou seja, dia 31 de dezembro. Assim, os Restos a Pagar Processados são as despesas liquidadas cuja fase de pagamento não foi concluída até o final do exercício, enquanto que os Restos a Pagar Não Processados são as despesas empenhadas cuja liquidação não foi concluída até o final do exercício.

Destaca-se que os Restos a Pagar não representam todo e qualquer passivo a pagar. Trata-se de um conceito esculpido na Lei nº 4.320/64 para representar aqueles valores originários de despesa orçamentária cuja dotação do respectivo crédito orçamentário foi empenhada e que restam pendentes de pagamento até o encerramento do exercício. Assim, os Restos a Pagar representam uma parcela específica das Obrigações a Pagar, constituem a parcela relativa à execução das despesas orçamentárias a pagar.

Nota-se, portanto, que Obrigações a Pagar é gênero, do qual os Restos a Pagar é espécie, haja vista que as exigibilidades financeiras em desfavor do patrimônio público podem se originar de fatos que não estão associados necessariamente à execução de despesa orçamentária, por exemplo: constituição de receita mediante operações de crédito, que gera obrigações de pagamento futuro, ou, ainda, fatos extra-orçamentários, como o reconhecimento de um passivo ou o aumento do indexador de uma dívida, por exemplo.

De acordo com a ótica contábil do regime de competência, a despesa orçamentária é efetivada com a ocorrência de seu fato gerador, ou seja, com a ocorrência da liquidação. Assim, a despesa orçamentária do exercício representa os valores dos créditos orçamentários que foram empenhados, liquidados e, seguidamente, pagos durante o ano, ou que foram, posteriormente, inscritos em Restos a Pagar no final do exercício.

No entanto, a execução orçamentária da despesa é um conceito mais abrangente que a ideia de realização da despesa orçamentária sob o ponto de vista do regime da competência contábil. A execução orçamentária da despesa refere-se à utilização da autorização legislativa para a despesa em determinado ano. Portanto, a execução orçamentária registra, a cada ano, se os créditos orçamentários constantes da LOA daquele ano foram utilizados, não importando se foram efetivamente realizados ou pagos.

Nesse sentido, no que diz respeito aos Restos a Pagar, tanto os Processados como os Não Processados são considerados como liquidados no exercício para efeito de contabilização da execução orçamentária da despesa. Isso ocorre porque a inscrição de Restos a Pagar, processados ou não, representa uma utilização do crédito orçamentário disponível, que, a partir de então, estará passível de pagamento nos exercícios seguintes.

Sob a ótica orçamentária, tanto os Restos a Pagar Processados como os Não Processados são considerados despesas orçamentárias do exercício em que foram inscritos, pois, embora sejam pagos nos exercícios seguintes à sua inscrição, dizem respeito à utilização dos créditos orçamentários consignados na LOA do exercício corrente. Portanto, no caso dos Restos a Pagar Não Processados, ocorre um fenômeno contábil de "liquidação forçada" somente para fins de apuração da execução orçamentária da despesa do exercício.

Em consequência desse artifício contábil dispendido aos Restos a Pagar Não Processados, os créditos orçamentários que foram empenhados são contabilizados como despesas orçamentárias realizadas no exercício,

independentemente da liquidação ou pagamento, desde que não cancelados durante o ano. Sobre o assunto, Fernandes (2004, p.9) comenta que a Lei nº 4.320/64 define o empenho como sendo o fato gerador da despesa orçamentária, enquanto que o Princípio da Competência, para qualquer ramo da contabilidade, define que a incorrência da despesa se dá com o efetivo recebimento dos serviços, o consumo dos materiais ou o uso dos bens, que corresponderia a fase da liquidação da despesa orçamentária.

Nas palavras do anunciado autor, “a Lei de Responsabilidade Fiscal definiu que a despesa seja reconhecida pela competência, o que ensejaria a eliminação dos restos a pagar não processados” (Fernandes, 2004, p. 9).

Se por um lado, a inscrição dos Restos a Pagar Não Processados contraria o princípio da Competência sob a ótica contábil, por outro lado, assim o faz para manter a lógica orçamentária definida pela Lei nº 4.320/64, qual seja, vincular a utilização do crédito orçamentário ao seu respectivo exercício.

Em suma, vale dizer, o pagamento dos Restos a Pagar trata-se da execução financeira relativa a um crédito orçamentário que foi utilizado em anos anteriores, na ocasião de sua inscrição, para pagamento futuro, independente do momento do seu fato gerador.

A execução financeira dos Restos a Pagar transcende a disputa política por inclusão de créditos orçamentários na LOA do exercício em que são pagos, pois representam execução orçamentária pretérita. Em teoria, de igual forma, não deveria disputar recursos financeiros para seu pagamento com o orçamento corrente, pois tem sua fonte de financiamento garantida, já que sua inexecução financeira no exercício de origem gerou saldo positivo naquele ano.

O pagamento dos Restos a Pagar é, portanto, ato extra-orçamentário, ou seja, a execução financeira daquelas despesas que foram inscritas como Restos a Pagar em exercícios anteriores não repercute na execução orçamentária do exercício em que forem pagas. Isso se deve ao fato de que, sob a ótica orçamentária, a utilização do crédito orçamentário ocorre no exercício em que os Restos a Pagar são inscritos, não no ano em que foram pagas.

Esses dois instrumentos (Decretos de Programação e Restos a Pagar) provocam a divergência da esfera orçamentária com relação à esfera financeira da despesa pública federal, sendo especialmente expressiva em um ambiente de esforço fiscal.

Depois do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, a programação orçamentária e financeira ganhou novos contornos, assumindo, precipuamente, a função de garantir o cumprimento das metas de resultado fiscal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A dívida pública é uma preocupação permanente do Governo Federal, pois é uma importantíssima variável macroeconômica. Fundamentalmente, a cada ano, a dívida pode aumentar ou diminuir em função de duas variáveis: do resultado das ações realizadas no exercício, que pode ser deficitário ou superavitário, e do com-

portamento de indexadores, juros e atividades financeiras de administração da dívida que alteram a configuração qualitativa de sua composição.

O resultado do exercício trata-se do balanço entre receitas e gastos feitos no exercício, como se fossem os ingredientes primários que formam o bolo da dívida; já o comportamento dos elementos intrínsecos e o resultado da administração da dívida, atuam como o fermento da dívida, que podem fazer o bolo aumentar ou diminuir independente da contribuição externa do resultado das ações realizadas pelo governo durante exercício financeiro.

A variação da dívida pública, em determinado ano, é expressa pelo Resultado Nominal do exercício, que relaciona as receitas auferidas pelo governo em contraposição às despesas pagas. Nesse contexto, as receitas e despesas públicas podem ser divididas em dois tipos: as que são relacionadas às ações realizadas pelo governo durante o ano e aquelas que são inerentes à “vida própria” da dívida. As primeiras compõem o Resultado Primário do exercício, ao passo que as segundas compõem o chamado componente financeiro do resultado fiscal.

Assim, enquanto o resultado nominal expressa a variação total do endividamento público, o resultado primário se presta a exprimir o quanto as atividades do governo estão contribuindo para o aumento ou diminuição da dívida. Conforme o Acórdão nº 27/2009 – Plenário TCU: “o resultado primário é o componente não financeiro da variação da dívida líquida do setor público” (BRASIL, 2009, p. 134). Nesse caso, o termo “não financeiro” indica que as receitas e despesas primárias excluem aquelas atreladas à própria dívida, como operações de crédito, refinanciamento da dívida, emissões de títulos, amortizações, juros nominais aos saldos da dívida e outras.

Para fins de composição da dívida pública, o que vale é o efetivo pagamento da despesa, ou seja, a execução financeira. Para o cálculo do resultado do exercício, é indiferente a pura utilização da autorização da despesa, ou seja, a simples execução orçamentária (empenho da despesa).

A execução financeira das despesas orçamentárias constitui o Resultado Primário do exercício, aquele que indica o saldo financeiro das atividades correntes do governo, e, por isso, também são chamadas de despesas primárias. Vale citar que essas despesas primárias podem ser obrigatórias, como pagamento de pessoal, benefícios previdenciários, vinculação legal, etc, ou discricionárias, como os investimentos, por exemplo. Portanto, as despesas primárias discricionárias, que são mais sujeitas a cortes, representam uma parcela onde governo possui grande margem de atuação para administrar o endividamento público, especificamente com metas de resultado primário.

A proposta orçamentária é, inicialmente, elaborada sobre projeções e estimativas de variáveis macroeconômicas que afetam as receitas e despesas públicas, como, por exemplo, taxas de juros, inflação e crescimento do PIB. Durante a execução do orçamento, essas variáveis podem apresentar comportamento diferente do estimado, o que exige do governo uma readequação da configuração das despesas orçamentárias para man-

ter as metas de resultado primário estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e manter o equilíbrio das contas públicas.

Nos casos em que os pagamentos das despesas orçamentárias possam comprometer a meta de primário desejado, por exemplo, por causa de uma arrecadação menor que a estimada, as despesas ditas discricionárias são contidas, temporariamente ou definitivamente, mediante o chamado contingenciamento. O governo se vale do contingenciamento para equalizar a execução da despesa orçamentária de modo a comportar o esforço fiscal estabelecido na LDO.

As metas de resultado fiscal estabelecem limites ao empenho de despesas primárias discricionárias ao longo do exercício, pois, em tese, o que é empenhado será pago adiante. Para tanto, o Executivo edita os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira que equalizam a execução orçamentária e financeira, conforme a necessidade de gerar superávit primário, e acabam represando a execução orçamentária para os últimos meses do exercício.

Além das metas de resultado primário para o exercício, há outra questão a ser levada em consideração para a execução financeira da despesa orçamentária: trata-se da compatibilização entre os ingressos e saídas de recursos, de modo a não comprometer as disponibilidades financeiras do erário público.

Para manter o equilíbrio entre entradas e saídas de recursos, o governo lança mão da programação financeira da despesa orçamentária para administrar o caixa das contas públicas. Conforme Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 308), a fase de pagamento não se submete, propriamente, ao mecanismo de contingenciamento (corte) da despesa, mas a uma programação de fluxo de caixa. Desse modo, a programação financeira atinge todo conjunto das despesas primárias, não apenas as discricionárias.

Os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira estabelecem, para cada órgão do Executivo, os limites de pagamento mensais e o limite geral de empenhos no exercício. Enquanto as limitações de empenho atingem somente os créditos orçamentários do orçamento corrente, os limites de pagamento referem-se tanto aos desembolsos relativos às despesas do orçamento corrente, quanto ao pagamento das despesas de exercícios anteriores que foram inscritas como Restos a Pagar por estarem pendentes de pagamento.

A metodologia utilizada para apuração do resultado primário contabiliza as despesas a partir o seu efetivo pagamento. Conforme Fernandes (2004), o resultado primário desconsidera as despesas que tenham sido processadas apenas até o estágio da liquidação, ou seja os Restos a Pagar. Quando essas despesas, cuja execução orçamentária ocorreu na ocasião de sua inscrição como Restos a Pagar, vierem a ser pagas em exercício subsequente, serão, então, consideradas para efeito do cálculo do resultado primário do exercício em que ocorrer o pagamento.

Em suma, as despesas afetam o resultado primário, negativamente, somente quando são efetivamente pagas. Assim, há um estímulo para que o governo retenha o pagamento das despesas do exercício para o ano se-

guinte, a fim de garantir o esforço fiscal apurado pelo resultado primário daquele exercício. Nas palavras de Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p. 17):

O governo costuma postergar o pagamento de um ano para o outro para gerar, temporariamente, um superávit primário mais elevado. Em outras palavras, o ganho contábil em aumentar os restos a pagar é conseguir melhorar o resultado do superávit primário para um determinado ano, (...).

Em outros termos, a inscrição em Restos a Pagar significa a execução da despesa prevista no orçamento, pois houve o empenho, e, ao mesmo tempo, registra o cumprimento das metas fiscais devido ao não pagamento da despesa. No campo político, para o governo essa prática equivale a olhar para a sociedade e agentes políticos e dizer “executei a despesa prevista no orçamento”, logo em seguida, se dirigir aos demais agentes econômicos e complementar a frase: “mas não paguei”, e, assim, não desagradar a ninguém.

Nunes S. e Nunes R. (2002, p. 22) explicam que a LOA tende a apresentar uma previsão irrealista para a arrecadação, de modo que, posteriormente, torna-se necessário contingenciar os créditos orçamentários devido à frustração das receitas. Conforme apontado pelos autores, as estimativas das variáveis macroeconômicas que norteiam a previsão da receita são, geralmente, bastante otimistas, pois a superestimação de receitas permite elevar o valor dos créditos orçamentários relativos às despesas na proposta orçamentária e, também, porque as previsões do governo sinalizam para o mercado o teto dessas variáveis.

No âmbito do poder Legislativo, também há incentivos para que as previsões de receitas sejam infladas. O Orçamento deve apresentar um equilíbrio entre receitas e despesas, assim, quanto maior a previsão para receita, maiores serão os valores das despesas previstas. Nesse caso, especial interesse paira sobre as despesas de emendas parlamentares, que são voltadas a atender os interesses específicos das bases eleitorais e, por isso mesmo, costuma ser objeto de avidez por parte dos membros do legislativo. Assim, quanto mais as previsões macroeconômicas aumentarem a receita estimada, maior é a margem para despesas, inclusive para as de emendas.

Nos últimos meses do ano, o cenário da execução orçamentária se modifica devido à maior previsibilidade das variáveis macroeconômicas e à proximidade do cumprimento das metas de resultado primário. Assim, ocorre um alívio no contingenciamento e as dotações orçamentárias do exercício passam a ser executadas em maior intensidade no final do exercício.

Nesse contexto de limites para os empenhos no decorrer do ano, para que o crédito orçamentário não seja cancelado com o término do exercício, o que causaria a extinção daquela autorização para o gasto, as despesas são empenhadas, mesmo na impossibilidade de execução no próprio exercício, para serem executados nos anos seguintes na forma de Restos a Pagar. Dessa forma, a lógica do contingenciamento e programação financeira tende a aumentar os valores das inscrições de Restos a Pagar.

Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p. 50), comentando o expressivo volume de Restos a Pagar inscrito ano após ano, assim apontam: “essa foi a experiência vivida nas três esferas de governo no Brasil nos últimos anos, verificando-se, em muitos casos, o comprometimento da execução do orçamento dos exercícios correntes, em vista do elevado volume dos restos a pagar inscritos.”

Na mesma direção foi a conclusão do TCU, conforme exarado no Acórdão nº 27/2009 – Plenário, demonstrando que o contingenciamento e a programação financeira no primeiro semestre afetam, principalmente, as despesas do Orçamento corrente, pois as cotas financeiras liberadas se prestam prioritariamente a pagar as pendências dos exercícios anteriores conforme segue:

Ao que parece, os contingenciamentos efetuados durante o primeiro semestre estão fortemente relacionados à necessidade de honrar os compromissos assumidos mediante o registro de restos a pagar processados (liquidados). (...) é possível inferir que grande parte da execução de despesas primárias discricionárias do orçamento corrente sejam afetadas pelo término da execução de gastos referentes a exercícios encerrados (Brasil, 2009, p. 150).

De acordo com Silva e Cândido Júnior (2010, p. 16), embora a apropriação contábil da despesa seja realizada na fase de liquidação, os Restos a Pagar Não Processados podem ser considerados como postergação das despesas, haja vista que sua inscrição constitui assunção de obrigações. Para os autores, essas obrigações representam um volume superior à capacidade de pagamento e comprometem as receitas futuras e imobilizam o governo no início de cada exercício financeiro, de modo que tanto os Restos a Pagar Processados como os Não Processados deterioram o regular funcionamento da programação financeira do ano seguinte.

Sobre o assunto, Fernandes (2004), ao analisar a execução financeira dos Restos a Pagar de 1999 a 2004, para todo Governo Federal, concluiu que os Restos a Pagar não exibem comportamento neutro sobre o endividamento público, ao contrário do que presume a metodologia de apuração do resultado primário. Segundo o autor a diferença significativa entre os valores de pagamento de Restos a Pagar durante o exercício e de inscrição de Restos a Pagar no final do ano “representa o reconhecimento retardado de fatos contábeis relevantes para a fixação e para a apuração dos resultados fiscais.”

Assim assume-se que o aumento das inscrições de Restos a Pagar representa um saldo exigível de despesas que passa despercebido pela apuração de resultado primário. Nesse mesmo sentido, Afonso (2008, p. 101) adverte:

O mais incrível é que esses bilionários restos a pagar, embora inscritos nos balanços públicos, são ignorados na contabilidade oficial das autoridades econômicas – aquela divulgada mensalmente pelo Banco Central, que a mídia tanto propagandeia, que os especialistas gastam horas analisando. Em outras palavras, é possível a um governo gerar superávit primário, reduzir a dívida líquida, apesar de acumular bilhões em restos a pagar, de aumentar ainda mais as contas a descoberto (...)

Conclui-se, portanto, que a dinâmica do contingenciamento orçamentário e da programação financeira para cumprimento do Resultado Primário tende a aumentar sistematicamente as inscrições em Restos a Pagar. Primeiramente porque a própria metodologia de apuração do resultado primário faz com que o superávit seja melhor quanto maiores forem as prorrogações de despesas para o ano seguinte. Complementarmente, diante da autorização tardia para o empenho e pagamento das despesas, o gestor inscreve as despesas, mesmo as incertas, como restos a pagar para não perder a dotação orçamentária e, ressalta-se, para não diminuir a base de cálculo de despesas que pauta a proposta orçamentária para o próximo exercício, num contexto de incrementalismo orçamentário.

O efeito mais relevante dessa inscrição “abusiva” de Restos a Pagar é a acumulação de obrigações em volume superior à real capacidade de pagamento. Os limites de execução financeira, para suportar o esforço fiscal do governo, impede que os Restos a Pagar sejam pagos independentemente da execução ordinária do orçamento do exercício corrente.

Assim, compromete-se parte dos limites de desembolso estabelecidos na programação financeira do exercício com obrigações de orçamentos pretéritos, pois o pagamento dos Restos a Pagar não foge à programação financeira estabelecida pelos decretos de programação, ainda que tenham fonte de financiamento dissociada do orçamento corrente.

A condição de disputa por pagamentos, dentro dos limites de desembolso do período, imobiliza o governo quanto ao pagamento do orçamento corrente nos primeiros meses de cada exercício. Para Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p. 12): “Essa imobilização acarreta o surgimento de grande parte das mazelas que distorcem a execução financeira e deteriora a qualidade do gasto público, como o propalado orçamento incremental.”

Fernandes (2004) afirma que existe um “trade-off” entre o pagamento de despesas do orçamento vigente e o pagamento de despesas de orçamentos pretéritos. O autor explica que para cumprir o limite financeiro estabelecido nos decretos de programação, os órgãos precisam arcar, além do pagamento das despesas do ano corrente, com o pagamento dos Restos a Pagar.

A execução das pendências orçamentárias passadas comprime o limite de pagamento do orçamento corrente. Assim, parte do orçamento que não pôde ser paga durante o exercício é inscrita como Restos a Pagar para execução no ano seguinte. Dessa maneira, passa-se o problema da indisposição financeira para adiante, alimentando um ciclo de “rolagem orçamentária”.

Conclui-se, que há um movimento cíclico de acumulação de saldos orçamentários a pagar em função de gerar superávit primário. O aumento desse saldo pode ser observado pelo aumento do denominado “float”, que é a diferença, para cada ano, entre os valores pagos de Restos a Pagar e o valor das inscrições de Restos a Pagar. Se as inscrições são persistentemente superiores aos pagamentos, aumenta-se o estoque de Restos a Pagar, que passarão a concorrer com o orçamento do ano seguinte, e assim por diante.

Fernandes (2004, p. 30), ao analisar o efeito dos Restos a Pagar sobre o cálculo do resultado primário do governo federal entre os anos de 1999 a 2004, conclui que houve, no período analisado, uma tendência de crescimento do “float”.

Um crescente aumento do “float” significa que, ano após ano, mais se inscreve valores em Restos a Pagar do que se paga, o que implicaria um aumento galopante desses “restos orçamentários” haja vista a dinâmica cíclica já citada.

Supostamente, se os Restos a Pagar constituíssem exigibilidades mandatórias, ou seja, de cumprimento obrigatório, nesse caso hipotético, a dinâmica do contingenciamento e da programação financeira estaria gerando uma dívida crescente e insustentável, paradoxalmente, em função do esforço fiscal para diminuir a dívida pública.

No entanto, não há obrigatoriedade para execução dos Restos a Pagar, ainda mais para os não processados, que nem sequer representam despesas sob a perspectiva patrimonial. Mais que isso, os Restos a Pagar possuem prazo de validade que condiciona o seu cancelamento caso não sejam executados tempestivamente. Dessa forma, sem qualquer ônus formal, o cancelamento dos Restos a Pagar “resolve” o problema do acúmulo de saldos orçamentários a executar.

No que diz respeito à duração da validade dos Restos a Pagar, Gontijo e Pereira Filho (2010, p. 15) observam que a Lei nº 4.320/64 é omissa acerca do seu prazo de validade. Conforme os autores, a orientação formal quanto a esse prazo somente foi introduzida pelo Decreto nº 93.872/86, cujo texto original dispõe, no Art. 68 que a inscrição de despesas como Restos a Pagar terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente.

Todavia, haja vista que esse prazo foi estabelecido por decreto, essa mesma natureza de expediente jurídico se presta a modificar o prazo originalmente estabelecido. É o que o governo tem feito nos últimos anos. Entre 2004 e 2010, o governo editou treze decretos modificando a regra de validade dos Restos a Pagar, mediante prorrogações, quais sejam: Decretos nº 4.949/2004, nº 5.329/2004, nº 5.729/2006, nº 5.843/2006, nº 6.007/2006, nº 6.137/2007, nº 6.331/2007, nº 6.625/2008, nº 6.492/2008, nº 6.625/2008, nº 6.708/2008, nº 7.057/2009 e nº 7.418/2010.

Silva (2005, p. 82), ao analisar os reflexos contábeis do cancelamento dos Restos a Pagar sobre a despesa federal, nos anos de 1999 a 2003, conclui que “ (...) as despesas públicas que foram consideradas liquidadas e divulgadas pelos poderes e órgãos, no período analisado, apresentaram, nas demonstrações analisadas, informações que não correspondem aos valores de despesas reais (...)”. A incoerência entre as despesas, ditas reais, e as despesas oficialmente divulgadas refere-se à execução orçamentária “fictícia” dos Restos a Pagar que são posteriormente cancelados.

Nota-se que, se determinada despesa é inscrita como Restos a Pagar, ela pode figurar apenas no universo orçamentário desde o nascimento (empenho, inscrição em RP) até a extinção (cancelamento), registrando que o crédito orçamentário foi utilizado à época do empenho, mesmo que sua execução patrimonial e financeira

seja incerta ou sabidamente inexecuível. Portanto, a descuidada inscrição de Restos a Pagar pode configurar uma máscara contábil (orçamentária) que encobre a real execução orçamentária do exercício e pode ser usada para inflar as informações sobre a execução do orçamento no exercício, afastando a impressão de que o governo não está cumprindo com o plano de trabalho estabelecido para o ano.

Essas situações se tornam evidentes nos casos de investimentos e obras públicas que transcendem o exercício financeiro. A partir de quando as dotações orçamentárias são inscritas em Restos a Pagar, o governo pode afirmar que está executando o orçamento e realizando os investimentos previstos, e, ao mesmo tempo, está cumprindo as metas fiscais para o exercício. No entanto a real execução dos investimentos e obras nos exercícios seguintes é incerta.

De acordo com Gontijo (2011), o contingenciamento orçamentário também distorce a execução do orçamento. Embora o contingenciamento seja necessário para o atingimento das metas fiscais, esse expediente permite ao governo, unilateralmente, uma ampla redefinição das prioridades de gastos e desfigura a matriz orçamentária aprovada pelo Congresso Nacional. Nas palavras do autor:

Esse mecanismo dá ao gestor uma grande margem de manobra no sentido qualitativo e quantitativo das programações. (...) E, o que é pior, depois de “contingenciado” apenas algumas autoridades privilegiadas do Executivo têm conhecimento do que realmente ‘restou’ da Lei aprovada (GONTIJO, 2011, p. 6).

Hagen & Harden (1996), citados por Barcelos (2004, p. 35), já apontavam que o grau de disciplina fiscal está relacionado à centralização do processo orçamentário. No caso brasileiro, com o propósito de cumprir as metas de resultado fiscal, o Poder Executivo Federal pode desfigurar, unilateralmente, o Orçamento no tocante à execução da despesa pública. Ao promover ajustes na execução financeira da despesa orçamentária, o Governo Federal pode causar a dissociação entre a previsão orçamentária aprovada no âmbito do Poder Legislativo, materializada na Lei Orçamentária Anual, e o gasto público realizado.

A supressão de parcela do orçamento, seja pelo contingenciamento, ou seja pelo cancelamento de Restos a Pagar, representa um prejuízo à transparência da despesa pública, pois atribuem um nível de incerteza sobre a execução do orçamento. Sob esse aspecto, além da desvinculação entre o orçamento aprovado para o exercício e as despesas efetivamente realizadas (pagas) no ano, a discussão acerca da transparência da despesa pública deve centrar-se no processo decisório a respeito de quais créditos orçamentários serão concretizados e quais não passarão de uma “figura orçamentária”.

Nesse sentido, Ferreira Mota (2003, p. 15), citado por Batistella (2009, p. 16), apresenta essa imprevisibilidade orçamentária como uma “questão traumática”. Nas palavras do autor, “os orçamentos públicos no Brasil, no mais das vezes não passam de peças de má ficção, em que os valores previstos e os valores realmente executados jamais se encontram.”

Notadamente, essa “crise de credibilidade orçamentária” não desfavorece a todos, ao contrário, é especialmente conveniente para aqueles aos quais cabe decidir qual parcela do orçamento será efetivamente transformada em gasto público e qual não passará de figura contábil.

De acordo com as ponderações de Cardoso (1994), a imprevisibilidade orçamentária prejudica a transparência e a matriz política legal da decisão do gasto público, nos termos do autor: “Em vez da mediação política do Legislativo sobre o confronto aberto das demandas sociais, o arbítrio burocrático do Executivo passa a definir as prioridades efetivas do gasto público.” (CARDOSO, 1994, p. 116)

Sobre a questão, o Tribunal de Contas da União, mediante o Acórdão nº 1039/2006-Plenário, teceu a seguinte consideração 31 (p. 237):

A expressividade do volume de recursos inscritos a título de restos a pagar configura como um orçamento paralelo, atribuindo ao gestor um poder discricionário ainda maior, já que passa a caber a este a decisão sobre quais despesas serão objeto de efetivação: se concernentes ao exercício passado ou ao corrente (Brasil, 2006, p. 237).

A rolagem orçamentária por Restos a Pagar, nota-se, possui efeitos que vão além da simples dissociação temporal entre a execução orçamentária e a execução financeira do orçamento. Na medida em que se convive com altos saldos orçamentários paralelos ao orçamento corrente, num contexto de restrição financeira, cria-se um ambiente de imprevisibilidade da execução orçamentária.

Atualmente, os Restos a Pagar não se prestam apenas à necessária flexibilização casual da anuidade do orçamento. Acabam sendo usados para contemplar aquelas despesas intrinsecamente plurianuais e, também, para “salvar” créditos orçamentários de execução incerta atingidos pelo contingenciamento. Assim, criam-se verdadeiros “zumbis orçamentários” que convivem e interferem diretamente na execução do orçamento.

3. Procedimentos metodológicos

Com o propósito de identificar evidências da execução plurianual do orçamento mediante os Restos a Pagar e do constante ciclo de rolagem orçamentária, notadamente das despesas de investimento, serão apresentados a seguir dados sobre a execução orçamentária e sobre a execução financeira dos últimos cinco exercícios (anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013). Os dados se referem especificamente à Administração Direta do Ministério dos Transportes, Ministério da Integração Nacional, Ministério das Cidades, Ministério da Ciência e Tecnologia e Ministério de Minas e Energia.

Primeiramente, apresentam-se: os créditos orçamentários totais autorizados para cada exercício; os créditos orçamentários pretéritos a executar e a disponibilidade financeira para cada exercício. O objetivo é confrontar,

para cada exercício, os créditos orçamentários a executar (Orçamento mais Restos a Pagar) com as possibilidades financeiras e avaliar a existência de acúmulo de saldos orçamentários a executar sem respaldo financeiro.

Seguidamente, são apresentados os valores de pagamento e inscrição de Restos a Pagar em cada exercício. O objetivo, aqui, é avaliar o “float”, que é a diferença entre os valores de Restos a Pagar pagos e inscritos, indicando a tendência de acúmulo ou não do saldos de RP a executar.

Por fim, são apresentados dados sobre pagamento e cancelamento de Restos a Pagar, discriminadamente por ano e para cada um desses ministérios, especificamente em relação às despesas de investimentos, ou seja Grupo de Natureza de Despesa 4. Os dados sobre cancelamento dos Restos a Pagar, comparados com o pagamento dos Restos a Pagar, oferece uma medida da relevância da parcela suprimida do orçamento por cancelamento dos RP frente à parcela que foi efetivamente realizada e paga.

Ressalta-se que o objetivo desta pesquisa analítica não é rastrear a execução financeira dos Restos a Pagar. O objetivo é buscar, nos dados reais da execução orçamentária e financeira desses Ministérios, a comprovação da existência do ciclo de “rolagem orçamentária” e potencial frustração parcial do Orçamento que foi discutido no capítulo anterior. Para esse fim, vale destacar que os investimentos em infraestrutura, tipicamente realizados por esses Ministérios selecionados, são despesas primárias discricionárias, justificando sua escolha para esta análise.

Os dados foram extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, mediante as seguintes consultas construídas no ambiente do SIAFI Gerencial: “RP PROC N PROC CCONT”, para obter as informações pertinentes aos Restos a Pagar; “DOTAÇÃO ATUALIZADA” para extrair o saldo dos créditos orçamentários autorizados, ou seja, que não foram contingenciados, e, por fim, “COTA RCB DETALHADA”, por meio da qual é possível conhecer o volume de recursos financeiros colocados à disposição de cada Órgão, por meio do saldo credor acumulado.

4. Análise dos resultados

A tabela a seguir apresenta os dados consolidados dos Ministérios dos Transportes, da Integração Nacional, das Cidades, da Ciência e Tecnologia e de Minas e Energia sobre os créditos orçamentários a executar (Orçamento mais Restos a Pagar) e os limites de pagamento, ou seja, a cota financeira, para os anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013.

Tabela 1 - Relação entre créditos orçamentários e disponibilidade financeira (2009-2013)

CONSOLIDADO: CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS vs. DISPONIBILIDADE FINANCEIRA				
Ano	Créditos orçamentários a executar		Limite de desembolso	Disponibilidade de pagamento no ano (C)/(A)+(B)
	Restos a Pagar inscritos no exercício anterior (A)	Orçamento do exercício (B)	Cota financeira do exercício (C)	
2009	R\$ 24.990 milhões	R\$ 84.439 milhões	R\$ 51.671 milhões	47,2%
2010	R\$ 31.461 milhões	R\$ 95.010 milhões	R\$ 59.538 milhões	47,1%
2011	R\$ 41.753 milhões	R\$ 102.442 milhões	R\$ 58.082 milhões	40,3%
2012	R\$ 46.292 milhões	R\$ 135.613 milhões	R\$ 67.217 milhões	36,9%
2013	R\$ 50.738 milhões	R\$ 128.800 milhões	R\$ 78.438 milhões	43,7%

Fonte: SIAFI. Elaboração do autor

Os dados sobre créditos orçamentários a executar e limites de pagamento apontam que, nos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 as disponibilidades financeiras para o pagamento de despesa não comportaram o saldos orçamentários a executar.

Destaca-se que o limite financeiro estabelecido em cada um desses 5 anos não seria capaz sequer de cobrir as dotações orçamentárias do respectivo exercício, ainda que todo o limite financeiro fosse destinado ao orçamento corrente. A situação que mais chama a atenção é o ano de 2012, quando a cota financeira não foi suficiente nem para cobrir a metade do Orçamento daquele ano.

Em suma, a disponibilidade financeira de cada ano não cobriu o orçamento do exercício, e menos ainda o total do saldo orçamentário a executar, que agrega ao orçamento corrente os saldos orçamentários remanescentes na forma de Restos a Pagar.

A análise dos dados consolidados aponta uma tendência geral de contínua prorrogação orçamentária por meio de Restos a Pagar devido à constante indisponibilidade de recursos financeiros para o pagamento dos saldos de dotações orçamentárias a executar. Vale notar que desde 2009, a situação se agravou, tendo seu pior momento no ano de 2012, quando a disponibilidade financeira seria suficiente para executar pouco mais de um terço dos créditos orçamentários totais (do orçamento corrente + Restos a Pagar).

A coluna de Disponibilidade de Pagamento é simplesmente indicativa. De fato, não se espera que em um só ano, o governo pague todos os créditos empenhados no exercício mais os Restos a Pagar. Além disso, a execução plurianual de parcela do orçamento é condizente com a atividade finalística desses Ministérios, que são executores de investimentos por excelência. No entanto, a execução das despesas plurianuais deve ocorrer de modo sustentável e com mecanismos mais adequados. Chama a atenção os significativos volumes orçamentários que perpassam o exercício como Restos a Pagar, ainda mais levando em consideração a limitada disponibilidade financeira para o orçamento do ano corrente.

A tabela seguinte apresenta os dados consolidados dos cinco Ministérios sobre Restos a Pagar pagos e inscritos nos exercícios de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013. A diferença entre os valores inscritos e os valores pagos representa o “float”, que nos dá uma tendência de comportamento do saldo de RP ao longo dos anos.

Tabela 2 - Restos a pagar (2009-2013)

CONSOLIDADO: RESTOS A PAGAR			
Ano	Restos a Pagar pagos durante o ano (A)	Restos a Pagar inscritos no final do ano (B)	Float (B)-(A)
2009	R\$ 12.725 milhões	R\$ 31.461 milhões	R\$ 18.736 milhões
2010	R\$ 17.092 milhões	R\$ 41.753 milhões	R\$ 24.661 milhões
2011	R\$ 22.472 milhões	R\$ 46.292 milhões	R\$ 23.820 milhões
2012	R\$ 23.521 milhões	R\$ 50.738 milhões	R\$ 27.217 milhões
2013	R\$ 23.911 milhões	R\$ 57.855 milhões	R\$ 33.944 milhões

Fonte: SIAFI. Elaboração do autor

Nesse caso, nota-se que entre 2009 e 2013 o “float” aumentou de R\$ 18,7 bilhões para quase R\$ 33,9 bilhões, mantendo uma trajetória praticamente constante de aumento.

Sabe-se que a comparação intertemporal de valores nominais merece ressalvas, haja vista que, entre 2009 e 2013, também o PIB e o Orçamento aumentaram, além do efeito da inflação. No entanto, para os fins desta análise, o que vale é observar que o comportamento crescente do “float” indica a tendência de amplitude da rolagem orçamentária, ou seja, do saldo de Restos a Pagar que passa de um exercício para o outro. Vale dizer: se a cada ano se inscreve mais RP do que se paga, e cada ano mais, o estoque orçamentário a executar aumenta.

No que se refere aos dados de inscrição de Restos a Pagar, os saldos apresentados totalizam os valores inscritos e reinscritos no final de cada exercício, já os valores de pagamento representam o total de Restos a Pagar Processados pagos durante o exercício somado ao dos RP Não Processados que foram liquidados e pagos.

Tabela 3 - Restos a pagar de investimentos (2009-2013)

RESTOS A PAGAR DE INVESTIMENTOS (Grupo de Natureza de Despesa 4)			
2009			
Unidade	Natureza	RPs Pagos	RPs Cancelados
Ministerio Da Ciencia E Tecnologia	Investimentos	R\$508.703.220,87	R\$36.884.712,31
Ministerio De Minas E Energia	Investimentos	R\$14.505.904,85	R\$2.124.643,12
Ministerio Dos Transportes	Investimentos	R\$5.041.083.882,04	R\$1.123.618.543,50
Ministerio Da Integracao Nacional	Investimentos	R\$2.281.823.018,94	R\$258.185.713,65
Ministerio Das Cidades	Investimentos	R\$2.647.350.031,22	R\$459.028.825,85

2010			
Unidade	Natureza	RP's Pagos	RP's Cancelados
Ministerio Da Ciencia E Tecnologia	Investimentos	R\$449.234.139,77	R\$82.144.456,62
Ministerio De Minas E Energia	Investimentos	R\$21.278.091,94	R\$1.053.839,94
Ministerio Dos Transportes	Investimentos	R\$6.478.161.099,73	R\$497.110.684,85
Ministerio Da Integracao Nacional	Investimentos	R\$2.529.173.221,84	R\$175.153.603,61
Ministerio Das Cidades	Investimentos	R\$2.785.477.425,12	R\$517.970.805,83
2011			
Unidade	Natureza	RP's Pagos	RP's Cancelados
Ministerio Da Ciencia E Tecnologia	Investimentos	R\$552.038.535,32	R\$270.955.239,68
Ministerio De Minas E Energia	Investimentos	R\$25.995.696,99	R\$973.201,91
Ministerio Dos Transportes	Investimentos	R\$7.037.739.808,98	R\$824.907.679,93
Ministerio Da Integracao Nacional	Investimentos	R\$2.037.504.778,60	R\$1.002.295.734,00
Ministerio Das Cidades	Investimentos	R\$2.753.984.007,30	R\$1.098.460.147,46
2012			
Unidade	Natureza	RP's Pagos	RP's Cancelados
Ministerio Da Ciencia, Tecnologia E Inovacao	Investimentos	R\$567.119.996,63	R\$140.990.887,98
Ministerio De Minas E Energia	Investimentos	R\$25.291.074,60	R\$1.681.496,05
Ministerio Dos Transportes	Investimentos	R\$6.020.757.935,80	R\$1.088.302.240,76
Ministerio Da Integracao Nacional	Investimentos	R\$1.893.312.378,59	R\$1.123.296.497,64
Ministerio Das Cidades	Investimentos	R\$2.851.759.856,61	R\$834.715.286,62
2013			
Unidade	Natureza	RP's Pagos	RP's Cancelados
Ministerio Da Ciencia, Tecnologia E Inovacao	Investimentos	R\$527.412.057,08	R\$126.970.913,99
Ministerio De Minas E Energia	Investimentos	R\$56.940.118,46	R\$3.030.418,07
Ministerio Dos Transportes	Investimentos	R\$6.796.974.754,79	R\$997.586.061,11
Ministerio da Integracao Nacional	Investimentos	R\$2.398.193.906,62	R\$667.646.792,24
Ministerio das Cidades	Investimentos	R\$2.642.862.718,28	R\$579.745.397,71
		TOTAL DE RP's PAGOS:	TOTAL RP's CANCELADOS:
		R\$ 58.944.677.660,97	R\$ 11.914.833.824,43

Fonte: SIAFI. Elaboração do autor

A tabela anterior apresenta os valores de Restos a Pagar pagos e os valores de Restos a Pagar cancelados em 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 para cada um desses cinco Ministérios que estão sendo tratados aqui. Os dados dessa tabela referem-se apenas às despesas que têm natureza de investimento, ou seja, Grupo de Natureza de Despesa 4.

Como dito, as despesas primárias discricionárias estão no cerne do problema do contingenciamento para o atingimento do Resultado Primário. Dentre essas despesas, os investimentos possuem, correntemente,

duração plurianual, por isso passam por mais oportunidades de cortes e são especialmente importantes para esta pesquisa.

Primeiramente, vale dizer que esses saldos totais representam aproximações, pois existem investimentos que não são atingidos pelo contingenciamento. No entanto, como esta é observação sobre dados gerais, os dados apresentados são suficientes para visualizar o efeito macro da execução plurianual por Restos a Pagar em um cenário de restrições de desembolso: a supressão de parcela do orçamento (por cancelamento de RP), sob o alvitre único do Poder Executivo.

Nesse sentido, quanto mais representativo for o valor de cancelamento dos créditos orçamentários inscritos em Restos a Pagar, maior será a margem de escolha, unilateral, do Executivo sobre qual parcela do orçamento será efetivamente paga.

Importa notar os valores de cancelamento de Restos a Pagar em relação aos valores de pagamento. Essa relação demonstra que o cancelamento de Restos a Pagar é representativo frente aos valores pagos. De acordo com a Tabela 3, de 2009 a 2013, no geral, a cada R\$ 10,00 destinados a pagar Restos a Pagar, ao mesmo tempo, cancelava-se R\$ 2,00 do estoque de Restos a Pagar. O caso mais expressivo foi o do Ministério da Integração Nacional no ano de 2012, quando essa relação representou R\$ 10,00 de pagamento para R\$ 6,00 de cancelamento.

Ressalva-se que essas relações de valores são apenas indicativas. Não é possível concluir que em cada um desses anos foi decidido quais Restos a Pagar seriam pagos e quais não seriam exatamente nessas proporções, primeiro porque existem inúmeras razões para cancelamento de RP que estão vinculadas às circunstâncias reais da execução de investimentos, segundo, porque os dados da tabela não permitem saber de que ano são os Restos a Pagar cancelados nem quais foram pagos. As proporções, aqui descritas, se prestam somente para que tenha uma ideia da representatividade dos cancelamentos de RP.

O cancelamento de Restos a Pagar distancia as informações de execução orçamentária em relação à execução financeira, pois nem tudo o que é executado sob o ponto de vista orçamentário será pago. Essa situação distorce propósito original dos Restos a Pagar, que não deveria passar de instrumento de ajuste temporal entre o mundo anual orçamentário e o mundo financeiro, para se tornar um mecanismo de sobrevivência a créditos orçamentários, algumas vezes, de execução completamente incerta.

Para o propósito específico deste trabalho, que é analisar os efeitos dessa realidade sob ótica da transparência pública, é importante questionar: qual a parte do Orçamento que foi cancelada? Quais investimentos foram feitos em detrimento de outros? Quem decidiu? Com que critérios?

Silva, Cândido Júnior e Geraldo (2007, p 17), citando Lima & Miranda (2006), atenta que o efetivo pagamento dos restos a pagar pode ser um instrumento de barganha política do Executivo junto ao Legislativo. Retoman-

do, ainda, o trabalho de Gontijo (2001), o autor constatou que em momentos de votações importantes no Congresso, ocorre um aumento dos pagamentos de Restos a Pagar.

Além disso, na medida em que as inscrições de Restos a Pagar aumentam, eleva-se também o grau de imprevisibilidade orçamentária. Nesse sentido, em matéria publicada no Jornal do Senado em agosto de 2007, o senador Sérgio Guerra (PSDB-PE) comentou o volume de inscrição de Restos a Pagar, para atingir as metas fiscais, e seus efeitos sobre a prorrogação da execução do orçamento corrente. Nas palavras do parlamentar: “o que deveria ser exceção passou a ser a regra. De todos os sinais que aí estão, este é o mais claro de que o processo de produção do Orçamento quebrou.” (Macedo, 2007)

Os efeitos da utilização abusiva dos Restos a Pagar pelo governo são ponderados por Afonso (2008), sob a perspectiva da transparência fiscal. Para o referido autor, uma cuidadosa observação sobre o acúmulo dos saldos orçamentários a pagar pode trazer à tona relevantes informações sobre a gestão fiscal, que não são obtidas pelos relatórios comumente divulgados pelo governo:

Falta transparência fiscal, embora cada vez mais dados sejam publicados. Parece que uma nova maneira de esconder problemas nas finanças públicas passou a ser divulgar informações em excesso, em muitos e diferentes relatórios, (...) (Afonso, 2008, p. 96).

Finalmente, vale notar que o problema não reside, propriamente, na existência dos Restos a Pagar. O cerne do problema concentra-se no desvirtuamento dos Restos a Pagar num contexto onde existem despesas que são eminentemente plurianuais e onde há limitações de empenho e pagamentos devido as metas de Resultado Primário.

5. Conclusões

De acordo com Assoni Filho (2009, p 157), o Orçamentos Público incorpora os anseios coletivos, portanto, é considerado democrático na medida em que transformam em dever jurídico, a expectativa social. Nesse mesmo sentido, alinham-se as considerações da Nota Técnica nº 121/2008 produzida pela Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal, conforme segue:

O governo que sem fundadas razões não executa o orçamento conforme aprovado, está agindo com desapeço para com seu povo, pois descumpre o acordo firmado legitimamente entre os representantes deste mesmo povo; e agindo com obscuridade, porque sub-reptícia e unilateralmente altera a programação apresentada como compromisso (Brasil, 2008, p. 13).

Com efeito, na medida em que a execução da despesa pública diverge dos contornos estabelecidos no Orçamento, ataca-se a própria legitimidade da Lei Orçamentária Anual, fundamentalmente, na sua qualidade de instrumento de controle do Legislativo sobre o Executivo e de transparência do planejamento da despesa pública.

As metas de superávit primário, estabelecidas nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, constituem o principal motivo para a dissociação entre gasto e Orçamento. Com o propósito principal de garantir o esforço fiscal, o governo cancela parcela do Orçamento, que foi aprovado pelo Congresso Nacional, mediante uma “manobra orçamentária” que envolve, fundamentalmente, os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira e os Restos a Pagar.

Primeiramente, para compatibilizar o Orçamento às metas fiscais, o governo promove um ocorre um repre-samento da execução orçamentária para o final do ano mediante Decretos de Programação Orçamentaria e Financeira, causando um efeito de postergação da execução do Orçamento para o próximo ano. Depois, nos exercícios seguintes, para equalizar a execução financeira com as metas de resultado primário, a programação financeira estabelecida nesses decretos inviabiliza a execução concomitante do Orçamento e dos Restos a Pagar. Cria-se, portanto, uma concorrência entre o pagamento do orçamento corrente e dos orçamentos anteriores, empurrando os créditos orçamentários correntes para o exercício seguinte na forma de Restos a Pagar. Assim, põe-se em prática um ciclo de rolagem orçamentária por meio dos Restos a Pagar, de um exercício para o outro, até que sejam, finalmente, cancelados.

A pesquisa analítica desenvolvida neste trabalho, a respeito da execução orçamentária dos cinco Ministérios que concentram os investimentos em infraestrutura no Brasil, aponta para a tendência de permanência da prática de rolagem orçamentária por Restos a Pagar. Ademais, para o contexto analisado, a pesquisa revela a dimensão da parcela do orçamento de investimento em infraestrutura que foi executada sob o ponto de vista orçamentário e depois extinta por meio do cancelamento de Restos a Pagar e o grau de indisponibilidade financeira frente aos créditos orçamentários, que representa, na prática, a margem de escolha do gestor público sobre quais créditos orçamentários serão executados e quais serão prorrogados e possivelmente cancelados.

Tabela 4 - Dimensão do cancelamento e da rolagem orçamentária (2009-2013)

Relevância dos RPs cancelados em relação aos PRs pagos	20%
Indisponibilidade de pagamento dos créditos orçamentários	63,1 % a 52,8 %

Fonte: Elaboração do autor

Sob o prisma da transparência pública, os cortes orçamentários promovidos pelos cancelamentos de Restos a Pagar associam ao Orçamento um grau de incerteza quanto à efetiva execução financeira das dotações orçamentárias.

Assim, haja vista que os créditos orçamentários tornam-se “expectativas de despesa”, é certo que todo desembolso é precedido de uma decisão quanto à realização efetiva da despesa. Assim, essa seletividade na execução orçamentária inaugura um processo decisório orçamentário “paralelo” no seio da burocracia do governo. A partir daí, a transparência passa a ser ameaçada não somente pela divergência entre informações orçamentárias e financeiras, mas pela opacidade do processo decisório atinente ao gasto público.

Essas instâncias de decisão informais no âmbito do Executivo não estão submetidas à mesma transparência e controles democráticos a que está sujeito o processo de elaboração orçamentária formal. Portanto, as oportunidades de decisão criadas pelo contingenciamento e cancelamento de Restos a Pagar representam uma perigosa consequência à transparência pública. Sobre o assunto, especificamente sobre os efeitos do contingenciamento, Franco (1995, p. 214), citado por Batistella (2009, p. 19), afirma que “como em qualquer atividade que envolve ‘racionamento’, há uma tendência para a proliferação de ‘mercados negros’”.

Por fim, a discussão em torno da execução parcial do Orçamento traz à baila uma questão: a execução parcial dos créditos orçamentários transforma a peça orçamentária numa ficção?

Segundo Giacomoni (2005, p.259), a execução parcial não macula a efetividade do Orçamento. Nas palavras do autor: “A lei orçamentária seria uma ficção caso o Poder Executivo efetivasse despesas sem a necessária autorização legislativa.” No entanto, o próprio autor traz a ressalva, nos termos usados pelo doutrinador constitucionalista José Afonso da Silva:

Não podem (os funcionários administrativos) deixar de cumprir as atividades e projetos constantes da lei de orçamento, sem razão justificativa para tanto, ou com a simples justificativa de que não eram obrigados a executá-los (...). (Giacomoni, 2005, p. 259).

A Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal, entretanto, ao tratar do contingenciamento realizado pelo Poder Executivo sobre os orçamentos anuais, apresenta argumentação contrária à visão de que a Lei Orçamentária Anual é peça meramente autorizativa, nos termos do documento:

(...) o que se percebe é que a definição do orçamento como ‘lei formal’, sem conteúdo jurídico, leva governos a tratar esse importante instrumento com o mais absoluto descaso, cumprindo-o apenas nas partes que lhes interessam e, por isso, tornando peça de ficção o mais completo e democrático meio para controle social da conduta governamental (...) (Brasil, 2008, p. 15).

As discussões acerca da força normativa do Orçamento, levando em conta tratar-se de uma lei, perpassam as concepções do Orçamento Público e atingem a teoria jurídica acerca do caráter “legal formal” ou “legal material” das leis orçamentárias e de sua legitimidade para modificar o direito objetivo e subjetivo.

A despeito desse impasse, o presente trabalho não se propõe a discutir o caráter autorizativo ou impositivo do Orçamento. A ideia lançada no título, na qual o Orçamento está entre a ficção e a realidade, não assume plenamente nenhuma dessas duas posições, mas, sim, remete ao abuso de expedientes, em tese, técnicos, inerentes à sistemática orçamentária para alimentar processos decisórios sobre a despesa pública que extrapolam o processo orçamentário formal.

Concluindo, a incerteza quanto à realização financeira que, hoje, emoldura os créditos orçamentários implica o surgimento de processos decisórios sobre a despesa alheios ao processo orçamentário formal. Assim, por certo, pode-se afirmar que o Orçamento transita entre a realidade e a ficção conforme as conveniências das forças políticas, em detrimento à transparência pública.

Referências bibliográficas

- AFONSO, J. R. R. Conta e Faz-de-Conta. In: Conselho da Altos Estudos e Avaliação Tecnológica (Org.). **Responsabilidade na Gestão Pública: os Desafios dos Municípios**. Brasília: Editora da Câmara, 2008. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1120/FazContaLRF.pdf>. Acesso em: 3 de maio de 2014.
- ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de Finanças Públicas**. Brasília: Coleção Gestão Pública Ed., 2008.
- ASSONI FILHO, S. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2009.
- BARCELOS, C. L. K. **A Reforma Orçamentária de 2000: dimensões programática e fiscal**. Brasília, 2004.
- BATISTELLA, J. **Os impactos do contingenciamento dos recursos públicos na execução orçamentária do SERPRO**. Biblioteca Digital de Monografias da Universidade de Brasília. Brasília, 2009. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/1651>. Acesso em: 9 de junho de 2014.
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Institui... **Diário Oficial da União**, 17 de março de 1964.
- _____. Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal. **Nota Técnica nº 121/2008**. Brasília, 2008. 25 p.
- _____. **Relatório de Auditoria do Acórdão nº 27/2009**. Plenário do Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União. 2009. 23p.
- _____. **Relatório de Auditoria do Acórdão nº 1039/2006**. Plenário do Tribunal de Contas da União. Brasília: Tribunal de Contas da União. 2006. 26p.
- CARDOSO, F. H. Plano Fernando Henrique Cardoso: Exposição de Motivos nº 395, 07 de dezembro de 1993. **Revista de Economia Política**, vol. 14, nº 2. Abril-Junho de 1994. Disponível em: <http://www.rep.org.br/pdf/54-10.pdf>. Acesso em: 7. Jun.2014
- FEIJÓ, P. H. **Administração Financeira e Orçamentária**. Apostila Associação Brasileira de Orçamentos Públicos. [S.l.:s.n.], 2002.
- FEIJÓ, P. H.; PINTO, L. F.; MOTA, F. G. L. **Curso de Siafi: uma abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira**. Brasília, 2008.
- FERNANDES, E.L.B. Restos a Pagar. Monografia (Especialização em Orçamento e Políticas Públicas, Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas S.A., 2005. Cap 4 -6.

GONTIJO, V. **Restos a Pagar: Execução Financeira**. Texto para discussão Interna da Consultoria de Orçamento da Câmara dos Deputados. Brasília, 2001.

GONTIJO, V.; PEREIRA FILHO, F. L. **Restos a Pagar e o Direito do Credor. Estudo Técnico nº 6/2010**. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Brasília, 2010. Disponível em: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:AqZY04Ufnzlj:bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/4524/restos_pagar_gontijo_pereira_filho.pdf%3Fsequence%3D4+%&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br. Acesso em: 4 de abril de 2014.

_____. **Contingenciamento, Orçamento Impositivo e Transparência. Estudo Técnico nº 01/2011**. Brasília, 2011. 7.

JUND, S. **AFO Administração Financeira e Orçamentária: teoria e 730 questões**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MACEDO, M. F. Restos a Pagar equivalem a três PACs. **Jornal do Senado**. Edição Especial. Brasília, 6 a 12 de agosto de 2007. Nº 2.641/138.

NUNES, S.P.P.; NUNES R. da C. O Processo Orçamentário na Lei de Responsabilidade Fiscal: instrumento de planejamento. In: FIGUEIREDO, C. M.; NÓBREGA, M. (Org.). **Administração Pública: direitos administrativos, financeiros e gestão pública: prática, inovações e polêmicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. Disponível em: http://www.uberaba.mg.gov.br/portal/acervo/orcamento/boletins/O_Processo_orcamentario_na_LRF_instrumento_de_planejamento.pdf. Acesso em: 12 de abril de 2014.

SILVA, A. M. A. da; CÂNDIDO JÚNIOR, J. O. É o mercado míope em relação à política fiscal brasileira? **Revista Brasileira de Economia**. Rio de Janeiro, v. 64, n. 4, p, out/dez 2010.

SILVA, A. M. A. da; CÂNDIDO JÚNIOR J. O.; GERALDO, J. C. **Restos a Pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a sustentabilidade do gasto público**. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Brasília, 2007. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/educacao-orientadora/premio-sof-de-monografias/i_premio/tema_2_1_lugar.pdf. Acesso em: 21 de abril de 2014.

SILVA, M. C. Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União. 1999 – 2003. 110 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis. UnB/UFPA/UFPE/UFRN, Recife, 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n43/a07v1843.pdf>. Acesso em: 11 de maio de 2014.