

RESTOS A PAGAR: AS IMPLICAÇÕES DAS REGRAS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NA GESTÃO E SUAS CONSEQÜÊNCIAS NAS DESPESAS PÚBLICAS DO ESTADO DO PARÁ NO PERÍODO 2000 A 2009

PAYMENTS TO BE PAID: THE IMPLICATIONS OF THE RULES OF TAX LIABILITY IN MANAGEMENT AND THEIR CONSEQUENCES OF THE STATE OF PARÁ PUBLIC EXPENDITURE FOR THE PERIOD 2000 TO 2009

Luiz Reis Ferreira Neto*

e-mail: lrneto_bel@hotmail.com

Marília Matos Monteiro Gonçalves Ferreira**

e-mail: mariliazinha@hotmail.com

Diego Ventura Magalhães**

e-mail: diego.emerson.costa@gmail.com

Rayanny Cardoso Moreira*,******

e-mail: rayannycm@hotmail.com

Diego Emerson Silva Costa****

e-mail: diego.emerson.costa@gmail.com

Fábio Anderson Costa*****

e-mail: lneto@banparanet.com.br

* Universidad Autónoma de Asunción,, Asunción – Paraguay

**Faculdade da Amazônia, Manaus, AM – Brasil

***Faculdade Pitagoras de Guinambi, Guanambi, BA – Brasil

****Faculdade de Ciências e Tecnologia da Bahia, Alagoinhas, BA - Brasil

*****Universidade Federal do Pará, Belém, PA - Brasil

Resumo

No Brasil, a política econômica possui uma trajetória histórica marcada por diversos episódios que demonstram uma ingerência e ilegalidade no panorama da gestão pública, desde ausência de equilíbrio fiscal a descaso com o patrimônio público. A Lei 4.320/64, que rege a Contabilidade na administração pública, foi criada para orientar a execução da Receita e Despesa; já a Lei complementar 101 de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade fiscal, veio para equilibrar as contas públicas, ela estabelece a fixação de limites para despesas com pessoal, para dívida pública e a determinação de que sejam elaboradas metas para o controle de receitas e despesas. Este tem como objetivo analisar os Restos a Pagar na gestão do Estado do Pará no período de 2000 a 2009 e seus impactos no orçamento subsequente à sua inscrição, demonstrar o montante de Restos a Pagar, quais os tipos de despesas que o formam e comparar se o Estado está cumprindo o que manda a LRF. O enfoque comparativo foi realizado a partir de análises quantitativo e qualitativo dos Restos a Pagar processados, visando demonstrar através de percentuais se o gestor teve ou não a intenção de cumprir a Lei supracitada e o seu principal foco na gestão analisada.

Palavras-chave: Administração pública. Lei de Responsabilidade Fiscal. Restos a Pagar. Orçamento.

Abstract

In Brazil, economic policy has a historical trajectory marked by several episodes that demonstrate interference and illegality in the public management landscape, from the absence of fiscal balance to neglect with the public patrimony. Law 4.320 / 64, which governs Accounting in public administration, was created to guide the execution of Revenue and Expense; Complementary Law 101 of May 4, 2000, the Fiscal Responsibility Law, came to balance public accounts. It establishes limits for personnel

expenses, public debt and the establishment of targets for the control of income and expenses. The objective of this study is to analyze the Remainder Payable in the State of Pará management from 2000 to 2009 and its impact on the budget subsequent to its enrollment, to demonstrate the amount of Remainder Payable, what are the types of expenses that form it and to compare if The state is doing what the LRF says. The comparative approach was based on quantitative and qualitative analyzes of Processed Payables, aiming to demonstrate through percentages whether or not the manager intended to comply with the aforementioned Law and its main focus on the analyzed management.

KEYWORDS: Public administration. Fiscal Responsibility Law. Remains Payable. Budget.

INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho tem por finalidade analisar as implicações das regras da Lei de Responsabilidade Fiscal na Gestão Pública, mais especificamente nas despesas inscritas em restos a pagar no final do mandato do Gestor Público.

Antes da Lei 101/2000, muitos gestores públicos costumavam contrair obrigações de despesas sem que houvesse recursos financeiros suficientes para paga-las, principalmente, no final do seu mandato. Conseqüentemente, essas despesas eram inscritas em restos a pagar, ou seja, ficava para o próximo gestor a missão de pagar a dívida contraída.

No entanto, a partir da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal (101/2000) houve um tratamento diferenciado para a gestão pública no que trata as despesas inscritas em restos a pagar, especialmente nos dois últimos quadrimestres do mandato do gestor público, o qual, de certa forma dificultará o comprometimento de recurso sem o correspondente financeiro em caixa, mantendo assim o equilíbrio das contas públicas.

Por meio dos dados levantados será verificado se esse novo mecanismo jurídico alcançou o seu objetivo, mais precisamente em comparação a não geração de despesas nos dois últimos quadrimestres do governo, evidenciando a ocorrência de despesa inscrito em restos a pagar sem que haja disponibilidade em caixa.

Portanto, foi feita uma análise para certificar-se ou não se a regra da Lei 101/2000 está sendo aplicada, se houve controle mais intenso e se os gestores estão contendo mais as despesas no ultimo dois quadrimestres do final do governo, especificamente, do Estado do Pará nos Períodos de 2000 a 2009.

A Lei de Responsabilidade Fiscal tenta, por meio de um dos seus objetivos, proporcionar o equilíbrio das contas públicas, e uma das medidas adotadas é a que diz respeito às despesas inscritas em restos a pagar, onde é vedado o gestor público contrair despesas e inscrevê-las em restos a pagar sem que haja financeiro em caixa suficiente para cobri-las.

Tal regra foi necessária em razão da cultura existente antes de sua edição, onde os gestores criaram despesas sem se preocupar com o recurso financeiro.

Hoje, 10 (dez) anos após a Lei entrar em vigor, questiona-se, será que houve melhorias na gestão das despesas públicas? Será que houve uma redução de inscrições em restos a pagar no período citado pela Lei? Será que as despesas públicas estão sendo mais controladas?

São esses questionamentos que nos levaram a abordar o Tema a fim de se solucionar o seguinte problema:

A Lei de Responsabilidade Fiscal melhorou a gestão das despesas públicas, especificamente, as contraídas no final do mandato que podem ser inscritas em restos a pagar no Estado do Pará?

A fim de que se comprove o problema levantado elaboramos as seguintes hipóteses:

- As regras da LRF trouxeram regras eficazes às inscrições em restos a pagar.
- As regras da LRF conseguiram restringir as inscrições em restos a pagar.
- As inscrições em restos a pagar possuem o ser correspondente em recurso financeiro em caixa
- Com a LRF o gestor limitou o valor dos inscritos em restos a pagar.
- As sanções da LRF para quem desobedece as regras referentes.

Os gastos do governo são preocupações da sociedade, pois a forma como o governo aplica o dinheiro público tem ligação direta com o bem estar do cidadão. Neste caso, é importante que as despesas públicas sejam controladas para que não seja afetado o equilíbrio financeiro, com intuito de alcançar uma continua melhoria na gestão pública os legisladores vêm ao longo dos tempos estabelecendo normas que viabilizasse essa prática, como, por exemplo, a regulamentação da Lei 4320/64 e a recente Lei de Responsabilidade Fiscal (101/2000).

Portanto, o tema é relevante, o mesmo está sujeito à comprovação, tem importância teórica e prática, além disso, é um assunto bastante discutido atualmente. Tendo em vista que muitos gestores públicos contraíam despesas sem que haja financeiro suficiente para comportar essas dívida, conseqüentemente, o próximo exercício ficava comprometido, devido excesso de inscrição em restos a pagar.

Na prática, o assunto envolve de forma direta a Gestão Pública, pois trouxe uma inovação no que se refere às despesas contraídas e inscrição em restos a pagar nos últimos oitos meses de mandato do titular do poder público. Com esse estudo poderá ser verificado se a Lei de Responsabilidade Fiscal conseguiu maior controle da inscrição em restos a pagar, e, por conseguinte houve um controle do aumento das despesas no final de governo, especificamente aquelas com financeiro insuficiente para arcar com essas dívidas.

Será ainda verificado como funcionava o processo de despesas destinadas à inscrição em restos a pagar, antes da vigência da Lei 101/2000.

Diante dessa situação, tornou-se atraente buscar certifica-se se essa legislação trouxe realmente um controle das despesas publicas, se as inscrições em restos a pagar ficaram restritas a disponibilidade de caixa no final do governo.

1.1. OBJETIVOS

1.1.1. Objetivo geral

Demonstrar os efeitos das regras da Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente, a restos a pagar no ultimo ano de governo.

1.1.2. Objetivos específicos

Analisar as regras estabelecidas na LRF; Analisar os balanços e balancetes do ano de 2008/2009; Comparar os períodos; de 2000 a 2009; Analisar os dados referentes à inscrição em restos a pagar do período; Verificar como a legislação e os gestores públicos tratavam os restos a pagar.

2. METODOLOGIA

A metodologia deste trabalho será realizada de forma qualitativa e quantitativa, as quais serão exploradas por meio de pesquisa bibliográfica baseada em referenciais teóricos já publicados em livros, revistas e artigos científicos. Também será feito uma pesquisa documental que será feita por meio de análises de documento como balancetes, balanços e lançamentos de natureza contábil, havendo a necessidade pode ser utilizados a pesquisa de levantamento de dados, pesquisa de campo e pesquisa de estudo de caso.

3. DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A delimitação do trabalho se deterá na análise das implicações das Regras da Lei 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) na gestão das despesas publica, especialmente, no artigo 42 desta lei que trata da inscrição em restos a pagar no governo do estado do Pará no período de 2000 a 2009.

3.1. RESTOS A PAGAR

3.1.1. HISTÓRICO (LEGISLAÇÃO ANTERIOR)

A expressão “Restos a Pagar” tem essa denominação desde que foi publicada no diário oficial da União a aprovação do regulamento para a execução do Código de Contabilidade Pública por meio do Decreto nº. 15.783, de 08 de novembro de 1922.

3.1.2. CONCEITO

De acordo com a Lei n. 4.320/64 que institui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todas as esferas do governo. Por meio do artigo 36, define como restos a pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas. Os Restos a Pagar são compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante. A Inscrição em Restos a Pagar decorre da observância do Regime de Competência para as despesas.

Artigo na íntegra:

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

Portanto, essas despesas, não canceladas pelo processo de análise e depuração e, que atendam os requisitos previstos em legislação específica, deve ser inscritas em Restos a Pagar, pois se referem a encargos incorridos no

Próprio exercício.

Vale ressaltar a diferença entre Restos a Pagar e obrigações a pagar, o primeiro representa os valores pendentes de pagamentos, ou seja, as obrigações efetivas que já foram liquidadas, já o segundo representam passivos efetivos, ou seja, exigibilidades efetivas de terceiros juntos ao governo, os quais são podem ser originados da execução do orçamento da receita, da despesa e de fatos extra-orçamentários.

Para Heilio Kohama (KOHAMA, 2010) menciona em sua obra que despesa orçamentária é executada pelo regime de competência, como preceitua o artigo 35, inciso da Lei nº. 4.320/64, o qual determina que “pertencem ao exercício financeiro, às despesas nele legalmente empenhas”. No entanto, a mesma lei estabeleceu alguns procedimentos a serem adotados para o encerramento do exercício, por meio do artigo 36, que estabelece “consideram-se restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Em suma Restos a Pagar é uma expressão utilizada pela Lei nº 4.320/64 para representar as despesas pendentes de pagamento originadas da emissão de notas de empenhos, ou seja, ele tem origem na formação da despesa, devendo essa expressão ser utilizado apenas para representar os valores da despesa empenhada e não paga ao final do exercício financeiro de emissão do empenho.

É importante lembrar que o não pagamento no exercício de despesas nele empenhadas não compromete o equilíbrio orçamentário estabelecido no art. 35 da Lei nº 4.320, de 1964, pois pertence ao exercício financeiro, vejamos:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

3.2. CLASSIFICAÇÃO

A Lei nº. 4.320/64, em seu artigo 36 revela que há duas categorias de Restos a Pagar, os Processados e os Não Processados. Mas é o Decreto nº. 93.872/86 em seu artigo 67, § 1º, que menciona a diferença entre eles, vejamos:

Art. 67. Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas (**Lei nº 4.320/64, art. 36**).

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

3.2.1. Restos a Pagar Processado

Os Restos a Pagar Processados podem ser conceituados como aqueles em que as despesas já foram empenhadas e liquidadas e não pagas no exercício anterior, posto que o credor cumpriu com suas obrigações, ou seja, já tenha entregado os bens ou serviços, dessa forma o seu direito de receber tornou-se líquido e certo.

Para HEILIO KOHAMA (KOHAMA, 2010) compreende-se por Restos a Pagar Processado aquele em que o empenho foi entregue ao credor, o qual por sua vez forneceu o material, prestou o serviço e ou executou a obra, neste caso a despesa foi considerada liquidada, faltando apenas a fase de pagamento, e em termos orçamentários foi considerada “despesa realizada”.

3.2.2. Restos a Pagar Não Processado

Classificam-se como Restos a Pagar Não Processados, as despesas legalmente empenhadas, mas que não foram liquidadas e nem pagas até 31 de dezembro do mesmo exercício financeiro, ou seja, por algum motivo não ocorreu o recebimento de bens e serviços no exercício de emissão da nota de empenho ou ocorreu algum entrave por parte do poder pública no momento da liquidação.

Segundo PISCITELLI, Timbó e Rosa (2006), é claro e objetivo na classificação de RP Não Processado “são consideradas não processadas aquelas cujos serviços encontram-se em execução, não existindo ainda o direito líquido e certo do credor”.

Em conformidade com a Lei nº 4.320/64, os Restos a Pagar não processados devem ser escriturados como obrigação. Essa medida vai de encontro com o Princípio da Competência, que estabelece que a despesa influencia o resultado do exercício no momento em que ocorreu o seu fato gerador. Mas para a Lei nº. 4.320/64 o fato gerador da despesa orçamentária é a emissão de nota de empenho, porém o que o Princípio da Competência leva em consideração como fato gerador e a entrega do produto, o recebimento do serviço prestado e ou o uso dos bens.

É importante ressaltarmos que quando ocorre à inscrição de Restos a Pagar Não Processado, no final do exercício, neste caso também se reconhece uma despesa que não ocorreu de fato, além também de contrariar o princípio da competência. Contraria também a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual determina que a despesa seja reconhecida pela competência, dessa forma, não poderia ocorrer à inscrição dos restos a pagar não processados.

Diante da situação é prudente que primeiramente, o gestor avalie a possibilidade de cancelar o empenho, procedendo-se à inscrição somente em caso de impossibilidade de tal exclusão. (JOÃO FILHO, 2006, p. 118)

Em suma os Restos a Pagar Não Processados são despesas em que o empenho foi legalmente emitido, porém por algum motivo não ocorreu à fase da liquidação, ou seja, o empenho foi emitido, mas o objeto adquirido ainda não foi entregue e depende de algum fator para sua regular liquidação. Portanto, de acordo com o sistema orçamentário de escrituração contábil, a despesa não está devidamente processada.

3.3. INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR

A inscrição em Restos a Pagar é realizada na data do encerramento do exercício financeiro, mediante a emissão de nota de empenho, o qual está limitado pelo crédito orçamentário, de acordo com as fases da despesa; ou seja, necessita cumprir com os estágios anteriores do empenho e liquidação.

É que para ser considerada legal, a despesa deve ser ordenada por autoridade competente, e cumprir com os requisitos estabelecidos nos artigos 58 a 70 da Lei Federal n. 4.320/64; além disso, sua realização deverá estar condicionada ao recebimento do crédito orçamentário pelas Unidades Gestoras. A validade da inscrição será até dia 31 de dezembro do ano subsequente, neste período o credor deverá habilitar-se ao recebimento do que lhe é devido.

Segundo PISCITELLI, TIMBÓ e ROSA (2006) também mencionam as regras que a legislação estabelece para a inscrição de RP, mas ele acrescenta em sua obra que quando ocorre o cancelamento da inscrição o direito do credor fica reconhecido e o pagamento deverá ser efetuado a conta do orçamento vigente, na rubrica de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) o que é diferente de RP que é pago pelo orçamento em que estava autorizada.

A razão da baixa após um ano resulta da natureza do passivo circulante que em regra, permite a existência de obrigação a curto prazo. No entanto, é a forma de controle para vigora dentro prazo prescricional.

Mas considerando apenas a Lei 4.320/64 a execução da despesa inscrita em Restos a Pagar poderá ocorrer em exercícios futuros. Portanto, com objetivo estabelecer limites, a Lei nº. 101/00 determinou que nos últimos oito meses de cada mandato, o Governo só poderá contrair obrigações de despesas que possam ser pagas integralmente no próprio exercício, podendo a ser pagas em exercício futuro desde que haja disponibilidade financeira. Esse procedimento obriga o governante

a não deixe de pagar as dívidas de Restos a Pagar, com justificativa de priorizar os pagamentos de despesas de exercícios correntes.

A inscrição em Restos a Pagar obedece ao Regime de Competência, visto que o art. 50, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal prevê que a despesa deve obedecer ao regime de competência em seu registro. Portanto, a despesa deve ser reconhecida e apropriada no exercício pela ocorrência do respectivo fato gerador da obrigação, mesmo que o pagamento seja realizado no próximo ano.

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

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

O regime de competência determina que as despesas sejam contabilizadas de acordo com o exercício que foram geradas, se essa despesa foi empenhada em exercício e só foi paga no seguinte, a mesma deverá ser contabilizada no exercício a que foi empenhada, mas como seu pagamento só ocorrerá o exercício seguinte ela será considerada como uma despesa extra orçamentária. (LIMA, 2009, p. 82).

3.4. BASE LEGAL

É importante mencionar que a elaboração deste trabalho fundamenta-se por meio dos instrumentos legais que lhe dão a adequada sustentação para a construção da interpretação de seus conceitos e consequências.

Devido à grande importância do tema Resto a Pagar surgiram ao longo do tempo diversos instrumentos Legais com intuito de estabelecer regras que norteiam todas as situações que acontecem a cerca dos Restos a Pagar.

3.4.1. A Lei nº. 4.320/64

A Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Pode ser considerada uma importante norma sobre orçamento e direito financeiro, além disso, é a primeira norma legal que estabelece regras sobre os Restos a Pagar, a partir dela que outros instrumentos jurídicos e autores se baseiam para tratar do assunto. Pois, conceitua, detalha o processo de inscrição e de cancelamento.

A Lei nº. 4.320/64, em seu artigo 36 dispõe sobre o tema Restos a Pagar, define o que gera Restos a Pagar conceituando o que vem a ser, diferenciando o que é processado e não processado.

3.4.2. A Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, regulamentou o que está preceituado no artigo 163, da Constituição Federal de 1988, a mesma é denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, ela estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Entre todas as legislações citadas até agora esse instrumento legal é considerado de grande importância, principalmente na área de planejamento e controle que visa o equilíbrio da gestão pública somada à capacidade financeira do estado. Portanto, ela é considerada um grande avanço no ordenamento jurídico, pois por meio dela são estabelecidas normas mais concisas sobre a gestão dos recursos públicos e inscrição em Restos a Pagar impondo restrições a seu tratamento.

3.5. TRANSAÇÕES DE RESTOS A PAGAR

3.5.1. Pagamento de Restos a Pagar

O pagamento de dívida inscrita em Restos a Pagar Processado ou Não Processado, é realizado, preferencialmente, no ano seguinte a sua inscrição, necessitando para o pagamento dos Restos a Pagar Não Processados, que a despesa seja antes liquidada a despesa.

É importante mencionar que é considerado Restos a Pagar Não Processado aqueles definidos pelo artigo 35 do Decreto nº. 93.872/86, pois os mesmos apresentam alguma pendência para a sua liquidação. Em outros casos o empenho deveria ser cancelado.

3.5.2. Cancelamento de Restos a Pagar

As despesas que não foram pagas até o final do exercício seguinte deverão ter sua inscrição cancelada. Mas antes de tudo é importante lembrar que os Restos a Pagar Processados representam as dívidas reais do Estado. Portanto, a falta de pagamento desse grupo de despesa no exercício seguinte a inscrição conduz o seu registro no passivo permanente, para compor a dívida pública fundada. Dessa forma, somente os Restos a Pagar não processados podem e devem ser cancelados, pois os valores processados representam obrigação líquida e certa do Estado para com seus credores.

3.5.3. Prescrição de Restos a Pagar

Os Restos a Pagar só prescrevem após cinco anos a partir de sua inscrição, e nesse espaço de tempo as despesas reconhecidas serão pagas na rubrica “Despesas de Exercícios Anteriores”, de acordo os artigos 69 e 70 do Decreto nº. 93.872/86.

3.6. OUTRAS LEGISLAÇÕES

3.6.1. A Lei de Crimes Contra as Finanças Públicas.

No ordenamento jurídico brasileiro existe uma variedade legal que trata o controle da dívida que é inscrita em Resto a Pagar, dessa forma surgiu então à necessidade de uma legislação que venha a punir os infratores que de alguma forma cometeram alguma irregularidade.

Em vista disso, foi editada para consolidar as punições de crimes contra as finanças públicas a Lei nº. 10.028 de 19 de outubro de 2000 que alterou o Código Penal de 1940, visando adequá-la as novas normas estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual, por meio do artigo 73 que indica os instrumentos que julgam e puni os infratores.

Antes a aplicações irregulares das verbas públicas eram consideradas irregularidades administrativas, mas agora com a publicação desse instrumento jurídico passou a tipificar crime. Portanto, a Lei 10.028/00, pode ser considerada a proteção criminal à Lei de Responsabilidade Fiscal, pois não fazia sentido que uma lei rígida no controle da gestão pública sem uma lei que estabelecesse punições para os atos contrários. As punições podem ocorrer, por exemplo, com ressarcimento, multa, cassação do mandato e até prisão.

Relacionando a Lei nº. 10.028/2000 com o tema abordado neste trabalho observamos que ela acrescenta um capítulo específico que trata de crimes contra as finanças públicas, especificamente, o artigo que trata de irregularidade de inscrição de Restos a Pagar e o 359-B, vejamos:

Art. 359-B. Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei:
Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.
Assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislatura.

O artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal tem um peso bastante significativo para as finanças públicas, pois sua violação traz punição para o infrator como prever o art. 359-C da Lei 10.028/2000, vejamos.

Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:
Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

A obrigação assumida pelo gestor deve ser cumprida totalmente dentro de seu mandato, porém algumas obrigações podem passar para o mandato seguinte, neste caso como estabelece o artigo 42 da LRF se faz necessário a existência de recursos financeiros suficiente para arcar com esse ônus, se o gestor não proceder nesse sentido o mesmo poderá ser responsabilizado criminalmente, devido à tipicidade do fato, quando ele autoriza ou cria obrigação, gerando despesa que será passada à próxima gestão, sem a necessária e suficiente disponibilidade de caixa.

Outro artigo da Lei nº. 10.028/2000 relacionado aos Restos a Pagar, é o artigo 359-F que prevê:

Art. 359-F. Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei:
 Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.

Não há um valor definido expressamente em lei para a inscrição em Restos a Pagar o que se entende de valor permitido em lei é o valor da disponibilidade financeira em caixa que é suficiente para pagar a obrigação assumida dentro dos dois últimos quadrimestres, ou a disponibilidade de caixa existente no exercício seguinte. Dessa forma, pode haver duas situações que fixam o valor permitido em lei, uma que permite o pagamento nos dois últimos quadrimestres, e a outra, referente à disponibilidade de caixa que permita pagar no exercício seguinte.

Portanto, verifica-se que a Lei 10.028/2000 veio dar continuidade ao processo de punição aos gestores que cometerem irregularidade na administração pública. Por isso, que este instrumento jurídico pode ser considerado um avanço para a sociedade em geral.

4. RESTOS A PAGAR NO ESTADO DO PARÁ NO PERÍODO DE 2000 A 2009.

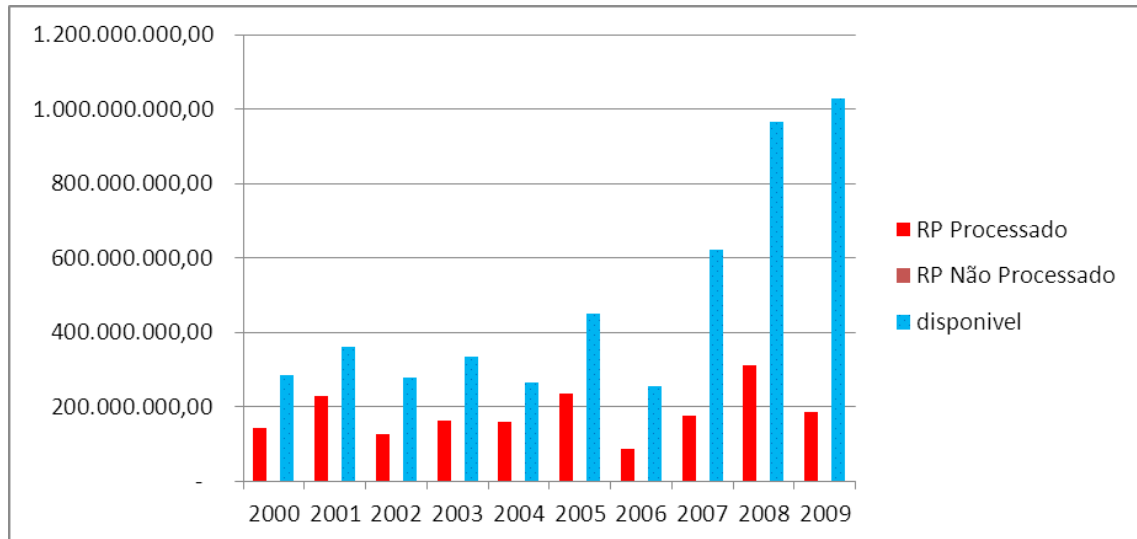
De acordo com que foi estabelecido anteriormente pelos diversos meios de publicações os Restos a Pagar é parte integrante do processo orçamentário, e sua inscrição é responsável por um cuidado especial para a administração pública. O período escolhido para objeto de análise deste trabalho deveu-se ao fato de verificar como o Estado do Pará vem se comportando ao longo desses dez anos de implementação das regras da Lei de Responsabilidade Fiscal, principalmente no que se refere à utilização do instituto Restos a Pagar, tanto o Processado como o Não Processado, dando o novo tratamento a forma como vinha sendo utilizado pela administração pública.

Tabela 3- Inscrição de Restos a Pagar Processados e Não Processados e disponibilidade financeira e sobras no Período 2000 a 2009.

Ano	Inscrição em RP	RP Processado	RP Não Processado	disponível	RP/Disp	% de Sobra
2000	140.923.002,13	140.923.002,13	-	283.219.668,94	50%	50%
2001	227.513.688,17	227.513.688,17	-	361.574.964,16	63%	37%
2002	125.125.301,56	125.125.301,56	-	276.230.961,29	45%	55%
2003	163.018.445,55	163.018.445,55	-	332.324.122,51	49%	51%
2004	159.011.295,99	159.011.295,99	-	264.632.390,13	60%	40%
2005	232.929.565,56	232.929.565,56	-	450.323.096,72	52%	48%
2006	84.894.780,55	84.894.780,55	-	253.871.259,91	33%	67%
2007	176.450.207,67	176.450.207,67	-	620.998.949,79	28%	72%
2008	311.526.654,67	311.526.654,67	-	964.015.765,85	32%	68%
2009	183.756.952,05	183.756.952,05	-	1.026.885.222,66	18%	82%

Fonte: Balanço Geral do Exercício 2000 a 2009 do Estado do Pará-SEFA

Gráfico 1- Variação do volume de inscrição em Restos a Pagar Processado e Não Processado e Disponibilidade Financeira no Período de 2000 a 2009.



Fonte: Balanço Geral do Exercício 2000 a 2009 do Estado do Pará-SEFA

Constatamos após a análise conjunta da Tabela 1 e o Gráfico 1 que a Gestão Pública do Estado Pará vem cumprindo o que está estabelecido no artigo 42, da Lei nº. 101/2000 que determina que seja proibido ao gestor público contrair obrigações de despesas nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. Em todos os anos analisado o valor da Disponibilidade Financeira sempre foi bem maior que o valor inscrito em Restos a Pagar. Para a nossa análise compararmos os valores inscritos em Restos a Pagar em relação aos valores constate no disponível, a fim de obtermos a representação em relação ao correspondente financeiro.

Os exercícios de 2002 e 2006 são os mais importantes de serem analisados, pois representam o fim de mandatos eletivos. Dessa forma, são esses os períodos que o art. 42, da LRF estabelece regras acerca das despesas nos dois últimos quadrimestres, sendo vedada a contratação de despesas sem o correspondente financeiro para pagamento dentro do exercício, ou no exercício seguinte com inscrição em restos a pagar.

Verificou-se por meio dos Balanços Patrimoniais que o Estado do Pará vem seguindo o que manda o artigo supracitado, pois no exercício de 2002, para pagar o montante de R\$ 125.125.301,56 (cento e vinte cinco milhões, cento e vinte cinco mil, trezentos e um reais e cinquenta e seis centavos) inscritos em Restos a Pagar, o estado dispunha de R\$ 276.230.961,29 (duzentos e setenta e seis milhões, duzentos e trinta mil, novecentos e sessenta e um reais e vinte e nove centavos), o mesmo ocorreu no ano de 2006, quando o foi inscrito em Restos a Pagar o valor

de 84.894.780,55 (oitenta e quarto milhões, oitocentos e noventa e quatro mil, setecentos e oitenta reais e cinqüenta e cinco centavos), tendo disponibilidade financeira no valor de R\$ 253.871.259,91 (duzentos e cinqüenta e três milhões, oitocentos e setenta e um mil, duzentos e cinqüenta e nove reais e noventa e um centavos).

É importante ressaltar também que 2001 foi o ano que mais se comprometeu os recursos disponíveis em valores percentuais, representando 63% (sessenta e três por centos), ou seja, dos R\$ 361.574.964,16 (duzentos e sessenta e um milhões, quinhentos e setenta e quatro mil, novecentos e sessenta e quatro reais e dezesseis centavos) de disponível, R\$ 227.513.688,17 (duzentos e vinte e sete milhões, quinhentos e treze mil, seiscentos e oitenta e oito reais e dezessete centavos) foram utilizado para arcar com despesas de Restos a Pagar, ou seja. Mas o ano de 2009 foi o ano que os Restos a Pagar consumiu menos recursos financeiro, onde o percentual foi de 18% (dezoito por cento), pois dos R\$ 1.026.885.222,66 (Um bilhão, vinte e seis milhões, oitocentos e oitenta e cinco mil, duzentos e vinte dois reais e sessenta e seis centavos) apenas R\$ 183.756.952,05 (cento e oitenta e três milhões, setecentos e cinqüenta e seis mil, novecentos e cinqüenta e dois reais e cinco centavos) foram registrados em Restos a Pagar.

Em valores absolutos, 2008 foi o ano em que mais ocorreu inscrição em Restos a Pagar, sendo inscritos neste ano R\$ 311.526.654,67 (trezentos e onze milhões, quinhentos e vinte e seis mil, seiscentos e cinqüenta e quatro reais e sessenta e sete centavos). No entanto, o ano de 2006, em valores absolutos, foi o ano que menos ocorreu inscrição em Restos a Pagar, sendo inscritos apenas R\$ 84.894.780,55 (oitenta e quatro milhões, oitocentos e noventa e quatro mil, setecentos e oitenta reais e cinqüenta e cinco centavos).

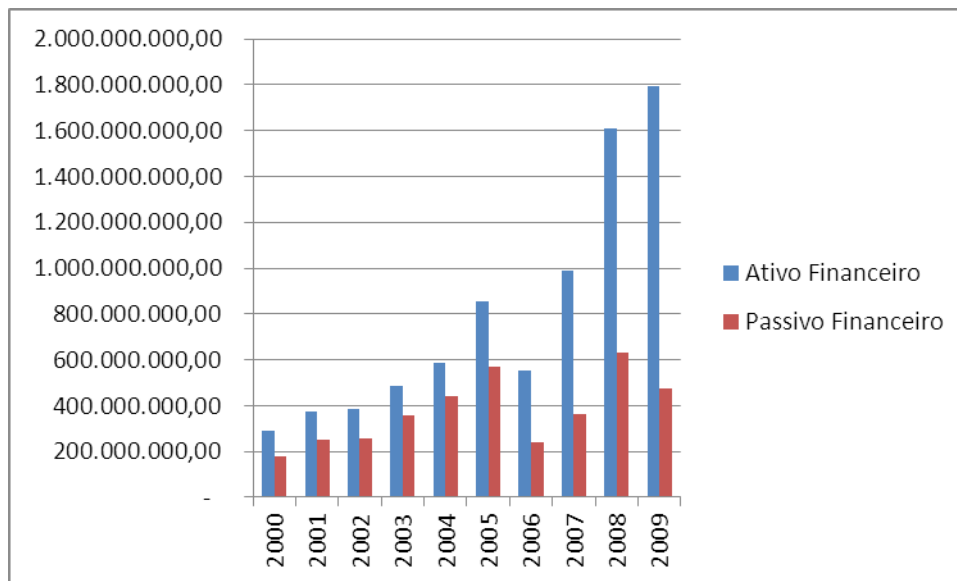
No período analisado não houve registro de Restos a Pagar não Processados, devido à orientação estabelecida por instruções normativas, como a IN N° 0038, DE 23 de dezembro de 2009, e as LDO, como por exemplo, a LEI N° 7.193, de 5 de agosto de 2008, a qual determina que sejam cancelados todos os empenhos não liquidados. A última inscrição em Restos a Pagar não Processados foi registrado no ano de 1997.

Tabela 4- Confronto de Ativo Financeiro com o Passivo Financeiro dos anos de 2000 a 2009.

Ano	Ativo Financeiro	Passivo Financeiro	saldo	% saldo
2000	293.101.175,86	180.792.524,39	112.308.651,47	38%
2001	374.309.279,74	254.007.268,92	120.302.010,82	32%
2002	386.250.046,37	257.727.542,72	128.522.503,65	33%
2003	487.559.737,45	355.032.354,29	132.527.383,16	27%
2004	585.579.320,56	439.895.154,31	145.684.166,25	25%
2005	855.661.519,48	568.777.084,17	286.884.435,31	34%
2006	554.627.882,44	237.865.892,49	316.761.989,95	57%
2007	990.184.627,38	360.492.680,06	629.691.947,32	64%
2008	1.607.409.689,55	630.967.625,39	976.442.064,16	61%
2009	1.792.505.737,41	475.833.579,37	1.316.672.158,04	73%

Fonte: Balanço Geral do Exercício 2000 a 2009 do Estado do Pará-SEFA

Gráfico 2- Confronto de Ativo Financeiro com o Passivo Financeiro dos anos de 2000 a 2009.



Fonte: Balanço Geral do Exercício 2000 a 2009 do Estado do Pará-SEFA

O resultado indica que o Estado do Pará possui situação positiva, denominado de superávit financeiro, no que se refere ao confronto do ativo financeiro com o passivo financeiro nos anos de 2000 a 2009. Observa-se que houve crescimento dos indicadores ao longo dos anos, ao ponto de, em 2009, o Estado possuir saldo financeiro de R\$ 1.316.672.158,04 (um bilhão, trezentos e dezesseis milhões, seiscentos e setenta e dois mil, cento e cinqüenta e oito reais e quatro centavos) para cumprir suas obrigações de curto prazo, o resultado positivo serve de fonte de abertura para créditos especiais e suplementares, deduzidos os créditos extraordinários abertos no ano.

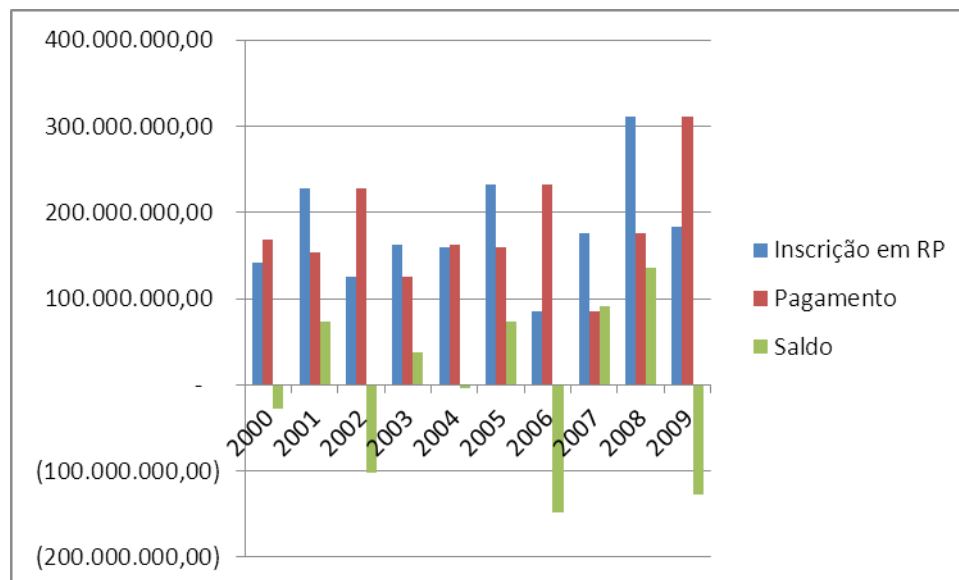
Na análise da tabela levando em consideração não só os Restos a Pagar, mas todas as obrigações assumidas a curto prazo pelo governo, certifico-se que o Estado do Pará vem se preocupando em honrar com seus compromissos, sendo que após a diferença do ativo financeiro com o passivo financeiro resulta sempre em saldo positivo levando em considerações o período analisado, por exemplo, em 2009 obteve dessa diferença um percentual X.

Tabela 5- Inscrições, Pagamentos e Saldo anual dos Restos a Pagar.

Ano	Inscrição em RP	Pagamento	Saldo
2000	140.923.002,13	168.021.260,41	(27.098.258,28)
2001	227.513.688,17	154.057.834,53	73.455.853,64
2002	125.125.301,56	227.513.688,17	(102.388.386,61)
2003	163.018.445,55	125.125.301,56	37.893.143,99
2004	159.011.295,99	163.018.445,55	(4.007.149,56)
2005	232.929.565,56	159.011.295,99	73.918.269,57
2006	84.894.780,55	232.929.565,56	(148.034.785,01)
2007	176.450.207,67	84.894.780,55	91.555.427,12
2008	311.526.654,67	176.450.207,67	135.076.447,00

Fonte: Balanço Geral do Exercício 2000 a 2009 do Estado do Pará-SEFA

Gráfico 3- Inscrições, Pagamentos e Saldo anual dos Restos a Pagar.



Fonte: Balanço Geral do Exercício 2000 a 2009 do Estado do Pará-SEFA

Observa-se que não está ocorrendo cancelamento de Restos a Pagar do passivo Financeiro após 12 meses, em razão dos pagamentos estarem sendo efetuados em dia.

Normalmente o Estado vem inscrevendo o valor de Restos a Pagar Processado num ano e liquidando no ano seguinte como pode ser observado a partir de 2001.

Verificou-se ainda que o valor pago em 2001 foi superior ao valor inscrito em 2000 o que significa que em 2001 foi pago o valor inscrito em 2000 R\$ 140.923.002,13 (cento e quarenta milhões, novecentos e vinte e três mil, dois reais e treze centavos), e mais um residual do ano de 1999.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo analisar o comportamento do Estado do Pará em relação à inscrição de Restos a Pagar no período de 2000 a 2009, e certificar se as regras estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal foram cumpridas, especialmente acerca dos Restos a Pagar no final do exercício do último ano do mandato eletivo.

As análises foram realizadas com auxílio de gráficos, planilhas e demonstrativos contábeis, os quais foram elucidados em análises esclarecedoras sobre o assunto. Observa-se claramente a oscilação nos valores no final de cada exercício financeiro, na conta Restos a Pagar, demonstrando a preocupação do gestor em obedecer ao que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, analisar o cumprimento pelo governo com os princípios do art. 42 da LRF que trouxe regras mais eficazes para esse instituto. Portanto que foi inscrito em Restos a Pagar sempre possuía correspondente financeiro em caixa para arcar com esse ônus.

Constatou-se por meio dos instrumentos citados acima que o Estado do Pará ao longo do período analisado vem apresentando situação financeira positiva tendo recursos financeiros disponíveis para cumprir com todas as suas obrigações de curto prazo incluído os Restos a Pagar. Além disso, certificou-se que não houve redução na inscrição em Restos a Pagar Processado. Entretanto, verificou-se não houve inscrição em Restos a Pagar Não Processado no período de 2000 a 2009.

Confirmamos também que LRF trouxe realmente regras mais eficazes em relação a inscrições em Restos a Pagar, pois por meio dela foram estabelecidas normas mais concisas sobre a gestão de recursos públicos, evitando o crescimento desordenado do passivo financeiro e impedido que seja transferida a dívida de uma gestão para outra, sem o correspondente financeiro, principalmente aquelas contraídas no final do mandato.

Podemos também lamentar que a vedação se restrinja apenas aos últimos dois quadrimestres do último ano de mandato, não tratando a lei, do primeiro quadrimestre, bem como dos três anos anteriores. Portanto, seria importante alterar a regra no sentido que a igualdade entre Restos a Pagar e a disponibilidade de caixa fosse verificada ao final de cada ano ao longo do mandato eletivo.

Por fim, ressalta-se que o objetivo foi alcançado devido à facilidade de acesso às informações necessárias à nossa análise. Conforme a política de transparência nas contas públicas adotadas pelo Estado, fator importante para viabilizar o controle de gastos, que possibilitou à população em geral fiscalizar e entender as políticas econômicas adotadas em cada gestão. Esse fator se deu graças à obediência a LRF seguido pelo Estado do Pará durante esses 10(dez) anos da lei.

REFERÊNCIAS

BRASIL, **Lei Federal nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 agosto. 2010

_____, **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 agosto. 2010

_____, **LEI COMPLEMENTAR Nº 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 22 agosto. 2010

_____, **DECRETO-LEI Nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 22 agosto. 2010

_____, **DECRETO Nº 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 22 agosto. 2010

_____, **LEI No 10.028**, de 19 de outubro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 22 agosto. 2010

PARÁ, **LEI Nº 7.193**, de 5 de agosto de 2008. Disponível em: <http://www.age.pa.gov.br/webtools/pp_legislacao.jsp?idLegislacao=963>. Acesso em: 22 agosto.

Balanço financeiro 2000. <http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/balanco2000/anexos/118.htm>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanço patrimonial 2000

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/balanco2000/anexos/124.htm>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanço financeiro 2001.

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/balanco2001/pdf/115.pdf>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanço patrimonial 2001.

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/balanco2001/pdf/121.pdf>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanço financeiro 2002

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/balanco2002/pdf/133.pdf>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanço patrimonial 2002

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/balanco2002/pdf/139.pdf>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanco financeiro 2003

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/balanco2003/sintese/111.pdf>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanco patrimonial 2003.

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/balanco2003/sintese/117.pdf>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanco financeiro 2004.

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/balanco2004/sintese/117.pdf>. Acesso em: 28 outubro. 2010.

Balanco patrimonial 2004.

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/balanco2004/sintese/123.pdf>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanco financeiro 2005.

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/Balanco2005/07%20-%20Balanco%20Financeiro%20-%20Anexo%2013.pdf>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanco patrimonial 2005.Ç

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/Balanco2005/08%20-%20Balanco%20Patrimonial%20-%20Anexo%2014.pdf>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanco financeiro e patrimonial 2006

<http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/balanco2006/BGE%202006%20-%20VOLUME%20I.pdf>. Acesso em: 28 outubro. 2010

balanco financeiro e patrimonial 2007. http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/_Balancos2007/Balanco_Volume_I.pdf. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanco financeiro e patrimonial 2008. http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/_Balancos2008/BGE%202008%20-%20VOLUME%20I.pdf. Acesso em: 28 outubro. 2010

Balanco financeiro e patrimonial 2009. http://www.sefa.pa.gov.br/site/tesouro/diconf/BALANCOS/_Balancos2009/BGE%202009%20-%20VOLUME%20I.pdf. Acesso em: 28 outubro. 2010

Esquema de Balanco Patrimonial. <http://www.monacoonline.com.br/blog/?p=32>. Acesso em: 28 outubro. 2010

Esquema de balanço financeiro.

http://www.tre-mg.gov.br/legislacao_jurisprudencia/partidos_politicos/modelos/modelo02.doc.

Acesso em: 28 outubro. 2010

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas S.A, 2003.

SILVA, Lino M. da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 7ª ed. São Paulo: Atlas 2008.

ANGELICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ARAUJO, Inaldo da P.S.; ARRUDA, Daniel G. **Contabilidade Pública: da Teoria à Prática**. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PISCITELLI, Roberto B. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da administração financeira pública**. 9ª ed. São Paulo: Atlas 2006.

LIMA, Diana V. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEZERRA FILHO, João E. **Contabilidade Pública: Teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus 2006.

JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e questões**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

SANCHES, Osvaldo Maldonato. Op. Cit. Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins. 2.ed. , atual. e ampl.. Brasília. Prisma/OMS. 2004. 377 p.

MOTA, Francisco G.L. **Contabilidade Aplicada a Administração Pública**. Ed.Vestcon, 1998.

DERZI, M.A.M. **Comentários de art. 40-47**. In: MARTINS, I.G.F. e NASCIMENTO, C.V do. (org). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo. ed. Saraiva, 2001.

KHAIR, J.R.R e OLIVEIRA, W.D. **Lei de Responsabilidade fiscal: Os avanços e aperfeiçoamentos necessários**. In: MENDES, M. (org) **Gastos Públicos Eficientes: proposta para o desenvolvimento do Brasil**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2006.

Recebido em: 20/08/2019

Aceito em: 10/09/2019

Endereço para correspondência:

Nome **Luiz Reis Ferreira Neto**

e-mail: lrneto_bel@hotmail.com



Esta obra está licenciada sob uma [Licença Creative Commons Attribution 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)