

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORÇAMENTO PÚBLICO
NÚCLEO DE ESTUDOS E PESQUISAS EM POLÍTICAS PÚBLICAS, GOVERNO E GESTÃO
I CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS

RESTOS A PAGAR

Ernani Luiz Barros Fernandes

Brasília – DF, Março de 2004

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORÇAMENTO PÚBLICO
NÚCLEO DE ESTUDOS E PESQUISAS EM POLÍTICAS PÚBLICAS, GOVERNO E GESTÃO
I CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS

RESTOS A PAGAR

Ernani Luiz Barros Fernandes

**Monografia apresentada como exigência curricular para
obtenção do título de Especialista em Orçamento e Políticas
Públicas pela Universidade de Brasília**

Orientador Prof. Paulo du Pin Calmon

Brasília, DF.

Março de 2004

Dedicatória

Dedico este trabalho, com muito carinho, a minha esposa, a minha avozinha (in memoriam), aos meus avós, aos meus pais e aos meus irmãos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, a minha esposa, a minha avozinha (in memoriam), aos meus avós, aos meus pais e aos meus irmãos pelo apoio durante todo este curso.

Ao Matias, pela oportunidade de participar deste exercício acadêmico, contribuindo para o meu crescimento profissional.

Ao professor Paulo do Pin Calmon sem o qual não teria concretizado esse trabalho de forma tão proveitosa.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	06
1. RESTOS A PAGAR.....	07
1.1. Conceito.....	07
1.2. Classificação.....	09
1.3. Pagamento.....	10
1.4. Cancelamento.....	10
1.5. Prescrição.....	11
1.6. Lei de Responsabilidade Fiscal.....	14
1.7. Breve Histórico.....	17
1.8. Resultado Fiscal do Setor Público.....	18
1.9. Programação Orçamentária e Financeira.....	25
2. EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RESTOS A PAGAR: 1999 À 2004.....	27
2.1. Valores Totais (Processados + Não Processados).....	27
2.2. Restos a Pagar Processados.....	32
2.3. Restos a Pagar Não Processados.....	37
3. CONCLUSÃO.....	42
BIBLIOGRAFIA.....	43

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por finalidade analisar o processo de cálculo do Resultado Primário considerando a estimativa do “*float*”, que é exatamente a diferença entre a previsão do valor das despesas primárias a serem inscritas em Restos a Pagar no final do exercício e o valor total dos Restos a Pagar a serem pagos no exercício, e encontra-se dividido em duas partes:

a) a primeira consiste na caracterização contábil, econômico-financeira e racional-legal das despesas inscritas em Restos a Pagar. Analisa-se, também, as menções sobre Restos a Pagar feitas na Lei de Responsabilidade Fiscal, destacando-se a obrigatoriedade de elaboração, pelo Poder Executivo, do cronograma de desembolso mensal, no qual inclui-se o contingenciamento financeiro para pagamento das despesas inscritas em Restos a Pagar.

b) na segunda aborda-se, sob uma análise crítica, uma retrospectiva da execução financeira dos valores dessa inscritos em Restos a Pagar a partir de 1999 até 2004.

1.0 - RESTOS A PAGAR

1.1 - CONCEITO

A Contabilidade Pública cumpre uma função ordinária, comum à contabilidade empresarial (controle patrimonial e evidenciação da situação financeira, dos resultados do exercício, dos fluxos que alteram a situação financeira e das modificações no patrimônio líquido), e outra extraordinária (demonstra a situação das receitas orçamentárias e despesas orçamentárias: previsão/fixação, arrecadação, despesas liquidadas, despesas a liquidar, despesas pagas, restos a pagar e resultado orçamentário). No entanto, a função extraordinária é mais antiga e, mesmo hoje, é o objeto de maiores preocupações por parte das pessoas e órgãos que procedem aos registros contábeis, daqueles que prestam contas da aplicação dos recursos e dos que examinam essas prestações de contas.

Os restos a pagar constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro. A inscrição em Restos a Pagar decorre da observância do Regime de Competência para as despesas. Portanto, as despesas empenhadas, não pagas até o dia 31 de dezembro, não canceladas pelo processo de análise e depuração e, que atendam os requisitos previstos em legislação específica, devem ser inscritas em Restos a Pagar, pois se referem a encargos incorridos no próprio exercício.

De acordo com o art. 36 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, consideram-se Restos a Pagar as despesas, nos seguintes termos:

“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.”

Faz-se mister enfatizar que há uma grande diferença entre restos a pagar e obrigações a pagar. A classificação obrigações a pagar é “gênero”, envolvendo qualquer valor que represente uma exigibilidade de terceiros contra o patrimônio do órgão. Podem ser oriundas da execução do orçamento da receita, da despesa e de fatos extra-orçamentários. Restos a Pagar é um termo utilizado pela Lei nº 4.320/64 para representar os valores pendentes de pagamento oriundos da emissão de empenhos, ou seja, os Restos a Pagar têm origem no orçamento da despesa, devendo esse termo ser utilizado apenas para representar os valores da despesa empenhada e não paga ao final do exercício financeiro de emissão do empenho. Dessa forma podem representar Restos a pagar as seguintes contas: fornecedores, pessoal a pagar e encargos sociais a recolher, conforme estabelecido no Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

No entanto, seu uso tem sido desvirtuado por grande parte dos entes governamentais, que acabam por inscrever entre eles valores de bens e serviços a serem adquiridos no futuro, não sendo adequado, neste caso, o registro da obrigação, ainda que derivantes de contratos já assinados, pois há um direito incondicional de compensação, haja vista que comprador e vendedor ainda não desempenharam os serviços.

Cumprе 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.

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.”

Assim, as despesas legalmente empenhadas, não pagas até o dia 31 de dezembro, não canceladas pelo processo de análise e depuração e que atendam os requisitos previstos em legislação específica, devem ser inscritas contabilmente como obrigações a pagar do Estado junto a seus credores.

Essas despesas não deverão afetar o universo orçamentário do exercício seguinte, pois deverão ser pagas com recursos financeiros provenientes do exercício em que foram empenhadas, com o propósito de manter o equilíbrio orçamentário dentro do regime de competência legal já citado e para não comprometer as fontes de financiamento do programa de trabalho do exercício seguinte.

1.2 - CLASSIFICAÇÃO

Entende-se, como Restos a Pagar Processados, as despesas legalmente empenhadas cujo objeto do empenho já foi recebido, ou seja, aquelas cujo segundo estágio da despesa (liquidação) já ocorreu, caracterizando-se como os compromisso do Poder Público de efetuar os pagamento aos fornecedores.

Define-se, como Restos a Pagar Não Processados, as despesas legalmente empenhadas que não foram liquidadas e nem pagas até 31 de dezembro do mesmo exercício, ou seja, verifica que não ocorreu o recebimento de bens e serviços no exercício de emissão do empenho. Entretanto, pelo entendimento da Lei nº 4.320/64, os restos a pagar não processados devem ser escriturados como obrigação. Com esse procedimento a Contabilidade Pública respeita a referida lei, mas fere o Princípio da Competência, o qual define que a despesa só deve afetar o resultado do exercício no momento em que ocorreu o seu fato gerador.

Não há dúvidas de que a lei 4.320/64 adotou como fato gerador da despesa orçamentária o empenho e que o Princípio da Competência adotou como fato gerador de qualquer despesa, em qualquer ramo da Contabilidade, o recebimento do serviço, o consumo dos materiais ou o uso dos bens. Ao fazermos a inscrição de Restos a Pagar, no final do exercício, reconhece-se como despesa um fato que ainda vai ocorrer, ou seja, uma despesa que não ocorreu, contrariando frontalmente o princípio da competência. Cabe lembrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal definiu que a despesa seja reconhecida pela competência, o que ensejaria a eliminação dos restos a pagar não processados.

Veja-se também que o art. 38 da Lei nº 4.320/64 só poderá ser cumprido se a inscrição da despesa em Restos a Pagar for responsabilmente lastreada com o respectivo comprometimento da receita obtida no exercício de seu empenho. Esse artigo determina que o valor decorrente de uma eventual anulação da despesa empenhada deverá retornar à dotação inicial e, quando essa anulação ocorrer após o encerramento do exercício em que a despesa tiver sido empenhada (caso típico da despesa inscrita em Restos a Pagar), a importância correspondente reverterá como receita do exercício em que ocorrer a referida anulação. Além disso, o valor não pago da despesa primária, que, ao final de dezembro, é inscrita em Restos a Pagar, compõe o superávit primário exatamente porque, embora esteja vinculado ao gasto estabelecido na dotação, o Governo o considera como uma poupança não-financeira capaz de financiar, temporariamente, o pagamento dos juros de sua dívida.

1.3 - PAGAMENTO

A despesa orçamentária que não for paga no exercício em que foi autorizada sua realização será inscrita, em 31 de dezembro, como Restos a Pagar. O pagamento da despesa inscrita em Restos a Pagar, sejam Processadas ou Não Processadas, é feito no ano seguinte ao da sua inscrição, necessitando para o pagamento dos Não Processados que a despesa seja antes liquidada, ou seja, que haja ocorrido após o recebimento o aceite do objeto do empenho.

Em se tratando de pagamento de despesa inscrita em Restos a Pagar, pelo valor estimado, poderão ocorrer duas situações:

a) o valor real a ser pago é superior ao valor inscrito. Nessa condição, a diferença deverá ser empenhada à conta de despesas de exercícios anteriores;

b) o valor real é inferior ao valor inscrito. O saldo existente deverá ser cancelado. O órgão competente para exercer o controle e disciplinar o tratamento de Restos a Pagar é a Secretaria do Tesouro Nacional.

1.4 - CANCELAMENTO

Se a mesma não for paga no exercício seguinte, deveria ter sua inscrição cancelada. Esse procedimento é admitido nos arts. 69 e 70 do Decreto nº 93.872/86, in verbis:

“Art. 69. Após o cancelamento da inscrição da despesa como Restos a Pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores.

Art. 70. Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar.”

A maioria dos entes da federação adotam o procedimento de cancelar os saldos remanescentes dos Restos a Pagar no final do exercício seguinte ao da sua inscrição. Alguns entes da federação cancelam somente os Não Processados, enquanto que outros cancelam os Processados e os Não Processados. Cabendo lembrar que os Restos a Pagar Processados representam dívidas reais do ente, necessitando, que os mesmos sejam registrados no passivo permanente para compor a dívida fundada do ente.

1.5 - PRESCRIÇÃO

Durante o período antes da prescrição, essas despesas poderão ser, nos termos do art. 22 do Decreto nº 93.872/86, pagas à conta de nova dotação orçamentária e de novo empenho, à conta de despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica específica:

“Art . 22. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na

época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida, e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria.

...

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

...

b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;"

Somente os Restos a Pagar Não Processados podem ser cancelados, pois os Processados representam obrigação líquida e certa do Estado para com seus credores, pelo menos durante cinco anos após a respectiva inscrição (Art. 70 do Decreto nº 93.872/86).

É importante, mais uma vez, lembrar que, em regra, embora a validade do registro contábil seja apenas de um ano, os Restos a Pagar só prescrevem após cinco anos a partir de sua inscrição. Dada a baixa contábil e até sua prescrição as despesas “reconhecidas” serão pagas na rubrica “Despesas de Exercícios Anteriores”.

Outrossim, nota-se, a propósito, que a partir de 1998 o saldo de dezembro da conta “Restos a Pagar a Pagar” vinha sendo reaberto no exercício seguinte como “Restos a Pagar Inscritos de Exercícios Anteriores”. E, em não havendo o cancelamento previsto no art. 68 do Decreto 93.872/86, vale observar o prazo prescricional previsto no art. 70 do mesmo. Nesse caso é preciso observar que o estabelecimento do prazo de 31 de dezembro como limite de validade para as despesas inscritas em Restos a Pagar é feita apenas por decreto presidencial. Ou seja, outro decreto poderia estabelecer prazo mais elástico ou mais curto.

Note-se, ademais, que a prorrogação da validade dos Restos a Pagar é coerente com o § 2º do art. 63 do Decreto nº 93.872/8610 que determina:

“Art. 67

.....

§ 2º O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor.”

Ou seja, torna-se possível contar com registros contábeis de Restos a Pagar de diversos exercícios. Além disso, o art. 38 da Lei nº 4.320/64, ao determinar que os recursos vinculados à anulação de despesa inscrita em Restos a Pagar sejam considerados como receita do ano em que seu eventual cancelamento se der, deixa ainda mais evidente que o legislador permitiu que a Lei abrigasse despesas empenhadas em outros exercícios, mesmo que não estivessem devidamente realizadas.

Tendo em vista o exposto, para que haja segurança jurídica nas relações obrigacionais entre particulares e até mesmo entre o Estado e seus prestadores de serviço e contribuintes, o Direito incorpora o instituto da prescrição. Por meio desse instituto, não se permite que pendências obrigacionais não exigidas sejam a qualquer tempo reclamadas, o que geraria impactos patrimoniais imprevistos em momentos nos quais se havia tido por pacificada a questão. Observa-se que, uma vez havendo inscrição em Restos a Pagar processados, em tese, é inconteste o direito de recebimento pelo credor. Verifica-se mais ainda. Enquanto tais despesas permanecem inscritas em Restos a Pagar, por força do Decreto nº 93.872/86, corre a prescrição a partir da data de sua inscrição. No entanto, o cancelamento dos Restos a Pagar provoca a interrupção da prescrição; ocasião em que começa a contar novamente o prazo prescricional (art. 70 e 22, § 2º, b do Decreto nº 93.872/86).

Adicionalmente, em conformidade com o art. 3º do Decreto-Lei nº 4.597/4214, o cancelamento dos Restos a Pagar fará recomeçar a contagem do prazo de prescrição de dois anos e meio. Se o cancelamento dos Restos a Pagar se der antes de transcorridos dois anos e meio de sua inscrição, em tese, o prazo a ser contado a partir desse evento expiraria antes do transcurso de cinco anos da inscrição, mas a súmula 383 do STF dispõe diferentemente, “in verbis”:

“Súmula 383 do STF: “A prescrição em favor da Fazenda Pública recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa durante a primeira metade do prazo”.

Desse modo, a prescrição do direito do credor com crédito inscrito em Restos a Pagar nunca se dará com prazo inferior a cinco anos transcorridos da inscrição; no entanto, este prazo prescricional pode ser estendido se o evento interruptivo (no caso o cancelamento dos Restos a Pagar) se der após a primeira metade do prazo quinquenal.

Conclui-se, assim, que todos os Restos a Pagar deveriam ser cancelados ainda na primeira metade do prazo prescricional inicial, para que a Fazenda Pública goze o benefício da prescrição nos cinco anos que se seguirem à inscrição dos Restos a Pagar. De modo diverso, em caso extremo, havendo cancelamento próximo dos cinco anos decorridos da sua inscrição, iniciar-se-ia novo prazo prescricional, fazendo perdurar o direito de se exigir o pagamento por um período máximo de até sete anos e meio após a data da inscrição dos Restos a Pagar.

1.6 - LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), em seu art. 1º, identifica a obediência aos limites e condições da inscrição de Restos a Pagar como um pressuposto de responsabilidade fiscal. *In litteris*:

“Art. 1º, § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante ... a obediência a limites e condições no que tange ... à inscrição em Restos a Pagar.”

Em seguida, determina, ao titular de Poder ou órgão, que qualquer despesa empenhada nos últimos oito meses de seu mandato deve ser totalmente paga no exercício, vedando-se, portanto, sua inscrição ou parte dela em Restos a Pagar, a não ser que haja suficiente disponibilidade de caixa para viabilizar seu correspondente pagamento.

“Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.”

A Lei de Responsabilidade Fiscal não entra no mérito do que pode ou não ser inscrito em Restos a Pagar, mas sim veda a inscrição em Restos a Pagar no último ano do mandato do governante sem a respectiva cobertura financeira, eliminando de vez as heranças fiscais do passado. Objetiva-se, ao adotar a competência para a despesa, o enxugamento das inscrições de restos a pagar no final de cada exercício financeiro.

Observe-se, a propósito, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) define que se considera contraída a obrigação no momento da formalização do contrato administrativo ou instrumento congênere. Assim, essa nova regra se aplica aos restos a pagar previstos no art. 36 da Lei nº 4.320/64.

O art. 50 retoma o princípio da transparência – essencial para o controle e a fiscalização dos atos públicos, e determina que as inscrições em Restos a Pagar devem ser feitas de forma a proporcionar a devida transparência das obrigações contraídas:

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

V - ... as inscrições em Restos a Pagar ... deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;”

O art. 53, que se refere ao Relatório Resumido, inclui, entre os demonstrativos que o constituem, o relativo aos Restos a Pagar por Poder ou órgão mencionado no art. 20 da LRF:

“Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.”

Já o art. 55 dispõe que o Relatório de Gestão Fiscal de cada Poder ou órgão mencionado no art. 20 da LRF deverá conter informações sobre a inscrição de Restos a Pagar:

“Art. 55. O relatório conterá:

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;

3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;”

Finalmente, o art. 59 destaca a importância do acompanhamento e da fiscalização, pelo Poder Legislativo, do cumprimento das normas constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal em relação à conta de Restos a Pagar:

“Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento

das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

II - limites e condições para ... a inscrição em Restos a Pagar;”

1.7 - BREVE HISTÓRICO

Nos últimos exercícios financeiros, a esfera federal, particularmente para o âmbito do Poder Executivo, vem criando limitações à inscrição automática de despesas em Restos a Pagar. Uma das primeiras medidas nesse sentido foi tomada em 1993, e consistia em limitar a inscrição de despesas em Restos a Pagar aos montantes da arrecadação efetiva nas respectivas fontes de recursos. Para o exercício seguinte, além de manter a regra anterior, a norma federal estabelecia montantes de recursos para o atendimento de restos a pagar correspondentes às fontes de recursos 100, 115 e 199, aos quais seriam acrescidas as disponibilidades de caixa existentes em cada órgão nas respectivas fontes de recursos.

A partir de 1995, aumentaram as restrições: a inscrição em Restos a Pagar ficava limitada às despesas liquidadas até 29 de dezembro do referido exercício, com algumas exceções. No exercício de 1996, seriam anulados os Restos a Pagar não liquidados até 31 de janeiro de 1997.

No exercício de 1997, voltou-se a vedar a inscrição de despesas não liquidadas até 31 de dezembro de 1997, com posterior flexibilização da regra no caso de projetos de habitação, de saneamento e de infra-estrutura, a cargo do Ministro do Planejamento e Orçamento.

No exercício de 1998, mantiveram-se as restrições, entretanto com melhor caracterização das condições para inscrição da despesas em Restos a Pagar. Esse mesmo tratamento chegou a ser proposto no projeto de lei de diretrizes orçamentárias (LDO) para 2000, não sendo aprovado.

Nota-se, todavia, que apesar de esses dispositivos estabelecer um procedimento claro em relação à forma de pagamento dos Restos a Pagar Cancelados, a partir de 1998 o saldo de dezembro da conta “Restos a Pagar a Pagar” vem sendo reaberto no exercício seguinte como “Restos a Pagar Inscritos de Exercícios Anteriores”. E, além disso, se essas despesas não forem pagas no exercício seguinte, elas, novamente, serão reinscritas na conta de Restos a Pagar de Exercícios Anteriores do exercício posterior ao seguinte. E assim por diante.

Contabilmente, a inscrição em Restos a Pagar provoca o registro de uma despesa, afetando o resultado do exercício de forma diminutiva. No cancelamento de Restos a Pagar, o resultado do exercício deverá ser recomposto de forma aumentativa, com o registro de uma conta de variação patrimonial ativa extra-orçamentária (insubsistência passiva) que tem as características de uma receita por ser conta de resultado aumentativo, corrigindo, assim, a redução do patrimônio realizada indevidamente por ocasião da respectiva inscrição.

1.8 - RESULTADO FISCAL DO SETOR PÚBLICO

Na maioria dos países do mundo, há pelo menos duas instituições que divulgam estatísticas acerca da situação fiscal: um órgão encarregado de elaborar as contas nacionais e outro responsável pelas estatísticas sobre desempenho das contas do setor público. No caso brasileiro, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE e o Banco Central desempenham essas atribuições.

O primeiro deles foi durante muitos anos uma fonte importante de informação para avaliação da situação fiscal brasileira. Seus dados, contudo, foram deixando, gradativamente, de ser uma referência no debate sobre o tema, pois havia grandes discrepâncias com os dados fiscais apresentados pelo Banco Central e esses dados eram divulgados anualmente com bastante defasagem e sujeitos a revisões importantes, comprometendo o uso das informações para análise de conjuntura econômica. Com isso, o resultado fiscal aceito por todos os analistas passou a ser aquele apurado pelo Banco

Central. Esse resultado, também denominado Necessidades de Financiamento do Setor Público - NFSP, abrange três entes/entidades:

- a) o Governo Central (que inclui Tesouro Nacional, Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Banco Central-BC);
- b) Estados e Municípios; e
- c) Empresas Estatais (que incluem as empresas federais, as estaduais e as municipais de propriedade dos respectivos governos).

As NFSP, calculadas e apresentadas pelo Banco Central, representam, então, o resultado da diferença entre despesas e receitas do Governo, mas essa informação não permite detectar quais fatores estão causando as eventuais variações e possíveis desequilíbrios entre as variáveis fiscais. Para isso, é necessário valer-se de estatísticas específicas coletadas por outros órgãos. Sendo assim, a Secretaria da Receita Federal -SRF apura os dados da receita, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN consolida esses dados e apura os dados da execução da despesa, o INSS apura os dados de receita e despesas relativas ao Regime Geral de Previdência Social e o Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais - DEST acompanha a execução financeira das empresas federais.

A forma de cálculo efetuada pelo Banco Central, que mede a dimensão do desequilíbrio por meio da variação do endividamento público, é chamada “abaixo da linha”, enquanto a discriminação dos diversos itens de receitas e despesas é denominada “acima da linha”.

Assim, o critério “abaixo da linha” resulta da apuração do comportamento da dívida líquida do setor público, o que implica dizer que um aumento na dívida líquida implica a existência de um novo endividamento para financiar um déficit. Já o “acima da linha” resulta da subtração das despesas públicas do total das receitas do setor público, o que permite identificar os elementos de receita e despesa. Em condições normais de informação, o valor do resultado “acima da linha” deve ser exatamente igual àquele “abaixo da linha”, pois são idênticos por definição. Na prática, porém, apresentam divergências de diversas naturezas. É de se frisar que o método ‘abaixo da linha’ é o mais empregado, tendo em vista sua praticidade.

No Governo Federal, entretanto, o Sistema de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI solucionou grande parte dos problemas para apuração “acima da linha” provendo informações contábeis relevantes e tempestivas, realidade não muito comum no âmbito de estados e municípios.

A despeito de ser o método mais empregado o “abaixo da linha” ou NFSP quando o resultado obtido é negativo (déficit), apresenta problemas de considerável relevância, pois, entre outros:

a) desconsidera outras obrigações do setor público que não sejam financeiras, como, por exemplo, dívidas com fornecedores ou empreiteiros ainda não incluídas no sistema bancário, com exceção da inclusão, nos procedimentos do BC, das dívidas das estatais federais com empreiteiras. Os restos a pagar apenas inscritos também não são capturados pelas NFSP e os ativos não financeiros do governo não podem ser considerados no cálculo da dívida líquida;

b) trata de formas distintas o investimento e o desinvestimento públicos, pois quando o setor público investe em obras de infra-estrutura, por exemplo, o gasto é considerado como despesa, aumentando um eventual déficit, mas quando se desfaz de um investimento, como uma privatização, por exemplo, a entrada de recursos não é considerada, pois não representa um efetivo esforço fiscal;

c) os passivos contingentes ou “esqueletos” são incorporados como dívidas formais reconhecidas e afetam o saldo da dívida, mas não afetam o resultado do período, pois se referem a exercícios passados, quando, então, provocaram efeitos sobre a demanda agregada.

Além das questões relacionadas à metodologia de apuração, os regimes utilizados também exercem considerável impacto sobre as informações. O regime de caixa apresenta o resultado obtido mediante a medição de todas as transações financeiras ocorridas em um determinado período, independentemente dos períodos a que as receitas e despesas se referem. Já o regime de competência expressa o resultado obtido ao se considerar somente as transações que pertencem ao período analisado.

A rigor, o critério estabelecido para a execução orçamentária é o empenho - o primeiro dos três estágios de realização da despesa: empenho, liquidação e pagamento. “O

empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não do implemento de condição”, art. 58 da Lei nº 4.320/64. Ele deve ocorrer até o limite dos créditos orçamentários previstos na Lei de Orçamento. “A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito”, art. 63 da Lei nº 4.320/64. O pagamento é estágio que se dá por ordem da autoridade administrativa competente, determinando que uma determinada despesa seja paga.

Conforme dispõe o inciso II do art. 35 da Lei nº 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas. Isso não significa dizer que a expressão “despesa executada” equivalha à despesa realizada. Na execução, o que se reconhece é o fato contábil orçamentário. Cuida-se de identificar a que exercício fiscal pertence uma determinada despesa orçamentária. A realização, por seu turno, subentende a passagem pelos três estágios da despesa, ou seja, 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. A esse respeito, vale perceber que os resultados fiscais podem ser apurados sob três perspectivas básicas: a orçamentária, a patrimonial e a financeira, entendendo-se por financeiro o fato contábil que implica variação nas disponibilidades de caixa.

Na perspectiva orçamentária, o empenho caracteriza-se como o critério de execução da despesa, ou seja, para que uma despesa seja realizada em qualquer exercício, seu empenho deve ocorrer no exercício para o qual a lei do orçamento consigna os créditos orçamentários correspondentes. Sem a prévia execução orçamentária da despesa, não há a realização da despesa, dê-se a realização no mesmo exercício da execução orçamentária ou em exercício posterior a essa execução. Por isso, o resultado fiscal sob a perspectiva financeira, isto é, da liquidação e pagamento da despesa, subordina-se à execução orçamentária.

A liquidação e o pagamento constituem fatos contábeis extra-orçamentários, pois os fatos contábeis orçamentários, que delimitam a execução orçamentária da despesa, é o empenho. Se a execução orçamentária da despesa não estiver centrada no empenho, mas, incorretamente, na liquidação ou no pagamento, todas as despesas que, ao final de um exercício fiscal, restarem para serem liquidadas e pagas no exercício subsequente, jamais

afetarão os resultados fiscais sob a perspectiva orçamentária. A praticada indistinção entre fatos contábeis orçamentários e extra-orçamentários, entre resultados sob a perspectiva orçamentária e sob a financeira, propiciou a adoção do elemento de resultado denominado “float”.

O resultado primário constitui grandeza de importância para as finanças públicas. Formalmente, é a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, que lhe oferece papel de relevo no conjunto das metas de resultado fiscal desenhadas para o Poder Público. O método de apuração do resultado primário desconsidera as despesas que tenham sido processadas apenas até o estágio da liquidação. Caso essas despesas, depois de liquidadas, venham a ser pagas em exercício subsequente ao de seu empenho, elas são consideradas para efeito do cálculo do resultado primário do exercício em que ocorrer o pagamento. O efeito dessas despesas pagas em exercício posterior sobre o resultado primário é denominado “float” pelo governo, adotando-se a hipótese de que o efeito desse “float” sobre o resultado primário é neutro, pois, em cada exercício, o pagamento de despesas oriundas de exercícios anteriores seria equivalente ao pagamento, em exercícios posteriores, de despesas do presente exercício.

O resultado primário oferece a medida da programação financeira e do contingenciamento orçamentário, ou seja, o esforço de geração do resultado primário é ingrediente para efeito da elaboração da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso, assim como para, na hipótese de a consecução da meta de resultado primário estar ameaçada, a adoção de medidas de limitação de empenho e movimentação financeira. Do ponto de vista da dívida pública, o resultado primário, como grandeza, constitui a medida dos recursos que, internamente gerados pelo Estado, podem ser utilizados para a satisfação das demais despesas, isto é, das despesas que não lhe integram a base de cálculo, as despesas financeiras. Se o resultado primário se demonstra maior que as despesas financeiras a satisfazer, isso significa dizer que o resultado primário possibilita a satisfação ou o resgate antecipado da dívida pública, contribuindo para sua diminuição. Se, ao contrário, o resultado primário não é suficiente à satisfação das despesas financeiras em curso, então se delinea a tendência para que as despesas financeiras sejam satisfeitas mediante a utilização de recursos de terceiros, o que contribui para o crescimento da dívida pública.

De acordo com a definição contida no Manual de Elaboração do Relatório de Gestão Fiscal, aprovado pela Portaria nº 516, de 14 de outubro de 2002, da Secretaria do Tesouro Nacional, os restos a pagar não processados estão excluídos da base de cálculo da dívida consolidada líquida. Isso significa dizer que as despesas que tinham sido somente empenhadas são excluídas da apuração da dívida líquida, pois essas são as despesas que, ao final do exercício, quando inscritas em restos a pagar, são classificadas como restos não processados, normas de encerramento do exercício de 2003, baixadas pela Coordenação-Geral de Contabilidade, da Secretaria do Tesouro Nacional. Cabe, aqui, lembrar que o resultado primário incorpora o pagamento de quaisquer despesas, orçamentárias e extra-orçamentárias. As extra-orçamentárias abrangem os restos a pagar processados e os não processados, isto é, despesas oriundas de orçamentos de exercícios anteriores que restaram para serem pagas no exercício em curso e que transitaram apenas até o estágio da liquidação, apenas empenhadas ou empenhadas e liquidadas, ou seja, o Resultado Primário deve ser ajustado somando-se, ao mesmo, o saldo da diferença entre o valor total de Restos a Pagar Inscritos em 31 de dezembro e o valor total dos Restos a Pagar Pagos no exercício chamado, nesse caso, de *“float”*.

Ou seja, na apuração do Resultado Primário considera-se a estimativa do *“float”* que é, exatamente, a diferença entre a previsão (até que se tenham os valores definitivos) do valor das despesas primárias a serem inscritas em Restos a Pagar no final do exercício e o valor das despesas primárias da conta de Restos a Pagar de todos os exercícios passados e que deverão ser pagos no exercício, portanto, desconsideram-se os empenhos, com ou sem liquidação feitos contra as dotações do exercício de sua competência, incorporando, no lugar dessas despesas orçamentárias, empenhos com ou sem liquidação, o pagamento das despesas orçamentárias que restaram de exercícios anteriores.

Como a hipótese do *“float”* implica que o pagamento de despesas de exercícios anteriores, sempre que se apura o resultado primário, equivale ao pagamento de despesas do orçamento cuja execução está em curso em exercícios subsequentes, parte-se do pressuposto, para a fixação da meta de resultado primário, que os restos a pagar, processados ou não processados, nenhuma interferência produzem nesse resultado.

Na apuração da dívida consolidada líquida, desconsideram-se os restos a pagar não processados, isto é, as despesas que, empenhadas num exercício, restaram para serem pagas em exercício subsequente. Somente depois de liquidadas é que as despesas reúnem condições para serem pagas. Portanto, enquanto apenas empenhadas, e uma vez inscritas em restos a pagar não processados, as despesas deixam de existir, seja para a apuração do resultado primário, seja para a da dívida consolidada líquida. Quando liquidadas e reclassificadas para restos a pagar processados, as despesas passam a compor o cálculo da dívida consolidada líquida, não obstante continuem a ser desconsideradas para efeito da apuração do resultado primário. É somente com o pagamento que as despesas passam a ser consideradas para todos os efeitos.

Essa prática representa, de fato, o reconhecimento retardado de fatos contábeis relevantes para efeito tanto da fixação quanto para da apuração dos resultados fiscais. O recurso da hipótese do “*float*” termina por tornar incomparável o resultado primário fixado como meta e aquele apurado na gestão fiscal. É que o pagamento de despesas de exercícios anteriores, inscritas em restos a pagar, não exhibe o comportamento neutro. É interessante lembrar que, com a ascensão do termo “*float*” no campo das finanças, perdeu-se, quase que por completo, a noção da importância do termo flutuante, particularmente na acepção que lhe empresta a legislação de Direito Financeiro. A Lei nº 4.320, desde 1964, define dívida flutuante em seu capítulo sobre a contabilidade orçamentária e financeira, esclarecendo que fazem parte da sua composição os restos a pagar, os serviços da dívida a pagar, os depósitos, de terceiros e os débitos de tesouraria como, por exemplo, as obrigações decorrentes de empréstimos por antecipação de receita orçamentária.

A despeito disso, na legislação mais recente, inclusive nas normas de execução, assim nas práticas que têm merecido larga aplicação, vem-se ignorando o conceito de dívida flutuante e a importância desse grupo de elementos patrimoniais para efeito do acompanhamento e da avaliação da gestão fiscal. Há exemplos disso na Lei Complementar nº 101/2000, especialmente em seu conceito restritivo de dívida pública consolidada ou fundada, na Resolução nº 40/2001 do Senado Federal, em que a dívida flutuante é desconsiderada na apuração da dívida consolidada líquida, e na Lei de Diretrizes orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, em que a dívida flutuante, o “*float*”, melhor dizendo, é neutro do ponto de vista dos resultados fiscais, assim como nos manuais que orientam a elaboração dos relatórios sobre a execução da política fiscal.

O resultado financeiro definido como a diferença entre o ativo e o passivo financeiro que pode ser superavitário ou deficitário. De acordo com o inciso I do § 1º do art. 43 da Lei nº 4.320/64, o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, constitui fonte de recurso para o fim da abertura de créditos adicionais suplementares ou especiais. Aqui, utiliza-se a definição de dívida fundada que é oferecida pelo art. 98 da Lei nº 4.320, de 1964, ou seja, a dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrios orçamentários ou a financeiros de obras e serviços públicos.

A utilização do conceito de dívida fundada facilita a argumentação porque, no conjunto das obrigações do Estado, a dívida fundada e a flutuante justapõem-se, uma relação a outra. O conceito de dívida consolidada, como é dado pela Lei Complementar nº 101, de 2000, não parece suficientemente preciso, até porque se admitem variantes desse conceito, como o da dívida consolidada líquida, constante da Resolução nº 40/2001, do Senado Federal, e aquele a que se faz referência no Relatório Resumido da Execução Orçamentária, que não é nem o da Resolução do Senado nem o previsto na Lei Complementar nº 101.

1.9 - PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

Os Decretos de Programação Orçamentária e Financeira que contêm o tradicional “contingenciamento” de dotações orçamentárias são publicados cerca de um mês depois de sancionada a Lei Orçamentária da União. O Artigo 8º da LRF prevê a necessidade da publicação da programação financeira e do cronograma de execução mensal do desembolso um mês após a publicação do orçamento. Não se trata de contingenciamento, mas, apenas de uma programação mensal de desembolsos que possa ser compatibilizada com a entrada de recursos por meio dos impostos.

A idéia do contingenciamento aparece no Artigo 9º da LRF, que determina que, se a receita, ao final de cada bimestre, não comportar as metas de resultado fiscal previstas na LDO, os Poderes deverão, no prazo de trinta dias, tomar as providências para a limitação de empenho e movimentação financeira, nos termos previstos na LDO. A LDO

normalmente determina que o Executivo tem quinze dias para enviar à Comissão de Orçamento relatório explicando a necessidade do contingenciamento. Este relatório deve, então, ser votado nesta Comissão.

Com o objetivo de garantir o resultado, o Decreto de Programação Orçamentária e Financeira revê as estimativas da receita levada em consideração na Lei Orçamentária e limita, “contingencia”, os valores nela autorizados relativos às despesas primárias discricionárias ou não legalmente obrigatórias (majoritariamente despesas com investimentos e custeio em geral).

Os limites de movimentação, empenho e pagamento, estabelecidos pelo Decreto de Programação Orçamentária e Financeira são detalhados por fontes de financiamento com maior ou menor grau de vinculação, por órgão e grupos de despesa. Para cumprir o limite financeiro, os órgãos precisam arcar, além do pagamento das despesas do ano corrente, com o pagamento das despesas inscritas em restos a pagar, ou seja, existe um “*trade-off*” entre o pagamento de despesas do orçamento vigente e o pagamento de despesas inscritas em restos a pagar.

Se os recursos financeiros disponíveis fossem utilizados prioritariamente para executar a programação orçamentária autorizada, sobraria apenas como cobertura financeira o excedente para o pagamento dos restos a pagar inscritos, ou seja, despesas de exercícios anteriores.

Observe-se, ainda, que a dívida com restos a pagar tem crescido bastante nos anos recentes, representando verdadeiros orçamentos paralelos e competitivos com a programação do exercício vigente.

Na verdade, isso não deveria ocorrer. A inscrição de despesas em restos a pagar pressupõe a existência de recursos suficientes e em disponibilidade. Veja-se, por exemplo, o que diz a Lei nº 4.320/64:

"Art. 38. ... quando a anulação (de despesa) ocorrer após o encerramento deste (exercício) considerar-se-á receita do ano em que (o cancelamento) se efetivar."

Ou seja, o valor da despesa relativa ao cancelamento só pode ser convertido em receita se houver, é claro, uma disponibilidade guardada em caixa para aquela finalidade.

A vinculação da receita no mesmo exercício em que a despesa foi empenhada é, além de tudo, uma exigência do regime contábil estabelecido pelo art. 35 da Lei nº 4.320/64:

“Pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas”.

Portanto, dentro do exercício, o orçamento deve estar “equilibrado” nesses termos: receita recebida no exercício = despesas empenhadas + resultado. As despesas empenhadas, por sua vez, podem ser pagas no exercício ou nos próximos, mediante a devida inscrição em Restos a Pagar.

2.0 - EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RESTOS A PAGAR: 1999 à 2004

2.1 - VALORES TOTAIS (PROCESSADOS + NÃO PROCESSADOS)

Nos quadros, a seguir, encontram-se demonstrados os valores da execução financeira dos Restos a Pagar Processados e Não Processados referentes aos exercícios financeiros de 1999 à 2004, no que se refere aos Grupos de Despesa “3 - Outras Despesas Correntes”, “4 - Investimentos” e “5 - Inversões Financeiras”, ou seja, excluem-se dos presentes demonstrativos os valores relativos a despesas com pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida e amortização da dívida.

a) Tabela 1: Valores Inscritos (Restos a Pagar Processados e Não Processados):

EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RESTOS A PAGAR TOTAIS - INSCRIÇÃO (*)					R\$ MIL
FUNÇÃO / ANO DA EXECUÇÃO	2000	2001	2002	2003	2004
01 LEGISLATIVA	0	0	6	0	0
02 JUDICIARIA	78	0	206	0	0
03 ESSENCIAL A JUSTICA	8.606	17.537	33.935	32.920	29.265
04 ADMINISTRACAO	267.007	364.863	926.906	725.814	556.608
05 DEFESA NACIONAL	477.677	1.186.154	2.143.814	937.523	933.987
06 SEGURANCA PUBLICA	124.336	201.502	404.313	306.111	339.943
07 RELACOES EXTERIORES	2.958	9.659	9.703	6.116	28.963
08 ASSISTENCIA SOCIAL	436.662	292.870	454.625	389.010	708.198
09 PREVIDENCIA SOCIAL	785.548	402.697	402.873	272.813	2.790.986
10 SAUDE	1.636.199	1.782.272	3.134.706	2.988.730	2.433.283
11 TRABALHO	11.803	157.392	261.632	142.857	15.327
12 EDUCACAO	519.212	1.601.098	1.226.617	870.003	1.447.620
13 CULTURA	9.261	45.029	77.355	29.520	47.286
14 DIREITOS DA CIDADANIA	22.539	55.753	85.679	67.489	58.390
15 URBANISMO	17.278	153.232	409.032	394.676	304.826
16 HABITACAO	289.274	224.082	170.975	118.601	119.920
17 SANEAMENTO	165.347	143.669	176.856	90.937	60.050
18 GESTAO AMBIENTAL	327.761	323.949	882.011	342.377	256.500
19 CIENCIA E TECNOLOGIA	56.708	109.465	181.434	126.592	339.331
20 AGRICULTURA	1.588.448	932.184	1.020.459	613.136	378.054
21 ORGANIZACAO AGRARIA	98.517	287.210	304.079	188.281	471.385
22 INDUSTRIA	72.240	67.470	152.598	59.631	43.025
23 COMERCIO E SERVICOS	12.895.162	166.842	522.365	214.335	265.229
24 COMUNICACOES	61.127	98.087	87.741	46.622	73.248
25 ENERGIA	30.889	81.056	125.380	1.199.535	1.970.200
26 TRANSPORTE	540.314	1.070.135	1.743.492	1.789.236	1.572.076
27 DESPORTO E LAZER	16.130	104.991	226.932	183.663	131.340
28 ENCARGOS ESPECIAIS	1.275.998	2.933.811	7.186.329	3.420.144	8.765.928
TOTAL	21.737.080	12.813.010	22.352.049	15.556.672	24.140.968

(*) Valores referentes aos Grupos de Despesa 3,4 e 5 (Custeio + Investimentos + Inversões Financeiras).

Observa-se, em cada primeiro ano de mandato do titular de Poder ou Órgão, uma concentração de obrigações de despesa pendentes de pagamento que não puderam ser cumpridas integralmente dentro do exercício de competência. Este fato justifica-se pela necessidade de ajustes na programação aprovada a fim de adequar à nova estrutura organizacional, bem como as dificuldades iniciais acerca do cumprimento dos procedimentos legais para a execução da despesa pública tendo em vista as alterações das competências e atribuições definidas para cada órgão ou entidade.

b) Tabela 2: Valores Pagos:

EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RESTOS A PAGAR TOTAIS - VALORES PAGOS (*)					R\$ MIL
FUNÇÃO / ANO DA EXECUÇÃO	2000	2001	2002	2003	2004
01 LEGISLATIVA	0	0	0	0	0
02 JUDICIARIA	78	0	0	0	0
03 ESSENCIAL A JUSTICA	8.128	16.536	29.814	29.512	0
04 ADMINISTRACAO	149.265	217.889	327.636	230.548	0
05 DEFESA NACIONAL	459.869	1.025.791	2.005.413	816.633	0
06 SEGURANCA PUBLICA	123.381	173.568	349.074	160.484	0
07 RELACOES EXTERIORES	2.637	8.919	9.315	3.770	0
08 ASSISTENCIA SOCIAL	59.794	114.751	168.406	237.771	0
09 PREVIDENCIA SOCIAL	547.579	105.989	183.367	94.838	0
10 SAUDE	1.601.707	1.476.358	2.268.562	1.583.967	0
11 TRABALHO	10.488	56.230	241.405	37.972	0
12 EDUCACAO	511.514	971.858	1.026.764	652.601	0
13 CULTURA	8.993	40.976	61.763	16.323	0
14 DIREITOS DA CIDADANIA	19.812	53.378	80.902	43.882	0
15 URBANISMO	16.938	145.304	380.677	138.736	0
16 HABITACAO	174.871	216.198	159.230	22.008	0
17 SANEAMENTO	83.522	138.493	163.729	17.246	0
18 GESTAO AMBIENTAL	323.749	283.675	611.509	168.658	0
19 CIENCIA E TECNOLOGIA	54.282	88.020	159.253	117.019	0
20 AGRICULTURA	1.034.905	535.502	798.287	296.139	0
21 ORGANIZACAO AGRARIA	95.501	272.120	250.727	124.204	0
22 INDUSTRIA	67.633	55.619	109.593	44.916	0
23 COMERCIO E SERVICOS	12.893.903	150.944	387.211	119.091	0
24 COMUNICACOES	43.108	48.568	27.744	15.312	0
25 ENERGIA	16.900	56.974	71.582	1.041.953	0
26 TRANSPORTE	518.911	909.047	1.432.461	1.157.247	0
27 DESPORTO E LAZER	14.988	88.250	208.657	43.239	0
28 ENCARGOS ESPECIAIS	1.251.458	1.562.782	4.183.314	738.301	0
TOTAL	20.093.912	8.813.740	15.696.394	7.952.370	0

(*) Valores referentes aos Grupos de Despesa 3,4 e 5 (Custeio + Investimentos + Inversões Financeiras).

Pode-se observar uma concentração de pagamentos de Restos a Pagar no exercício seguinte ao primeiro ano de mandato do titular de Poder ou Órgão, contribuindo para um incremento substancial da demanda financeira de pagamentos, ou seja, potencializa-se o “trade-off” entre o pagamento relativo às dotações constantes do orçamento vigente e às despesas inscritas em restos a pagar de exercícios anteriores.

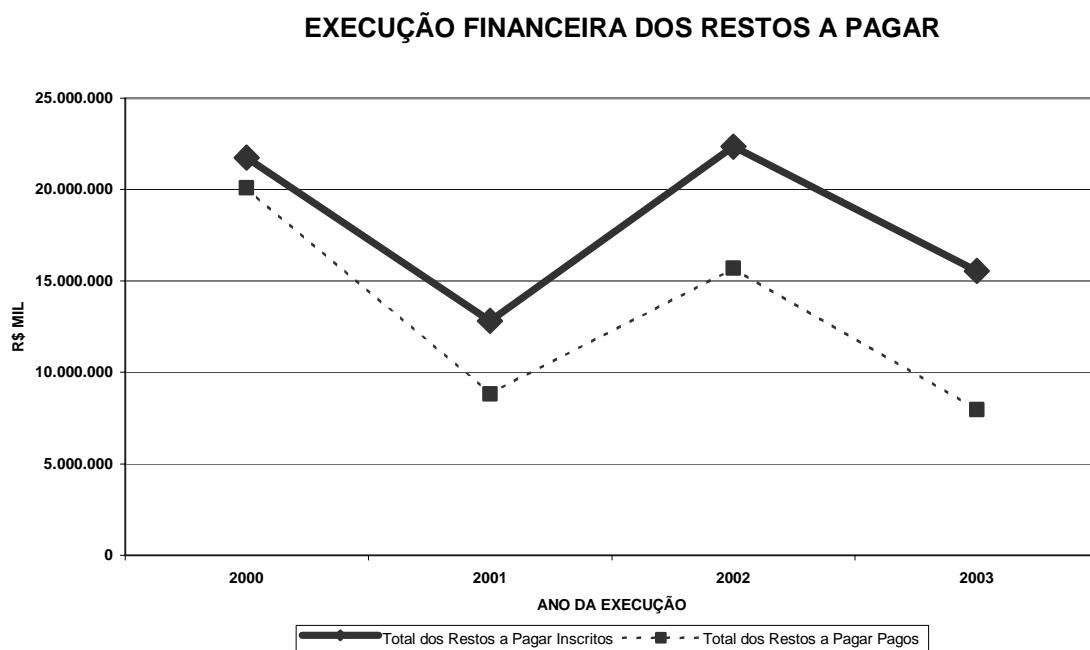
c) Tabela 3: Percentuais de Execução Financeira:

EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RESTOS A PAGAR TOTAIS - (PAGO / INSCRIÇÃO) (*)					R\$ MIL
FUNÇÃO / ANO DA EXECUÇÃO	2000	2001	2002	2003	2004
01 LEGISLATIVA			0,00%		
02 JUDICIARIA	100,00%		0,00%		
03 ESSENCIAL A JUSTICA	94,45%	94,29%	87,85%	89,65%	
04 ADMINISTRACAO	55,90%	59,72%	35,35%	31,76%	
05 DEFESA NACIONAL	96,27%	86,48%	93,54%	87,11%	
06 SEGURANCA PUBLICA	99,23%	86,14%	86,34%	52,43%	
07 RELACOES EXTERIORES	89,12%	92,35%	96,00%	61,64%	
08 ASSISTENCIA SOCIAL	13,69%	39,18%	37,04%	61,12%	
09 PREVIDENCIA SOCIAL	69,71%	26,32%	45,51%	34,76%	
10 SAUDE	97,89%	82,84%	72,37%	53,00%	
11 TRABALHO	88,86%	35,73%	92,27%	26,58%	
12 EDUCACAO	98,52%	60,70%	83,71%	75,01%	
13 CULTURA	97,10%	91,00%	79,84%	55,30%	
14 DIREITOS DA CIDADANIA	87,90%	95,74%	94,42%	65,02%	
15 URBANISMO	98,03%	94,83%	93,07%	35,15%	
16 HABITACAO	60,45%	96,48%	93,13%	18,56%	
17 SANEAMENTO	50,51%	96,40%	92,58%	18,97%	
18 GESTAO AMBIENTAL	98,78%	87,57%	69,33%	49,26%	
19 CIENCIA E TECNOLOGIA	95,72%	80,41%	87,77%	92,44%	
20 AGRICULTURA	65,15%	57,45%	78,23%	48,30%	
21 ORGANIZACAO AGRARIA	96,94%	94,75%	82,45%	65,97%	
22 INDUSTRIA	93,62%	82,43%	71,82%	75,32%	
23 COMERCIO E SERVICOS	99,99%	90,47%	74,13%	55,56%	
24 COMUNICACOES	70,52%	49,52%	31,62%	32,84%	
25 ENERGIA	54,71%	70,29%	57,09%	86,86%	
26 TRANSPORTE	96,04%	84,95%	82,16%	64,68%	
27 DESPORTO E LAZER	92,92%	84,05%	91,95%	23,54%	
28 ENCARGOS ESPECIAIS	98,08%	53,27%	58,21%	21,59%	
TOTAL	92,44%	68,79%	70,22%	51,12%	

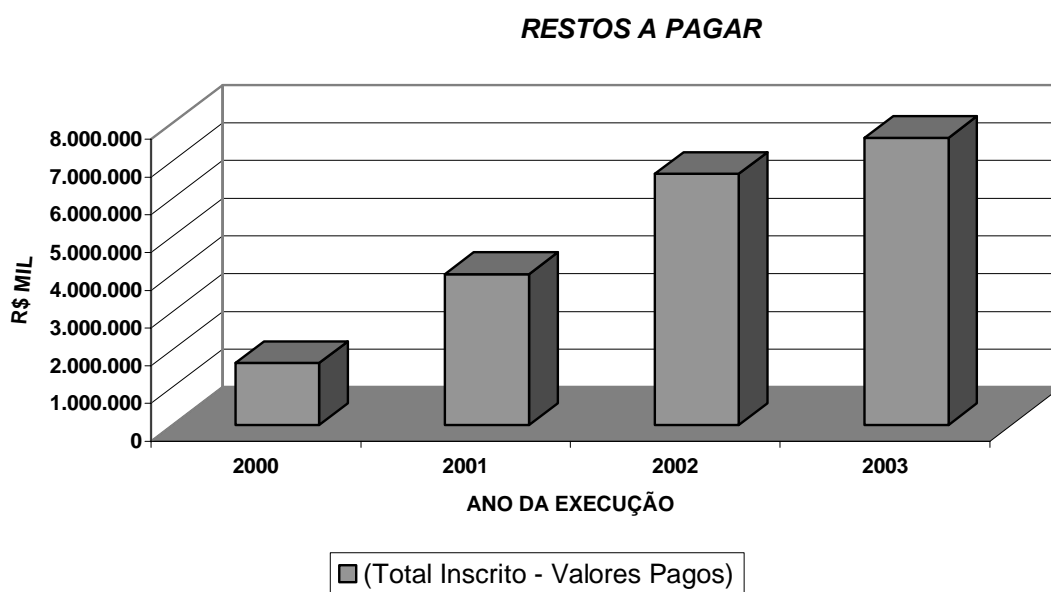
(*) Valores referentes aos Grupos de Despesa 3,4 e 5 (Custeio + Investimentos + Inversões Financeiras).

A partir da análise relativa da execução dos restos em função do valor total da inscrição, pode-se inferir uma tendência de crescimento do “float”, que é exatamente a diferença entre a previsão do valor das despesas primárias a serem inscritas em Restos a Pagar no final do exercício e o valor total dos Restos a Pagar a serem pagos no exercício.

d) GRÁFICO 1 (VALORES INSCRITOS X VALORES PAGOS):



e) GRÁFICO 2 (VALORES INSCRITOS - VALORES PAGOS):



2.2 - RESTOS A PAGAR PROCESSADOS:

a) Tabela 4: Valores Inscritos:

EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS - INSCRIÇÃO (*)					R\$ MIL
FUNÇÃO / ANO DA EXECUÇÃO	2000	2001	2002	2003	2004
01 LEGISLATIVA	0	0	6	0	0
02 JUDICIARIA	78	0	206	0	0
03 ESSENCIAL A JUSTICA	1.322	738	822	2.282	8.186
04 ADMINISTRACAO	228.953	188.914	134.823	155.013	189.747
05 DEFESA NACIONAL	150.090	156.290	270.412	799.875	860.857
06 SEGURANCA PUBLICA	13.364	37.327	79.902	41.839	255.326
07 RELACOES EXTERIORES	1.148	0	13	204	95
08 ASSISTENCIA SOCIAL	349.385	151.809	188.326	489	290.992
09 PREVIDENCIA SOCIAL	58.336	88.545	378.947	86.598	529.715
10 SAUDE	114.896	55.768	211.078	989.843	1.716.639
11 TRABALHO	4.588	8.876	30.553	11.784	10.843
12 EDUCACAO	122.382	71.721	182.148	211.258	1.069.510
13 CULTURA	5.246	2.363	2.990	1.267	25.440
14 DIREITOS DA CIDADANIA	11.940	3.803	8.893	4.721	53.773
15 URBANISMO	155	183	119	193	168.247
16 HABITACAO	0	0	30	0	54.272
17 SANEAMENTO	0	0	0	485	29.649
18 GESTAO AMBIENTAL	26.289	13.001	9.498	25.595	128.105
19 CIENCIA E TECNOLOGIA	39.370	35.748	80.191	75.341	315.014
20 AGRICULTURA	140.931	199.266	131.983	64.975	209.940
21 ORGANIZACAO AGRARIA	11.799	14.703	21.908	35.876	161.885
22 INDUSTRIA	59.676	58.356	124.644	38.003	33.830
23 COMERCIO E SERVICOS	12.352	8.495	18.836	1.203	44.629
24 COMUNICACOES	7.709	8.569	6.846	1.334	33.554
25 ENERGIA	4.614	30.400	29.826	17.125	70.918
26 TRANSPORTE	301.840	113.286	194.635	360.372	857.289
27 DESPORTO E LAZER	5.557	381	5.107	592	75.346
28 ENCARGOS ESPECIAIS	56.564	139.531	497.786	540.235	573.669
TOTAL	1.728.583	1.388.075	2.610.521	3.466.503	7.767.472

(*) Valores referentes aos Grupos de Despesa 3,4 e 5 (Custeio + Investimentos + Inversões Financeiras).

Cumprir lembrar que no caso dos Restos a Pagar Processados, as despesas legalmente empenhadas já tiveram o objeto do empenho recebido, ou seja, são aquelas cujo segundo estágio da despesa (liquidação) já ocorreu, caracterizando-se como compromissos do Poder Público de efetuar os pagamento aos fornecedores.

b) Tabela 5: Valores Pagos:

EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS - VALORES PAGOS (*)					R\$ MIL
FUNÇÃO / ANO DA EXECUÇÃO	2000	2001	2002	2003	2004
01 LEGISLATIVA	0	0		0	0
02 JUDICIARIA	78	0		0	0
03 ESSENCIAL A JUSTICA	1.319	708	803	2.204	0
04 ADMINISTRACAO	119.466	70.084	53.641	117.174	0
05 DEFESA NACIONAL	150.056	156.146	267.382	707.419	0
06 SEGURANCA PUBLICA	13.205	25.124	65.037	26.410	0
07 RELACOES EXTERIORES	1.148		13	204	0
08 ASSISTENCIA SOCIAL	23.306	11.248	4.908	486	0
09 PREVIDENCIA SOCIAL	43.681	88.528	165.562	72.009	0
10 SAUDE	113.974	55.513	152.429	391.851	0
11 TRABALHO	4.588	8.820	27.723	5.636	0
12 EDUCACAO	120.629	69.519	132.305	167.215	0
13 CULTURA	5.125	2.234	2.747	1.240	0
14 DIREITOS DA CIDADANIA	11.513	3.411	7.529	3.466	0
15 URBANISMO	155	181	117	188	0
16 HABITACAO					0
17 SANEAMENTO				485	0
18 GESTAO AMBIENTAL	26.287	11.070	6.539	18.072	0
19 CIENCIA E TECNOLOGIA	38.875	18.901	65.123	70.984	0
20 AGRICULTURA	48.812	51.124	56.381	54.736	0
21 ORGANIZACAO AGRARIA	10.538	12.095	19.220	17.708	0
22 INDUSTRIA	59.279	49.270	89.222	30.031	0
23 COMERCIO E SERVICOS	12.065	8.056	17.600	303	0
24 COMUNICACOES	4.616	5.474	5.054	1.287	0
25 ENERGIA	4.505	21.343	16.224	11.306	0
26 TRANSPORTE	301.569	102.510	170.128	292.669	0
27 DESPORTO E LAZER	5.551	376	4.549	473	0
28 ENCARGOS ESPECIAIS	48.087	19.167	134.566	400.738	0
TOTAL	1.168.427	790.904	1.464.801	2.394.290	0

(*) Valores referentes aos Grupos de Despesa 3,4 e 5 (Custeio + Investimentos + Inversões Financeiras).

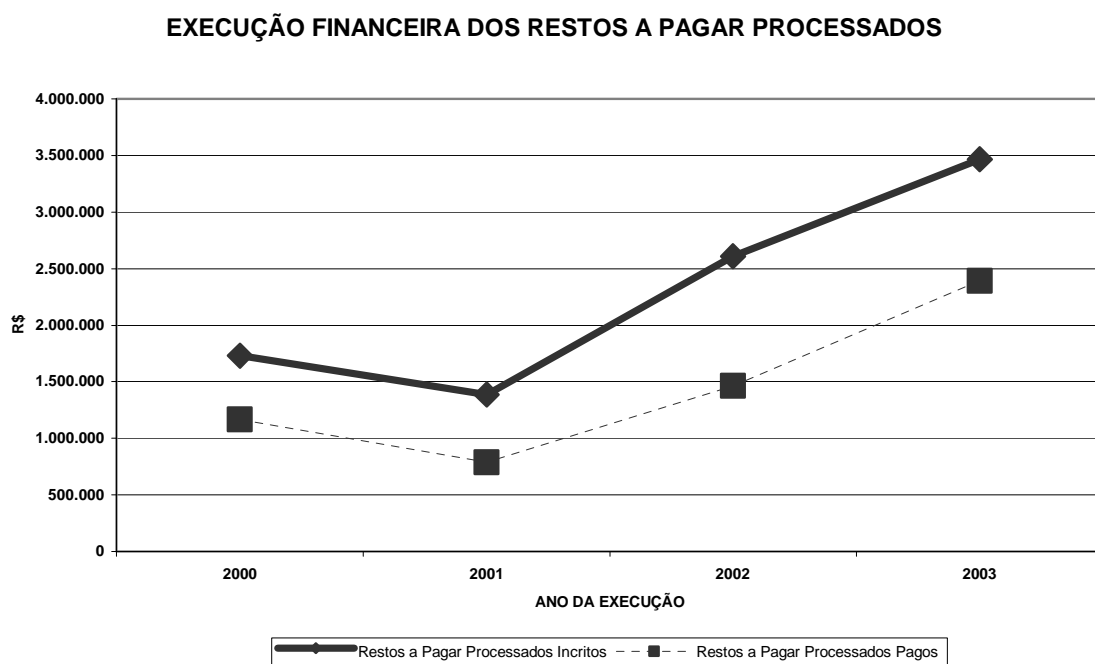
c) Tabela 6: Percentuais de Execução Financeira:

EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS - (PAGO / INSCRIÇÃO) (*)					R\$ MIL
FUNÇÃO / ANO DA EXECUÇÃO	2000	2001	2002	2003	2004
01 LEGISLATIVA			0,00%		
02 JUDICIARIA	100,00%		0,00%		
03 ESSENCIAL A JUSTICA	99,78%	95,95%	97,68%	96,56%	
04 ADMINISTRACAO	52,18%	37,10%	39,79%	75,59%	
05 DEFESA NACIONAL	99,98%	99,91%	98,88%	88,44%	
06 SEGURANCA PUBLICA	98,81%	67,31%	81,40%	63,12%	
07 RELACOES EXTERIORES	100,00%		98,21%	100,00%	
08 ASSISTENCIA SOCIAL	6,67%	7,41%	2,61%	99,32%	
09 PREVIDENCIA SOCIAL	74,88%	99,98%	43,69%	83,15%	
10 SAUDE	99,20%	99,54%	72,21%	39,59%	
11 TRABALHO	100,00%	99,36%	90,74%	47,82%	
12 EDUCACAO	98,57%	96,93%	72,64%	79,15%	
13 CULTURA	97,70%	94,55%	91,87%	97,88%	
14 DIREITOS DA CIDADANIA	96,43%	89,69%	84,67%	73,41%	
15 URBANISMO	99,64%	98,79%	97,84%	97,37%	
16 HABITACAO			0,00%		
17 SANEAMENTO				100,00%	
18 GESTAO AMBIENTAL	99,99%	85,15%	68,85%	70,61%	
19 CIENCIA E TECNOLOGIA	98,74%	52,87%	81,21%	94,22%	
20 AGRICULTURA	34,64%	25,66%	42,72%	84,24%	
21 ORGANIZACAO AGRARIA	89,31%	82,26%	87,73%	49,36%	
22 INDUSTRIA	99,33%	84,43%	71,58%	79,02%	
23 COMERCIO E SERVICOS	97,68%	94,84%	93,43%	25,15%	
24 COMUNICACOES	59,87%	63,88%	73,82%	96,45%	
25 ENERGIA	97,65%	70,21%	54,40%	66,02%	
26 TRANSPORTE	99,91%	90,49%	87,41%	81,21%	
27 DESPORTO E LAZER	99,90%	98,84%	89,08%	79,84%	
28 ENCARGOS ESPECIAIS	85,01%	13,74%	27,03%	74,18%	
TOTAL	67,59%	56,98%	56,11%	69,07%	

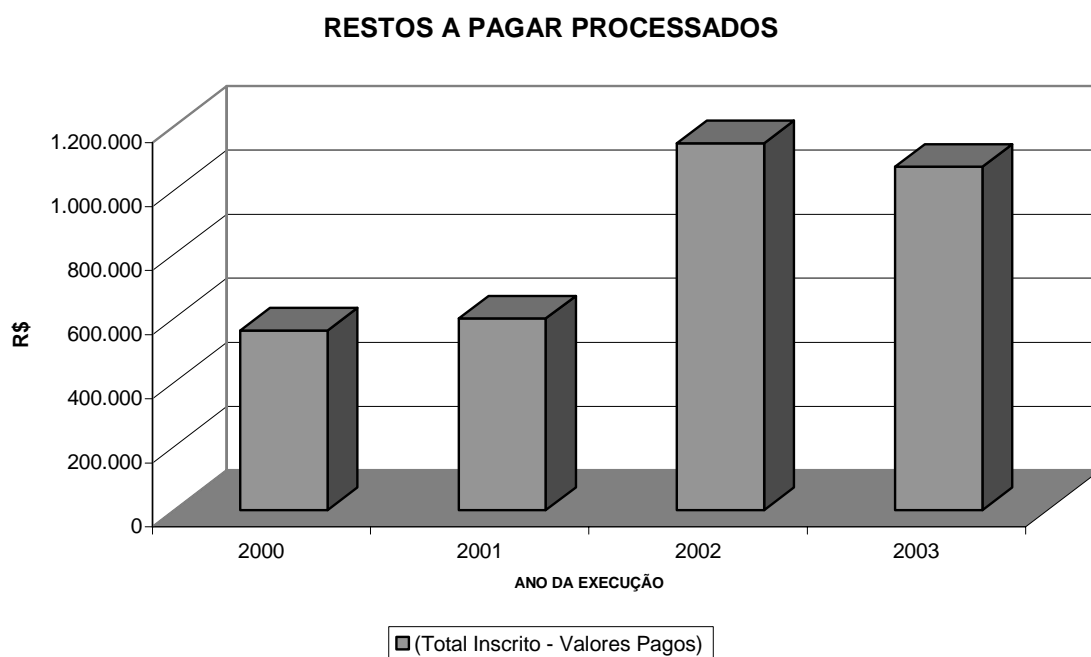
(*) Valores referentes aos Grupos de Despesa 3,4 e 5 (Custeio + Investimentos + Inversões Financeiras).

Constata-se, mais uma vez, uma tendência de crescimento do “float” impulsionado por despesas que representam compromissos do Poder Público em efetuar o pagamento, ou seja, o citado “trade-off”, neste caso, reveste-se de um diferencial a mais caracterizado pela pressão dos fornecedores para o recebimento dos pagamentos pendentes cuja contraprestação em bens e serviços já foi objeto de conclusão.

d) GRÁFICO 3 (VALORES INSCRITOS X VALORES PAGOS):



e) GRÁFICO 4 (VALORES INSCRITOS - VALORES PAGOS):



2.3 - RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:

a) Tabela 7: Valores Inscritos:

EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS - INSCRIÇÃO (*)					R\$ MIL
FUNÇÃO / ANO DA EXECUÇÃO	2000	2001	2002	2003	2004
01 LEGISLATIVA	0	0	0	0	0
02 JUDICIARIA	0	0	0	0	0
03 ESSENCIAL A JUSTICA	7.284	16.799	33.113	30.638	21.079
04 ADMINISTRACAO	38.054	175.949	792.083	570.801	366.861
05 DEFESA NACIONAL	327.587	1.029.863	1.873.402	137.648	73.130
06 SEGURANCA PUBLICA	110.972	164.176	324.411	264.272	84.617
07 RELACOES EXTERIORES	1.810	9.659	9.691	5.912	28.867
08 ASSISTENCIA SOCIAL	87.277	141.061	266.299	388.521	417.206
09 PREVIDENCIA SOCIAL	727.212	314.152	23.925	186.215	2.261.271
10 SAUDE	1.521.303	1.726.504	2.923.629	1.998.887	716.644
11 TRABALHO	7.215	148.516	231.079	131.073	4.484
12 EDUCACAO	396.831	1.529.377	1.044.470	658.745	378.110
13 CULTURA	4.015	42.666	74.365	28.253	21.846
14 DIREITOS DA CIDADANIA	10.599	51.950	76.787	62.768	4.618
15 URBANISMO	17.122	153.049	408.912	394.483	136.579
16 HABITACAO	289.274	224.082	170.945	118.601	65.648
17 SANEAMENTO	165.347	143.669	176.856	90.452	30.401
18 GESTAO AMBIENTAL	301.472	310.948	872.513	316.782	128.394
19 CIENCIA E TECNOLOGIA	17.339	73.717	101.243	51.251	24.317
20 AGRICULTURA	1.447.517	732.918	888.476	548.161	168.114
21 ORGANIZACAO AGRARIA	86.718	272.507	282.172	152.405	309.500
22 INDUSTRIA	12.565	9.114	27.954	21.628	9.195
23 COMERCIO E SERVICOS	12.882.811	158.347	503.529	213.132	220.600
24 COMUNICACOES	53.418	89.518	80.895	45.287	39.694
25 ENERGIA	26.275	50.656	95.555	1.182.410	1.899.281
26 TRANSPORTE	238.474	956.849	1.548.857	1.428.863	714.787
27 DESPORTO E LAZER	10.573	104.611	221.826	183.071	55.994
28 ENCARGOS ESPECIAIS	1.219.434	2.794.281	6.688.543	2.879.909	8.192.259
TOTAL	20.008.497	11.424.935	19.741.529	12.090.170	16.373.496

(*) Valores referentes aos Grupos de Despesa 3,4 e 5 (Custeio + Investimentos + Inversões Financeiras).

b) Tabela 8: Valores Pagos:

EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS - VALORES PAGOS (*)					R\$ MIL
FUNÇÃO / ANO DA EXECUÇÃO	2000	2001	2002	2003	2004
01 LEGISLATIVA	0	0		0	0
02 JUDICIARIA	0	0		0	0
03 ESSENCIAL A JUSTICA	6.809	15.828	29.010	27.308	0
04 ADMINISTRACAO	29.799	147.804	273.994	113.375	0
05 DEFESA NACIONAL	309.812	869.644	1.738.032	109.214	0
06 SEGURANCA PUBLICA	110.177	148.445	284.038	134.074	0
07 RELACOES EXTERIORES	1.488	8.919	9.302	3.566	0
08 ASSISTENCIA SOCIAL	36.488	103.502	163.498	237.285	0
09 PREVIDENCIA SOCIAL	503.899	17.461	17.805	22.828	0
10 SAUDE	1.487.733	1.420.846	2.116.132	1.192.116	0
11 TRABALHO	5.900	47.410	213.682	32.337	0
12 EDUCACAO	390.884	902.340	894.459	485.386	0
13 CULTURA	3.867	38.742	59.017	15.083	0
14 DIREITOS DA CIDADANIA	8.298	49.967	73.373	40.416	0
15 URBANISMO	16.783	145.123	380.560	138.548	0
16 HABITACAO	174.871	216.198	159.230	22.008	0
17 SANEAMENTO	83.522	138.493	163.729	16.761	0
18 GESTAO AMBIENTAL	297.462	272.604	604.970	150.585	0
19 CIENCIA E TECNOLOGIA	15.407	69.119	94.130	46.035	0
20 AGRICULTURA	986.092	484.378	741.905	241.404	0
21 ORGANIZACAO AGRARIA	84.963	260.025	231.507	106.496	0
22 INDUSTRIA	8.354	6.349	20.371	14.886	0
23 COMERCIO E SERVICOS	12.881.838	142.888	369.611	118.788	0
24 COMUNICACOES	38.493	43.094	22.691	14.025	0
25 ENERGIA	12.395	35.631	55.357	1.030.648	0
26 TRANSPORTE	217.342	806.537	1.262.333	864.578	0
27 DESPORTO E LAZER	9.437	87.873	204.108	42.766	0
28 ENCARGOS ESPECIAIS	1.203.371	1.543.615	4.048.749	337.563	0
TOTAL	18.925.485	8.022.836	14.231.594	5.558.080	0

(*) Valores referentes aos Grupos de Despesa 3,4 e 5 (Custeio + Investimentos + Inversões Financeiras).

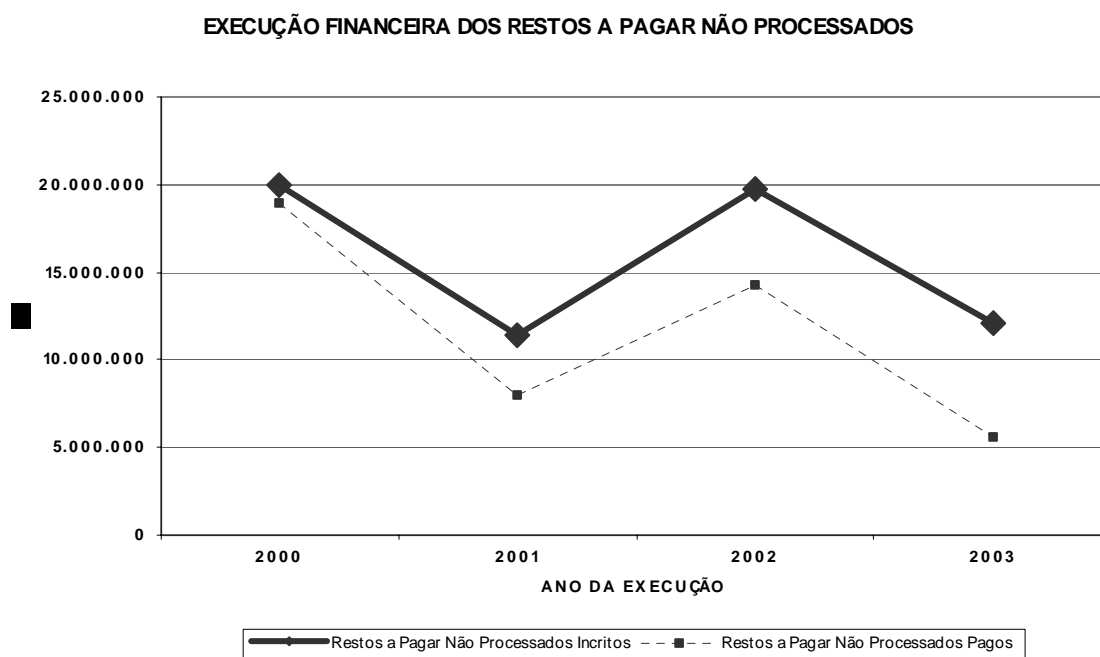
c) Tabela 9: Percentuais de Execução Financeira:

EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS - (PAGO / INSCRIÇÃO) (*)					R\$ MIL
FUNÇÃO / ANO DA EXECUÇÃO	2000	2001	2002	2003	2004
01 LEGISLATIVA					
02 JUDICIARIA					
03 ESSENCIAL A JUSTICA	93,48%	94,22%	87,61%	89,13%	
04 ADMINISTRACAO	78,31%	84,00%	34,59%	19,86%	
05 DEFESA NACIONAL	94,57%	84,44%	92,77%	79,34%	
06 SEGURANCA PUBLICA	99,28%	90,42%	87,55%	50,73%	
07 RELACOES EXTERIORES	82,22%	92,35%	95,99%	60,32%	
08 ASSISTENCIA SOCIAL	41,81%	73,37%	61,40%	61,07%	
09 PREVIDENCIA SOCIAL	69,29%	5,56%	74,42%	12,26%	
10 SAUDE	97,79%	82,30%	72,38%	59,64%	
11 TRABALHO	81,77%	31,92%	92,47%	24,67%	
12 EDUCACAO	98,50%	59,00%	85,64%	73,68%	
13 CULTURA	96,32%	90,80%	79,36%	53,39%	
14 DIREITOS DA CIDADANIA	78,29%	96,18%	95,55%	64,39%	
15 URBANISMO	98,02%	94,82%	93,07%	35,12%	
16 HABITACAO	60,45%	96,48%	93,15%	18,56%	
17 SANEAMENTO	50,51%	96,40%	92,58%	18,53%	
18 GESTAO AMBIENTAL	98,67%	87,67%	69,34%	47,54%	
19 CIENCIA E TECNOLOGIA	88,86%	93,76%	92,97%	89,82%	
20 AGRICULTURA	68,12%	66,09%	83,50%	44,04%	
21 ORGANIZACAO AGRARIA	97,98%	95,42%	82,04%	69,88%	
22 INDUSTRIA	66,49%	69,66%	72,87%	68,83%	
23 COMERCIO E SERVICOS	99,99%	90,24%	73,40%	55,73%	
24 COMUNICACOES	72,06%	48,14%	28,05%	30,97%	
25 ENERGIA	47,17%	70,34%	57,93%	87,17%	
26 TRANSPORTE	91,14%	84,29%	81,50%	60,51%	
27 DESPORTO E LAZER	89,26%	84,00%	92,01%	23,36%	
28 ENCARGOS ESPECIAIS	98,68%	55,24%	60,53%	11,72%	
TOTAL	94,59%	70,22%	72,09%	45,97%	

(*) Valores referentes aos Grupos de Despesa 3,4 e 5 (Custeio + Investimentos + Inversões Financeiras).

Verifica-se um crescimento ainda maior do “float”, mas, desta vez, impulsionado por despesas que, a princípio, não representam compromissos do Poder Público em efetuar o pagamento, ou seja, não ocorreu segundo estágio da despesa (liquidação) com o recebimento de bens e serviços no exercício de emissão do empenho. O citado “trade-off”, neste caso, reveste-se de um fator de discricionariedade maior.

d) GRÁFICO 5 (VALORES INSCRITOS X VALORES PAGOS):



e) GRÁFICO 6 (VALORES INSCRITOS - VALORES PAGOS):



CONCLUSÃO

Conforme os objetivos apresentados na Introdução, este trabalho tentou analisar o processo de cálculo do Resultado Primário considerando a estimativa do “*float*”, que é a diferença entre a previsão do valor das despesas primárias a serem inscritas em Restos a Pagar no final do ano e o valor dos Restos a Pagar a serem pagos no exercício financeiro.

A inscrição de despesas em restos a pagar implica na assunção de obrigações em volume superior à capacidade de pagamento, o que constitui uma das formas de financiamento do setor público, acarretando o comprometimento de receitas futuras e a imobilização dos governos no início de cada exercício financeiro.

Para tanto, a primeira parte, deste trabalho, fez uma revisão da caracterização contábil, econômico-financeira e racional-legal das despesas inscritas em Restos a Pagar. Analisou também a questão do “*float*” no cálculo do Resultado Primário, além de comentar as implicações da Lei de Responsabilidade Fiscal no preenchimento de uma importante lacuna para a obtenção do equilíbrio fiscal, ao estabelecer regras claras para a adequação de despesas e dívidas públicas a níveis compatíveis com as receitas de cada ente da Federação, envolvendo todos os Poderes. Permitindo também uma melhor avaliação da gestão de prefeitos, governadores e do presidente da República, ao reduzir fortemente os passivos financeiros, que, poderiam ser passados ao sucessor ou herdados do antecessor.

Na segunda parte buscou abordar quantitativamente a evolução da execução financeira dos valores inscritos em Restos a Pagar, no período de 1999 à 2004, na tentativa de explicitar de forma acadêmica o crescimento do “*float*” ao longo dos anos.

BIBLIOGRAFIA

MACHADO JR., J. TEIXEIRA, REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 Comentada: Com a Introdução de Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 30ª ed. RIO DE JANEIRO: IBAM, 2001.

SILVA NETO, José Carvalho. A Lei de Responsabilidade Fiscal: Aspectos Orçamentários, Financeiros e Contábeis em nível Municipal e Estadual. *Teresina: Controller, 2000.*

TONET, Helena Corrêa . *Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal: Guia de Estudo da LRF.* Brasília: CFC/INSTITUTO ETHOS, 2000.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza. *O Orçamento Público como Instrumento de Controle Gerencial.* RIO DE JANEIRO: FGV, 1999.

PERES, Lázaro Borges, GOMES, Manuel Barbosa. *Contabilidade Orçamentária: Manual da Gestão Governamental.* Goiânia: s.n., 1999.

SERRA, Maria de Fátima da Silva. *O Orçamento Público no Brasil: Sua Evolução, Controle e Prestação de Contas.* Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2000.

MANUAL TÉCNICO DE ORÇAMENTO – Instruções para a Elaboração da Proposta Orçamentária da União para 2004, Orçamento Fiscal e da Seguridade Social.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada a Administração Pública.* Ed. Vestcon, 1998.

CASTRO, Róbson Gonçalves de Castro. *Administração e Direito Financeiro e Orçamentário.* Ed Vestcon, 2000.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público.* Ed Atlas, 2002.

FORTES, João Batista. Contabilidade Pública. Ed Franco & Fortes, 2001.

DA SILVA, J. C. e Edílson F. Vasconcelos. Manual de Execução Orçamentária e Contabilidade Pública. Ed Brasília Jurídica, 1997.

DA SILVA, L. M. Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo. Ed Atlas, 2000.

KOHAMA, H. Contabilidade Pública: Teoria e Prática. Ed Atlas, 1999.

BASTOS, CELSO RIBEIRO. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo. Ed. Saraiva, 1998.

BALEEIRO, ALIOMAR. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 14 ed. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 1987.