



RELISE

INOVAÇÕES NA EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NA LOA DE 2022¹

*INNOVATIONS IN THE EXECUTION OF REMAINS PAYABLE IN THE 2022
LOA*

Larissa Sauane Melquiades da Rocha Pereira²

Fernando Gentil de Souza³

Bruna Faccin Camargo⁴

Jocias Maier Zanatta⁵

RESUMO

A alta rigidez nas regras orçamentárias pode levar o gestor a utilizar de outros mecanismos para cumprir legislação. O presente estudo aborda a possibilidade em executar despesas de outros exercícios não iniciadas em credor diverso ao indicado no empenho introduzido no âmbito federal através da Lei nº 14.435/2022. O objetivo foi identificar as alterações propostas pela modificação e os prováveis impactos contábeis e fiscais quando na execução das alterações, através de uma contextualização e análise de conteúdo. A pesquisa classificou-se como exploratória, documental e com análise qualitativa dos dados. Conclui-se, que esse novo procedimento contábil se aplica apenas para os empenhos inscritos no ano de 2021 e em duas hipóteses: caso de desistência do credor original ou rescisão contratual, e deve ser analisado com parcimônia.

Palavras-chave: lei orçamentária anual, orçamento público, restos a pagar.

ABSTRACT

The high rigidity in budgetary rules can lead the manager to use other mechanisms to comply with legislation. The present study addresses the possibility of executing expenses from other fiscal years not initiated in a creditor other than that indicated in the commitment introduced at the federal level through Law nº 14.435/2022. The objective was to identify the alterations proposed by the

¹ Recebido em 06/12/2023. Aprovado em 27/02/2024. DOI: doi.org/10.5281/zenodo.14108453

² Universidade Federal de Pernambuco. larissa.sauane@ufpe.br

³ Universidade Federal de Pernambuco. fernando.gentil@ufpe.br

⁴ Universidade Franciscana. brunafaccinflor@hotmail.com

⁵ Universidade Federal de Santa Maria. josk85@gmail.com



RELISE

17

modification and the probable accounting and fiscal impacts when in the execution of the alterations, through contextualization and content analysis. The research was classified as exploratory, documental and with qualitative data analysis. It is concluded that this new accounting procedure applies only to commitments entered in the year 2021 and in two hypotheses: case of withdrawal of the original creditor or contractual termination and should be analyzed with parsimony.

Keywords: annual budget law, public budget, remains payable.

INTRODUÇÃO

A atividade financeira do Estado visa o bem comum. Para tanto, é importante que exista um fluxo de ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado para custear os dispêndios necessários à implantação de políticas públicas. Os ingressos são chamados de receitas públicas e os dispêndios de despesas públicas.

O processo orçamentário nada mais é do que uma face da execução de políticas públicas. Ele não tem um fim em si próprio e é um trabalho contínuo, conforme preconiza Schick (2003). Para Paludo (2013, p. 129) “O orçamento público é uma peça de gestão, consubstanciada no planejamento, que serve de guia à formulação e execução de políticas públicas”. Nesta toada, esse processo perpassa pelo planejamento, execução e prestação de contas (controle e avaliação) e cada fase é subdividida em etapas menores.

O planejamento orçamentário da despesa tem início na fixação dos créditos na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LOA), continuando com as etapas de descentralização de créditos orçamentários, programação orçamentária e financeira e finaliza com a contratação da empresa vencedora do certame licitatório. A segunda etapa é a execução orçamentária, que tem no seu cerne os créditos orçamentários. Deste modo, a execução da despesa pública é realizada em etapas de modo a realizar a administração dos créditos orçamentários (DOS SANTOS FILHO; DIAS FILHO; FERNANDES, 2009). Por



RELISE

fim, o controle é responsável pela administração pública assegurar o máximo rendimento dos meios disponíveis e o equilíbrio de suas finanças, e a avaliação orçamentária é realizada através dos órgãos de controle interno e externo (DE TOLEDO FILHO; DE OLIVEIRA, 2007).

Considerando que a Lei orçamentária anual tem como um dos seus princípios a anualidade, é ideal que as despesas empenhadas sejam liquidadas e pagas em um mesmo exercício financeiro, entretanto, Aquino e Azevedo (2017) elencam quatro formas de driblar esse princípio, a saber: reabertura de créditos especiais no exercício seguinte, superávit financeiro utilizado no exercício seguinte como créditos orçamentários, restos a pagar processados e restos a pagar não processados e ainda acentuam que os dois últimos são formas mais preocupantes para manter a disciplina fiscal.

Entendendo que empenho é a formalização do compromisso em que a Administração Pública assume arcar com seus credores, aqueles empenhos que não forem executados, tornam-se dívidas de um ano para o outro. A lei 4.320/64 determina que as despesas empenhadas, mas não pagas (liquidadas e/ou pagas) até o dia 31 de dezembro deverão ser canceladas e exceto quando inscritas em restos a pagar. Portanto, restos a pagar são despesas que não foram pagas no ano que ocorreu o seu respectivo empenho ou resíduos passivos cujos pagamentos poderão ou não se efetivar em exercícios futuros (PALUDO, 2013). Entende o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP): “A continuidade dos estágios de execução dessas despesas ocorrerá no próximo exercício, devendo ser controlados em contas de natureza de informação orçamentária específicas”.

A ocorrência ou não da continuidade da execução das despesas nos anos ulteriores, através de restos a pagar depende do encontro do interesse da administração em realizar a despesa e da vontade da empresa vencedora do certame licitatório em entregar o objeto do empenho. Caso esse encontro não



RELISE

19

aconteça, o empenho será cancelado. Ocorre que através da alteração na LDO de 2022, provocada pela Lei nº 14.435/2022, é possível a execução da despesa em credor diferente do disposto no empenho.

Essa modificação trouxe uma possibilidade antes nunca implementada para toda a administração federal, através de instrumento legal, que terá impactos administrativos e contábeis, o que motiva este artigo a responder à questão problema: Quais as inovações para Restos a Pagar implementadas pela Lei nº 14.435/2022?

Nesse contexto, é analisado o texto da lei em questão, bem como pareceres dos principais órgãos e por fim identificar os potenciais impactos patrimoniais e orçamentários.

O presente estudo avança em relação às pesquisas já realizadas, pois realiza uma comparação entre o disposto na legislação antes e depois das mudanças na execução orçamentária de empenhos inscritos em restos a pagar, os pareceres dos principais órgãos públicos brasileiros. Assim, a contribuição para a comunidade científica é no sentido de fornecer subsídios para iniciar o debate sobre a recente mudança no âmbito federal brasileiro que possibilita a execução de restos a pagar em favor de credor diverso do empenho original.

Este artigo, consoante sua problematização e objetivo, estruturalmente está dividido em cinco seções seguidas das referências bibliográficas, sendo a primeira esta introdução, que comenta a direção do artigo, a problematização e o objetivo geral. A segunda seção apresenta o referencial teórico relativo a orçamento público e restos a pagar. A terceira relaciona-se quanto à metodologia. A quarta seção destina-se à análise e discussão sobre as legislações e pareceres para destacar as principais implicações que a alteração na forma de executar os restos a pagar por ocorrer. Por último, na quinta seção, são tecidos os comentários finais, seguidos das referências bibliográficas.



RELISE

20

METODOLOGIA

Em acordo com a questão problema e para atingir o objetivo da pesquisa, o estudo caracterizou-se como exploratório e com análise qualitativa dos dados. Conforme Saunders et. al. (2019), o estudo exploratório é uma forma de obter *insights* sobre o tema de interesse, portanto, a recente aprovação da Lei e que não há estudos sobre o tema.

Desse modo, no que diz respeito aos procedimentos técnicos foram adotadas a pesquisa bibliográfica e documental, avaliando o conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias da União de 2022, suas alterações, os principais pareceres, despachos, notas técnicas e acórdãos dos principais órgãos técnicos, além de artigos publicados sobre o tema de restos a pagar.

REFERENCIAL TEÓRICO E ANTECEDENTES

Orçamento público

Orçamento é uma ferramenta flexível e de extrema importância no contexto financeiro. Conforme Schick (2003), “o orçamento é um trabalho em andamento”, portanto é uma peça flexível. Para Da Rocha, Marcelino e Santana (2013), o orçamento público é onde os diversos atores envolvidos na dinâmica pública buscam maximizar suas satisfações, envolvendo-se assim em uma disputa que é acirrada por não haver uma única metodologia que confira um contorno mais objetivo para alocar os recursos orçamentários, ou seja, entende que o orçamento satisfaz as necessidades ilimitadas dos humanos.

O orçamento tem como um dos papéis o de exercer controle do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo como seu papel mais tradicional. Adicionalmente, tem um viés auxiliador na gestão do governo e de controle econômico. Consoante Augustinho et. al. (2013), concebe o orçamento público



RELISE

como uma peça de gestão e objetiva-o como um meio para execução de políticas públicas.

O orçamento atual é permeado por diversos fatores, a saber: interações políticas, teorias de gestão pública, ideologias políticas e econômicas, entre outros. Essas influências fazem com que o orçamento e seu papel evoluam junto com o papel do Estado. Apesar de o Estado contemporâneo não ter alterado seus limites nos últimos 50 anos, os governos registraram um aumento nos valores totais do orçamento.

O orçamento no Brasil passou por modificações ao longo da história e teve na promulgação da Constituição Federal um impulso para instituir um sistema de planejamento. Atualmente é estilo orçamento-programa, instituído através do Decreto 2.829/1998, segundo Nonaka (2019). Para Paludo (2013), é o atual e mais moderno tipo de orçamento, pois detalha com maior nível de classificação as ações governamentais. Entretanto, Abrucio (2007) e Rocha et. al. (2013) concordam que há uma falta de ritmo entre a elaboração do orçamento e a efetiva execução e o papel norteador do planejamento plurianual e a concretização do planejamento anual.

O ciclo orçamentário brasileiro é realizado através de atos administrativos, respaldados em base legal. A constituição federal de 1988, através do seu artigo 165, institui três instrumentos legais pelos quais o planejamento é realizado: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). O envio das propostas das leis orçamentárias é de competência privativa do Presidente da República, sendo que o Plano Plurianual é enviado no último ano do mandato do chefe do executivo e a LDO e LOA são encaminhadas anualmente ao Poder Legislativo.

Ao utilizar dois poderes estatais, o constituinte confere ao orçamento um viés político, utilizando os freios e contrapesos que um regime democrático possui, além de tornar a peça orçamentária autorizativa, como informa Abrucio



RELISE

(2007). Entretanto, nos últimos anos, com as possibilidades de utilizar emendas parlamentares coletivas e individuais como fonte de desconcentração do poder Legislativo, o orçamento público brasileiro torna-se híbrido, contendo também uma parte impositiva. Pires e Motta, (2006, p. 23) corroboram ao afirmarem que “Na verdade, o orçamento é, antes de tudo, uma decisão de governo ou um exercício de poder e, nesse sentido, não só uma questão técnica, mas também política”.

O Plano Plurianual (PPA) é o principal instrumento de planejamento a médio prazo, contendo diretrizes, objetivos e metas nos três níveis tradicionais: estratégico, tático e operacional. Para Giacomoni e Pagnussat (2006), o PPA é o elemento central do sistema de planejamento. A real execução do PPA enquanto instrumento de planejamento foi encorajada quando a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) entrou em vigor. Entretanto, “Em termos de prática, a literatura alega que o PPA vem sendo elaborado e tratado como uma formalidade de baixa eficácia, cuja motivação principal seria a exigência constitucional” (LIMA et. al., 2020). Para a União, a Lei nº 13.971, de 27 de dezembro de 2019 é a que estabelece o PPA para o quadriênio 2020- 2023 e foi alterada em maio de 2022.

A lei de diretrizes orçamentárias estabelece quais serão as metas e prioridades para o próximo exercício em consonância com o PPA, ou seja, norteia a elaboração dos orçamentos anuais (KOHAMA, 2016). O rito da LDO tem seu prazo disciplinado no parágrafo 2º, do artigo 35 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT – da Constituição da República de 1988, que determina ao chefe do executivo encaminhar o projeto de lei até o dia quinze de abril de cada ano à Câmara dos Deputados, onde será votado até o dia 30 de junho do mesmo ano. Em 20 de Agosto de 2021 foi aprovada a Lei nº 14.194 que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária Anual da União de 2022 e dá outras providências. É na LDO que



RELISE

são estabelecidas as regras para o orçamento do próximo ano. Apesar de não poder conter os valores para as despesas, a LDO estabelece o montante de recursos, autoriza despesas com pessoal, disciplina o equilíbrio de receitas e despesas, entre outras funções.

A Lei de orçamentos anuais (LOA) compreende os créditos orçamentários destinados para um exercício financeiro específico e é composto por três orçamentos: fiscal, seguridade social e investimentos. “Para viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual e, obviamente, transformá-las em realidade, obedecida a lei de diretrizes orçamentárias, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados”. (Kohama, 2016, p. 45). Na LOA constam os créditos orçamentários iniciais para o exercício financeiro regido pela lei, entretanto, como qualquer planejamento, é possível alterá-la no decorrer da execução.

Além do planejamento, a fase de execução orçamentária também é um concatenado de atos administrativos e legais que resultam em um processo articulado para que o Estado atue em sua função administrativa de arrecadar receitas que serão utilizadas através das despesas. Dispõe a LRF que o cronograma de execução mensal do desembolso deve ser estabelecido até trinta dias após a publicação dos orçamentos.

A primeira etapa da execução orçamentária é o empenho, que consiste no compromisso da administração pública em reservar dotação orçamentária que possa fazer frente ao serviço ou objeto contratado. Essa ligação entre o planejamento e a execução está disposta no artigo 61, da Lei 4.320/64, onde informa que ao confeccionar um empenho, será diminuído o saldo da dotação orçamentária própria. Todo empenho deve conter a descrição do seu objeto, identificação do credor e um número sequencial. Existem três tipos de empenho: estimativo, quando não puder determinar de pronto o total da despesa (casos



RELISE

como energia elétrica, fornecimento de água e esgoto), global, quando há a possibilidade de entregas parceladas (como em casos de fornecimento de café, açúcar) e ordinário, onde o objeto da contratação tem a entrega única e valor conhecido no momento do empenho (equipamentos).

Conforme o artigo 63 da Lei 4.320/64, a liquidação consiste em verificar a origem do objeto e se este foi recebido como contratado ou equivalente, valor a pagar e dados do credor e nota de empenho. O responsável por realizar a verificação dos itens anteriormente citados é o fiscal do contrato, porém a inserção dos dados no sistema financeiro é de responsabilidade do setor de contabilidade do órgão.

O pagamento é realizado após a etapa de liquidação e confecção de documento hábil emitido pelo setor de contabilidade do órgão. “Uma vez atendida todas as condições de empenho e liquidação da despesa, e havendo recursos financeiros disponíveis, cabe então ao ente público efetuar o regular pagamento ao contratado, encerrando-se os estágios da despesa pública” (DOS SANTOS FILHO; DIAS FILHO; FERNANDES, 2009, p. 6).

Restos a pagar

Os créditos orçamentários são autorizados por lei e representam o aval que o Poder Legislativo dá à Administração pública para que execute as despesas orçamentárias. A despesa orçamentária é executada em três etapas, sendo elas: empenho, liquidação e pagamento. O empenho, segundo a lei 4.320/1964 é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição, não devendo exceder o limite dos créditos autorizados por lei. Em sequência ao empenho, tem-se a liquidação, definida segundo o art. 63 da lei 4.320/64: “A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. A



RELISE

última etapa da execução da despesa orçamentária é o pagamento, que consiste na determinação da quitação da dívida, através de despacho exarado por autoridade competente.

As despesas que não tiveram todas as fases de execução orçamentárias concluídas e são encaminhadas para o exercício seguinte, enquadram-se no conceito de restos a pagar. Para Augustinho et. al. (2013, p. 137), “os restos a pagar são despesas assumidas em exercícios passados e inscritas para execução nos próximos exercícios”. Aquino e Azevedo (2017) definem restos a pagar como um tipo de mecanismo de carregamento de créditos e déficits entre períodos e traz reflexões sobre as implicações de transferir créditos entre um exercício e outro e como isso compromete o equilíbrio orçamentário.

Para Camargo (2014), os restos a pagar são um ponto importante na administração pública, constituindo um de seus maiores desafios. O recurso dos restos a pagar foi incluído na legislação brasileira primeiramente no Código de Contabilidade Pública da União de 1922, admitindo apenas o restos a pagar processados, mas com o advento da Lei 4.320/64 que adicionou a figura dos restos a pagar não processados. Em países como Alemanha, Holanda e Dinamarca não é possível utilizar os restos a pagar não processados, mas na Espanha, assim como no Brasil é possível.

No geral, a discussão em torno do uso de restos a pagar no âmbito nacional decorre das ações oportunistas dos gestores utilizando manobras fiscais ou contábeis e também é tratado como um tema de endividamento. Os restos a pagar quando criados foram determinantes para a composição da dívida flutuante, fato que organizou os ajustes contábeis e desorganizou os ajustes orçamentários (CAMARGO, 2014).

Para Aquino e Azevedo (2017), os restos a pagar no Brasil tornou-se uma espécie de orçamento paralelo. Em consonância com essa constatação da utilização de inscrição de restos a pagar em grande volume pelo governo



RELISE

caracterizar um orçamento paralelo por parte dos governos, Camargo (2014, p. 59):

De modo semelhante, cabe consideramos que dado o caráter extra-orçamentário dos restos a pagar, há de se ter prudência ao registrar em excesso os restos a pagar não processados ou em efetuar retificações no passivo, pois o caráter extra-orçamentário, cria para as unidades orçamentárias pequenos orçamentos paralelos que se não gerenciados devidamente expõe, o governo, a riscos fiscais.

Os restos a pagar para fins didáticos e legais são divididos entre restos a pagar processados e restos a pagar não processados. Os restos a pagar são resíduos passivos, que podem ou não ser pagos a depender do cumprimento ou não do contrato estabelecido (PALUDO, 2013). O autor também define que os Restos a pagar são uma espécie do gênero “obrigações a pagar”.

Almeida (2011) define restos a pagar processados como obrigações das despesas com fornecedores que foram liquidadas no exercício anterior, mas não efetivamente pagas naquele exercício e devem ter seu reconhecimento nos demonstrativos contábeis, uma vez que o fato gerador ocorreu. Os restos a pagar não processados são aquelas despesas cujos fatos geradores não ocorreram ou estão em liquidação. A fim de evitar dupla contagem ao calcular o passivo financeiro, o Plano de Contas do Setor Público incluiu a fase “em liquidação”, que trata do registro contábil patrimonial do fato gerador da despesa que iniciou a execução da despesa, mas não concluiu.

A regra é que sejam cancelados os empenhos não liquidados e excepcionalmente sejam inscritos em restos a pagar, quando esteja vigente o prazo para cumprimento da obrigação, mesmo quando esse prazo esteja vencido, a liquidação esteja em curso ou a Administração tenha interesse no cumprimento do contrato, se tratar de transferências a instituições públicas ou privadas ou ainda a despesa for assumida no exterior. Ainda que sejam inscritos os restos a pagar não processados são submetidos a um limite pacificado pela



RELISE

27

interpretação do artigo 42º da Lei de Responsabilidade Fiscal. O Decreto nº 93.872 de 1986 esclarece as hipóteses de restos a pagar não processados:

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

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

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

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

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

ANÁLISE E DISCUSSÃO

Análise dos documentos pesquisados

A Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2022 (Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021) sofreu alterações por outras quatro leis, totalizando setenta e cinco alterações. A modificação mais significativa para o estudo deste capítulo ocorreu através da Lei nº 14.435 de 04/08/2022, que inclui o parágrafo 6º ao artigo 164, passando este artigo a ter a seguinte redação:

Art. 164. A despesa não poderá ser realizada se não houver comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária para atendê-la, vedada a adoção de qualquer procedimento que viabilize a sua realização sem observar a referida disponibilidade Estabelecido no caput do art. 6º.

§ 6º Excepcionalmente, na hipótese de desistência do credor original ou de rescisão contratual, no cumprimento da avença pactuada relativa a resto a pagar não processado, será permitida a sua liquidação, mediante justificativa formal, em favor de credor diferente do indicado na respectiva nota de empenho, desde que haja vantajosidade e interesse da administração pública na execução do seu objeto, observadas as disposições da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, da Lei nº 14.133, de 2021, da Lei nº 13.303, de 2016, e de outras normas legais aplicáveis ao instrumento firmado entre as partes, sem prejuízo da aplicação das sanções cabíveis ao credor desistente. (Incluído pela Lei nº 14.435, de 2022)

A inovação consiste em utilizar empenhos em favor de outros credores, uma vez que exista descumprimento contratual do vencedor original da licitação, desde que seja vantajoso para a administração. É um aperfeiçoamento nos



RELISE

28

procedimentos contábeis relativos à execução orçamentária e é este o tema central deste artigo.

O aproveitamento de empenhos inscritos em restos a pagar em favor de outro credor não é tema inédito no ordenamento jurídico brasileiro. A Câmara Permanente de Licitações e Contratos (CPLC), que atende órgãos de execução da Procuradoria-Geral Federal, em 2017 emitiu o parecer nº 00014/2017/CPLC/PGF/AGU, com a finalidade de esclarecer, porquanto identificou a ausência de impedimento legal que vede o aproveitamento de empenho, nem pela lei 4.320/64, tampouco pela Constituição Federal.

A CPLC entendeu neste parecer que, ao convocar o segundo colocado na licitação para executar o empenho não liquidado, a Administração Pública estaria perseguindo a política pública, com o objetivo de prover o bem estar público. E, além disso, caso o empenho tivesse sua liquidação e pagamento iniciado em favor do credor original, seria plenamente possível a dar seguimento à execução da despesa em favor de outro credor pelos mesmos motivos explicitados acima. “Se o objeto é o mesmo, a política pública é a mesma, o princípio do planejamento está atendido. E mais, não somente o princípio do planejamento, mas também o da eficiência.” (Item 38). Neste caso, seria possível o reaproveitamento tanto de RP, quanto de RPNP. A única forma de não ser possível o aproveitamento do empenho, seria se a administração estivesse impedida de utilizar a nota de empenho original, ou seja, a não inscrição dos créditos em restos a pagar ou a inscrição, porém sem contrato vigente.

Para a CPLC, a inscrição em restos a pagar é o trespasse de créditos de um ano para o outro, tratando-se de uma assunção de dívidas, mas não necessariamente da titularidade dela. Mesmo que exista no ano que foi feito o empenho o descumprimento contratual e não tenha tido tempo hábil para a contratação da nova empresa que assumirá o serviço, deve-se inscrever em restos a pagar com a justificativa que será assumida pelo segundo colocado. O



RELISE

29

aproveitamento de empenho consiste na emissão de outro empenho em favor de outra pessoa jurídica.

Entretanto, em 2018, o Departamento de Consultoria Jurídica da Procuradoria-Geral Federal, manifestou-se contrário ao parecer da CPLC, através do Despacho nº 00202/2018/DEPCONSU/PGF/AGU, entendendo pela não aprovação da manifestação da CPLC. Para o departamento de consultoria jurídica, “Admitir um “aproveitamento” de empenho inscrito em restos a pagar de 2017, por exemplo, para adimplir nova despesa contraída no exercício de 2018, significaria pagar despesa do exercício de 2018 com dotação orçamentária de 2017, o que contraria o art. 35 da Lei nº 4.320/1964”. E recomenda que seja cancelado o empenho inscrito em restos a pagar, visto que cessaram os motivos para o empenho existir e instruem a confecção de novo empenho no ano seguinte.

O departamento de consultoria jurídica diverge da CPLC ao não concordar que a inscrição em restos a pagar é um trespasse de crédito, mas sim uma garantia de execução de créditos de outro exercício que deve ser utilizado para atendimento de uma despesa específica. Com base no fundamento de que as regras sobre contabilidade pública devem ser exaradas pela lei e pela Secretaria do Tesouro Nacional, não cabendo à CPLC redigir sobre este tema, uma vez que é órgão técnico de outra coisa.

Em 2019, o plenário do TCU emitiu o Acórdão 1793/2019, onde demonstra ser irregular a utilização de empenho inscritos em restos a pagar em favor de credor diferente do original para realizar nova licitação. Na interpretação do TCU, há tentativa de utilizar o empenho de restos a pagar como créditos orçamentários originais para justificar nova licitação. Ademais, entende o plenário que a utilização desse procedimento constituir ofensa ao princípio da anualidade orçamentária e ao arcabouço legal que disciplina o orçamento público brasileiro.



RELISE

30

Antes de ser promulgada a Lei nº 14.435 de 04/08/2022, a Comissão mista de planos, orçamentos públicos e fiscalização (CMO), emitiu o parecer (CN) nº 9, de 2022, mostrando-se favorável à alteração na regra de execução de restos a pagar não processados, pois tratando-se de medida excepcional, é justificada pelo descompasso entre a contratação e a execução orçamentária, que sempre tardia, tende a aumentar o saldo de despesas inscritas em Restos a Pagar. Ainda de acordo com o parecer nº 9, o governo federal busca com esta flexibilização, o aperfeiçoamento dos procedimentos contábeis de restos a pagar não processados.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 9ª edição, confere um caráter personalíssimo ao empenho, determinando que para cada empenho haverá somente um único credor, com raras exceções, como quando se demonstra operacionalmente inviável.

Em 06 de julho de 2022, as Consultorias de Fiscalização da Câmara dos Deputados e Senado Federal também emitiram uma nota técnica conjunta nº 3/2022 a fim de emitir opinião acerca do PLN 17/2022. As consultorias das duas casas legislativas mostraram-se contrárias, divergindo do parecer da CMO, fazendo alusão ao Acórdão 1793/2019 do TCU. Na nota técnica, as consultorias entendem que um novo credor para o empenho implica na realização da despesa à conta do orçamento vigente do ano e não do anterior, pois neste ano não foi reservado dotação para atendê-lo.

A nota técnica entende o intuito do governo federal em dar eficiência para o gasto público, mas entende que esse novo procedimento contábil ultrapassa a regra da autorização legislativa para realizar a despesa. Existe também contido na inovação a dilatação do prazo para alterar os credores dos empenhos do exercício financeiro de 2021 durante todo o exercício de 2022, o que pode atrapalhar a confecção das demonstrações contábeis, impactando na prestação de contas do Presidente da República.



RELISE

31

Entretanto, com a atualização da LDO de 2022, prevalece temporariamente, para esse ano, a utilização de empenhos inscritos em restos a pagar, com descumprimento contratual para credor diferente do original, desde que exista justificativa formal, vantajosidade e interesse da administração. Segundo o parecer nº 9 de 2022 do Relator, o Deputado Carlos Henrique Gaguim, "a medida excepcional se justifica em função da dinâmica da contratação e da execução orçamentária, sempre tardia, o que aumenta o volume de despesas contratadas e inscritas em Restos a Pagar."

Impactos da mudança

As mudanças propostas pelo governo federal podem ser explicadas ao utilizar os estudos de Caiden (2010), que ao sintetizar os ensinamentos de Allen Schick, propõe que o governo muda o orçamento para atender às mudanças ambientais. Portanto, esta alteração na LDO pode ser explicada através do ponto de vista que o Estado assume os riscos pela sociedade. Esses riscos possuem potencial para atingir em nível fiscal, orçamentário e contábil as finanças públicas.

A possibilidade de utilizar os empenhos inscritos em restos a pagar não processados em favor de credor diverso do inicialmente estabelecido traz a possibilidade de ampliar o crescimento de restos a pagar, conseqüentemente institucionalizar o que diversos autores denominam como "orçamento paralelo", tirando o caráter excepcional, como informa Camargo (2014), onde é possível ao gestor avançar além da anualidade dos créditos.

O crescimento de uso de restos a pagar nos últimos anos evidencia a não eficácia da Lei de Responsabilidade fiscal, o que dificulta o controle das metas fiscais. Esse é o principal impacto apontados pelos autores Augustinho et al (2013), Camargo (2014) e Almeida (2011).



RELISE

No âmbito fiscal, o aumento de restos a pagar continuamente nas duas últimas décadas é um dos fatores que o governo federal utilizou para conseguir atingir as metas fiscais propostas para os exercícios (AUGUSTINHO et al, 2013). Esse aumento tem sido constante recomendação de atenção e redução por parte do Tribunal de Contas da União (TCU), devido à falsa impressão de equilíbrio fiscal, o que Almeida (2011) chama de aumento artificial do superávit primário, quando realizado através da inscrição de restos a pagar.

Outro possível impacto no aspecto fiscal é reduzir o gerenciamento de resultados afim de fabricar receita primária temporária, casos em que Augustinho et al (2013) informa que a inscrição e reinscrição em restos a pagar compromete o resultado fiscal, pois eles são um dos componentes do aumento contábil do resultado primário. “Sempre que o saldo dos restos a pagar aumenta de um ano para o outro, principalmente no caso do RAP processados, isso significa postergação de despesa e, logo, aumento “contábil” do resultado primário.” (Almeida, 2011), logo pressionando as despesas primárias.

O aumento de restos a pagar aumenta a dívida flutuante, mas não aumenta a Dívida Líquida do Setor Público (DLSP), que influencia as metas fiscais “Isso permite ao governo mostrar que está sendo feito um esforço maior de contenção de despesas, quando o que de fato ocorreu foi a postergação de pagamentos de despesas” (Almeida, 2011, p. 2), portanto ao longo dos anos tem se tornado uma prática comum o adiamento do pagamento da despesa entre um ano e outro na tentativa de finalizar o ano fiscal tendendo a um superávit primário, uma vez que para que haja a inscrição em restos a pagar, é necessária a disponibilidade financeira para quitar a dívida.

Augustinho et al (2013) conclui que a utilização reiterada de restos a pagar dificulta a política fiscal, pois induz o governo a utilizar de outras escolhas contábeis afim de cumprir a meta de superávit primário, colocando então em risco a credibilidade das finanças públicas brasileiras. Nesta esteira, Aquino e



RELISE

33

Azevedo (2017, p. 581) afirmam que “ajustar o orçamento do ano seguinte com os créditos ou os déficits carregados deste ano pode levar à perda de credibilidade do orçamento em si e a uma menor transparência”.

A inovação, ainda que temporária, contida na LDO de 2022, vai de encontro ao que Camargo (2013) recomenda, que é a prudência em registrar restos a pagar não processados, pois o seu exagero, pode levar a riscos fiscais. Contudo, Caiden (2010) explica que mudanças no orçamento público derivam do papel transformador do Estado.

Em nível contábil, os restos a pagar figuram como passivo circulante no balanço patrimonial uma vez que são dívidas, mas discriminados como restos a pagar processados, quando à data de 31 de dezembro do ano anterior teve início a sua execução contratual com a liquidação, mas sem o pagamento ou restos a pagar não processados, quando à época da inscrição não havia iniciado a liquidação.

A liquidação e pagamento dos restos a pagar não processados aumentam os dispêndios extraorçamentários, pois conforme a Lei 4.320/64, as despesas pertencentes ao exercício (e, portanto, orçamentárias) são aquelas empenhadas nele. Não há impacto para a geração de passivos quando na inscrição de restos a pagar não processados, pois a dívida ainda não foi constituída.

Faz-se mister a apresentação correta das informações contábeis, de modo que reflita adequadamente a receita e despesa pública, a fim de fomentar a transparência no âmbito públicos (AUGUSTINHO et al, 2013). Portanto, a informação produzida a partir dos dados dos restos a pagar das entidades é ferramenta de controle social, portanto está sujeita a características qualitativas e de melhoria. Conforme posicionamento do TCU, é possível a perda de verificabilidade do fato contábil quando na mudança de credor.



RELISE

Em relação ao aspecto orçamentário, o TCU demonstra que poderá haver confusão entre o controle do credor no empenho e a liquidação e pagamento em favor de outro. O princípio da anualidade orçamentária é ferido ao existir altos valores em restos a pagar, pois as partes interessadas (sociedade civil, órgãos de controle, investidores internacionais e gestores) ao analisarem a LOA, enxergam um documento de planejamento distorcido, uma vez que os Restos a Pagar não estão inseridos na LOA. Restos a pagar na inscrição é uma despesa orçamentária, enquanto que no pagamento torna-se uma despesa extraorçamentária (Paludo, 2013).

A inscrição e controle de restos a pagar não processados não afeta contas patrimoniais, tendo seu registro apenas em contas orçamentárias e de controle. Quando existir restos a pagar não processados de um exercício para o seguinte e neste ocorrer a fase “em liquidação”, o lançamento contábil terá como origem o caixa, uma vez que decorre dele a reserva financeira para registrar restos a pagar não processados (LRF) e débito no passivo circulante com tributo financeiro.

Quando os restos a pagar não processados são cancelados, os saldos retornam ao Tesouro Nacional. Por um lado, perdem as unidades gestoras, mas em análise macro, os créditos ainda continuam com a União.

Existe também contida na inovação a dilatação do prazo para alterar os credores dos empenhos do exercício financeiro de 2021 durante todo o exercício de 2022, o que pode atrapalhar a confecção das demonstrações contábeis, impactando na prestação de contas do Presidente da República.

CONCLUSÃO

A alta rigidez nas regras orçamentárias, pode levar o gestor a utilizar de outros mecanismos para cumprir as regras. A utilização do orçamento no final do exercício pode levar o Legislativo a questionar o quanto aquele recurso que



RELISE

35

foi utilizado apenas no final do exercício era de fato indispensável, conferindo ao orçamento um caráter impositivo do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo, quando é mais importante o índice de execução orçamentária do que o índice de efetividade do gasto público (Camargo, 2014).

No caso discutido neste artigo, trata-se da possibilidade em executar despesas de outros exercícios não iniciadas em credor diverso ao indicado no empenho. Esse novo procedimento contábil aplica-se apenas para os empenhos inscritos no ano de 2021 e em duas hipóteses: caso de desistência do credor original ou rescisão contratual, ambas sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

De acordo com as análises realizadas dos pareceres e notas técnicas, a utilização de restos a pagar em nome de credor diferente do informado no empenho original não é nova no ordenamento jurídico brasileiro, tampouco há uma unanimidade de posicionamento favorável ou não entre os órgãos técnicos, porém, entre os acadêmicos, é notória a recomendação de uso com parcimônia dos restos a pagar.

Quando há inscrições dos restos a pagar, há a transferência parcial do orçamento de um ano para o outro, de fato utilizando um orçamento paralelo e conseqüente uma folga fiscal para implementar as políticas públicas. Provoca um aumento de receita “inesperado” para fazer frente aos pagamentos nos anos seguintes e até mesmo postergação das despesas do exercício vigente, exemplo: para pagar as despesas do ano de 2021, com o orçamento de 2022, as despesas do ano de 2022 serão postergadas para 2023 ou ano ulterior.

A flexibilização dos restos a pagar não processados no âmbito federal é motivo de preocupação entre os órgãos técnicos, entretanto convém também preocupar-se com o aumento da arrecadação de receitas, para que o Estado possa crescer a sua atuação frente às necessidades da população. Infelizmente, o posicionamento dos governos brasileiros está focado em realizar manobras



RELISE

legais, postergando o pagamento de despesas, aumentando assim os saldos de restos a pagar, conforme conclui Augustinho et al (2013) para atingir as metas fiscais.

O resultado superavitário alcançado nos últimos anos não cumpre a fiel função da informação contábil, uma vez que os saldos de restos a pagar não processados não compõem o cálculo do resultado primário, portanto, com essa nova flexibilização de execução dos restos a pagar, é possível concluir que o resultado primário seja diminuído, pelo fato da liquidação ocorrer, ainda que seja para outro fornecedor, diminuindo assim o superávit primário ou o resultado primário aumente exponencialmente.

Em um ambiente volátil como se apresenta a contemporaneidade, de certo as soluções para um bom uso do dinheiro público precisam emergir de diversas formas, desde que visem o bem comum, pois de nada adianta cumprir dispositivos legais e a população carente do poder público. Estes dispositivos legais devem refletir a necessidade da nação em questão. Conforme pensamentos de Schick (2003), não há solução definitiva para orçamentos, pois sempre haverá desafios a serem enfrentados.

Este artigo está limitado à análise documental da lei, bem como de pareceres e notas técnicas sobre a execução de restos a pagar não processados no âmbito federal, portanto, sugerem-se, como estudos complementares a esta pesquisa, investigar empiricamente a aplicação da nova regra para execução dos restos a pagar e utilizar métodos quantitativos para verificar a possível existência de relacionamento entre variáveis como indicadores de eficiência do TCU, superávit financeiro, percentual de devolução de créditos orçamentários, entre outras, com a variável satisfação do cidadão.



RELISE

37

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de administração pública**, v. 41, p. 67-86, 2007.

ALMEIDA, Mansueto. Nota técnica: restos a pagar e artifícios contábeis. Disponível em: <<https://www.mansueto.files.wordpress.com/2011/02/nota-rap-20111.pdf>> . Acesso em: 14 de Março de 2023

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, v. 51, p. 580-595, 2017.

AUGUSTINHO, Sonia Maria; DE OLIVEIRA, Antonio Gonçalves; DE LIMA, Isaura Alberton. A “contabilidade criativa” e a inscrição de restos a pagar como “expediente” para alcançar o superávit primário. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 4, p. 127-147, 2013.

BRASIL. Advocacia-geral da União. Procuradoria-geral Federal. **Parecer nº 00014/2017/CPLC/PGF/AGU**. Brasília: Advocacia-geral da União, 06 dez de 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/agu/pt-br/composicao/procuradoria-geral-federal-1/arquivos/PARECERN000142017CPLCPGFAGUTEMASRELATIVOSALICITACOESCONTRATOSADMINISTRATIVOS.pdf>. Acesso em: 29 de dez de 2022.

_____. Congresso nacional. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização. Parecer (CN) nº 9/2022. Brasília: Congresso Nacional, 06 de Jul de 2022. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/pesquisa/-/materia/153121>. Acesso em: 29 de dez de 2022.

_____. Congresso nacional. **Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle – CONORF (SF) e Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira – CONOF (CD)**. Nota técnica conjunta nº 3/2022. Brasília: Congresso Nacional, 06 de Jul de 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/notas-tecnicas-e-informativos/nota-tecnica-conjunta-3-2022-bloqueio-de-programacoes-do-fndct-e-alteracao-do-credor-indicado-na-inscricao-de-restos-a-pagar-pln-17-2022/view>. Acesso em: 29 de dez de 2022.



RELISE

____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1793/2019**. Plenário. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Sessão de 31/7/2019. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/no_radar/2019/agosto/nea_radara_-23a_16a_agostoa_log.pdf. Acesso em: 29 de dez de 2022.

____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 29 dez. 2022.

____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [1964]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm

____. **Lei nº 14.435, de 04 de agosto de 2022**. Altera a Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/l14435.htm.

____. **Lei nº 13.971, de 27 de dezembro de 2022**. Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2020 a 2023. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13971.htm

____. **Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/lei-n-14.194-de-20-de-agosto-de-2021-339918271>

CAIDEN, Naomi. Challenges confronting contemporary public budgeting: retrospectives/prospectives from Allen Schick. **Public Administration Review**, v. 70, n. 2, p. 203-210, 2010.

CAMARGO, Arthur Mesquita. Casuísmos dos restos a pagar: uma análise legalista e doutrinária. **Revista de Ciências Gerenciais**, v. 18, n. 27, 2014.



RELISE

39

GIACOMONI, James e Pagnussat, José Luiz (org.). **Planejamento e Orçamento governamental**. Coletânea 1. Brasília: ENAP, 2006.

DOS SANTOS FILHO, Manuel Roque; DIAS FILHO, José Maria; FERNANDES, Gilênio Borges. Evidenciação e Passivos no setor público: o problema dos restos a pagar e das despesas de exercícios anteriores. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria E Prática**. Editora Atlas SA, 2016.

LIMA, Luciana Leite et al. Plano Plurianual como proxy para medir capacidades estatais: um estudo sobre o planejamento governamental nos municípios da região metropolitana de Porto Alegre. **urbe. Revista Brasileira de Gestão Urbana**, v. 12, 2020.

DE TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro; DE OLIVEIRA, Antonio. Análise do Sistema de Contabilidade Pública como suporte ao controle do ciclo orçamentário dos Municípios da Região Metropolitana de Curitiba/PR. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 3, p. 81-105, 2007.

NONAKA, Thiago Hiromitsu. Restos a pagar não processados como indicador de eficiência na gestão orçamentária. 2019.

DA ROCHA, Diones Gomes; MARCELINO, Gileno Fernandes; SANTANA, Cláudio Moreira. Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira. **Revista de Administração**, v. 48, n. 4, p. 813-827, 2013.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público e administração financeira e orçamentária e LRF**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

SAUNDERS, M.; LEWIS, P.; THORNHILL, A. **Research Methods for Business Students**. 8. ed. Harlow: Pearson, 2019.

SCHICK, Allen. Does Budgeting have a future?. **OECD Journal on Budgeting**, v. 2, n. 2, p. 7-48, 2003.