



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE**  
**E SECRETARIADO – FEAAC**  
**DEPARTAMENTO CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**EVERTON BASÍLIO DE QUEIROZ**

**OS IMPACTOS NOS RESTOS A PAGAR DO ORÇAMENTO PÚBLICO DO**  
**MUNICÍPIO DE FORTALEZA APÓS A IMPLANTAÇÃO DA LEI DE**  
**RESPONSABILIDADE FISCAL NOS EXERCÍCIOS DE 2010 A 2012**

**FORTALEZA**

**2013**

**EVERTON BASÍLIO DE QUEIROZ**

**OS IMPACTOS NOS RESTOS A PAGAR DO ORÇAMENTO PÚBLICO DO  
MUNICÍPIO DE FORTALEZA APÓS A IMPLANTAÇÃO DA LEI DE  
RESPONSABILIDADE FISCAL NOS EXERCÍCIOS DE 2010 A 2012**

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profª. Ms. Nirleide Saraiva Coelho  
Coorientadora: Profª. Joyce Arrais de Araújo

**FORTALEZA**

**2013**

**EVERTON BASÍLIO DE QUEIROZ**

**OS IMPACTOS NOS RESTOS A PAGAR DO ORÇAMENTO PÚBLICO DO  
MUNICÍPIO DE FORTALEZA APÓS A IMPLANTAÇÃO DA LEI DE  
RESPONSABILIDADE FISCAL NOS EXERCÍCIOS DE 2010 A 2012**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 18 / 12 / 2013. Nota: 10

**BANCA EXAMINADORA**

---

Professora Ms. Nirleide Saraiva Coelho (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Professora Joyce Arrais de Araújo (Coorientadora)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Professora Cintia Almeida  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

À Deus, nosso Senhor, pelas coisas boas que a mim foram proporcionadas, a minha namorada Carla Patrícia pela paciência e dedicação e à minha família, em especial meus irmãos e meus pais pela força e incentivo.

## AGRADECIMENTOS

À Deus por todas as bênçãos e glórias que a mim foram proporcionadas. Nos momentos mais difíceis, encontro meu refúgio; nos momentos de alegria tenho a certeza de sua presença. Quem nele crer terá a felicidade plena.

À minha família, minha querida mãe Maria Aparecida Basílio de Queiroz e meu pai Antônio Pereira de Queiroz, verdadeiros professores da disciplina Vida, por me ensinaram a verdade colocando a educação como prioridade, pois acreditam ser o meu maior patrimônio. As minhas irmãs, Lislaine Basílio e Lilian Cristiane que acompanharam minha trajetória acadêmica, compartilhando seus conhecimentos.

A todos os meus amigos que me incentivaram e compartilharam momentos inesquecíveis comigo. Em especial, amigos de faculdade, companheiros do início ao fim, amigos para toda a vida: Cláudio Carvalho, Karyne Meneses e Luciana Magalhães. Aos amigos que desde o princípio me deram força pra estudar e prestar vestibular: Alisson Ferreira, Cláudia Gomes, Edeson Monteiro e Rafael Ribeiro.

Aos meus professores do ensino médio que contribuíram para que eu chegasse a cursar na UFC e todo quadro docente da UFC que me instruíram e me repassaram conhecimentos para a minha formação. Agradeço em especial a minha orientadora Joyce Arrais que desde o princípio me orientou com paciência e dedicação e a professora Ms. Nirleide Saraiva que contribuiu bastante para a realização desse trabalho.

“Se o destino, um dia, me cobrar as coisas boas que me deu durante a vida, vou ficar com uma dívida que nunca conseguirei pagar.”  
(Cléo Lima)

“A vida honesta só tem um número de dias; a boa fama, porém, permanece para sempre.”  
(Eclesiástico 41.16)

## RESUMO

A inscrição em Restos a Pagar é um dos problemas enfrentados pela gestão da execução orçamentária na Administração Pública, pois, nos últimos anos, a conta Restos a Pagar tem se comportado de maneira desordenada, ocasionando um desequilíbrio nas finanças públicas. Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, criada para estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e com a finalidade de manter o equilíbrio das contas públicas a partir de um bom planejamento, dando ampla transparência às contas de governo, os gestores do Poder executivo passaram a ter maior disciplina com os gastos públicos, limitando e fiscalizando os seus atos. Este trabalho teve um enfoque direcionado à análise da conta Restos a Pagar no orçamento do município de Fortaleza, nos exercícios de 2010 a 2012, com base na LRF, a fim de observar como se comportaram os saldos da conta citada, realizando um comparativo com os três anos anteriores a LRF. Para tal análise, foram extraídos os dados do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO e do Relatório de Gestão Fiscal – RGF, disponíveis no site da Secretaria do Tesouro Nacional. Concluiu-se que antes da LRF não havia um controle na inscrição em Restos a Pagar. Os gestores realizavam despesas sem limites, ocasionando o aumento da conta Restos a Pagar. Após a implantação da LRF, identificou-se uma limitação na inscrição em Restos a Pagar no município de Fortaleza, principalmente no exercício de 2012, ano de final de mandato.

Palavras-chave: Gastos Públicos. Lei de Responsabilidade Fiscal. Restos a Pagar.

## **ABSTRACT**

Enrollment in remains payable is one of the problems faced by the management of budget execution in Public Administration, because, in recent years, the account has behaved in a disorderly manner, causing an imbalance in the public finances. With the enactment of the Fiscal Responsibility Law – FRL, created to establish standards of public finance accountability in fiscal management and in order to maintain the balance of public accounts from good planning, giving ample transparency of government accounts the managers of the executive Branch now have more discipline in public spending, limiting and overseeing their actions. This work had a directed approach to the analysis of Remains Payable in budget Fortaleza city in the years 2010-2012, based on FRL, in order to observe they behaved account balances, performing a comparison with the previous three years the FRL. For such an analysis, were extracted data from the Summary Report of Budget Execution –SRBE and the Fiscal Management Report – FMR website available on the National Treasury. It was concluded that before the FRL there was control no enrollment in remains payable. Managers held expenses without limits, increases the Remains account payable. After deployment of the FRL identified a limitation on enrollment in remains payable in Fortaleza, mainly in financial year 2012, the final year in office.

**Keywords:** Public Expenditures. Fiscal Responsibility Law. Remains Payable.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Restos a Pagar Processados, detalhado por Poder/Órgão do município de Fortaleza.....	36
Tabela 2 – Restos a Pagar não Processados, detalhado por Poder/Órgão do município de Fortaleza.....	38
Tabela 3 – Destinação de Recursos dos Restos a Pagar Processados do município de Fortaleza.....	40
Tabela 4 – Destinação de Recursos dos Restos a Pagar não Processados do município de Fortaleza .....	41
Tabela 5 – Disponibilidade de Caixa dos exercícios de 2010, 2011 e 2012.....	42
Tabela 6 – Restos a Pagar versus Disponibilidade de Caixa dos exercícios de 2010, 2011 e 2012.....	43
Tabela 7 – Restos a Pagar versus Disponibilidade de Caixa dos exercícios de 1998, 1999 e 2000.....	45

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Comportamento dos Restos a Pagar Processados ao longo do período analisado.....	37
Gráfico 2 – Comportamento dos Restos a Pagar não Processados ao longo do período analisado.....	40
Gráfico 3 – Restos a Pagar versus Disponibilidade de Caixa de 2010 a 2012.....	44
Gráfico 4 – Restos a Pagar versus Disponibilidade de Caixa de 1998 a 2000.....	46

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CAF – Códigos de Administração Financeira

CF – Constituição Federal

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PIB – Produto Interno Bruto

PPA – Plano Plurianual

RGF – Relatório de Gesto Fiscal

RP – Restos a Pagar

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SEFIN – Secretaria de Finanças do Município

TCM – Tribunal de Contas do Município

TCU – Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2 DESPESA PÚBLICA</b> .....	15
2.1 Conceito.....	15
2.2 Classificação da Despesa.....	17
2.3 Estágios e Execução da despesa pública .....	19
<b>3 DÍVIDA PÚBLICA</b> .....	22
3.1 Dívida Flutuante .....	23
3.2 Dívida Fundada .....	23
3.3 Restos a Pagar.....	24
3.3.1 <i>Restos a Pagar Processados</i> .....	26
3.3.2 <i>Restos a Pagar Não Processados</i> .....	26
3.4 Lei de Responsabilidade Fiscal .....	27
3.4.1 <i>LRF e os Restos a Pagar</i> .....	29
3.4.2 <i>Gestão Fiscal</i> .....	30
<b>4 METODOLOGIA</b> .....	32
4.1 Ambiente da Pesquisa.....	32
4.2 Característica da Pesquisa .....	32
<b>5 ANÁLISE DOS RESTOS A PAGAR NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA COM BASE NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL</b> .....	35
5.1 Análise dos Restos a Pagar nos Exercícios de 2010 a 2012.....	35
5.2 Análise dos Restos a Pagar nos Exercícios de 1998 a 2000.....	44
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	47
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	50

## 1 INTRODUÇÃO

Após o Decreto-Lei nº 9.295/46 que regulamenta a profissão contábil, foram introduzidos aperfeiçoamentos à contabilidade no Brasil. Tais mudanças estão relacionadas diretamente com o crescimento das empresas e conseqüentemente com a evolução da economia.

Na área pública, também ocorreu um avanço significativo. As finanças públicas passaram por mudanças com o surgimento de legislações que regulam os gastos da administração. Dentre elas, pode-se citar dois marcos importantes que contribuem com a fiscalização e a transparência das operações com recursos governamentais. A primeira foi a Lei nº 4.320/64 que estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos e para os órgãos da administração direta e indireta, autarquias, estatais, fundações e fundos municipais (BRASIL, 1964). Outro marco importante foi o advento da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estatui normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, tendo como objetivo principal estabelecer o controle e equilíbrio entre a arrecadação e os gastos públicos (BRASIL, 2000). Esta lei objetiva o combate às irregularidades dos gestores acerca das contas públicas, ou seja, moralizar a atuação dos administradores referente aos gastos sem responsabilidade.

A LRF chama atenção em seu primeiro artigo sobre os Restos a Pagar quando cita que a própria lei estabelece que a Responsabilidade na Gestão Fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, evitando riscos e retificando erros capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas e ainda limitando a inscrição em Restos a Pagar.

A conta de Restos a Pagar do município de Fortaleza foi escolhida como objeto principal da presente pesquisa, tendo em vista as importantes informações que a mesma evidencia. Através desta conta, pode-se observar se o poder público pagou ou deixou de pagar os compromissos assumidos no exercício financeiro nos quais foram gerados, logo, pode-se projetar sua situação financeira e verificar o comprometimento com o que foi planejado e se as despesas foram executadas conforme a LRF e as demais legislações.

Tendo em vista o objetivo para o qual a LRF foi criada, a presente pesquisa apresenta a seguinte problemática: Quais os impactos dos Restos a Pagar, nos exercícios de 2010 a 2012, do município de Fortaleza?

Para responder ao problema da pesquisa, tem-se como objetivo geral: analisar os impactos dos Restos a Pagar na execução orçamentária do município de Fortaleza com base na Lei de Responsabilidade Fiscal, entre os anos de 2010 e 2012.

Como objetivos específicos, apresenta-se o seguinte:

- Identificar as limitações dos Restos a Pagar de acordo com a LRF;
- Verificar o comportamento dos Restos a Pagar do município de Fortaleza/CE, entre os anos de 2010 e 2012;
- Identificar os Poderes/Órgãos que mais inscreveram-se em Restos a Pagar;
- Relacionar a conta Restos a Pagar com o saldo de disponibilidade do período estudado; e
- Comparar os montantes dos Restos a Pagar analisados (2010 a 2012) com os três anos anteriores à implantação da LRF.

Diante de um tema atual e bastante discutido no contexto político-econômico, é relevante o aprofundamento com riqueza de detalhes da conta Restos a Pagar. Daí, faz-se necessário uma pesquisa que estude a conta Restos a Pagar do município de Fortaleza. Em face à Lei de Responsabilidade Fiscal, este trabalho contribui para analisar a transparência das contas públicas do referido município, verificando se os gastos estão sendo realizados de acordo com a legislação, além de contribuir para o exercício do controle social.

A metodologia utilizada no presente estudo, quanto aos objetivos, é classificada como descritiva, pois o trabalho tem o objetivo de descrever características do município de Fortaleza, observar os fatos, registrá-los e analisá-los, sem interferências.

Quanto à abordagem do problema, o trabalho caracteriza-se como qualitativo, pois será relevante para este estudo a compreensão, a análise e a descrição dos Restos a Pagar do município de Fortaleza.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa caracteriza-se pelo estudo de caso, bibliográfico e documental, pois se tem um estudo centrado do município de Fortaleza, analisando sua conta de Restos a Pagar a partir de dados coletados do Relatório de Gestão Fiscal – RGF e do Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO do município, realizando-se uma revisão bibliográfica para buscar opiniões de diversos doutrinadores acerca do tema proposto.

Para melhor compreensão do leitor este trabalho foi estruturado em seis (06) seções, organizadas da seguinte forma: Introdução, Fundamentação Teórica, Metodologia, Análise dos Resultados e Considerações Finais.

A primeira seção refere-se a esta introdução que traz uma visão geral do presente trabalho. Nela contém: aspectos introdutórios do objeto de estudo (Restos a Pagar e a LRF), evidenciando a problemática; objetivo geral e os objetivos específicos, justificando a importância do trabalho para os diversos usuários e, por fim, traz as principais características metodológicas utilizadas.

A segunda seção aborda a despesa pública trazendo alguns conceitos na visão de diversos doutrinadores, bem como a classificação da despesa e seus estágios e execução. A quarta seção descreve a dívida pública, conceituando e distinguindo a dívida flutuante da dívida fundada, os Restos a Pagar e sua relação com a LRF.

A metodologia corresponde à quarta seção na qual descreve onde e como foram utilizados os dados para alcançar os objetivos do presente trabalho. Descreve, ainda, a tipologia e as características do ambiente da pesquisa.

Em seguida, tem-se a quinta seção que corresponde à análise dos resultados que objetiva estudar e observar o comportamento da conta Restos a Pagar do orçamento de Fortaleza, antes e depois da LRF, relacionando tal conta com o saldo de disponibilidade.

A seção de número seis traz as considerações finais baseadas na análise da seção anterior, mostrando quais foram os impactos da LRF nos Restos a Pagar no município de Fortaleza.

## **2. DESPESA PÚBLICA**

A despesa pública é todo recurso gasto pelo poder público em atendimento às necessidades básicas da sociedade em geral. Esta seção tem o objetivo de aprofundar os conhecimentos acerca de despesa pública, conceituando e classificando, e descrevendo os estágios da despesa.

### **2.1 CONCEITO**

Segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 172), “despesa pública caracteriza um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado essencialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata - com redução de disponibilidades – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação”.

Seguindo o mesmo raciocínio, Pires (2006, p.137), define despesa pública como:

O Conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público para o funcionamento dos serviços públicos. Nesse sentido, a despesa é parte do orçamento, ou seja, é onde se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com várias atribuições e funções governamentais. Em outras palavras, as despesas públicas formam o complexo da distribuição e do emprego das receitas para o custeio de diferentes setores da Administração. Com esse pensamento pode-se concluir que toda vez que os recursos saírem da esfera de governo (Pagamento de Pessoal, Fornecedores, Precatórios, Diárias, Subvenções Sociais, etc.) deverão passar pelo orçamento (empenho-liquidação-pagamento). As únicas exceções a essa regra são os pagamentos das obrigações já liquidadas ou inscritas em restos a pagar (Restos a Pagar, Serviço da Dívida a Pagar e Consignações) e as devoluções das receitas extra-orçamentárias (Depósitos de Terceiros e Operações de Crédito por Antecipação da Receita) que são considerados como despesas (dispêndios) extra-orçamentárias.

Conforme foi dito pelos autores, tais despesas são fixadas, ou seja, autorizadas, com o intuito de atender os interesses da coletividade, garantindo uma vida digna.

Despesa pública compreende o conjunto de gastos necessários do poder público para a manutenção dos serviços públicos, ou seja, para o funcionamento da máquina administrativa (LIMA; CASTRO, 2006).

A despesa pública, em outras palavras, é conceituada por Andrade (2006, p.89), como:

Constitui-se de toda saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados na Lei do Orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos, entre eles custeios e investimentos, além dos aumentos patrimoniais, pagamento de dívidas, devolução de importâncias recebidas a títulos de caução, depósitos e consignações.

Para Silva (2004), é constituída uma despesa quando há um desembolso de dinheiro efetuado pelo próprio poder público para garantir os serviços e encargos assumidos em prol da sociedade, conforme Constituição Federal.

Obedecendo as exigências das leis pertinentes, as despesas públicas são realizadas com base no orçamento elaborado pelo poder público, após se utilizar de instrumentos de planejamentos. Tais instrumentos de planejamento são tratados na Constituição Federal de 1988. É através deles que o governo define suas prioridades e diretrizes, elementos fundamentais para a realização das despesas. São instrumentos de planejamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Os instrumentos foram criados através de legislações pertinentes às finanças públicas. As legislações aplicadas à contabilidade pública surgiram de forma gradativa no Brasil. Dentre elas, pode-se citar dois marcos importante na administração pública: a Lei Federal 4.320/1964 e a Lei Complementar 101/2000.

A Lei Federal nº 4.320, criada em 17 de março de 1964, veio para estabelecer normas gerais de direito financeiro para controlar e fiscalizar os orçamentos dos entes públicos. Esta Lei já estava prevista na Constituição, em seu artigo 5º, pois compete a União estabelecer normas acerca de Direito Financeiro. De acordo com Bezerra Filho (2008), o orçamento público aplicado à administração pública brasileira em todos os entes públicos tem como principal legislação a Lei nº 4.320/1964. Atendendo a CF/88, que diz que compete aos entes públicos legislar sobre direito financeiro, foi criado os Códigos de Administração Financeira (CAF) que se constituem em normas ramificadas da própria Lei nº 4.320, com característica de regulamentação (BEZERRA FILHO, 2008).

A Constituição Federal de 1988 previu a necessidade de criar posteriormente uma Lei Complementar que regulamentasse as finanças públicas, ou seja, as contas de governo. Assim, no ano de 2000 foi sancionada a Lei Complementar nº 101 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), para estabelecer normas de finanças públicas relativas à responsabilidade na gestão fiscal dos gestores. O intuito da lei é de prevenir um desequilíbrio das contas públicas, tendo um planejamento como instrumento. A LRF exige que o poder público deve se planejar o suficiente visando o equilíbrio das contas de governo, uma vez que a citada lei determina limites a serem obedecidos pela administração pública. Impõe controle para os gastos com o objetivo de disciplinar o comportamento do administrador.

## 2.2 Classificação da despesa

Para classificar a despesa pública, deve-se atentar para dois aspectos: à afetação do Patrimônio e quanto à afetação do orçamento (PIRES, 2006). A despesa pública sob a ótica patrimonial pode ser efetiva ou não efetiva, ou por mutação patrimonial. Pires (2006, p.138), define que:

### A) DESPESAS EFETIVAS

São as despesas que afetam o patrimônio no momento de sua liquidação, diminuindo o seu valor em termos quantitativos, sem contudo gerar incorporação de bens e direitos ou resgate de obrigações. Essas despesas são representadas, basicamente, pelas despesas correntes, exceto as despesas de aquisição de materiais (quando existe controle do almoxarifado), e pelas transferências de capital, decorrem de fatos modificativos.

### B) DESPESAS NÃO EFETIVAS OU POR MUTAÇÕES PATRIMONIAIS

São as despesas representativas de troca de recursos financeiros por elementos patrimoniais, tais como: aquisição de bens, concessão de empréstimos, amortizações da dívida, etc. Essas despesas são representadas por mutações patrimoniais que nada acrescentam ao patrimônio, só ocorrendo uma troca de recursos financeiros por bens, direitos ou obrigações, ou seja, uma diminuição no sistema financeiro (saída de recursos) e um aumento no sistema patrimonial (entrada do patrimônio).

Quanto à afetação do orçamento, Pires (2006) classifica as despesas em dois subgrupos: despesas orçamentárias e despesas extra-orçamentárias.

Pires (2006) lista as despesas extra-orçamentárias que são decorrentes de devoluções dos valores de terceiros, como cauções, depósitos judiciais, e das operações de crédito por antecipação da receita e ainda pelos pagamentos de passivos financeiros remanescentes de exercícios anteriores, como por exemplo: restos a pagar.

As despesas orçamentárias são todas aquelas que correspondem a uma saída de recursos, exceto aqueles classificados em extra-orçamentários, supracitados (PIRES, 2006). Elas são classificadas como: funcional, institucional, estrutura programática e segundo à natureza da despesa.

“A classificação funcional da despesa, composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, detém o papel de agregadora dos gastos públicos por área de ação governamental, nas três esferas” (LIMA; CASTRO, 2006, p. 64). “Esta classificação vai indicar a área de governo em que o orçamento será empregado até o nível de estrutura programática” (PIRES, 2006, p.139).

A classificação institucional é aquela que segrega os órgãos das unidades orçamentárias, pois correspondem a dois níveis hierárquicos (PIRES, 2006; PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2006). Pires (2006, p. 139) define classificação institucional sendo “aquela

que separa as unidades ou órgãos responsáveis pela execução do orçamento, ou seja, os órgãos que irão executar o orçamento aprovado na Lei Orçamentária Anual”.

A Estrutura programática, centrada no modelo de gerenciamento de programas, começou a ser utilizada em 1999 no plano plurianual (PPA), para o período 2000/2003, e no orçamento, para 2000, em substituição à classificação funcional-programática até então vigente (LIMA; CASTRO, 2006, p. 69).

De acordo com Giacomoni (2008), divide-se em cinco a estrutura programática: função, programa, subprograma, projeto, atividade, nas quais as funções se estendem em programas que por sua vez se subdividem em subprogramas e estes em projetos, atividades e operações especiais. O programa, segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p.100), é definido como:

Pode ser entendido como o instrumento de organização da atuação governamental, pois articula um conjunto de ações que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores fixados no plano plurianual, visando à solução de um problema ou ao atendimento de uma necessidade ou demanda da coletividade.

Giacomoni (2008, p. 97) define projeto e atividade da seguinte forma:

**Projeto:** um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto final que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo.

**Atividade:** um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, necessárias à manutenção da ação do governo.

Já a operação especial é definida por Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 101) como:

[...] despesas não associadas à manutenção ou expansão/aperfeiçoamento da ação de governo, sem que dela resulte propriamente um produto – exceto quando associada a programas finalísticos (apresenta uma medição correspondente a volume ou carga de trabalho), nem que gere contraprestação direta sob a forma de bens e serviços [...]

Segundo Lima e Castro (2006, p. 58), “para classificar a despesa pública quanto à natureza, deve ser utilizado o conjunto de tabelas em que cada título é associado”.

Conforme a Lei nº 4.320/64 (Brasil, 1964), a classificação econômica das despesas orçamentárias é subdivida em duas categorias: despesas correntes e de capital. Giacomoni (2006) define despesas correntes como aquelas originadas a atender à produção de bens e serviços correntes e as despesas de capital são aquelas destinadas a atender a formação

ou aquisição de um bem de capital e/ou de produtos para revenda e, ainda, a concessão de empréstimo e amortização de dívida.

### 2.3 Estágios e execução da despesa pública

Da mesma forma que a receita, a despesa também tem diferentes estágios que correspondem a procedimentos com objetivos particulares (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2006). Para compreender melhor os estágios da despesa é necessário entender o processo orçamentário desde o princípio. A despesa orçamentária divide-se em três etapas: planejamento, execução e controle e avaliação (BRASIL, 2008).

“A etapa do planejamento e contratação abrange, de modo geral, a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira e o processo de licitação” (BRASIL, 2008). A etapa de planejamento do processo orçamentário inicia-se com a fixação da despesa que segundo Kohama (2010, p.104) é:

A **Fixação**, que é em realidade a primeira etapa ou estágio desenvolvido pela despesa orçamentária, é cumprida por ocasião da edição da discriminação das tabelas explicativas, baixadas através da Lei de Orçamento. Seja dito de passagem que ela é precedida por toda uma gama de procedimentos que vão desde a elaboração das propostas, a mensagem do Poder Executivo, o projeto de lei, a discussão pelo Poder Legislativo e a conseqüente aprovação e promulgação, transformando-a em Lei Orçamentária.

Segundo Silva (2004, p. 154), “a fixação constitui etapa obrigatória da despesa pública, e está consubstanciada em vários dispositivos Constitucionais”. Esta obrigatoriedade se dá pela importância de se fazer um planejamento que se constitui da fixação, processo licitatório, descentralização de créditos, e da própria programação orçamentária e financeira como já foi dito anteriormente. O estágio de fixação de despesa só pode ser concluído com autorização do legislativo, através da LOA - Lei Orçamentária Anual (BRASIL, 2008).

Após a etapa de planejamento, inicia-se a segunda etapa: a execução. Conforme a Lei nº 4.320/64, a execução da despesa orçamentária pública passa por três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho é o estágio da despesa que se inicia com a liberação da nota de empenho pelo órgão público, assim, concretizando-se (LIMA; CASTRO, 2006). Conforme o art. 58 da Lei nº 4.320/64 (Brasil, 1964), o empenho da despesa “é o ato emanado de

autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento, pendente ou não, de implemento de condição.”

Em resumo, o empenho é a autorização para gastos, comprometendo dotação orçamentária, ou seja, um crédito orçamentário a uma respectiva despesa (PIRES, 2006).

Segundo os artigos 23 e 24 do decreto nº 93.872 (BRASIL, 1986):

Art. 23. Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou quando imputada a dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços, cujo custo excede aos limites previamente fixados em lei (Decreto-lei nº 200/87, art. 73).

Parágrafo único. Mediante representação do órgão contábil, serão impugnados quaisquer atos referentes a despesas que incidam na proibição do presente artigo (Decreto-lei nº 200/87, parágrafo único do art. 73).

Art. 24. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho (Lei nº 4.320/64, art. 60).

Parágrafo único. Em caso de urgência caracterizada na legislação em vigor, admitir-se-á que o ato do empenho seja contemporâneo à realização da despesa.

O empenho se concretiza a partir da Nota de Empenho que é um documento utilizado a fim de formalizar a operação de empenho de uma despesa. No registro do empenho deverá constar o nome do fornecedor do bem/prestador do serviço (beneficiário do empenho), a importância e a especificação da despesa (LIMA; CASTRO, 2006; PIRES, 2006).

Segundo Silva, Amorim e Silva (2004, p. 104), “é necessário enfatizar aqui a importância da emissão da Nota de Empenho para reconhecer as despesas assumidas no exercício de acordo com o princípio da competência previsto no art. 35 da Lei nº 4.320/64”.

Vale salientar que para cada empenho de despesa há uma Nota de Empenho correspondente. Segundo Lima e Castro (2006), o empenho classifica-se em: empenho ordinário, empenho global e empenho por estimativa.

O empenho ordinário ocorre quando o montante a ser pago for previamente conhecido e deve ocorrer em uma única parcela. O global se dará quando o montante a ser pago é previamente conhecido, mas ocorre de forma parcelada. E o empenho por estimativa surge quando não se tem condições de determinar o montante a ser pago como acontece de telefone, luz, por exemplo, pois são despesas que não são pré-fixadas (BRASIL, 1964).

“As despesas só podem ser empenhadas até o limite dos créditos orçamentários iniciais e adicionais, e de acordo com o cronograma de desembolso da unidade gestora, devidamente aprovada” (PIRES, 2006, p. 85).

Ocorrendo a fase do empenho, observa-se a próxima fase, a liquidação da despesa que se caracteriza pela entrega do bem ou pelo serviço prestado.

O art. 63 da Lei nº 4.320 (Brasil, 1964) diz que “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.” Inicia-se outro estágio da despesa com a liquidação que representa o direito do fornecedor que já entregou o produto ou prestou o serviço (LIMA; CASTRO, 2006).

Segundo Lima e Castro (2006), o pagamento é a última fase da despesa no qual consiste no pagamento ao fornecedor referente ao bem ou serviço prestado, mediante ordem bancária. De acordo com o art. 43 do Decreto nº 93.872/86 (Brasil, 1986), “a ordem de pagamento será dada em documento próprio, assinado pelo ordenador de despesa e pelo agente responsável pelo setor financeiro”.

O pagamento da despesa será efetuado quando comprovada a fase da liquidação e será feito mediante saque que corresponde a um crédito na conta bancária do credor. Entretanto, após autorização, o pagamento poderá ser efetuado em espécie.

A terceira e última etapa é a de controle e avaliação. Entende-se controle e avaliação como a fiscalização realizada pelos órgãos públicos de controle e pela própria sociedade que visa a ação do governo, da própria gestão dos administradores e da aplicação de recursos públicos (BRASIL, 2008).

Estas três etapas citadas são de grande importância para realização e execução do processo orçamentário. Todo gestor público precisa de um bom planejamento para se focar nos resultados, executar para alcançar os objetivos pretendidos e controlar para que se possam identificar possíveis erros e providenciar a sua correção, ajustando o orçamento às necessidades e à realidade da sociedade, e assim, concretizar suas propostas de governo.

### 3. DÍVIDA PÚBLICA

A presente seção aborda o conceito da dívida pública, descrevendo a dívida flutuante e a dívida fundada. Traz a definição dos Restos a Pagar, distinguindo os processados dos não processados. Aborda, também, a Lei de Responsabilidade Fiscal, relacionando-a com os Restos a Pagar.

A dívida pública é a dívida contraída pelo ente público para financiar seus investimentos. Isso geralmente ocorre quando a arrecadação de tributos não é suficiente para cumprir com as suas obrigações ou quando o governo antecipa a receita orçamentária através de operações de crédito.

Para Kohama (2010), o ato de endividar, ou seja, a dívida pública realizada pelo governo é um procedimento normal e comum, visto que é praticado por muitos entes públicos, ocorrendo de forma adequada para cobrir o déficit orçamentário. Vale salientar que para ser um procedimento adequado deve-se atender às exigências das leis, visto que para contrair a dívida requer uma autorização legal. Atendendo a LRF, as dívidas públicas deverão ser registradas individualmente e especificadas de forma a identificar a posição dos compromissos, a amortização e os juros.

O limite de endividamento da dívida pública deverá obedecer às exigências estabelecidas na legislação atual. A Lei de Responsabilidade Fiscal diz que o Senado Federal deverá fixar os limites de endividamento (BRASIL, 2000). Segundo Silva, Amorim e Silva (2004), a Resolução nº 40/01, do Senado Federal, determina que a dívida consolidada líquida dos entes públicos (Estados, Distrito Federal e Municípios), a partir do final do exercício financeiro de 2001 até o final do exercício de 2016, não poderá exceder os limites de:

- Duas vezes a receita corrente líquida, aos Estados e o Distrito Federal; e
- 1,2 vezes a receita corrente líquida, no caso dos Municípios.

E ainda, deverão ser observadas as seguintes condições:

I – O excedente em relação aos referidos limites apurado ao final do exercício de 2001 deverá ser reduzido, no mínimo, à proporção de 1/15 a cada exercício financeiro;

II – Para fins de acompanhamento da trajetória de ajuste dos limites, a relação do montante da dívida consolidada líquida e a receita corrente líquida será apurada a cada quadrimestre civil e consignada no Relatório de Gestão Fiscal a que se refere o art. 54 da LRF;

III – O limite apurado anualmente após a aplicação da redução de 1/15 será registrado no Relatório de Gestão Fiscal a que se refere o art. 54 da LRF;

IV – Durante o período de ajuste de 15 exercícios financeiros, serão aplicados os limites de duas vezes a receita corrente líquida para o Estado, o Distrito Federal ou o Município de 1,2 vezes a receita corrente líquida que:

- a) Apresente relação entre o montante da dívida consolidada líquida e a receita corrente líquida inferior a esses limites, no final do exercício de 2001; e
- b) Atinja o limite previsto até o final do período de ajuste de 15 exercícios financeiros (SILVA; AMORIM; SILVA, 2004, p. 99-100).

Tal montante, da dívida consolidada, deve ser apurado no final de cada quadrimestre, a fim de verificar se obedecem aos limites da lei (BRASIL, 2000).

A classificação da dívida pública será conforme o prazo de amortização da mesma. De acordo com o art. 115 do Decreto nº 93.872/86 (Brasil, 1986), a dívida pública compreende à dívida fluante e a fundada ou consolidada.

### **3.1 Dívida Flutuante**

De acordo com Kohama (2010), a dívida fluante acontece quando o Tesouro Nacional assume uma dívida por intervalo de tempo muito pequeno devido a “falta de caixa” ou com intuito de administrar bens de terceiros.

Segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 188), “a dívida fluante corresponde aos compromissos cujo pagamento independe de autorização orçamentária”. São exemplos de dívida fluante:

- Restos a Pagar;
- Serviços da dívida;
- Depósito (de terceiros), inclusive consignações em folha;
- Operações de crédito por antecipação de receita (o mesmo que os débitos de tesouraria);
- Papel-moeda ou moeda fiduciária (inovação em relação ao art. 92 da Lei nº 4.320/64).

### **3.2 Dívida Fundada**

A dívida fundada ou consolidada corresponde à exigível de longo prazo, ou seja, prazo superior a 12 meses em que essas dívidas são contraídas mediante a emissão de títulos ou celebração de contratos para atender a desequilíbrio orçamentário (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2006).

Conforme o inciso I do art. 29 da LRF (Brasil, 2000), “dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses”.

Deve-se apurar o montante da dívida consolidada de quatro em quatro meses, mesmo que o ente público não esteja efetuando operação de crédito. Com isso, tal montante poderá deixar de ser uma dívida consolidada reclassificada como dívida fluante.

### 3.3 Restos a Pagar

Após conhecer e entender os estágios da despesa estudados no tópico 3.3 que são elementos fundamentais para o entendimento do objeto da pesquisa, faz-se necessário conceituar Restos a Pagar.

As despesas empenhadas e não pagas no mesmo exercício financeiro serão consideradas Restos a Pagar (SLOMSKI, 2003). De acordo com o art. 36 da lei nº 4.320/64 (Brasil, 1964), “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.” São obrigações não pagas, pendentes pelo poder público até o fechamento do exercício financeiro, gerando uma conta a ser paga no exercício seguinte (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2006).

No fim do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a dívida fluante.

O decreto nº 93.872/1986 define o que se considera como Restos a Pagar, como proceder ao registro, como se dará a execução e cancelamento, e por quanto tempo perdurará o crédito inscrito em Restos a Pagar, *in verbis*:

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

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

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

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa. (“Caput” do artigo com redação dada pelo Decreto nº 7.654, de 23/12/2011).

§ 1º A inscrição prevista no caput como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas. (Parágrafo acrescido pelo Decreto nº 7.654, de 23/12/2011).

§ 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, ressalvado o disposto no § 3º. (Primitivo parágrafo único acrescido pelo Decreto nº 6.708, de 23/12/2008, reenumerado e com redação dada pelo Decreto nº 7.654, de 23/12/2011)

§ 3º Permanecem válidos, após a data estabelecida no § 2º, os restos a pagar não processados que: (“Caput” do parágrafo acrescido pelo Decreto nº 7.654, de 23/12/2011)

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 (CCB art. 178, § 10, VI).

Os artigos 34 a 36 da Lei nº 4.320/64, *in verbis*, definem a periodicidade do exercício financeiro, as receitas e despesas a ele pertencentes e o que vem a ser Restos a Pagar.

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

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.

Parágrafo único. Os empenhos que sorvem a conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

Segundo Cruz et al (2006), pelo princípio da anualidade, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, conforme art. 34 da Lei nº 4.320/64 supracitado. O artigo 35 da mesma lei define que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas que foram empenhadas.

Segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 184), “a inscrição em Restos a Pagar é feita na data do encerramento do exercício financeiro de emissão da nota de empenho, mediante registros contábeis; nessa mesma data, processa-se também a baixa da inscrição feita no encerramento do exercício anterior”.

Cruz et al (2006) descreve e relata que existem algumas exigências para se inscrever despesas em Restos a Pagar. Uma exigência fundamental é que para se inscrever em Restos a Pagar, a despesa precisaria ser empenhada até 31 de dezembro do exercício financeiro, seja ela processada ou não processada, e terá validade até 31 de dezembro do exercício subsequente.

Conforme a natureza, as despesas inscritas em Restos a Pagar podem ser classificadas em processadas e não processadas (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2006). A diferença de ambas é que uma está na fase da liquidação e a outra não.

### 3.3.1 Restos a Pagar Processados

A despesa pública, após passar pelas fases de fixação, empenho e liquidação deverá entrar na fase de pagamento, onde o ente público deverá realizar o pagamento referente à entrega do bem ou do serviço prestado. Não efetuando tal pagamento até o final do exercício, esta despesa deverá ser inscrita na conta Restos a Pagar Processados.

Segundo Lima e Castro (2006, p. 49):

São restos a pagar processados as despesas em que o credor já tenha cumprido suas obrigações, entregado o material, prestado os serviços ou executado a etapa da obra, dentro do exercício, tendo, portanto, direito líquido e certo, estando em condições de pagamento imediato. Representem os casos de despesas já liquidadas, faltando apenas o pagamento.

Conforme Piscitelli, Timbó e Rosa (2006), “diz-se que a despesa está processada quando já transcorreu o estágio da liquidação”.

Os Restos a Pagar Processados não poderão ser cancelados, pois ao entrar na fase da liquidação, consta-se o direito líquido e certo do fornecedor do bem ou serviço e ainda tal procedimento caracteriza ato ilícito cometido pelo órgão ou entes públicos (BRASIL, 1964). Ao não cumprimento do pagamento, o ente público está descumprindo os Princípios da Moralidade que rege a Administração Pública, e este princípio está previsto na própria Constituição Federal, conforme o art. 37 que diz: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte”.

“A inscrição de Restos a Pagar deve observar a limites e condições de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF” (BRASIL, 2008).

### 3.3.2 Restos a Pagar Não Processados

Segundo Lima e Castro (2006, p. 49), “são restos a pagar não processados as despesas que dependem ainda da prestação do serviço ou do fornecimento do material, ou seja, cujo direito do credor não foi apurado. Representam, portanto, as despesas ainda não liquidadas”.

Os Restos a Pagar não Processados poderão ser cancelados, entretanto, devem-se

observar as restrições elencadas no art. 35 do Decreto Federal nº 93.872/86 (BRASIL, 1986).

Caput do art. 35 do decreto nº 93.872/86 (Brasil, 1986) diz: “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 assumidos no exterior.

O cancelamento dos Restos a Pagar não Processados não é tão comum, visto que o próprio decreto 93.872.86 traz algumas exceções para que tal cancelamento não ocorra.

Caso a despesa não seja cancelada e o administrador opte pelo pagamento das despesas em Restos a Pagar não Processados, este deverá ser antes liquidada. Em outras palavras, Pires (2006, p.171) diz que:

O pagamento das despesas inscritas em Restos a Pagar, sejam Processados ou não Processados, é feito no ano seguinte ao dia da sua inscrição, necessitando para o pagamento dos não processados que a despesa seja antes liquidada, ou seja, que haja ocorrido após o recebimento e aceite do objeto do empenho.

Vale salientar que o prazo de prescrição da conta Restos a Pagar é de 5 (cinco) anos contados a partir de sua inscrição, independentemente se são Restos a Pagar Processados ou não Processados.

### **3.4 Lei de Responsabilidade Fiscal**

Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal. Conforme o art. 1º da LRF (Brasil, 2000), esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição, pois a Constituição Federal de 1988 previa que lei complementar deveria dispor sobre finanças públicas.

Segundo Cruz et al (2012), a Lei de Responsabilidade Fiscal tem o objetivo de retificar a direção da administração pública em todos os entes públicos, ou seja, melhorar a administração das contas públicas no Brasil: a União, os Estados, os Municípios; harmonizar despesas e receitas, utilizando técnicas de planejamento governamental, transparências, controle, fiscalização, dentre outras.

Dentre os objetivos da LRF, Pires (2006, p.175) cita quatro:

- Ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas;
- Cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas;
- Obediências a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação da receita, concessão de garantias e inscrição em Restos a Pagar;
- Compatibilidade entre instrumentos de planejamentos: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

O surgimento dessa lei regulamentadora da responsabilidade reforçou a lei de nº 4.320, que desde 1964 estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos. É um marco importante em matéria de finanças públicas, pois há uma limitação nas ações por partes dos gestores públicos (CRUZ et al, 2012; PIRES, 2006).

Segundo Pires (2006, p.173), “o administrador público acostumado com os desmandes e irresponsabilidades sem punição passam a ter um instrumento que vem disciplinar as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aplicada a todas as esferas de governo”. Continuando o mesmo raciocínio, Machado Junior e Reis (2008) dizem que a LRF refere-se à conduta ética para os administradores no que diz respeito ao patrimônio público que lhe fora confiado. A LRF foi criada justamente para acabar com as desordens e os descasos dos gestores com os gastos sem limites.

Conforme o art. 59, da Lei nº 101/00 (Brasil, 2000), “o poder legislativo, diretamente ou com o auxílio dos tribunais de contas, e o sistema de controle interno da cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento desta lei complementar, com ênfase no que se refere a”:

- I - Atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
  - II - Limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
  - III - Medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
  - IV - Providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
  - V - Destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
  - VI - Cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.
- § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:
- I - A possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;
  - II - Que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

III - Que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;

IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

V - Fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.

§ 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39.

Esta lei é um marco muito importante para as finanças públicas no Brasil, visto que ela trouxe algumas vantagens como a criação de instrumento para o planejamento e controle das finanças públicas, trazendo responsabilidade na gestão fiscal, obtendo, assim, uma maior transparência.

### 3.4.1 LRF e os Restos a Pagar

A Lei de Responsabilidade Fiscal traz no caput do art. 42 mais uma forma de limitação para os gestores públicos, evitando gastos sem controle. O artigo 42 da lei LRF (Brasil, 2000) deixa claro que os administradores dos entes públicos estão proibidos de contrair despesas (obrigações) nos últimos oito meses do seu mandato que não possa honrar sua dívida integralmente dentro do mesmo exercício, ou que não tenha disponibilidade de caixa suficiente para honrar com parcelas de suas obrigações no exercício seguinte.

O caput do art. 42 da lei nº 101/2000:

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.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Para Pires (2006, p. 183), “a LRF 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”.

Segundo Nascimento (2006), somente após a LRF tais práticas distorcidas vieram a ser combatidas por força do artigo 42 da própria já citada. Em conformidade com a Lei Complementar 101/2000, foi publicada a Lei nº 10.028/2000 que passou a punir a ordenação de despesas que não estejam com o que determina o referido art. 42 da LRF, punição esta que tem como pena reclusão que varia de um a quatro anos de prisão.

A Lei Federal nº 10.028/00 traz em seus art. 359-C a punição, de acordo com o Código Penal Brasileiro, para os administradores que descumprirem com o exposto do art. 42 da LRF. O art 359-C da Lei diz:

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

A LRF trouxe um maior rigor para acompanhar as finanças públicas, limitando os empenhos e as movimentações financeiras. Em conformidade com o art. 9º da LRF (Brasil, 2000) que diz:

Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos 30 (trinta) dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O administrador público deve atender às legislações pertinentes, atentando às Limitações de Empenho, visto que a própria LRF estabelece normas de responsabilidade na gestão fiscal.

Após a LRF, será preciso que esses administradores tenham uma atenção redobrada para poder atender às exigências da lei e não infringir suas recomendações.

### **3.4.2 Gestão Fiscal Responsável**

Conforme o parágrafo 1º do art. 1º da Lei nº 101/00 (Brasil, 2000), “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 o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas”.

Conforme o art. 48 da Lei nº 101 (Brasil, 2000), “são instrumento de transparência fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio”.

Segundo o art. 49 da Lei nº 101 (Brasil, 2000), “as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder

Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos”.

Cruz et al (2012, p. 188) enfatizam:

A transparência fiscal representaria uma importante contribuição à causa da boa governança, pois promoveria um debate público mais bem informado sobre a concepção e os resultados da política fiscal, ampliaria o controle sobre os governos no tocante à execução dessa política e, assim, aumentaria a credibilidade e a compreensão das políticas e opções macroeconômicas por parte do público. Num ambiente de globalização, a transparência fiscal reveste-se de considerável importância para alcançar a estabilidade macroeconômica e o crescimento de alta qualidade (...).

Para Cruz et al (2012), a transparência é citada na lei e é comparada a um princípio de gestão, sendo de grande importância para a população, pois tem como finalidade, dentre outros, dar acesso às informações relativas às atividades financeiras do poder público, ao público de modo geral, desencadeando os procedimentos para as divulgações das informações pertinentes.

Esse controle é tratado na Lei nº 4.320/64, controle da execução orçamentária e da prestação de contas (CRUZ et al, 2006). Cruz et al (2012, p. 190) dizem que “segundo a Lei nº 4.320/64, esse controle deve ser exercido interna e externamente, com o auxílio do Tribunal de Contas, que examina as contas da administração por meio de análise das informações contábeis e por processo de fiscalização local”.

## **4 METODOLOGIA**

Esta seção apresenta a metodologia, caracterizando o ambiente da pesquisa, sua tipologia: quanto aos objetivos; à abordagem; e quanto aos procedimentos utilizados para a realização do estudo. O ambiente da pesquisa traz um breve histórico e algumas características do município de Fortaleza.

### **4.1 Ambiente da Pesquisa**

O ambiente da pesquisa é o município de Fortaleza, onde serão estudados os anos de 2010, 2011 e 2012 da conta Restos a Pagar.

O município de Fortaleza, capital do Estado do Ceará, fundado em 13 de abril de 1726, possui área geográfica de 314,9 Km<sup>2</sup>, aproximadamente. A população é de 2.447.409 habitantes, segundo dados do Censo 2010 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A escolha do município de Fortaleza como ambiente de pesquisa se justifica pela sua potencialidade e destaque na Região Nordeste. Fortaleza é, atualmente, a 5<sup>o</sup> cidade com o maior número de habitantes no Brasil. Tem o 9<sup>o</sup> maior Produto Interno Bruto municipal do Brasil e o maior da Região Nordeste. Os 37 bilhões (PIB) de Fortaleza representa em torno de 47% do PIB do Ceará. É um grande centro comercial, sendo isso o que mais movimenta a economia da cidade. Outra área que cresce muito e tem boa parte do PIB é o turismo. Desde 2004 é um dos destinos mais procurados no Brasil.

### **4.2 Caracterização da Pesquisa**

Para a realização do presente trabalho, realizou-se inicialmente uma pesquisa bibliográfica, listando o maior número de fontes de pesquisa possíveis acerca do tema para, em seguida, realizar a coleta de dados com o intuito de alcançar os objetivos propostos. Utilizou-se como fontes de pesquisa: livros, artigos acadêmicos relacionados, sites confiáveis, como por exemplo, o da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Tribunal de Contas do Município (TCM), Secretaria de Finança de Fortaleza (SEFIN), dentre outros.

A pesquisa bibliográfica explica uma situação a partir das opiniões de autores, ou seja, a partir das revisões bibliográficas publicadas em livros, artigos científicos, etc. Esta tipologia se faz necessária nesta pesquisa, pois é importante a fundamentação teórica de

autores já consagrados para reunir teorias do assunto proposto e enriquecer o trabalho. Para Oliveira (1999, p. 119), “a pesquisa bibliográfica tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno”.

Lakatos & Marconi (1987, p. 66) dizem que a pesquisa bibliográfica:

Trata-se do levantamento, seleção e documentação de toda bibliografia já publicada sobre o assunto que está sendo pesquisado em livros, revistas, jornais, boletins, monografias, teses, dissertações, material cartográfico, com o objetivo de colocar o pesquisador em contato direto com todo o material já escrito sobre o mesmo.

Quanto aos objetivos, adota-se uma pesquisa descritiva, pois o trabalho tem o objetivo de descrever características do município de Fortaleza, observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem interferência do pesquisador. Segundo Oliveira (1999, p. 114), “a pesquisa descritiva é um tipo de estudo que permite ao pesquisador a obtenção de uma melhor compreensão do comportamento de diversos fatores e elementos que influenciam determinado fenômeno”.

Quanto à abordagem do problema, o trabalho caracteriza-se como qualitativo, pois será relevante para este estudo a compreensão, a análise e a descrição dos Restos a Pagar do município de Fortaleza. Conforme Oliveira (1999), o método qualitativo não utiliza dados estatísticos e não tem como objetivo quantificar ou mensurar unidades ou categorias homogêneas. Oliveira (1999, p. 116) ainda expõe que “justifica-se o fato de o tratamento qualitativo de um problema, que pode até ser uma opção do pesquisador, apresentar-se de uma forma adequada para poder entender a relação de causa e efeito do fenômeno e conseqüentemente chegar à sua verde razão”.

Michel (2005, p. 33) enfatiza que:

Na pesquisa qualitativa, a verdade não se comprova numérica ou estatisticamente, mas convence na forma da experimentação empírica, a partir de análise feita de forma detalhada, abrangente, consistente e coerente, assim como na argumentação lógica das idéias, pois os fatos em Ciências Sociais são significados sociais, e sua interpretação não pode ficar reduzida a quantificações frias e descontextualizadas da realidade. Deve-se considerar que há termos nas respostas dadas tão carregados de valores, que só um participante do sistema social estudado, que vive e conhece a realidade daquele grupo, pode compreendê-los e interpretá-los. Por esse motivo, é a pesquisa mais utilizada e necessária nas ciências sociais. Na pesquisa qualitativa o pesquisador participa, compreende e interpreta.

Quanto aos procedimentos, optou-se pelo estudo de caso, pois a pesquisa caracteriza-se pelo estudo centrado de um único caso, tendo intuito de aprofundar conhecimentos em um determinado caso específico, neste caso, o da conta Restos a Pagar do município de Fortaleza. De acordo com Yin (2002, p. 32), “estudo de caso é uma investigação

empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Gil (2002, p. 54) enfatiza que “o estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

O método de pesquisa a ser utilizado será o comparativo e análise documental, pois identificando os montantes dos Restos a Pagar dos anos de 2010, 2011 e 2012, faz-se necessário realizar um comparativo entre os três anos anteriores (1998, 1999 e 2000) à LRF, facilitando a análise dos impactos a serem estudados. Para Gil (2002), o método comparativo se caracteriza pela pesquisa de indivíduos, classes, fenômenos ou fatos, relacionando diferenças e semelhanças entre elas.

A técnica de coleta de dados será a documentação indireta, pois serão coletadas informações de fontes primárias extraídas de arquivos públicos, demonstrações contábeis e relatórios financeiros. As principais fontes de pesquisa serão os Relatórios de Gestão Fiscal – RGF e os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária – RREO, extraídos através do site da Secretaria do Tesouro Nacional. A partir desses relatórios, que contém todos os dados necessários, será analisada a conta Restos a Pagar, inclusive a conta de Disponibilidade de Caixa. Para Gil (2002, p. 46), “a pesquisa documental apresenta uma série de vantagens. Primeiramente, há que se considerar que os documentos constituem fonte rica e estável de dados”. Com essa pesquisa, será descrito tanto os aspectos característicos quanto a forma de sua aplicação.

## **5 ANÁLISE DOS RESTOS A PAGAR NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA COM BASE NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

A presente seção trata dos resultados obtidos com o estudo realizado da conta Restos a Pagar do orçamento público do município de Fortaleza, analisando o montante desta conta nos exercícios de 2010, 2011, 2012 e realizando um comparativo com os períodos de 1998, 1999 e 2000 que antecedem a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Os dados foram coletados no Relatório de Gestão Fiscal – RGF, no Relatório Resumido da Execução Orçamentária e no Balanço Patrimonial disponíveis na Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

A conta Restos a Pagar do município de Fortaleza foi escolhida como objeto da pesquisa por apresentar um volume muito significativo, uma vez que o município deixou de honrar os seus compromissos assumidos durante o exercício. A análise dos resultados objetiva responder o problema da pesquisa de identificar quais os impactos dos Restos a Pagar nos exercícios de 2010 a 2012 no orçamento público do município de Fortaleza.

### **5.1 Análise dos Restos a Pagar nos exercícios de 2010 a 2012**

A tabela 1 apresenta os valores referentes aos Restos a Pagar Processados detalhado por poder e órgão do município de Fortaleza, nos exercícios de 2010, 2011 e 2012. Os valores estão expressos em Reais.

O percentual referido na tabela 1 e 2 representa um aumento ou diminuição de Restos a Pagar inscritos em relação ao ano anterior. Esse percentual contribui para o estudo e para alcançar o objetivo de analisar o comportamento da conta Restos a Pagar, pois ele demonstrará o comportamento da conta.

Os órgãos listados na tabela são do poder executivo e legislativo. Este último é representado e exercido pela câmara municipal. O poder executivo por sua vez apresenta a maior fatia do orçamento do município, visto que o mesmo compõe o maior número de órgãos do município de Fortaleza.

A administração direta do poder executivo do município de Fortaleza é composta pelo Gabinete do Prefeito, do Vice-Prefeito, da Procuradoria Geral do Município e pelas Secretarias municipais, regionais e da Controladoria e Transparência.

Tabela 1 – Restos a Pagar Processados detalhado por Poder/Órgão do município de Fortaleza.

R\$ 1,00

Poder/Órgão	Restos a Pagar Processados				
	2010	2011	%	2012	%
RESTOS A PAGAR (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIOS) (I)	162.354.379,49	150.933.234,46	7,03	80.326.512,60	46,78
EXECUTIVO	162.326.966,21	150.930.287,36	7,02	80.290.935,25	46,80
Administração Direta	27.603.566,42	30.974.281,10	12,21	21.873.416,60	29,38
Instituto Dr. José Frota	10.213.377,89	12.836.475,28	25,68	14.347.185,90	11,77
Fundo Municipal de Educação	19.413.622,80	58.182.733,22	199,7	8.795.884,10	84,88
Instituto de Previdência do Município	126.893,21	18.655,15	85,30	33.499,96	79,57
Fundo Municipal de Desen. Sócioecon.	18.249,44	6.971,90	61,80	4.119,80	40,91
Aut. Mun. Trâns. Serv. Publ. Cidadania	12.189.868,39	7.967.572,84	34,64	1.804.696,07	77,35
Fundação da Criança da Família Cidadã	1.228.894,07	2.375.745,76	93,32	1.059.901,43	55,39
Fundo Municipal de Assistência Social	5.727.030,72	3.235.845,89	43,50	2.972.040,80	8,15
Emp. Municipal de Limpeza e Urban.	12.492.692,57	8.689.983,57	30,44	2.507.546,83	71,14
Fundação de Cult, Esp. e Turismo	62.630,48	112.058,21	78,92	193.246,40	72,45
Inst. Munic. de Pesq. Adm. e Rec. Hum.	387.890,26	308.010,64	20,59	214.801,55	30,26
Fundo Municipal de Saúde	70.205.488,23	20.082.066,84	71,40	4.861.614,97	75,79
Fundo Municipal Financ. do Programa	0,00	20.422,00	-	436.867,71	2039,2
Fundo Municipal de Def. dos Dir. Dif.	0,00	0,00	-	0,00	-
Fundo Mun. D. da Criança e Adolesc.	274.517,75	76.318,15	72,2	1.171,24	98,47
Fundo de Defesa do Meio Ambiente	7.600,00	2.384,00	68,63	0,00	100,00
Fundo Municipal de Limpeza Pública	0,00	0,00	-	17.690.206,73	-
Instituto de Previdência do Município	68.174,72	100.877,05	47,97	19.328,81	80,84
Fundação Des. Habit. de Fortaleza	2.306.469,26	5.939.775,56	157,5	3.435.026,54	42,17
Fundo Municipal de Juventude	0,00	0,00	-	40.379,81	-
Agência Reguladora de Fortaleza	0,00	110,20	-	0,00	100,00
LEGISLATIVO	27.413,28	2.947,10	89,25	35.577,35	1107,2
Câmara Municipal	27.413,28	2.947,10	89,25	35.577,35	1107,2
RESTOS A PAGAR (INTRA-ORÇAMENTÁRIOS) (II)	0,00	0,00	-	10.651,72	-
EXECUTIVO	0,00	0,00	-	10.651,72	-
Fundo Municipal de Educação	0,00	0,00	-	6.189,12	-
Fundo Municipal de Saúde	0,00	0,00	-	891,80	-
Fundo Municipal de Juventude	0,00	0,00	-	374,64	-
Fundação Des. Habit. de Fortaleza	0,00	0,00	-	3.196,16	-
TOTAL (I) + (II)	162.354.379,49	150.933.234,46	7,03	80.337.164,32	46,77

Fonte: Adaptado do anexo IX do RREO (2013).

Da análise dos Restos a Pagar Processados referentes ao exercício de 2010, pode-se observar que o montante da conta tem o valor de R\$ 162.354.379,49. A maior parte desse valor foi inscrito pelos órgãos do poder executivo, tendo o Fundo Municipal de Saúde (voltado para a Secretaria Municipal de Saúde) o maior montante, apresentando o valor de R\$ 70.205.488,23.

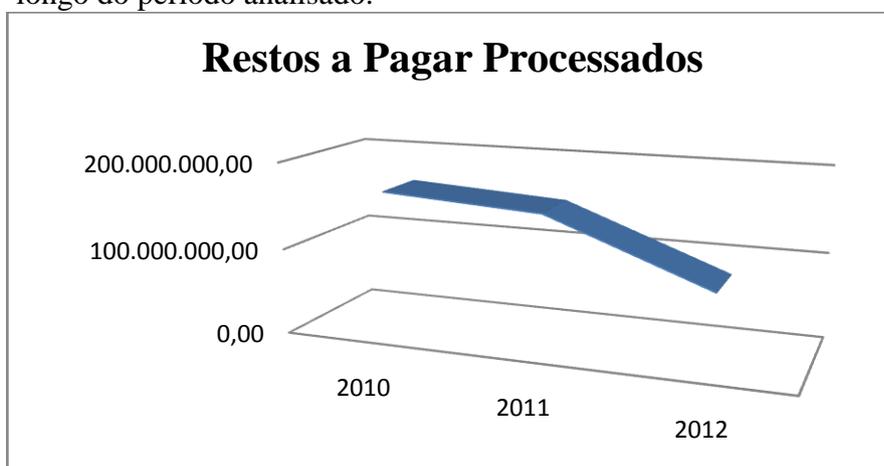
No exercício de 2011, o montante da conta Restos a Pagar tem o valor de R\$ 150.933.234,46. O Fundo Municipal de Educação passa a ter o maior volume dos órgãos do executivo com o valor de R\$ 58.182.733,22, ultrapassando o Fundo Municipal de Saúde que obteve o maior valor inscrito em 2010. O ano de 2011 teve sua conta de Restos a Pagar diminuída em R\$ 11.421.145,03 milhões, representando 7,03%.

Já no exercício de 2012, o valor da conta diminuiu quase pela metade em relação a 2011, contendo R\$ 80.337.164,32. O montante dos Restos a Pagar Processados de 2012 diminuiu 46,77% relativo ao ano passado. É importante salientar que o ano de 2012 é o último ano de mandato de governo e segundo o artigo 42 da LRF, tem-se uma atenção maior para este período, pois conforme o artigo mencionado, o gestor não poderá assumir obrigações nos dois últimos quadrimestres do final de mandato, se não tiver recurso financeiro suficiente para o seu pagamento (BRASIL, 2000). O órgão do município com maior montante inscrito em 2012 foi a Administração Direta com o valor de R\$ 21.873.416,60.

Observa-se, ainda, que alguns órgãos do executivo tiveram uma diferença muito significativa nos RP inscritos de um exercício para o outro. O Fundo Municipal de Educação aumentou a inscrição em quase 200%, de 2010 para 2011, justificado pelo investimento maior na área da educação em 2011. Entretanto, o volume em 2012 diminuiu 84,88%, ficando inscrito em RP somente R\$ 8.795.884,10. O Fundo Municipal de Financiamento do Programa aumentou sua inscrição em RP no exercício de 2012 em 2.039,2% em relação ao exercício anterior, passando de R\$ 20.422,00 em 2011, para R\$ 436.867,11 em 2012.

Para um maior entendimento e análise dos montantes dos Restos a Pagar de 2010 a 2012, o gráfico 1 apresenta como se comportou a conta nos três anos analisados.

Gráfico 1 – Comportamento dos Restos a Pagar Processados ao longo do período analisado.



Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

O gráfico 1 mostra que ao longo dos três exercícios a conta Restos a Pagar Processados se comportou de forma decrescente. No primeiro ano estudado, em 2010, foram inscritos mais de 162 milhões de reais em Restos a Pagar e no último ano analisado, em 2012, a conta teve um decréscimo de mais de 50%, diminuindo seu valor inscrito pela metade, representando um pouco mais de 80 milhões de reais.

A tabela 2 apresenta Restos a Pagar não Processados detalhado por poder e órgão.

Tabela 2 – Restos a Pagar não Processados detalhado por Poder/Órgão do município de Fortaleza.

R\$ 1,00

Poder/Órgão	Restos a Pagar não Processados				
	2010	2011	%	2012	%
RESTOS A PAGAR (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIOS) (I)	52.754.236,49	42.898.922,79	18,68	12.410.560,40	71,07
EXECUTIVO	52.754.236,49	42.331.098,47	19,76	12.410.560,40	70,68
Administração Direta	26.433.175,47	15.314.146,09	42,06	2.733.178,76	82,15
Instituto Dr. José Frota	6.250.442,23	7.295.408,23	16,72	162.070,51	97,78
Fundo Municipal de Educação	1.791.186,78	2.196.813,98	22,64	8.433.264,09	283,9
Instituto de Previdência do Município	189.245,01	27.758,93	85,33	41.043,15	47,85
Fundo Municipal de Desen. Sócio-Econ.	0,01	71.749,51	71.749	0,00	100,00
Aut. Munic. Trâns. Serv. Publ. Cidadania	331.741,97	369.438,30	11,36	0,00	100,00
Fundação da Criança da Família Cidadã	1.192,00	25.279,11	2020,7	0,00	100,00
Fundo Municipal de Assistência Social	1.154.091,47	1.046.497,01	9,32	0,00	100,00
Emp. Municipal de Limpeza e Urban.	0,00	0,00	-	0,00	-
Fundação de Cult, Esporte e Turismo	90.392,30	45.678,34	49,47	62.200,00	36,17
Inst. Munic. de Pesq. Adm. e Rec. Hum.	47.249,87	165.976,10	251,27	0,00	100,00
Fundo Municipal de Saúde	12.694.911,75	14.938.051,07	17,67	379.296,65	97,46
Fundo Municipal Financ. do Programa	0,00	14.892,00	-	7.500,00	49,64
Fundo Mun. de Defesa dos Direitos Dif.	0,00	165,00	-	0,00	100,00
Fundo Mun. D. da Criança e Adolesc.	6.500,00	0,00	100,00	0,00	-
Fundo de Defesa do Meio Ambiente	0,00	0,00	-	0,00	-
Fundo Municipal de Limpeza Pública	0,00	0,00	-	0,00	-
Instituto de Previdência do Município	156.937,75	593.932,79	278,45	40.730,65	93,14
Fundação Des. Habitacional de Fortaleza	3.607.169,88	5.645,05	99,84	551.276,59	9666
Fundo Municipal de Juventude	0,00	0,00	-	0,00	-
Agência Reguladora de Fortaleza	0,00	219666,96	-	0,00	100,00
LEGISLATIVO	0,00	567.824,32	-	0,00	100
Câmara Municipal	0,00	567.824,32	-	0,00	100,00
RP (INTRA-ORÇAMENTÁRIOS) (II)	0,00	0,00	-	0,00	-
EXECUTIVO	0,00	0,00	-	0,00	-
Fundo Municipal de Educação	0,00	0,00	-	0,00	-
Fundo Municipal de Saúde	0,00	0,00	-	0,00	-
Fundo Municipal de Juventude	0,00	0,00	-	0,00	-
Fundação Des. Habitacional de Fortaleza	0,00	0,00	-	0,00	-
TOTAL (I) + (II)	52.754.236,49	42.898.922,79	18,68	12.410.560,40	71,07

Fonte: Adaptado do anexo IX do RREO (2013).

O volume dos Restos a Pagar não Processados, ou seja, os não liquidados é menor em relação aos Processados, visto que este último falta apenas o pagamento, pois chegando à fase de liquidação, concluiu-se que o fornecedor cumpriu com a sua obrigação de entregar o bem ou prestado o serviço, significando no direito adquirido pelo credor.

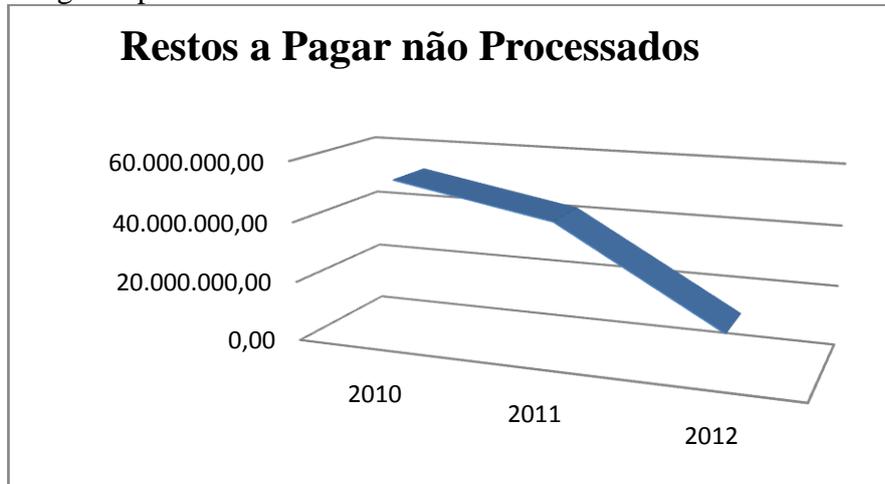
Ao analisar esta tabela, observa-se que o valor apresentado no ano de 2010 é de R\$ 52.754.236,49 e o órgão que obteve o maior montante foi a Administração Direta com o valor de R\$ 26.433.175,47, com mais de 50% dos Restos a Pagar de todo o município. O valor de 2010 diminuiu 18,68% em 2011, o que representa R\$ 9.855.313,70, tendo a Administração Direta quem mais inscreveu Restos a Pagar no ano corrente com o valor de R\$ 15.314.146,09. No exercício de 2012, o total inscrito em Restos a Pagar pelo município de Fortaleza foi de R\$ 12.410.560,40, representando 71,07% a menos em relação ao ano anterior. Porém, foi o Fundo Municipal de Educação que obteve o maior montante da conta com R\$ 8.433.264,09, aumentando a conta em 283,88% a mais que em 2011. Alguns órgãos da Administração indireta não inscreveram nenhum valor em Restos a Pagar não Processados em 2012, como a Autarquia Municipal de Trânsito, Serviço Público e Cidadania, o Fundo Municipal de Assistência Social, dentre outros.

Analisando os órgãos que compõem o poder executivo, identifica-se que a Fundação da Criança da Família Cidadã obteve um aumento substancial em sua inscrição em RP não Processados no ano de 2011, comparado a 2010. Esse acréscimo passou dos 25 mil, representando 2.020,7% de aumento, já que em 2010, inscreveu apenas R\$ 1.192,00.

Chama-se atenção nas inscrições de Restos a Pagar da Fundação Desenvolvimento Habitacional de Fortaleza, pois as inscrições de RP Processados quanto nos não Processados oscilaram bastante, nos três exercícios. Nos Processados, houve um aumento de mais de 157% de 2010 para 2011 e nos não Processados, que mais oscilaram, em 2011 diminuiu 99,84% em relação a 2010. Em valor, passou de R\$ 3.607.169,88 em 2010 para 5.645,05 em 2011. Em 2012, houve um aumento de mais de 9.665% de inscrição de RP não Processados.

No poder Legislativo, a Câmara Municipal de Fortaleza teve uma diferença significativa na inscrição dos RP não Processados. Apenas no ano de 2011 houve inscrição de R\$ 567.824,32. Nos demais exercícios (2010 e 2012), não foram inscritos nada em RP não Processados. O comportamento da conta Restos a Pagar não Processados pode ser entendido ao observar o gráfico 2 a seguir.

Gráfico 2 – Comportamento dos Restos a Pagar não Processados ao longo do período analisado.



Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Analisando o gráfico 2, pode-se observar que a conta Restos a Pagar não Processados decresceu no decorrer dos três exercícios estudados. Em 2010, inscreveu-se R\$52.754.236,49 e em 2011 esse valor caiu para R\$ 42.898.922,79. Em 2012 não foi diferente, continuou diminuindo, chegando a R\$ 12.410.560,40 inscritos em Restos a Pagar não Processados. Ainda pode-se observar que o volume inscrito em RP não Processados não foi tão significativo em relação aos Processados. A média dos três anos dos montantes de RP não Processados foi de 36 milhões e os Processados obtiveram uma média de mais de 131 milhões, o que justifica tal volume.

A tabela 3 mostra a destinação de recursos dos Restos a Pagar Processados, distinguindo os montantes dos RP originário de recursos vinculados dos não vinculados.

Tabela 3 – Destinação de Recursos dos Restos a Pagar Processados do município de Fortaleza. R\$ 1,00

Destinação de Recursos	Restos a Pagar Processados		
	2010	2011	2012
Recursos Vinculados (I)	53.976.802,00	105.834.769,17	36.384.581,52
Recursos não Vinculados (II)	108.640.913,28	45.139.919,45	43.919.082,84
<b>TOTAL (III) = (I+II)</b>	<b>162.617.715,28</b>	<b>150.974.688,62</b>	<b>80.303.664,36</b>
Regime Próprio de Prev dos Servidores	126.893,00	18.655,15	33.499,96
<b>TOTAL RP PROCESSADOS</b>	<b>162.744.608,28</b>	<b>150.993.343,77</b>	<b>80.337.164,32</b>

Fonte: Adaptado do anexo VI do RGF (2013).

Esta tabela faz uma segregação dos montantes inscritos em RP Processados que originou de recursos vinculados (recursos que já possuem destinação para determinada despesa) e aqueles originários de recursos não vinculados (recursos que não estão destinados a

nenhuma despesa). Nota-se que referente aos recursos vinculados houve um aumento de 2010 para 2011, porém em 2012 esse montante diminuiu, obtendo o valor de R\$ 36.384.581,52. Já nos RP, com origem de recursos não vinculados, houve um decréscimo de 2010 para 2012 com o valor de R\$ 108.640.913,28, em 2010, e diminuindo para R\$ 43.919.082,84, em 2012.

Tratado da destinação de recursos dos Restos a Pagar Processados, a tabela 4 vai tratar da destinação dos não Processados.

Tabela 4 – Destinação de Recursos dos Restos a Pagar não Processados do município de Fortaleza. R\$ 1,00

Destinação de Recursos	Restos a Pagar não Processados		
	2010	2011	2012
Recursos Vinculados (I)	15.566.211,00	34.396.590,83	12.345.272,74
Recursos não Vinculados (II)	36.635.967,00	8.414.463,72	24.244,51
<b>TOTAL (III) = (I+II)</b>	<b>52.202.178,00</b>	<b>42.811.054,55</b>	<b>12.369.517,25</b>
Regime Próprio de Prev. dos Servidores	189.245,00	27.758,93	41.043,15
<b>TOTAL RP NÃO PROCESSADOS</b>	<b>52.391.423,00</b>	<b>42.838.813,48</b>	<b>12.410.560,40</b>

Fonte: Adaptado do anexo VI do RGF (2013).

Os montantes dos Restos a Pagar não Processados foram bem inferiores em relação aos Processados nas subdivisões dos recursos vinculados e não vinculados. Dos R\$52.202.178,00 inscritos no ano de 2010, R\$ 15.566.211,00 se originaram dos recursos vinculados, porém o montante dos não vinculados corresponde mais que o dobro dos vinculados, com o valor de R\$ 36.635.967,00. Enquanto em 2011, os vinculados superaram os não vinculados, com o valor de R\$ 34.396.590,83 e R\$ 8.414.463,72 respectivamente, totalizando R\$ 42.838.813,48. Em 2012, o volume dos não vinculados diminuiu substancialmente com o valor de R\$ 24.244,51, enquanto os vinculados continuaram na casa dos milhões, com o valor R\$ 12.345.272,74.

Fazendo uma análise horizontal dos três anos, observou-se que de 2010 para 2011 os montantes referente à destinação de recursos vinculados aumentaram, porém em 2012, esse valor obteve uma queda, ficando com o valor bem menor comparado a 2010. Já dos não vinculados, a cada ano ocorreu uma diminuição.

Antes de realizar uma análise comparativa dos totais de Restos a Pagar e a Disponibilidade de Caixa (tabela 6), é importante demonstrar como chegar ao valor de Disponibilidade de Caixa Líquido refletida na tabela 5, a seguir. A percentagem contida na tabela se refere ao quanto de obrigações financeiras tem em disponibilidade de caixa bruta, ou seja, é a relação entre as obrigações e disponibilidade de caixa bruta.

Tabela 5 – Disponibilidade de Caixa dos exercícios de 2010, 2011 e 2012. R\$ 1,00

EXERCÍCIOS	Disponibilidade de Caixa Bruta (I)	Obrigações Financeiras (II)	Disponibilidade de Caixa Líquida (III) = (I + II)	%
2010	369.358.403,84	215.617.366,54	153.741.037,30	58,37
2011	406.831.468,25	181.230.378,77	225.601.089,48	44,54
2012	348.629.841,53	103.548.324,45	245.081.517,08	29,70

Fonte: Adaptado do anexo V do RGF (2013).

A tabela 5 apresenta as disponibilidades de caixa do município de Fortaleza dos três exercícios estudados. Vale lembrar que as disponibilidades são aquelas contas de liquidez imediata, sendo elas caixa, bancos e aplicações financeiras de curtíssimo prazo. É importante ressaltar, ainda, que o município de Fortaleza não utiliza a conta caixa, apenas a conta banco e aplicações. De acordo com o art. 43 da LRF (Brasil, 2000) e parágrafo 6º da Constituição do Ceará (Ceará, 1989), observa-se que as disponibilidades financeiras deverão ser depositadas em bancos oficiais e as devidas saídas das mesmas deverão ocorrer mediante pagamento de compromissos assumidos, realizado por cheque nominal ao credor ou pela ordem de crédito.

No exercício de 2010, o município de Fortaleza apresenta um volume de disponibilidade de caixa sem suas respectivas obrigações financeiras, ou seja, disponibilidade de caixa bruta no valor de R\$ 369.358.403,84. Entretanto, no corrente ano obteve uma acumulação de obrigações financeiras de R\$ 215.617.366,54, representando 58,37% do total de disponibilidade bruta. Com a dedução das obrigações, a prefeitura obteve um saldo de disponibilidade de caixa líquida de R\$ 153.741.037,30.

Observando as disponibilidades do exercício de 2011, nota-se que o valor bruto aumentou em relação ao ano anterior, passando a R\$ 406.831.468,25, menos R\$ 181.230.378,77 de obrigações financeiras que representa 44,54% da disponibilidade bruta resultou em um valor de R\$ 225.601.089,48.

Em 2012, o município obteve uma disponibilidade bruta de R\$ 348.629.841,53. Deduzindo as obrigações que geraram o valor de R\$ 103.548.324,45, 29,70% do total de disponibilidade de caixa bruta, o município obteve em 2012 uma disponibilidade de caixa líquida de R\$ 245.081.517,08.

Analisando horizontalmente a conta disponibilidade de caixa líquida de Fortaleza nos três exercícios, identifica-se que a cada ano ocorreu uma evolução dos saldos nesta conta. Aparentemente, isso ocorreu devido a uma diminuição nas obrigações financeiras ao longo dos anos. A conta de disponibilidade é inversamente proporcional à conta de obrigações, visto

que na proporção que a conta disponibilidade de caixa líquida aumenta a cada ano, as obrigações diminuem.

Após analisar e entender a conta de disponibilidade, a tabela 6 demonstra se houve saldo suficiente desta conta para honrar com os compromissos contraídos e inscritos em Restos a Pagar ao longo do ano, e assim constatar se o gestor está de acordo com a LRF. Essa tabela apresenta, também, resumidamente os saldos finais de Restos a Pagar Processados, Restos a Pagar não Processados, o total dos Restos a Pagar para assim comparar com a conta de disponibilidade de 2010, 2011 e 2012.

Tabela 6 – Restos a Pagar versus Disponibilidade de Caixa dos exercícios de 2010, 2011 e 2012. R\$ 1,00

EXERCÍCIOS	Restos a Pagar Processados	Restos a Pagar não Processados	Total dos Restos a Pagar	Disponibilidade de Caixa	Suficiência/ Insuficiência
2010	162.744.608,28	52.391.423,00	215.136.031,28	153.741.037,30	(61.394.993,98)
2011	150.993.343,77	42.838.813,48	193.772.157,25	225.601.089,48	31.828.932,23
2012	80.337.164,32	12.410.560,40	92.747.724,72	245.081.517,08	152.333.792,36

Fonte: Adaptado do anexo VI do RGF (2013).

Analisando isoladamente cada exercício, observou-se que em 2010 o município inscreveu em Restos a Pagar um valor superior à disponibilidade de caixa, ou seja, o saldo de disponibilidade de caixa foi insuficiente para arcar com os Restos a Pagar inscritos no mesmo exercício. Não significa dizer que o gestor descumpriu com o artigo 42 da LRF, pois a Lei diz que constitui crime contra as finanças públicas a inscrição, em Restos a Pagar só nos últimos 8 (oito) meses de mandato ou legislatura. Entretanto, segundo o Acórdão do TCU nº 2.354/07 (Brasil, 2007), a inscrição de RP sem disponibilidade de caixa suficiente para o pagamento, em qualquer exercício e não só nos dois últimos quadrimestres do final do mandato, significa a inobservância dos princípios fundamentais que norteiam a gestão fiscal. Tal inobservância pode ser caracterizada como ato de improbidade administrativa.

O total de RP em 2010 foi de R\$ 215.136.031,28, sendo que disponível em caixa havia apenas 153.741.037,30, acarretando em uma insuficiência de R\$ 61.394.993,98. Saldo negativo que deveria ser coberto no próprio exercício. O valor em caixa não garantiu, ao executivo, a realização do pagamento dos valores inscritos em RP Processados, pois ainda é inferior a este.

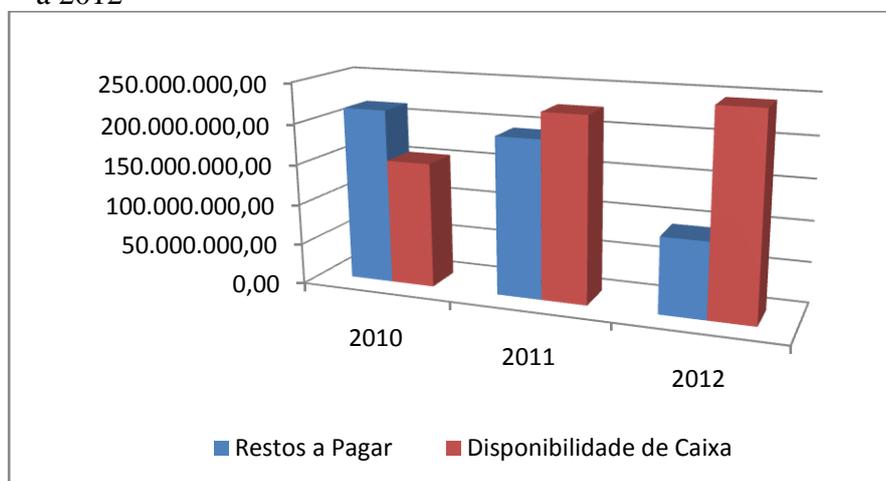
Em 2011, o total dos RP diminuiu, obtendo o valor de R\$ 193.772.157,25 e a disponibilidade de caixa aumentou em relação a 2010. Já o saldo de disponibilidade em 2011 era de R\$ 225.601.089,48, obtendo uma suficiência de caixa num valor de R\$ 31.828.932,23.

No exercício de 2012, o município de Fortaleza inscreveu 92.747.724,72, entretanto deixou em caixa um valor de R\$ 245.081.517,08. Significa dizer que nesse ano houve uma suficiência de caixa de R\$ 152.333.792,36.

Vale lembrar mais uma vez que o ano de 2012 foi o último ano de mandato. Com isso, o chefe do poder executivo teria que atentar para o artigo 42 e seu parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal e obedecer à legislação.

O gráfico 3 demonstra resumidamente o comportamento dos saldos de Restos a Pagar e de disponibilidade dos anos de 2010, 2011 e 2012.

Gráfico 3 – Restos a Pagar versus Disponibilidade de Caixa de 2010 a 2012



Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Ao analisar o gráfico 3, nota-se que os valores inscritos em Restos a Pagar são inversamente proporcionais às disponibilidades de caixa ao longo dos três anos. À medida que a inscrição em Restos a Pagar diminuía, o saldo de disponibilidade aumentava, ou seja, houve uma evolução da conta de disponibilidade de 2010 para 2012, enquanto RP decresceram a cada ano. E que dos três exercícios, 2010 foi o único em que ocorreu uma insuficiência de caixa, pois inscreveram mais em RP que o saldo de disponibilidade.

## 5.2 Restos a Pagar nos exercícios de 1998, 1999 e 2000

Para alcançar o objetivo da pesquisa de comparar os montantes dos Restos a Pagar de 2010 a 2012 com os três exercícios anteriores a implantação da LRF, faz-se necessário identificar os montantes de Restos a Pagar nos exercícios de 1998, 1999 e 2000.

A tabela 7 apresenta os valores referentes aos Restos a Pagar Processados e não Processados, o saldo final de disponibilidade de caixa e o montante de suficiência ou insuficiência de caixa nos exercícios de 1998, 1999 e 2000. Os dados dessa tabela foram extraídos do Balanço Patrimonial do município de Fortaleza.

Tabela 7 – Restos a Pagar versus Disponibilidade de Caixa dos exercícios de 1998, 1999 e 2000. R\$ 1,00

EXERCÍCIOS	Restos a Pagar Processados	Restos a Pagar não Processados	Total dos Restos a Pagar	Disponibilidade de Caixa	Suficiência/ Insuficiência
1998	89.226.569,90	0,00	89.226.569,90	44.373.624,47	(44.852.945,43)
1999	56.698.018,93	0,00	56.698.018,93	72.738.387,77	16.040.368,84
2000	57.833.644,27	4.894.500,00	62.728.144,27	49.717.349,11	(13.010.795,16)

Fonte: Adaptado do Balanço Patrimonial do município de Fortaleza (2013).

Observando a tabela 1, nota-se que no exercício de 1998 não foi inscrito nenhum valor em RP não Processados. O montante inscrito foi na conta RP Processado com o valor de R\$ 89.226.569,90 que é o total dos Restos a Pagar do exercício. O saldo de disponibilidade no mesmo exercício é de R\$ 44.373.624,47 quase a metade do total do montante inscrito, significando em uma insuficiência de caixa no valor de R\$ 44.852.945,43.

No exercício de 1999, não foi encontrado nenhum valor inscrito em RP não Processados. Entretanto, nos RP Processados foram inscritos o montante de R\$ 56.698.018,93. O disponível de caixa foi superior ao montante de Restos a Pagar com o valor de R\$ 72.738.387,77, obtendo um saldo positivo de caixa, no valor de R\$ 16.040.368,84, ou seja, houve uma suficiência de caixa, pois o recurso financeiro foi superior às obrigações com Restos a Pagar.

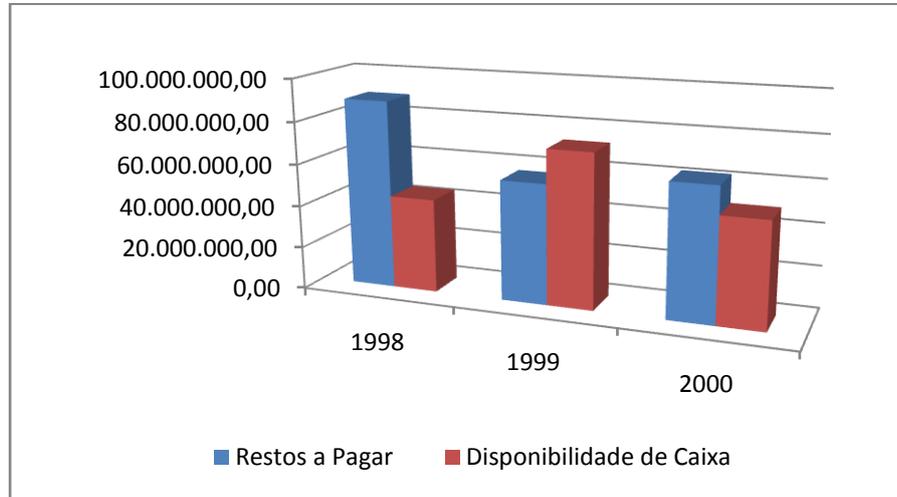
Analisando o exercício do ano 2000, observa-se que neste exercício houve inscrição de RP não Processado no valor de R\$ 4.894.500,00 e o montante dos Processados com um volume bem maior obteve um valor de R\$ 57.833.644,27, totalizando R\$ 62.728.144,27 inscritos em Restos a Pagar. Contudo não obteve recurso financeiro suficiente para o pagamento. Com o valor de R\$ 49.717.349,11, gerando uma insuficiência de caixa no total de R\$ 13.010.795,16.

Ao estudar os três últimos exercícios que antecederam a LRF, identificou-se que apenas no ano 2000 houve inscrição de PR não Processados. Em 1999 foi o único exercício que gerou suficiência de caixa, pois nos demais exercícios, inclusive no exercício de 2000, ano de final de mandato do chefe do poder executivo, houve uma insuficiência de caixa.

O gráfico 4 a seguir mostra o comportamento da conta Restos a Pagar e da conta

de disponibilidade de caixa nos exercícios de 1998, 1999 e 2000.

Gráfico 4 – Restos a Pagar versus Disponibilidade de Caixa de 1998 a 2000



Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Observando o gráfico 4, percebe-se uma oscilação tanto na conta de Restos a Pagar quanto na conta de disponibilidade ao longo dos três anos. Identifica-se que dois exercícios, dos três estudados, obtiveram inscrição de Restos a Pagar superior aos recursos financeiros.

Em meados do ano 2000, com a implementação da LRF, os gestores públicos passaram a ter uma limitação na inscrição em Restos a Pagar, pois segundo o artigo 42 da citada lei, o administrador público responsável pela realização da despesa não poderá inscrever em RP nos últimos meses do final do mandato montante superior à disponibilidade de caixa.

Comparando os gráficos 3 e 4, constatou-se que antes da lei, os gestores não se preocupavam com os Restos a Pagar, pois inscreviam na respectiva conta mesmo sem disponibilidade. Antes da LRF não existia uma lei que vedava o administrador de contrair obrigações de despesa sem disponibilidade de caixa no final de mandato.

A LRF teve reflexo no município de Fortaleza, pois após a lei, verificou-se uma diminuição na Conta de Restos a Pagar em relação às disponibilidades de caixa, inclusive no último ano de mandato de governo do exercício analisado (2012), pois o administrador público deixou saldo positivo e suficiente de recursos financeiros para o seu sucessor. Os gestores passaram a atender a lei, inscrevendo em Restos a Pagar somente com recursos financeiros disponíveis para dar suporte estas despesas realizadas no exercício.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

É importante ressaltar que a realização deste trabalho só foi possível porque a prefeitura de Fortaleza, através do chefe do poder executivo, cumpriu com os artigos 53 e 55 da Lei de Responsabilidade Fiscal, evidenciando os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária – RREO e o Relatório de Gestão Fiscal – RGF, ambos elaborados e publicados pelo mesmo. Destes relatórios foram extraídos os dados necessários para o estudo e a análise da conta Restos a Pagar do município de Fortaleza.

Para a realização do presente trabalho, utilizou-se do conceito de despesa pública, da classificação, dos estágios e execução da despesa, de dívida pública, apresentando as diferenças e características da dívida fluante da dívida fundada, além da definição dos Restos a Pagar, distinguindo os Processados dos não Processados, utilizou-se de doutrinas e legislações vigentes, em especial a LRF, que foram de grande utilidade para o embasamento e a realização do estudo e análise da conta Restos a Pagar do município de Fortaleza, nos exercícios de 2010, 2011 e 2012.

Ao analisar os demonstrativos de Restos a Pagar ao longo do período estudado, evidenciou-se que a conta Restos a Pagar se comportou de forma decrescente, pois tanto os Processados quanto os não Processados obtiveram uma diminuição de 2010 para 2012. Significa dizer que no exercício de 2010 obteve o maior volume inscrito em RP e em 2012 o menor volume. No exercício de 2012 este volume reduziu em mais de 50% em relação ao exercício de 2010. Nos RP Processados, o volume inscrito diminuiu apenas 7,03%, de 2010 para 2011. Em 2012, esse decréscimo chegou a 46,78%. Já nos não Processados essa redução chegou a 18,68% de 2010 para 2011, e em 2012, no qual houve a maior redução da conta, chegando a 71,07% em relação ao ano anterior.

Desta forma, o objetivo de verificar o comportamento da conta Restos a Pagar, ao longo dos três exercícios estudados, foi alcançado ao analisar os demonstrativos de RP contido no RGF e RREO.

Observou-se também, que os órgãos que obtiveram maior inscrição em Restos a Pagar são aqueles que recebem um maior investimento na área, como, por exemplo, a área da saúde e da educação em 2010 e 2011, respectivamente. Entretanto, em 2012, o órgão que mais inscreveu em RP processado foi o da administração direta, que são aqueles vinculados ao Gabinete do Prefeito. Conclui-se que o poder do executivo obteve a maior inscrição em RP

que os demais poderes. Com isso, o objetivo de identificar os poderes e órgãos do município de Fortaleza que mais inscreveram em RP foi atingido.

Para alcançar o objetivo de relacionar a conta Restos a Pagar com o saldo de disponibilidade do período estudado, identificou-se, em todos os exercícios, um aumento na conta de disponibilidade de caixa, principalmente no exercício de 2012. Entretanto, mesmo com o crescimento, o saldo de disponibilidade não foi suficiente para o pagamento dos Restos a Pagar no exercício de 2010. Em outras palavras, a conta de RP foi superior ao saldo de disponibilidade de caixa no exercício de 2010, gerando uma insuficiência de R\$61.367.935,55. Vale ressaltar que os efeitos do artigo 42 da LRF não se aplicam neste exercício, visto que o ano de 2010 não era final de mandato de governo como relata o artigo citado. Nos demais exercícios, inclusive em 2012, ano de final e mandato, houve suficiência de caixa, tendo o município recursos financeiros suficientes para honrar com suas obrigações.

Na análise comparativa, observa-se que nos três exercícios que antecedem a LRF há um volume bem menor em inscrição em Restos a Pagar em relação aos anos de 2010, 2011 e 2012. Contudo, nos exercícios de 1998 e 2000, o gestor deixou saldo de disponibilidade inferior às inscrições em RP, deixando para o próximo exercício um saldo negativo. Mesmo o ano 2000 ser final de mandato, o efeito da LRF inicia a partir de 2001, não se aplicando ao ano 2000. Observou-se, ainda, que nos exercícios anteriores a LRF há poucos relatórios para demonstrar a situação patrimonial e financeira do município, pois não existia lei que os exigiam, ou seja, antes da LRF não há demonstrativos suficientes acerca da situação econômica e financeira do município de Fortaleza.

Com o advento da LRF, passou a ser obrigatório evidenciar relatórios que demonstrem e comprovem a real situação dos municípios, como por exemplo, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal.

O artigo 53 da LRF trata sobre os itens que são apresentados no Relatório Resumido de Execução orçamentária. A conta Restos a Pagar é tratada nesse relatório de forma detalhada, por poder e órgão referido no artigo 20 da própria lei, evidenciando os valores que foram inscritos, cancelados, os pagamentos realizados e o montante a pagar dos Processados e não Processados.

O artigo 55 da LRF dispõe sobre o Relatório de Gestão Fiscal que conterà relativo aos Restos a Pagar, as despesas liquidadas, empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo de disponibilidade e as não inscritas por ausência de disponibilidade de caixa, tendo

como consequência o cancelamento do empenho.

Diante do exposto, percebe-se que o objetivo principal de realizar uma análise do impacto dos Restos a Pagar na execução orçamentária do município de Fortaleza foi alcançado. Diante da realização do estudo, pode-se afirmar que o impacto no RP do orçamento do município de citado foi positivo com a implantação da LRF, visto que com um maior controle e fiscalização, os gestores estão eliminando os déficits públicos que há anos vêm sendo repassados de administração para administração.

Com o presente trabalho, conclui-se que a LRF vem contribuindo para o equilíbrio financeiro, principalmente no final de mandato, como foi comprovado na análise comparativa realizada entre a inscrição nos RP dos três últimos exercícios que antecedem a LRF e os anos de 2010, 2011 e 2012.

O Brasil está em processo de desenvolvimento. Está evoluindo e mudando aos poucos, mas precisa ainda crescer e mudar mais, principalmente no que se refere à forma de governar e administrar, pois é a partir de uma boa administração e de um bom planejamento dos recursos públicos que o país pode evoluir. A implantação da LRF foi um marco para administração pública na medida em que estabelecem sanções severas para aqueles que não cumprem suas exigências. Desta forma o objetivo de conquistar a gestão fiscal responsável torna-se mais próximo da realidade.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 3ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BRASIL. **Acórdão nº 2354/2007**. TCU. Plenário. Brasília: Senado, 2007. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/tcu/PDFs/Acordao23542007-TCU-Plen%C3%A1rio.pdf>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei n.º 9.295 – de 27 de maio de 1946**. Brasília: Presidência da República, 1986. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/lei1249.pdf>>. Acesso em: 07 dez. 2013.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 93.872 de 23 de dezembro de 1986**. Brasília: Presidência da República, 1986. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)>. Acesso em: 25 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Brasília: Congresso Nacional, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm)>. Acesso em: 25 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, alterada pela Lei complementar nº 131 de 27 de maio de 2009**. Brasília: Congresso Nacional, 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 25 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal nº 10.028 de 19 de outubro de 2000**. Brasília: Congresso Nacional, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/110028.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110028.htm)>. Acesso em: 21 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Despesa Nacional**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade. 1. ed. 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/110028.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110028.htm)>. Acesso em: 23 set. 2013.

CEARÁ. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado. **Cartilha de orientação para agentes públicos e cidadãos**. 3ª Ed. Revista e Atualizada. Fortaleza: Premius, 2009.

CEARÁ. **Constituição do Estado do Ceará**. 1989. Disponível em: <<http://www.ceara.gov.br/simbolos-oficiais/constituicao-do-estado-do-ceara>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

CRUZ, Flávio da; et al. **Comentários à Lei Nº 4.320 – Normas Gerais de Direito Financeiro; Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; Comentários ao Substitutivo do Projeto de Lei nº 135/96**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

- CRUZ, Flávio da; et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- FORTALEZA. **Balço Patrimonial**. Fortaleza: 1998 – 2000.
- FORTALEZA. **Relatório de Gestão Fiscal do 3º Quadrimestre**. Fortaleza: 2010 – 2012a.
- FORTALEZA. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária do 6º bimestre**. Fortaleza: 2010 – 2012b.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14. Ed. Ampliada, revista e atualizada. 2. Reimp. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de Pesquisa**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. C. **A lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal**. 32. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2008.
- MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 2005.
- NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública**. Tributação e Orçamento; Lei de Responsabilidade Fiscal; Tópicos em Contabilidade Pública; Gestão Pública no Brasil, de JK à Lula; Administração Financeira e Orçamentária; Finanças Públicas nos Três Níveis de Governo. São Paulo: Saraiva, 2006.
- OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de Metodologia Científica: projeto de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira, 1999.
- PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública: Teoria e prática**. Brasília: Franco & Fortes, 2006.
- PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBO, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 9ª Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2006.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- SILVA, Moacir Marques da; AMORIM, Francisco Antônio de; SILVA, Valmir Leôncio da.

**Lei de Responsabilidade Fiscal para os Municípios: uma abordagem prática.** São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: enfoque na Contabilidade Municipal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

YIN, Robert. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2ª Ed. Porto Alegre: Brookman, 2002.