

RENÊ SIQUEIRA LIRA

O TRATAMENTO DADO AOS RESTOS A PAGAR PELOS GESTORES DO  
GDF FRENTE ÀS DETERMINAÇÕES DO ARTIGO 42 DA LC 101/2000.

Uma questão de planejamento eficiente da gestão pública no DF.

Brasília/DF

2013

RENÊ SIQUEIRA LIRA

O TRATAMENTO DADO AOS RESTOS A PAGAR PELOS GESTORES DO  
GDF FRENTE ÀS DETERMINAÇÕES DO ARTIGO 42 DA LC 101/2000.

Uma questão de planejamento eficiente da gestão pública no DF.

Monografia apresentada como requisito à  
obtenção do Título de Especialista em Direito  
Administrativo no Curso de Especialização  
Lato Sensu em Direito Administrativo do  
Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Professora Orientadora:

Esp. Lúcia Helena Cavalcante Valverde

Brasília/DF

2013

RENÊ SIQUEIRA LIRA

O TRATAMENTO DADO AOS RESTOS A PAGAR PELOS GESTORES DO GDF  
FRENTE ÀS DETERMINAÇÕES DO ARTIGO 42 DA LC 101/2000.

Uma questão de planejamento eficiente da gestão pública no DF.

Monografia apresentada como requisito à  
obtenção do Título de Especialista em Direito  
Administrativo no Curso de Especialização Lato Sensu  
em Direito Administrativo do Instituto Brasiliense de  
Direito Público – IDP.

APROVADA EM:     /     / 2013

---

Prof.: Esp. Lúcia Helena Cavalcante Valverde  
(Orientadora)

---

---

## RESUMO

O planejamento e o orçamento são instrumentos operacionais fundamentais no processo de execução dos programas do Governo. A Lei orçamentária Anual (LOA) caracteriza-se pela integração destes instrumentos de modo que haja a garantia de uma alocação eficiente dos recursos públicos e obtenção dos resultados planejados. O desenvolvimento da LOA dá-se em etapas orçamentárias anuais, sendo elaborada para um exercício financeiro, com o objetivo de garantir que as despesas fixadas estejam em equilíbrio com as receitas previstas, desta forma evitando déficit de caixa de um exercício para o outro. A insuficiência de disponibilidade de caixa para o pagamento das obrigações contraídas de um exercício para o subsequente cria transtornos, pois o novo orçamento deverá honrar os compromissos não liquidados e que foram inscritos em uma conta chamada “Restos a Pagar” gerando despesas extraorçamentárias para o orçamento do próximo exercício. A conta Restos a Pagar tem a finalidade de manter o equilíbrio orçamentário e financeiro de tal forma que estas despesas extraorçamentárias venham a ser liquidadas no exercício seguinte com disponibilidade de caixa do exercício anterior. Desta forma, para que se reestabeleça o equilíbrio orçamentário e financeiro é necessário atentar-se para o uso adequado da inscrição em Restos a Pagar, a fim de evitar o crescimento excessivo das despesas extraorçamentárias contribuindo assim para o aumento da dívida pública. Neste contexto, o objetivo geral deste trabalho é verificar o tratamento dado aos Restos a Pagar pelos gestores públicos do GDF frente às determinações do art. 42 da LRF nos exercícios de 2006 a 2011. Os objetivos específicos são verificar, no âmbito do DF, se a falta de critérios para a inscrição em Restos a Pagar compromete a disponibilidade de caixa no exercício financeiro seguinte e se há uma integração adequada entre planejamento e orçamento na execução da lei orçamentária anual promovendo o equilíbrio entre despesa e receita.

**Palavras-Chave:** Orçamento Público, Planejamento, Restos a Pagar, Lei Orçamentária Anual, Lei de Responsabilidade Fiscal.

## Sumário

1. Introdução.....	6
2. Revisão da Literatura.....	10
2.1 Orçamento e planejamento Público.....	10
2.2 A execução da despesa Pública.....	17
2.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal.....	22
2.3 Os Restos a Pagar.....	26
3. Considerações Finais.....	35
4. Referências Bibliográficas.....	37

## 1. INTRODUÇÃO

Planejamento e Orçamento são instrumentos financeiros e administrativos centrais no desenvolvimento das ações governamentais que visam estabelecer as diretrizes para elaboração e execução dos orçamentos da união de forma regionalizada, a fim de que efetivamente sejam atingidos os objetivos e as metas previstas pelo plano plurianual daquela gestão no período de quatro anos.

Ao notar a relação intrínseca entre planejamento e orçamento, a Lei 4.320/64 em seu artigo 2º estabelece diretrizes para um adequado planejamento que atenda eficazmente ao orçamento, dispondo: “A Lei de orçamento conterà a discriminação da despesa e receita, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

De acordo com os princípios orçamentários definidos nesta Lei, o orçamento é executado anualmente de forma a garantir o devido equilíbrio entre receita e despesa. A partir desta compreensão, o foco deste trabalho será analisar o impacto causado no orçamento pelas despesas que não foram liquidadas ao final do exercício financeiro (1º de janeiro a 31 de dezembro) que são inscritas na conta Restos a Pagar – RAP<sup>1</sup>, instituto previsto na Lei 4.320 de 1964.

O instrumento Restos a Pagar é muito criticado pelos teóricos, pois argumentam que a forma apressada e ineficiente da execução orçamentária ao final dos exercícios financeiros, a fim de se evitar a perda dos recursos financeiros, podem ocasionar desequilíbrios financeiros para o orçamento subsequente.

A falta de um planejamento adequado no controle dos Restos a Pagar pode vir a comprometer a execução das ações governamentais ou ainda gerar dívida pública para os próximos gestores, ou seja, a inscrição indiscriminada dos restos a pagar no final dos exercícios podem causar desequilíbrios financeiros nos orçamentos posteriores caso não haja uma disponibilidade de caixa suficiente para honrar os compromissos assumidos de acordo com a programação orçamentária.

---

<sup>1</sup>Segundo o Artigo 36 da Lei 4.320/64 “Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Com intuito de criar critérios para a alocação de despesas em Restos a Pagar observando as implicações orçamentárias e financeiras advindas de seu uso inadequado, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF em seu artigo 42 veda à assunção de obrigações de despesa, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor público, que não possam ser cumpridas integralmente dentro do exercício ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem que haja suficiente disponibilidade de caixa.

A cerca das regras contidas no artigo 42 da LRF, o Tribunal de Contas do Distrito Federal-TCDF, constatou divergências significativas entre a disponibilidade de caixa real e as despesas inscritas em Restos a Pagar, e, portanto vem fazendo ressalvas e recomendações quanto ao cálculo da disponibilidade de caixa a fim de cumprir as regras.

Pode-se constatar como exemplo deste problema o Relatório de Gestão Fiscal - RGF referente ao exercício financeiro de 2009, no qual o Tribunal de Contas do Distrito Federal encontrou erros no cálculo da disponibilidade de caixa. Estas inscrições são motivos de ressalvas por parte do TCDF desde 2002, onde houve audiências com agentes públicos, aplicação de multas, bem como alertas e recomendações por causa de erros no planejamento orçamentário quanto ao cálculo da disponibilidade de caixa.

No âmbito do Distrito Federal, é possível identificar o aumento do volume ano após ano das inscrições em Restos a Pagar, o que vem causando modificações na legislação e preocupações por parte dos órgãos de planejamento, gestão, supervisão e controle dos recursos públicos.

Uma das explicações para este alto volume de inscrições em Restos a Pagar pode ser um planejamento inadequado por parte dos gestores públicos e também a falta de limite e critérios para a sua inscrição, principalmente, devido ao veto do art. 41 da LRF.

Já prevista a sua criação na Carta Magna de 1988, em seu artigo 163, a Lei Complementar 101/2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF veio dispor sobre finanças públicas, equilíbrio das contas públicas, dívida pública externa e interna, limites para as despesas com pessoal ativo e inativo, e inclusive sobre os restos a pagar.

No âmbito do Governo Federal, já existem alguns estudos que sinalizam certa preocupação e a constatação de um planejamento inadequado com relação às despesas que ultrapassam mais de um exercício financeiro e que geram os chamados restos a pagar. Entre eles estão monografias, artigos e livros que tratam minuciosamente sobre este tema.

O Governo Federal vem prorrogando os restos a pagar sem maiores preocupações com a observância do regime da competência para as despesas públicas e regime de caixa para as receitas - onde segundo o artigo 35 da Lei 4.320/64:

Pertencem ao exercício financeiro:

- I- As receitas nele arrecadadas e
- II- As despesas nele legalmente empenhadas

O Decreto nº 6.708, de 23 de dezembro de 2008, é um exemplo disso. Outro exemplo é o Decreto nº 7.468, de 28 de abril de 2011, o qual novamente revalidou o prazo para cancelamento dos restos a pagar não processados nos exercícios de 2007, 2008 e 2009. Conservando assim, bastante volume de inscrições como se fosse uma “bola de neve”.

Já no Governo do Distrito Federal, não houve decretos de postergação de prazo dos restos a pagar, no entanto, chama-se a atenção para o fato do crescimento ano após ano do volume inscrito, restando constatar se realmente existirá saldo de caixa suficiente para honrar estes compromissos nos exercícios subsequentes.

Afirma Nunes (2003, p. 10), com muita propriedade:

Os Restos a Pagar que, na sua origem, destinavam-se a atender eventual insuficiência de caixa ao longo de um exercício, acabaram sendo utilizados como instrumento extra orçamentário de rolagem de dívidas. O irrealismo de orçamentos que superestimavam receitas e subestimavam despesas, embutia autorização para assunção de compromissos sem cobertura de receitas. Na ausência de medidas corretivas durante a execução financeira, os pagamentos eram transferidos para o exercício seguinte, cujo orçamento não contemplava espaço para os Restos a Pagar, ocasionando o deslocamento de outras despesas e o acúmulo de Restos a Pagar em uma “bola de neve”.

Diante dessas divergências no cálculo da disponibilidade de caixa e seus respectivos impactos no planejamento orçamentário, chama-se a atenção para o seguinte problema: de que forma a falta de critérios para inscrição dos restos a pagar estão influenciando o planejamento e a execução da Lei Orçamentária Anual no Governo do Distrito Federal-GDF?

Portanto, ratifica-se que o objetivo geral deste trabalho é verificar o tratamento dado aos Restos a Pagar pelos gestores públicos do GDF frente às determinações do art. 42 da LRF nos exercícios de 2006 a 2011. E os objetivos específicos são verificar, no âmbito do DF, se a

falta de critérios para a inscrição em Restos a Pagar compromete o planejamento orçamentário e como a disponibilidade de caixa é afetada no exercício financeiro seguinte.

A fim de discorrer sobre o problema, este trabalho apresenta abordagem sócio-jurídica em relação ao tema, com a análise da Lei de Responsabilidade Fiscal aplicada a análise do orçamento público e as implicações legais e financeiras da conta restos a pagar.

Como fonte de análise demonstrativa das nuances orçamentárias em relação aos impactos dos Restos a Pagar no orçamento, delimita-se a gestão governamental do Distrito Federal nos exercícios orçamentários de 2006 a 2011. Quanto à metodologia, a pesquisa pode ser considerada predominantemente descritiva por discorrer sobre determinado fenômeno.

A pesquisa configura-se, ainda, como de natureza aplicada visando gerar conhecimentos práticos para a solução do problema especificado. Será utilizada, especialmente, a metodologia da pesquisa documental e bibliográfica, com levantamento de dados em artigos científicos, monografias, sítios eletrônicos, análise de conteúdo de Leis, Decretos, Instruções Normativas, Decisões do Tribunal de Contas do Distrito Federal e em relatórios apresentados pelo Governo do Distrito Federal-GDF.

O trabalho está dividido em 03 seções. No capítulo 1, é apresentada a introdução, a relevância do tema, a problematização e a hipótese. No capítulo 2, é exposta a revisão de literatura para uma melhor elucidação do tema e por fim no capítulo 3 são apresentadas as considerações finais.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 O Orçamento Público

Modernamente, o orçamento deixou de ser apenas um documento que contém a aprovação prévia das despesas e das receitas públicas para um período determinado. Hoje, ele constitui-se como o principal instrumento de intervenção estatal, representativo do interesse público. Esclarecendo esta ideia, Harada (2012, p. 63), afirma que “O orçamento deixou de ser mero documento de caráter contábil e administrativo, para espelhar toda a vida econômica da nação, constituindo-se em um importante instrumento dinâmico do Estado a orientar sua atuação sobre a economia”.

A partir desta compreensão, o orçamento público é peça fundamental no planejamento das ações governamentais do Governo. No entendimento de Matias-Pereira (2010, p. 282), “o orçamento poderia ser aceito como um acordo especial entre o Estado e o contribuinte, com a mediação direta do parlamento”.

Dessa forma, o orçamento vai estabelecer quem será o responsável pelo pagamento das despesas, quanto o governo vai arrecadar da sociedade, além de determinar o que vai ser feito e quem serão os beneficiários desses investimentos. O orçamento público, uma vez aprovado pelo Poder Legislativo, transforma-se em lei, e caberá ao governo, além de prestar contas à sociedade do que fez com os recursos gastos, demonstrar que cumpriu os objetivos propostos e atingiu as metas estabelecidas. Pode-se afirmar que o orçamento, depois da própria Constituição, apresenta-se como o ato mais importante na vida de uma nação. (Matias-Pereira, 2010).

Portanto, trata-se de uma peça de planejamento a qual demonstra as decisões das políticas públicas estabelecendo as ações para o atendimento prioritário das demandas da sociedade em face da escassez de recursos. Apresenta funções diversas - de planejamento, contábil, financeiro e de controle das contas públicas.

Diante desta afirmação, o orçamento deve ser tratado como a peça mais importante da Administração Pública. Pois, deve espelhar com nitidez a alocação dos recursos favorecendo o acompanhamento e a avaliação das ações governamentais principalmente pelo contribuinte e seus representantes.

Reforçando esta ideia, Aliomar Baleeiro apud Harada (2012, p. 63), afirma:

O orçamento é considerado o ato pelo qual o poder Legislativo prevê e autoriza ao poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

Neste aspecto, a crescente atuação legislativa tem como objetivo garantir que o orçamento cumpra com a sua finalidade política, social e econômica. De maneira pontuada, uma das preocupações do controle legislativo diz respeito ao equilíbrio orçamentário visando coibir os famigerados déficits públicos.

A conta restos a pagar pode influenciar este equilíbrio orçamentário quando a disponibilidade de caixa não é calculada corretamente na execução da despesa pública de um exercício para o outro.

Para compreender a função desta conta contábil dentro do orçamento, primeiramente, é preciso explicar como o orçamento se estrutura. Crepaldi (2009, p. 25), define que “o orçamento é uma Lei anual, de efeito concreto, estimando as receitas e fixando as despesas necessárias à execução da política governamental”. As despesas públicas precisam obrigatoriamente estar contempladas e autorizadas na lei orçamentária anual para serem realizadas.

A Constituição Federal reforça esta ideia em seu artigo 167, §1º, onde nenhum investimento, cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

Sendo assim, a Lei Orçamentária anual representa o planejamento operacional no qual executa as ações governamentais através de metas físicas e financeiras a serem cumpridas durante um exercício financeiro, segundo o artigo 34 da Lei 4.320/64, o mesmo coincidirá com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro).

Neste aspecto, observado o objetivo principal da LOA de estimar as receitas e fixar as despesas visando a execução das metas físicas e financeiras anuais, ela deve garantir o equilíbrio orçamentário ao final do exercício financeiro. Além do equilíbrio orçamentário deve-se também garantir a continuidade dos serviços públicos, pois estes não podem ser interrompidos.

Todavia, há despesas que se iniciam em determinado exercício e completam as demais etapas da sua execução no exercício seguinte. Em nível de impacto orçamentário e financeiro

não há problemas desde que sejam observados os cálculos de disponibilidade de caixa para o cumprimento das obrigações.

Ao ser ressaltada a importância do planejamento para que seja garantida a suficiência de caixa, ainda devem ser observados os princípios da unidade, universalidade e anualidade previstos no artigo 2º da Lei 4.320/64 e posteriormente acolhidos pela Constituição Federal de 1988. E também, os princípios derivados destes tais como: o do equilíbrio orçamentário, não afetação da receita, exclusividade, especificação, publicidade, programação e legalidade.

Conforme Feijó (2008), os restos a pagar obedecem aos princípios da legalidade da despesa e da anualidade do orçamento público. O princípio da legalidade assegura que os atos dos quais resultem compromissos se amparem na legislação, sendo um dos pré-requisitos a previsão na lei orçamentária. Já o princípio da anualidade decorre da necessidade de se inscrever a despesa no exercício em que houve a respectiva autorização orçamentária.

Conforme dispõe o Manual Técnico do Orçamento-MTO-DF (2011), atendendo ao disposto no § 5º do art. 165 da Constituição Federal, o Projeto de Lei Orçamentária Anual conterá as propostas setoriais, compreendendo:

Orçamento Fiscal – referente aos Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

Orçamento de Investimento – orçamento das empresas públicas e sociedades de economia mista, em que o Distrito Federal, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e que não dependem dos recursos do Tesouro para suas despesas de manutenção;

Orçamento da Seguridade Social – abrangendo todas as entidades e órgãos da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público, que desenvolvem atividades relacionadas à saúde, assistência social e previdência social.

Segundo Harada (2012, p. 84), “Vislumbra-se no orçamento fiscal a atuação do princípio da universalidade. Os três orçamentos referidos inter-relacionam-se com o plano plurianual, com a LDO e com a LOA, os quais estabelecem diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal”.

Convém ressaltar, que a existência do plano plurianual não prejudica a anualidade orçamentária, porque aquele não tem caráter dinâmico operativo, próprio do orçamento anual (HARADA, 2012). A CF estabelece que o PPA, a LDO e a LOA compõem o ciclo orçamentário com funções bem definidas.

O PPA destina-se a dar materialidade ao programa de governo por meio de objetivos e diretrizes que possam ser quantificados, monitorados e controlados mediante o estabelecimento de metas físicas e de indicadores para o seu acompanhamento.

A LDO define as prioridades a serem atendidas em cada ano, tendo em vista os recursos efetivamente disponíveis, enquanto a LOA cuida do detalhamento das despesas e suas respectivas fontes de receitas, de modo a cumprir, na execução, as metas físicas do PPA e as metas fiscais da LDO. (REZENDE, 2005)

Pode-se afirmar que a intenção dos princípios orçamentários definidos na CF é definir parâmetros gerais para elaboração e execução do orçamento. Neste sentido, o planejamento eficiente deve estar orientado por estes princípios a fim de que o orçamento atinja o resultado desejado sem que haja insuficiência de caixa.

Segundo Feijó (2008, p. 189), “O planejamento, orçamento e gestão das finanças e políticas públicas compreendem todo um conjunto de ações que abrangem desde a construção da visão de futuro até a definição e execução de metas fiscais e financeiras a serem atingidas”. Neste contexto, a LOA passa a ser a expressão monetária dos recursos que deverão ser mobilizados, no ano específico de sua vigência, para execução das políticas públicas e dos programas de trabalho do governo.

O Decreto Lei nº 200/1967, ratificou a integração entre o planejamento da ação governamental e o orçamento público através dos seguintes dispositivos:

Art. 15 - A ação administrativa do Poder Executivo obedecerá a programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual, elaborados através dos órgãos de planejamento, sob a orientação e coordenação superiores do Presidente da República.

Art. 16 – Em cada ano será elaborado um orçamento-programa que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual.

Ficou, então, formalmente evidenciada a orientação no sentido de que a elaboração do orçamento deve ser precedida da elaboração de um planejamento da ação governamental, devendo ser usada à estratégia do Orçamento- Programa.

O orçamento-programa consiste na técnica de interligação do planejamento com o orçamento por meio de programas de governo. Para Crepaldi (2009, p. 32), “O orçamento-programa pode ser definido como sendo um plano de trabalho expresso por um conjunto de ações a realizar e pela identificação dos recursos necessários à sua execução”.

Podemos dizer que o orçamento representa as decisões do governo na alocação dos recursos públicos, onde deverá decidir de acordo com o interesse público como serão investidos atendendo às principais prioridades definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias com o propósito de atingir as metas estipuladas. Segundo Matias-Pereira (2010, p. 261), “O plano, programa ou projeto é, portanto, a expressão física, ou o documento, resultante do processo de planejamento. O orçamento, por sua vez, apresenta-se como um instrumento do planejamento”.

Para Castro (2004, p. 51), de forma resumida, as principais implicações da Lei de Diretrizes Orçamentárias na execução da Lei Orçamentária Anual (LOA) foram:

- a) Discriminação da receita e despesa de forma a explicitar a política financeira e o programa de trabalho do governo;
- b) Introdução da ideia de metas e custos;
- c) Obediência aos princípios da unidade, universalidade e anuidade;
- d) Abrangência de todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei;
- e) Abrangência de todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da administração centralizada.

Ao destacar-se a ligação intrínseca do sistema orçamentário a um planejamento eficiente é necessário à observância de que estes devem ter como diretrizes a relação interdependente entre PPA, LDO e LOA.

De acordo com Feijó (2008, p. 189), “A avaliação de eficácia de um governo, ou setor de governo, somente é possível pelo acompanhamento da execução orçamentária”. Diante do exposto, é notório que o planejamento e o orçamento caminhem juntos em uma relação de interdependência e não de continência, ou seja, para que o orçamento cumpra as metas especificadas é preciso que ele seja eficiente.

Segundo o princípio da eficiência introduzido pela Emenda Constitucional nº 19/98, seria a busca do melhor resultado com menor dispêndio de recursos públicos, estes oriundos da arrecadação de tributos da própria sociedade, tornando a atividade pública menos dispendiosa, coibindo assim os desvios na realização dos gastos públicos.

Matias-Pereira (2010, p. 266), assinala que: “O planejamento é um instrumento de ação com vistas a corrigir desequilíbrios e promover o ajustamento do desenvolvimento nacional”. Assim, planejamento e plano visam alcançar a eficiência, isto é, a execução perfeita de uma tarefa que se realiza, bem como a eficácia, ou seja, que se façam as coisas que realmente importa fazer porque são socialmente desejáveis.

Diante disso, planejar significa dar transparência e consistência à própria ação, fixando metas e prazos para orientação e sistematizar as ideias e os recursos para tornar mais eficientes as ações governamentais.

Contudo, afim de que as ações governamentais sejam alcançadas de maneira eficiente é preciso que se observe a qualidade do gasto público durante o exercício financeiro. Afirma Harada (2012, p. 63/64), “o desvio na realização de gastos públicos costuma ocorrer por meio de seguintes expedientes”:

2.4 Superestimação de receitas: Onde com a estabilidade do poder aquisitivo da moeda, a partir do Plano Real, introduziu-se a prática da superestimação de receitas, de sorte a possibilitar gastar mais do que o tesouro comporta.

2.5 Contingenciamento das despesas: Segundo o mesmo, o que era para conter despesas na verdade não passa de uma forma de burlar a vontade popular no que diz respeito à autorização de despesas públicas.

2.6 Anulação de valores empenhados: Os valores no final do exercício são transformados em “restos a pagar” comprometendo o orçamento do ano seguinte, que terá de sofrer “cortes” para acomodar despesas as quais deveriam ter sido pagas com as dotações do orçamento anterior.

2.7 Instituição de Fundos: Para atendimento de objetivos genéricos, vagos e imprecisos.

O princípio do equilíbrio orçamentário é diretriz fundamental na coibição dos desvios mencionados anteriormente. Este princípio estabelece que as despesas não devam ultrapassar as receitas previstas para o exercício financeiro. Numa perspectiva moderna deste princípio Harada (2012, p. 72), afirma:

Hoje, prevalece o pensamento de que não cabe à economia equilibrar o orçamento, mas ao orçamento equilibrar a economia, isto é, o equilíbrio orçamentário não pode ser entendido como um fim em si mesmo, mas como um instrumento a serviço do desenvolvimento da nação.

Assim, a LOA retrata as ações governamentais, que se baseiam no princípio fundamental da administração pública chamado de planejamento governamental, devidamente descrito no art. 7º do Decreto-Lei nº 200/67, que estabelece:

A ação governamental obedecerá a planejamento que vise promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteados-se segundo planos e programas elaborados na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos: plano geral do governo, programas gerais, setoriais e regionais de duração plurianual, orçamento-programa anual e programação financeira de desembolso.

No Governo do Distrito Federal – GDF, a Secretaria de Estado de Planejamento e Orçamento – SEPLAN, contribui de maneira significativa no processo de elaboração e acompanhamento do planejamento, pois, segundo o Manual Técnico do Orçamento-DF (2011), entre as suas atribuições estão:

- Planejar, orientar, coordenar e supervisionar, na qualidade de órgão central, o processo de elaboração e execução do orçamento do Governo do Distrito Federal;
- Definir diretrizes, dar orientações técnicas e propor normas pertinentes à execução orçamentária;
- Coordenar, orientar e supervisionar o processo de elaboração do Plano Plurianual – PPA, da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e da Lei Orçamentária Anual – LOA, compatibilizando as previsões da despesa e da receita governamental;
- Promover a integração e compatibilização do orçamento distrital com o orçamento federal;
- Acompanhar a tramitação dos projetos Lei do PPA, de LDO e da LOA junto ao Poder Legislativo;
- Prestar proposições de veto do Poder Executivo a emendas aos projetos de lei, relativos a planejamento e orçamento aprovados;
- Promover as alterações da Lei Orçamentária Anual ao longo do exercício, por meio da elaboração de minutas de portaria, decreto e projeto de lei e encaminhá-las às instâncias competentes para aprovação;
- Propor o contingenciamento de despesas, quando a revisão da receita indicar a possibilidade de comprometimento das metas fiscais;
- Propor medidas, no âmbito de sua competência, que assegurem o êxito de programas e projetos prioritários de Governo;
- Subsidiar os órgãos responsáveis pela prestação de contas e pela fiscalização da gestão fiscal;
- Facilitar o acesso da população ao PPA, à LDO e à LOA, bem como ao seu processo de elaboração, com vistas à transparência da gestão fiscal, nos termos do art. 48 e seu parágrafo único da Lei Complementar no 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF);
- Promover ações que contribuam para o aperfeiçoamento técnico e operacional do sistema de orçamento distrital, na articulação junto a órgãos estaduais, federais e internacionais;
- Obter, tratar e analisar informações relativas às contas regionais do Distrito Federal, em cooperação com a Secretaria de Estado de Fazenda, a Companhia de Planejamento do Distrito Federal e com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE;
- Exercer outras atribuições na sua área de atuação que lhes forem conferidas ou delegadas.

Diante destas atribuições, percebe-se que a SEPLAN-DF deve garantir a eficiência no planejamento distrital evitando a presença de déficits no orçamento em função da superestimação da receita ou frustrações na arrecadação ou ainda insuficiências de caixa. Elementos estes que podem ser diagnosticados através do acompanhamento dos relatórios gerenciais exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

## 2.2 A execução da despesa pública

A fixação do montante das despesas públicas deve ser sempre antecedida de previsão orçamentária. Esta previsão orçamentária é definida no Projeto de Lei Orçamentária Anual para um exercício financeiro e encaminhada até três meses e meio antes do encerramento do exercício em curso (15/09) e devolvido pelo Poder Legislativo para sanção do Governador do Distrito Federal até o encerramento do segundo período da sessão legislativa.

Publicada a LOA no diário oficial do DF e observada às normas de execução estabelecidas para o exercício, tem-se o início da execução orçamentária e financeira. Após o recebimento do crédito orçamentário, os órgãos do GDF, estão em condições de efetuar a realização da despesa pública, que percorre três importantes estágios ou fases: empenho, liquidação e pagamento.

No DF, a partir da Lei 4.320/64, passou-se a ser usado o regime de competência para as despesas públicas, isto é, pertencem ao exercício financeiro as despesas que foram legalmente empenhadas neste período (1º de janeiro a 31 de dezembro).

Segundo o artigo 58 da referida Lei “o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

O empenho é o principal instrumento usado pela administração pública para acompanhar e controlar a execução de seus orçamentos. Segundo Giacomini (2010, p. 306), “empenhar a despesa significa enquadrá-la no crédito orçamentário apropriado e deduzi-la do saldo da dotação do referido crédito”. Assim, além de possibilitar o controle orçamentário, o empenho constitui uma garantia ao credor de que os valores empenhados tem respaldo orçamentário.

Neste sentido, o artigo 60 da Lei 4.320/64, veda a realização de despesa sem prévio empenho. Garantido assim a fiel execução orçamentária do que foi fixado na LOA. De acordo com Castro (2004, p. 139), “todo fato que modifica o patrimônio da entidade deve ser reconhecido no momento em que ele ocorre, independentemente de ter afetado o caixa”.

Reforçando esta ideia, Mota (2009, p.126), observa que “a despesa orçamentária deverá ser reconhecida no exercício financeiro em que for realizada, independente do momento em que for efetuado o seu pagamento”. Esse controle orçamentário tem como

finalidade evitar que a conta restos a pagar seja utilizada para a criação de despesas públicas sem a devida suficiência de caixa a qual ocasionaria descontrole nas dívidas públicas.

Assim, as despesas públicas no entendimento de Matias-Pereira (2010, p. 129), podem ser compreendidas como: “o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. A despesa, como parte do orçamento, compreende as autorizações para os gastos com as várias atribuições e funções governamentais”. A fim da resolução do problema levantado, esse é o melhor conceito a ser utilizado.

Complementando o conceito da despesa pública Mota (2009, p. 123), esclarece que:

Consiste na realização de gastos, isto é, na aplicação de recursos financeiros de forma direta (em benefício próprio) na aquisição de meios (bens e serviços) que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos, ou de forma indireta (quando da realização de transferências a terceiros). Essa aquisição dar-se-á com pagamento imediato (quando da execução da despesa à vista) ou a posteriori, implicando na assunção de compromissos.

Essa assunção de compromissos quando ultrapassam um exercício financeiro geram os Restos a Pagar. Pondera Harada (2005, p. 50), “o importante é ressaltar que a despesa pública há de corresponder, invariavelmente, a um dispêndio relacionado com uma finalidade de interesse público, que é aquele interesse coletivo, encampado pelo Estado”.

O MTO-DF (2011) classifica as despesas públicas nas seguintes categorias econômicas:

Despesas Correntes: constituem o grupo de despesas da Administração Pública para manutenção e o funcionamento dos serviços públicos, em geral.

Despesas de Capital: constituem o grupo de despesas da Administração Pública com intenção de adquirir ou constituir bens de capital que contribuirão para a produção ou geração de novos bens ou serviços e integrarão o patrimônio público, como: ruas, rodovias, prédios, projeções, praças, parques, jardins, etc.

A despesa é identificada, na Lei Orçamentária Anual e na execução do orçamento, segundo a categoria econômica, modalidade de aplicação, elemento de despesa e pela classificação da natureza da despesa, a qual é parte integrante de uma composição de codificações, que espelham especificamente “onde”, “em que” e “como” ocorrem os gastos públicos.

As inscrições em restos a pagar concentram-se a sua grande maioria em despesas correntes (entre 60 e 70% do total inscrito) o que seria uma das possíveis explicações para o aumento de volume ano após ano, pois, a manutenção da máquina administrativa aumenta todo ano.

<b>DESPESAS CORRENTES</b> INSCRITAS EM RAP NÃO PROCESSADOS  R\$ em milhões	<b>DESPESAS DE CAPITAL</b> INSCRITAS EM RAP NÃO PROCESSADOS  R\$ em milhões
2006 – R\$ 105.740	2006 – R\$ 49.760
2007 – R\$ 342.090	2007 – R\$ 146.610
2008 – R\$ 368.832	2008 – R\$ 173.568
2009 – R\$ 378.300	2009 – R\$ 207.200
2010 – R\$ 370.736	2010 – R\$ 174.464
2011 – R\$ 385.452	2011- R\$ 269.989

Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária DF

É de vital importância que a despesa pública tenha limites quanto ao grau de endividamento do Distrito Federal, conforme determina o inciso III do art. 167 da CF o qual veda expressamente a realização de operações de créditos que excedam as despesas de capital, ressalvadas as autorizadas, mediante créditos suplementares ou especiais com a finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta. Este inciso é também chamado de “regra de ouro”.

Reforçando esta ideia, Harada (2012, p. 24), coloca que “sendo a despesa uma das faces da mesma moeda, integrando o orçamento ao lado da receita, deve manter posição de equilíbrio em relação a esta última”. O equilíbrio orçamentário entre despesas e receitas seria o ideal, mas, ele afirma que não é o que vem ocorrendo em nosso país nos últimos anos pelo motivo do crescimento nas despesas com pessoal e com o serviço da dívida.

Dando sequência aos estágios ou fases da despesa pública surge à liquidação que é o segundo estágio da despesa, cujo artigo 63 da Lei nº 4.320/64: “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

A análise da liquidação da despesa é imprescindível para se compreender o funcionamento da conta restos a pagar. O estágio da liquidação tem como objetivo a verificação do implemento de condição do empenho e as atividades de preparação de uma despesa para o pagamento, onde o estado reconhece a obrigação de pagar.

Já o terceiro e último estágio, refere-se ao pagamento onde determina o artigo 64 da Lei 4.320/64: “a ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”.

De modo a garantir que as despesas públicas cumpram a sua finalidade orçamentária e social estas devem estar alicerçadas em um planejamento no qual as metas orçamentárias cumpram as especificidades do PPA e da LOA.

Afirma Rezende (2005, p. 23), que com a rigidez orçamentária, o ajuste fiscal continuou valendo-se da elevação de impostos para garantir os recursos necessários para a geração dos níveis de superávits primários estabelecidos. Principalmente porque somente são autorizados cortes no orçamento nas despesas que não são protegidas por algum dispositivo legal ou constitucional.

Matias-Pereira (2010, p. 259), afirma com relação ao planejamento:

Temos duas posições a serem consideradas. A primeira entende-o como atividade orientada para a obtenção de um resultado racional, considerando que está submetida a uma situação de escassez de recursos, que a induz a racionalizar sua forma de utilização. Esse processo de planejamento apresenta-se como um instrumental para permitir a adoção de uma decisão mais racional. A segunda posição vislumbra-o como um processo de decisão, e, desse modo, a atividade de planejar passa a ser aceita como a prática de decidir antecipadamente.

Ainda segundo ele (2010, p. 260), “com a crescente intervenção do Estado na economia devido às imperfeições dos mercados, especialmente nos países em desenvolvimento, passou-se a privilegiar o planejamento econômico, com o objetivo de aumentar a eficiência, a racionalidade e a segurança das decisões”.

Podemos entender o planejamento econômico como sendo um processo de elaboração, execução e controle de um plano de desenvolvimento no qual se fixam objetivos gerais e traçam-se metas específicas.

Crepaldi (2009, p. 63) ensina que “é através dos instrumentos de planejamento orçamentário que se identificam as necessidades sociais e se constituem os compromissos de

ação do Poder Público, posto que a qualidade desses instrumentos garantem a eficiência e eficácia da gestão pública”.

Afirma Rezende (2005, p. 94), “para a realização de uma gestão pública eficiente e eficaz são fundamentais aperfeiçoamentos na arquitetura legal, assim como procedimentos que estabeleçam conexões entre os objetivos dos planos, as escolhas orçamentárias e sua execução”.

Para ele, é preciso que sejam desenvolvidas três competências fundamentais:

- Alta capacidade de planejamento estratégico;
- Qualidade no processo de formulação, alocação, execução e controle dos recursos orçamentários;
- Alta capacidade de monitoramento e avaliação dos programas e ações. (2005, p. 122).

Ainda Rezende (2005, p. 113), “o contingenciamento continua sendo realizado institucionalmente, sem abertura por programas, ficando a distribuição dos cortes a cargo de cada ministro. Isto altera, na ponta, a lógica orientada para programas, que é à base da metodologia do PPA”. O contingenciamento demonstra a falta de planejamento por parte dos gestores públicos.

Muitos gestores públicos tendem a confundir orçamento com planejamento. Nas instituições estatais, por exemplo, em que os orçamentos são quase em sua totalidade dirigidos para os custos da folha de pagamento, ele simplesmente extrapola os custos do ano vigente para o ano seguinte, com correções para ajustes de salários e fatores relacionados ao custo de vida. Todos eles compõem seus orçamentos corretamente, com mínimas mudanças, e o processo passa de um ano para outro. Esse tipo de atividade com base no orçamento ilude as pessoas, levando-as a pensar que estão planejando, mas de fato frequentemente há muito pouco ou nenhum planejamento (ALBRECHT, 1994).

Seria necessário um reaparelhamento do Estado sem centralismos de órgãos estratégicos com a quebra de paradigmas como hierarquia e regras tradicionais tirando a autonomia dos gestores públicos.

Conforme o Decreto Distrital nº 32.598/2010, em seu artigo 54, os compromissos com vigência plurianual serão atendidos por crédito próprio, consignado na LOA, devendo a despesa ser empenhada no início do exercício financeiro. O entendimento deste artigo, nos leva a observar como o gestor público deve fixar a despesa a ser gasta durante o ano logo no início do exercício. O problema é que sem um planejamento adequado fica muito difícil segui-lo corretamente.

É notório, após as análises feitas sobre a relação entre orçamento e planejamento que cada um tem função específica no cumprimento dos programas governamentais. Apesar de funções específicas, estes dois institutos financeiros estão interligados e são complementares na realização das diferentes instâncias da organização governamental com vista no atingimento de determinado objetivo.

Assim, para que as despesas públicas sejam executadas de maneira eficiente e eficaz o orçamento deve estar estruturado em um planejamento que utilize os recursos públicos da maneira mais racional e sem dispêndio possível. Planejar significa dar transparência e consistência ao orçamento fixando metas e prazos para orientação e prevendo os meios necessários para alcança-los dando racionalidade, previsibilidade, continuidade e exequibilidade às ações do Estado.

### 2.3 A Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição, com vistas, em última análise, está totalmente direcionada à eliminação e contenção do déficit público, tornando inquestionável a necessidade de uma mudança na forma de condução das finanças públicas.

Segundo o § 1º do artigo 1º da referida Lei:

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 e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Nesse sentido é responsabilidade da gestão contábil pública a organização das receitas e despesas visando ao atendimento dos princípios básicos da Administração Pública

constantes na Constituição Federal, legislações auxiliares e complementares. Uma gestão financeira responsável busca uma escrituração contábil que separe os períodos da movimentação econômica, discriminando, a fim da publicidade e transparências dos atos administrativos, sobretudo com relevância para as diversas fases ou estágios das receitas e despesas públicas.

A LRF veio também para reforçar o mecanismo de limite de empenho e de movimentação financeira sempre que se verificar que as metas de Resultado Primário e Nominal não serão atingidas.

O Resultado Primário indica se os níveis de gastos orçamentários dos entes federativos são compatíveis com a sua arrecadação, ou seja, se as Receitas Primárias são capazes de suportar as Despesas Primárias. Já o Resultado Nominal representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida em 31 de dezembro de determinado ano em relação ao apurado em 31 de dezembro do ano anterior, portanto, é a diferença entre todas as receitas arrecadadas e todas as despesas empenhadas, incluindo os juros e o principal da dívida e ainda acrescentando as receitas financeiras.

A relevância da análise dos resultados primários e nominais controlados pela LRF permitem o controle real da previsão das receitas de forma que esta não seja superestimada e consequentemente de origem aos restos a pagar sem suficiência de caixa. Daí a importância de considerarmos não só o artigo 42 da LRF, mas também a necessidade de mecanismos que criem critérios para que os gestores realizem o cálculo correto da fixação das despesas.

No âmbito do Distrito Federal, os relatórios de gestão fiscal demonstram que ano após ano vem aumentando de volume das inscrições em restos a pagar. O Artigo 42 da LC 101/2000, LRF determina que:

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.

Diante da dificuldade da liberação de recursos no início do exercício financeiro, os gestores públicos reagem com a geração de significativos restos a pagar arrolando as dívidas de um ano para o outro. Corroborando com este raciocínio Rezende (2005, p. 98), entende que a ideia, materializada, no art. 42 (LRF), de que a regra proposta pelo Executivo deveria valer

apenas para o último ano de mandato do governante, quando este deveria “deixar a casa arrumada para o sucessor”, foi mal interpretada devido ao veto do art. 41 da mesma Lei.

Segundo o Artigo 41 da LRF (vetado), deveriam ser observados os limites globais de empenho e movimentação financeira primeiro das despesas empenhadas e liquidadas, mas não pagas, logo após as despesas empenhadas e não liquidadas mas com compromissos efetivamente assumidos e por último, depois de observada a disponibilidade de caixa reservada para as despesas citadas anteriormente, os órgãos poderiam inscrever as demais despesas até o limite do saldo remanescente.

CRUZ (2011, p. 166) coloca que:

A Lei nº 10.028/2000 induz ao cancelamento dos empenhos excedentes ao limite da disponibilidade de caixa, pois penaliza a quem assim não o fizer. Ao proceder dessa forma, a Lei cria um mecanismo voltado a “forçar” o equilíbrio das contas públicas e a eliminação do famigerado “Déficit Financeiro”, pois a necessária redução de despesas, que não foi realizada em determinado exercício, forçosamente será efetuada no próximo, já que os valores não inscritos em Restos a Pagar ou Cancelados, correspondentes ao exercício anterior, passam a comprometer o orçamento do próximo exercício, ao serem reempenhados à conta de dotação orçamentária na rubrica “Despesas de Exercícios Anteriores”. Dessa forma, até que se obtenha o total equilíbrio orçamentário e financeiro, esse mecanismo passaria a ser observado em todos os encerramentos de exercício e não somente ao final do mandato (art. 42 LRF).

Segundo o entendimento do Tribunal de Contas do DF, na decisão 2.520/2007, nos dois últimos quadrimestres do mandato contrair obrigação de despesa significa a vedação desde o momento inicial da formalização do contrato administrativo ou instrumento congênere ou o seu adiamento ou prorrogação. A proibição abrange a criação de despesas novas que não sejam empenhadas, liquidadas e pagas contando o prazo desde 1º de maio até o final do exercício financeiro do último ano do mandato. Sendo ultrapassado o exercício financeiro serão inscritas em restos a pagar somente se existir disponibilidade de caixa suficiente para os compromissos já assumidos.

O demonstrativo de disponibilidade de caixa e dos restos a pagar deverá apresentar as disponibilidades financeiras e o passivo financeiro, incluídos os restos a pagar, segregando os valores referentes a recursos vinculados que tem destinação certa e determinada, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorreu o ingresso, e que não deverão ser computados para fins de apuração de suficiência financeira.

Conforme AGUIAR (2004, p. 287/288) , implicitamente, a LRF veda a inscrição de débitos como Restos a Pagar, em todo e qualquer exercício, desde que não se leve, do exercício encerrado, a disponibilidade de caixa suficiente para saldar todos os compromissos assumidos no exercício anterior. A fim de aprofundar esse raciocínio Oliveira comenta (2008, p. 255), todas as despesas devem encontrar respaldo constitucional ou legal. Todas devem gerar benefício ao Poder Público, seja como aumento patrimonial, seja como retribuição a serviços prestados ou compra de bens ou serviços. Logo, serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesas ou assunção de obrigações que não atendam também os dispostos nos artigos 16 e 17 da LRF assim dispostos:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do caput será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizada.

§ 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias. § 4º As normas do caput constituem condição prévia para:

I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição.

Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o caput deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

§ 3º Para efeito do § 2º, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 4º A comprovação referida no § 2º, apresentada pelo proponente, contera as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias.

§ 5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

§ 6º O disposto no § 1º não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

§ 7º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

É notório que dentre os vários benefícios à gestão pública e à atividade administrativa, a LRF, trouxe a vedação ao gestor público de contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro de seu mandado, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. Os restos a pagar surgem na organização da atividade financeira do Estado em períodos e de acordo com a impossibilidade de pagamento das despesas liquidadas e não pagas e das não liquidadas ao final de cada período financeiro.

Observa-se, enquanto exceção, que as despesas com obras plurianuais e os contratos ainda vigentes após o final do exercício financeiro deverão continuar a realização desde que conste o cronograma físico-financeiro independentemente da existência de disponibilidade de caixa, conforme citado no artigo 17 da referida Lei.

## 2.4 Os Restos a Pagar

Os Restos a Pagar estão definidos no art. 36 da Lei 4.320/64, como: “As despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro”. Os Restos a Pagar são obrigações assumidas pelo ente público encaminhadas a pagamento, reconhecido a certeza de liquidez do direito do credor, por ter havido o implemento de condição (Art. 58 da Lei 4320/64).

Conforme a sua natureza, as despesas inscritas em “Restos a Pagar” podem ser classificadas em:

### a) Processados:

Os restos a pagar processados são as despesas empenhadas cujo fornecimento de material, execução da obra ou prestação do serviço tenha sido transcorrida até o estágio da

liquidação, ou seja, o direito adquirido pelo credor encontra-se cumprido por já estar o material e/ou serviços entregues e a documentação completa, faltando apenas o pagamento.

b) Não processados:

São as despesas empenhadas cujo fornecimento do material, execução da obra ou prestação de serviço esteja na dependência de apuração da efetiva realização, ou seja, somente foi emitido o empenho.

Conforme considera Mota (2009, p. 148), a inscrição de restos a pagar está disciplinada, no âmbito federal, também, no artigo 35 do Decreto nº 93.872/86, onde se entende que “todos os empenhos liquidados e não pagos deverão ser inscritos em restos a pagar”. Já para os restos a pagar não processados deverão ser observadas algumas orientações, com o propósito de que sejam evitadas insubsistências nos empenhos. Representam, portanto, despesas ainda não liquidadas.

O Decreto nº. 93.872, de 23 de dezembro de 1986, em seu art.35 determina que o empenho da despesa não liquidada seja considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

a) Ainda vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

b) Vencido o prazo para cumprimento da obrigação, esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja, de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

c) Se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas; e

d) Corresponder a compromisso assumido no exterior.

Os empenhos não anulados, bem como os referentes as despesas já liquidadas e não pagas, serão automaticamente inscritos em Restos a Pagar no encerramento do exercício, pelo valor devido, ou caso seja este, desconhecido, pelo valor estimado devido aos custos variáveis.

No que diz respeito ao cancelamento de restos a pagar, o art. 68 do referido Decreto, estabelece que a validade da inscrição seja de um ano, ou seja, até 31 de dezembro do ano subsequente. Após esse período haverá o cancelamento dos empenhos inscritos em restos a pagar não processados, que representam as despesas que não tenham sido liquidadas. Já o art.

70 diz que “prescreve em 5 (cinco) anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar (CCB, art. 178, § 10, VI)”.

Este art. 68 foi alterado pelo Decreto 7.654 de 23 de dezembro de 2011 passando agora a vigorar com a seguinte redação:

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.

§ 1º A inscrição prevista no **caput** como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas.

§ 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.

§ 3º Permanecem válidos, após a data estabelecida no § 2º, os restos a pagar não processados que:

I - refiram-se às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até a data prevista no § 2º; ou

II - sejam relativos às despesas:

a) do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC;

b) do Ministério da Saúde; ou

c) do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

§ 4º Considera-se como execução iniciada para efeito do inciso I do § 3º:

I - nos casos de aquisição de bens, a despesa verificada pela quantidade parcial entregue, atestada e aferida; e

II - nos casos de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida.

No entanto, como a Lei 4.320/64 não estabelece procedimentos para o cancelamento essa regra ficou a cargo de cada ente federativo através de Normas Complementares de Finanças Públicas. No caso do Governo Federal este prazo é quase sempre prorrogado.

De acordo com o Decreto do Governo do Distrito Federal nº 32.598/2010:

Art. 80. Serão inscritas em Restos a Pagar, desde que na vigência do prazo de cumprimento da obrigação, as notas de empenho relativas a:

I – obras ou estudos e projetos de obras, serviços de engenharia e serviços técnicos especializados, em fase de execução;

II – material adquirido cuja entrega já tenha sido efetuada;

III – material adquirido no exterior;

IV – material adquirido diretamente do fabricante, por intermédio de representante exclusivo, mas ainda em fase de produção;

V – serviços de manutenção de atividade administrativa, prestados inclusive por concessionários de serviços públicos, pelo valor correspondente à etapa física executada;

VI – despesas de pessoal e encargos sociais, pelo valor efetivamente realizado;

VII – indenizações e restituições ou outras notas de empenho não pagas, ainda que não previstas nos incisos precedentes, desde que liquidadas no exercício da vigência do crédito;

VIII – participação acionária no capital de empresas em que o Distrito Federal detenha maioria do capital social com direito a voto;

IX – a contribuição para o PASEP, competência dezembro e vencimento em janeiro.

Parágrafo único. As notas de empenho que correm à conta de créditos com vigência plurianual que não tenham sido liquidados, só serão inscritos em Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

Art. 81. As unidades gestoras deverão cancelar, em 31 (trinta e um) de dezembro de cada exercício, as notas de empenho que não se enquadrem nas disposições do artigo 80.

Parágrafo único. As notas de empenho não canceladas serão obrigatoriamente inscritas em Restos a Pagar, sendo, a inscrição, de inteira responsabilidade do titular da unidade gestora e de seu respectivo ordenador de despesa.

Art. 82. As notas de empenho serão inscritas em Restos a Pagar no encerramento do exercício de sua emissão e terão validade até 30 (trinta) de junho do exercício seguinte, vedada a sua reinscrição.

Art. 83. As unidades gestoras elaborarão cronograma de pagamento das despesas inscritas em Restos a Pagar e o encaminharão ao órgão central de administração financeira até o dia 10 (dez) de janeiro de cada exercício.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput deste artigo, deverão ser observados os prazos dos compromissos assumidos, para as despesas relativas ao fornecimento de material e à prestação de serviços, e os prazos dos cronogramas físico-financeiros, para as despesas relativas à execução de obras.

Art. 84. A liquidação e o pagamento das despesas inscritas em Restos a Pagar serão processadas, independentemente de requerimento do credor, observado o disposto no artigo 61.

Conforme se observa no artigo 82 do presente Decreto, no Distrito Federal não é permitida a reinscrição de Restos a Pagar após 30 de junho do exercício seguinte. Mostrando certa preocupação com a postergação destes compromissos.

Para Furati (2011), “o pagamento de restos a pagar não deveria afetar orçamentos futuros, mas a ausência de limites para sua inscrição no final dos exercícios anteriores ao do

último ano do mandato obriga ao poder público usar recursos financeiros do ano corrente, podendo gerar contingenciamento das despesas a fim da manutenção do equilíbrio orçamentário e financeiro”.

Conforme assevera com muita propriedade Giacomini (2007), estes impactos são maximizados negativamente pelas práticas, comuns na gestão pública brasileira, a qual concentra grandes liberações financeiras somente no final do exercício produzindo assim um grande número de empenhos, obrigando aos gestores tentarem o uso dos recursos ainda no exercício corrente. Mesmo com relação às obras plurianuais, o entendimento majoritário dos Tribunais de Contas é pela continuidade dos investimentos desde que devidamente inclusos no Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, o que não poderia gerar a falsa noção de que há necessidade de inscrição indiscriminada de restos a pagar referentes a esses investimentos.

O grande limitador para a inscrição de despesas em Restos a Pagar não está na condição da mesma quanto a sua execução, mas, no limite global de disponibilidade de recursos para sua liquidação.

Nesse sentido, Flávio Cruz (2011), analisa que a despeito do rigorismo da Lei, há que se considerar que o mecanismo de inscrição em Restos a Pagar vinha sofrendo graves distorções, tornando-se uma simples rotina de consolidação de dívidas assumidas irresponsavelmente, em geral, por decorrência de orçamento de receitas superestimadas e irreais e da falta de controle na emissão dos empenhos, gerando, ao final de cada exercício, um montante elevado de despesas a serem pagas com receitas do ano seguinte.

Portanto, os Restos a Pagar vinham sendo alvo de sucessivos e elevados Déficits Financeiros, constituindo-se sempre em restrição por parte dos órgãos de controle externo, corroborando para a rejeição das contas dos administradores já que a ausência de medidas voltadas a uma boa gestão financeira pode levar a entidade a endividar-se excessivamente, situação esta que não se coaduna com os esforços voltados para o ajuste fiscal.

De acordo com análise de Flávio Cruz (2011), o art. 41 da LRF, vetado, levaria os órgãos e entidades públicas ao exercício do planejamento e do controle, os quais são instrumentos básicos em qualquer organização e, até mesmo, na vida particular. A falta de mecanismos para programação financeira, procedimentos de limitação de empenhos no caso de insuficiência de recursos e tantos outros controles periódicos de receitas, despesas e

resultados fiscais, certamente, dão uma visão prospectiva ao administrador público quanto aos montantes que poderá comprometer.

Essas regras, portanto, reforçariam os dispositivos legais existentes inerentes ao controle orçamentário e financeiro, os quais na realidade, nunca foram plenamente utilizados na Administração Pública brasileira.

Dados do Relatório de Gestão Fiscal – RGF do Governo do Distrito Federal, relativos ao 3º quadrimestre de 2009 mostram que no exercício de 2009, o Sistema Integrado de Gestão Governamental – SIGGO registrou inscrições de Restos a Pagar do Poder Executivo e Legislativo no valor total de R\$ 865,4 milhões, dos quais R\$ 263,6 milhões processados e R\$ 601,8 milhões não processados. Os Restos a Pagar não Processados concentraram-se principalmente nos grupos de outras despesas de correntes R\$ 378,3 milhões (62,8 %) e investimentos (despesas de capital) no valor de R\$ 207,2 milhões (34,4 %). Estas inscrições representam cerca de 5% do total das despesas correntes no orçamento geral.

Conforme Decisão nº 6651/09 do Egrégio TCDF, concluiu-se que a programação financeira não tem representado adequadamente a capacidade financeira do Distrito Federal e seu fluxo de caixa anual. Ademais, não tem servido de parâmetro efetivo para a tomada de decisões dos gestores, quanto à melhor execução de seus programas de trabalho, constituindo obstáculo à contabilização tempestiva das obrigações.

Já no final do exercício de 2010 foram registrados R\$ 636.103.524,67 milhões. Segundo o mesmo relatório relativo ao 3º quadrimestre de 2011, no final do exercício de 2011 os Restos a Pagar inscritos no SIGGO chegaram ao total de R\$ 655.442.246,89 milhões.

O Governo do Distrito Federal, preocupado com o arrolamento destes Restos a Pagar reduziu o prazo para pagamento dos mesmos, no Decreto Lei nº 33.554/2012, alterando o art. 82 do Decreto 32.598/2010 passando vigorar com a seguinte redação:

Art. 82. As notas de empenho serão inscritas em Restos a Pagar no encerramento do exercício de sua emissão e terão validade até 15 (quinze) de março do exercício seguinte, vedada a sua reinscrição. (NR)

Parágrafo único. Os Secretários de Estado de Fazenda e de Planejamento e Orçamento poderão, até a data de que trata o caput, autorizar, excepcionalmente, mediante justificativa circunstanciada da unidade orçamentária interessada, a extensão do prazo, desde que não ultrapasse a 30 (trinta) de abril do exercício seguinte, observado, ainda, as disposições do art. 133 deste Decreto. (g.n.)

Contudo, após uma revisão o GDF resolveu alterar mais uma vez, revogando o mesmo pelo Decreto Lei nº 33.576/2012 com a seguinte redação:

Art. 82. “As notas de empenho serão inscritas em Restos a Pagar no encerramento do exercício de sua emissão e terão validade até 16 (dezesseis) de abril do exercício seguinte, em caráter improrrogável, sendo automaticamente canceladas, vedada a sua reinscrição”. (g.n.)

A criação destes decretos demonstra a preocupação do GDF em estabelecer critérios objetivos para tentar controlar o arrolamento de dívidas inscritas em Restos a Pagar, tendo em vista o veto do artigo 41 da LRF e recomendações do TCDF.

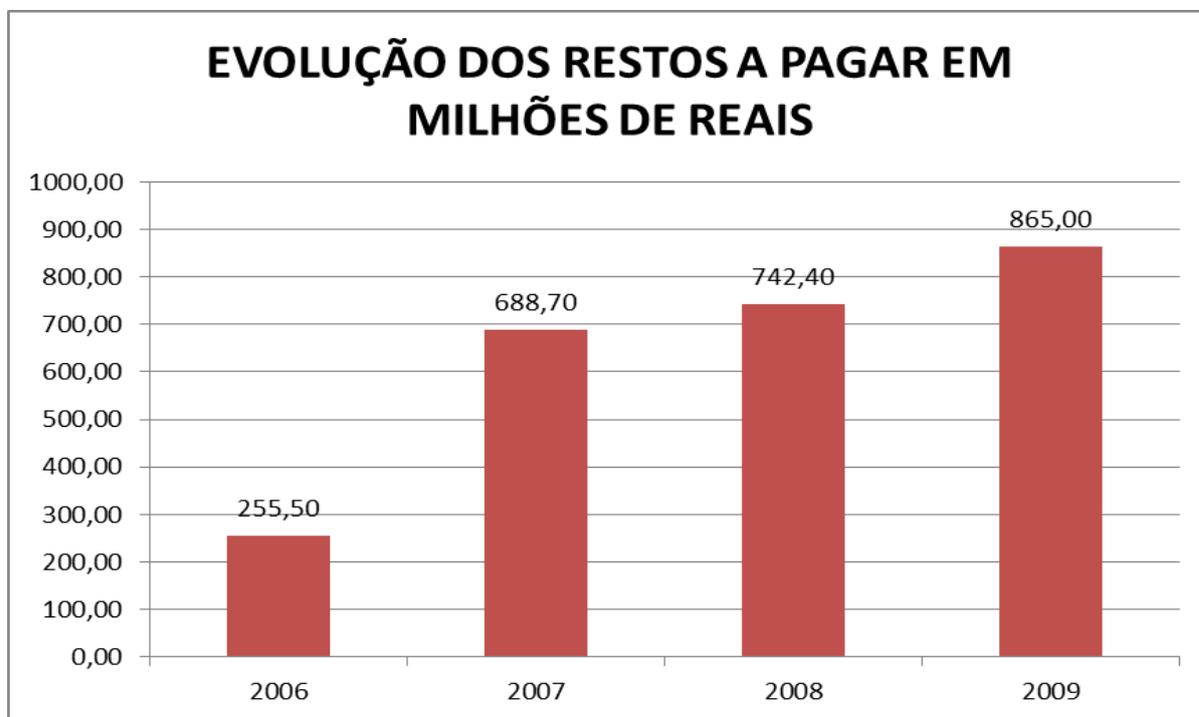
Reforçando a preocupação em relação à ausência de medidas efetivas que controlem os restos a pagar e sua adequação a disponibilidade de caixa podemos citar o Projeto de Lei nº 229 de 2009.

Esse Projeto de Lei, no âmbito do Governo Federal, está para ser sancionado. Seus artigos 76 a 78 criam critérios mais objetivos a serem observados anualmente para inscrição dos restos a pagar e tratam com maior rigor os prazos para pagamento dessas despesas.

A preocupação com os restos a pagar é notável, pois, agora os mesmos tem um prazo máximo para pagamento improrrogável sendo automaticamente cancelados quando não liquidados em tempo hábil.

Outro importante detalhe a ser observado, é com relação à evolução dos restos a pagar frente às determinações da LRF. O que vem gerando algumas recomendações por parte do TCDF quanto à adequação ao grau de endividamento, conforme demonstrado no gráfico abaixo:

GOVERNO DO DISTRITO FEDERAL  
ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR 2006 A 2009



Fonte: Sistema de Gestão Governamental-SIGGO

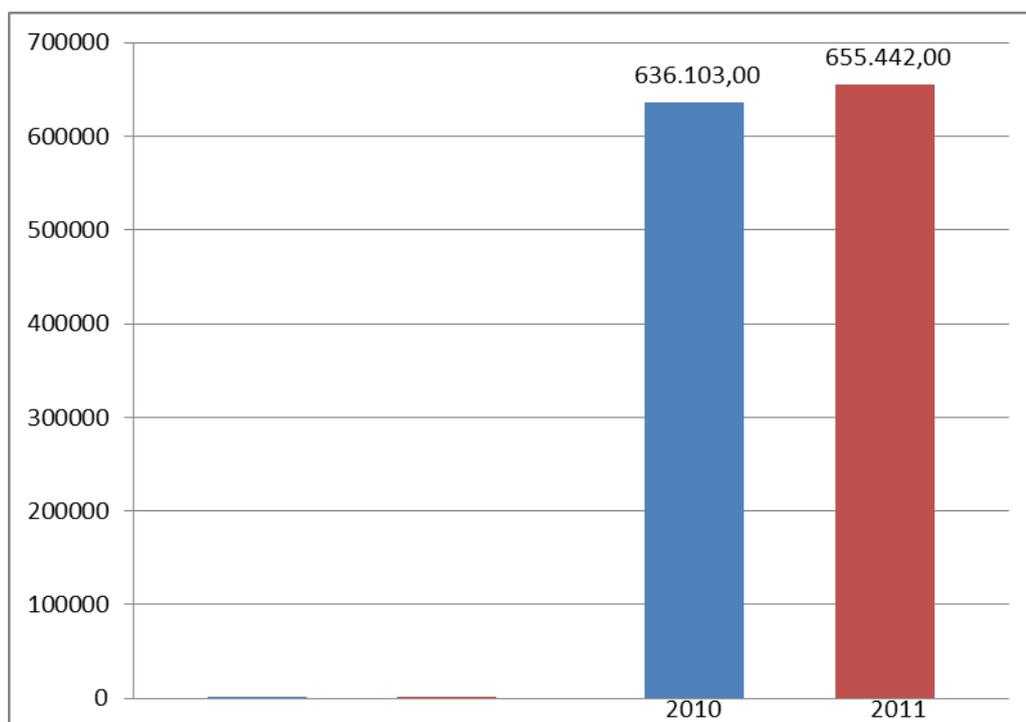
Percebe-se a evolução contínua no volume de restos a pagar inscritos nos últimos exercícios. Entre 2006 e 2009, houve incremento real de 283,60%. Segundo análise do TCDF sobre a capacidade de pagamento da dívida flutuante, o GDF mostrou em seus relatórios que apresentava disponibilidade de R\$ 2,1 para cada real devido ao final do exercício de 2009. Do montante de R\$ 1,9 bilhão disponível nos cofres distritais, no entanto, R\$ 667,6 milhões eram Recursos Vinculados e R\$ 133,9 milhões Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência, valores que não podem ser utilizados livremente para pagamento da dívida flutuante. Excetuadas essas rubricas, o índice de liquidez passa a valer R\$ 1,2 para cada real devido, evidenciando situação que exige cautela na gestão financeira do Distrito Federal.

Ressalte-se, entretanto, que a análise da dívida flutuante resta comprometida em razão da existência de obrigações não contabilizadas em Restos a Pagar pelo Executivo Distrital, conforme observado em exercícios anteriores pelo Egrégio TCDF.

Já nos exercícios de 2010 a 2011 houve decréscimo nas inscrições em relação aos exercícios anteriores conforme o gráfico abaixo:

GOVERNO DO DISTRITO FEDERAL  
ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR 2010 A 2011

Valores em milhões de Reais



Fonte: Sistema de Gestão Governamental – SIGGO-DF

Este decréscimo deu-se exatamente após a publicação do Decreto Distrital n° 32.598/2010 com normas mais rígidas com relação ao prazo para cancelamento dos Restos a pagar e as devidas ressalvas pelo TCDF.

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o exposto, ainda busca-se uma melhor adequação dos restos a pagar dentro do planejamento orçamentário no que se refere a melhores critérios de cálculo para disponibilidade de caixa a fim de que sejam honrados os compromissos sem o comprometimento das despesas do exercício seguinte.

Ressalta-se a grande dificuldade para o cumprimento de metas conforme determinações da Lei de Diretrizes Orçamentária e da Lei Orçamentária Anual devido à falta de um planejamento adequado por parte dos gestores públicos, principalmente, nos finais dos exercícios financeiros onde se concentram boa parte da liberação dos recursos financeiros.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, quando bem interpretada, caminha para o impedimento de gastos que proliferem inadequadamente e comprometam o equilíbrio orçamentário entre receitas e despesas públicas. Pois, vivemos um momento onde já não são mais viáveis tantos *Déficits* orçamentários como foi no passado devido à superestimação das Receitas e a falta de controle e limites para as despesas públicas.

O artigo 42 da LRF não deve ser interpretado isoladamente, mas em conjunto com os demais artigos como, por exemplo, os artigos 16 e 17 da referida Lei. Tendo em vista melhores critérios para o controle das dívidas públicas e seus impactos na disponibilidade financeira.

Através de decisões do TCDF, ficaram comprovados problemas com a disponibilidade de caixa no GDF entre os exercícios de 2006 a 2009. Pois, o montante disponibilizado havia majorado a base de cálculo com parte dele não sendo possível a sua utilização para honrar os compromissos com as dívidas flutuantes (restos a pagar), podendo comprometer a execução das mesmas no decorrer dos exercícios financeiros subsequentes.

Por meio do Processo – TCDF nº 4948/2007, onde se tratou de auditoria para verificação da disponibilidade de caixa e a regularidade da contabilização de despesa no exercício de 2006, para fins de cumprimento do art. 42 da LRF, ficou evidente que pelo menos R\$ 439,4 milhões deixaram de ser contabilizados como despesas pertinentes a 2006 e no mínimo R\$ 62,4 milhões relativos a exercícios anteriores.

Esta questão levantada demonstrou que o veto do art. 41 da LRF deixou vaga as condições para inscrição de despesas em restos a pagar, o que conseqüentemente pode proporcionar superendividamentos no curto prazo e problemas de liquidez.

A presença de critérios para a inscrição em restos a pagar não esta na condição da mesma quanto a sua execução, mas no limite global de disponibilidade de recursos para a sua liquidação.

Assim, os órgãos que não se precaverem com mecanismos de planejamento, de controle de gastos e de programação financeira possivelmente ficariam impedidos, segundo o artigo 41 da LRF vetado, de inscrever em restos a pagar uma grande parte de despesas empenhadas e não liquidadas, tendo em vista a ausência de disponibilidade financeira, ao final do exercício, para fazer frente ao seu pagamento no exercício seguinte.

Cada vez mais, o controle interno precisa de uma atuação incisiva a fim de facilitar o trabalho do controle externo exercido no DF pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal no monitoramento de todos os gastos públicos. É preciso um acompanhamento mensal ou no máximo bimestral das despesas e não deixar as notificações e recomendações só para quando o limite prudencial já está próximo do permitido.

Conforme Decretos do Governo do Distrito Federal e do Poder Executivo Federal publicados, recentemente, ficou evidenciada certa preocupação com a falta de limite para inscrição em restos a pagar, sendo motivo para limitação do prazo para o seu pagamento. Agora, essa inscrição não pode mais ficar tanto tempo sem que seja providenciado o seu pagamento ou cancelamento, o que comprova um planejamento inadequado destas despesas na execução orçamentária e financeira.

O portal da transparência veio como mais uma ferramenta de controle das contas públicas. Nele podemos fiscalizar onde estão sendo aplicados os recursos arrecadados, a quantidade de despesas inscritas em restos a pagar, as despesas com pessoal e outras. Enfim, pode-se verificar se está havendo um maior equilíbrio nas contas do Governo.

#### 4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Afonso Gomes. Direito Financeiro: Lei nº 4.320 Comentada ao alcance de todos. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

ALBRECHT, Karl. Programando o futuro. São Paulo : Makron Books, 1994.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado Federal, 2010.

\_\_\_\_\_. Presidência da República – Legislação. Decreto-Lei nº 200/67. Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, Estabelece Diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Presidência da República – Legislação. Lei Complementar nº 101/2000 – Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Presidência da República – Legislação. Lei nº 4.320/64 – Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. Presidência da República – Legislação. Decreto nº 93.872/86 – Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Presidência da República – Legislação. Decreto nº 6.708/2008 – Prorroga a validade dos restos a pagar não processados inscritos no exercício financeiro de 2007 e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Presidência da República – Legislação. Decreto nº 7.468, de 28 de abril de 2011, - Mantém a validade dos restos a pagar não processados inscritos nos exercícios financeiros de 2007, 2008 e 2009 que especifica, altera o parágrafo único do art. 68 do Decreto no 93.872, de 23 de dezembro de 1986, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Presidência da República – Legislação. Decreto nº 7.654, de 23 de dezembro de 2011, - Altera o Decreto no 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de maio 2000.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Relatório das decisões sobre contas municipais, referentes a 2000 e 2004. Disponível em:  
<http://www.tce.sc.gov.br/web/contas/municipaldecisoes>. Acesso em: 29 de Nov. 2011.

\_\_\_\_\_. Manual Técnico do Orçamento do Distrito Federal-MTO-DF 2011. 4ª Versão - alterado pela Portaria nº 14, de 02.02.2012. Disponível em:  
<http://www.seplan.df.gov.br/orcamentogdf/108-mto2011.html>. Acesso em: 14 de Mai. 2012.

\_\_\_\_\_. Senado Federal – Legislação. Projeto de Lei nº 229 de 2009, Complementar-Dispõe sobre as normas gerais de Direito Financeiro quanto ao exercício financeiro, à elaboração, organização e fiscalização de planos e orçamentos públicos e à gestão financeira e patrimonial da administração pública, no âmbito da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Governo do Distrito Federal – Legislação. Decreto nº 32.598, de 15 de dezembro de 2010, – Aprova as normas de planejamento, orçamento, finanças, patrimônio e contabilidade do Distrito Federal, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Governo do Distrito Federal – Legislação. Decreto nº 33.554, de 1º de março de 2012. Altera o art. 82, do Decreto nº 32.598, de 15 de dezembro de 2010, que aprova as Normas de Planejamento, Orçamento, Finanças, Patrimônio e Contabilidade do Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. Governo do Distrito Federal – Legislação. Decreto nº 33.576, de 15 de março de 2012. Altera o artigo 82, do Decreto nº 32.598, de 15 de dezembro de 2010, que aprova as Normas de Planejamento, Orçamento, Finanças, Patrimônio e Contabilidade do Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. Governo do Distrito Federal – Legislação. Decreto nº 33.614, de 16 de abril de 2012. Excepciona Unidades Gestoras integrantes do Sistema Integrado de Gestão Governamental - SIGGO, da exigência constante do Decreto nº 33.576, de 15 de março de 2012.

\_\_\_\_\_. Governo do Distrito Federal – Legislação. Decreto nº 33.750, de 29 de junho de 2012. Dispõe sobre a excepcionalidade de que trata o parágrafo único do artigo 82 do Decreto nº 32.598, de 15 de dezembro de 2010, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Governo do Distrito Federal – Portal da Transparência. Disponível em: <http://www.transparencia.df.gov.br>. Acesso em: 06 de ago. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Distrito Federal – Decisão Ordinária nº 2392/2007. Disponível em: <http://www.tc.df.gov.br>. Acesso em: 06 de ago. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Distrito Federal – Decisão Ordinária nº 2520/2007. Disponível em: <http://www.tc.df.gov.br>. Acesso em: 15 de ago. 2012.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Distrito Federal – Decisão Ordinária nº 6651/2009. Disponível em: <http://www.tc.df.gov.br>. Acesso em: 06 de ago. 2012.

CAMPOS, Dejalma de. Direito Financeiro e Orçamentário. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

CASTRO, Domingos Poubel de. Contabilidade Pública no Governo Federal: Guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do excel. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Sílvio Aparecido e CREPALDI, Guilherme Simões. Direito Financeiro: Teoria e Prática. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CRUZ, Flávio da; JÚNIOR, Adauto Viccari; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélio; TREMEL, Rosângela. Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FEIJÓ, Paulo Henrique; MEDEIROS, Márcio; ALBUQUERQUE, Claudiano. Gestão de Finanças Públicas. Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal. 2ª ed. Brasília: Gestão Pública, 2008.

FURATI, Alexandre Ávila. Restos a Pagar e o “Orçamento Paralelo”. UNB: Brasília, 2011.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. São Paulo: Atlas, 2007.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATIAS-PEREIRA, José. Finanças Públicas: A política Orçamentária no Brasil. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima, Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 1ª ed. Brasília-DF: 2009.

NUNES, Selene Peres; NUNES, Ricardo da Costa. Dois anos da Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil: Uma avaliação dos resultados à luz do modelo do fundo comum. UNB, Texto nº 276. Brasília-DF, Janeiro de 2003.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 2. ed. ver. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

RESENDE, Fernando; CUNHA, Armando. Disciplina Fiscal e qualidade do gasto público. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.