

## Inscrição de Restos a Pagar na gestão dos municípios cearenses

Registration of Remaining Payments in the management of  
cearenses municipalities

**Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante<sup>1</sup>**  
**Victor Fernandes Caetano<sup>2</sup>**

### RESUMO

O presente estudo aborda a inscrição de Restos a Pagar, destacando a transparência e aplicação no último ano do mandato governamental dos municípios cearenses, dado que o art.42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) veda a contratação de obrigação de despesa que não possa ser cumprida dentro dos dois últimos quadrimestres do seu mandato, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja disponibilidade de caixa suficiente para este feito. Para tanto, foi realizada pesquisa qualitativa, descritiva e documental. O estudo teve como objeto todos os municípios cearenses, destacando os que tiveram maiores e menores aberturas em Restos a Pagar e demonstrando o grau de conformidade dessas aberturas com a LRF. Os resultados indicaram que 77% dos municípios possuíam disponibilidade de caixa para honrar seus compromissos no último período do ano de 2016, em atendimento à lei.

**Palavras-Chave:** Restos a Pagar. Transparência. Lei de Responsabilidade Fiscal.

1 Professora da Universidade Federal do Ceará. Mestre em Economia do Setor Público pela Universidade Federal do Ceará. E-mail: nirleide@yahoo.com.br

2 Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará. E-mail: victorfernandes.ufc@gmail.com

## ABSTRACT

The present study deals with the inscription of Remaining Payments, highlighting the transparency and application in the last year of the government mandate of the municipalities of Ceará, given that the Article 42 of the Fiscal Responsibility Law (LRF) prohibits the contraction of expense obligation that cannot be fulfilled within the last two quarters of its term, or that it has installments to be paid in the following year without sufficient cash available for this purpose. For that, a qualitative, descriptive and documentary research was carried out. The study had as object all of the municipalities in the state of Ceará, highlighting those that had greater and smaller openings in Remaining Payments and demonstrating their degree of compliance with the LRF. The results indicated that 77% of the municipalities had cash availability to honor their commitments in the last period of 2016, in obedience with the law.

**Keywords:** Remaining Payments. Transparency. Fiscal Responsibility Law.

Recebido: 05-11-2018

Aprovado: 14-01-2018

## 1 INTRODUÇÃO

Como o Brasil, em muitos casos, apresentou um cenário em que os administradores não demonstravam grande comprometimento com o recurso público, a sociedade tem presenciado vários escândalos, como corrupção, mau uso e desvios do dinheiro público, dentre outros (SILVA, 2015). Desta forma, segundo o autor, faz-se necessário tomar algumas atitudes no combate dessa prática, destacando-se a criação da Lei Complementar, estabelecendo normas para que os administradores públicos

utilizem as finanças públicas com uma maior responsabilidade.

Nesse contexto, é possível mencionar os Restos a Pagar como instrumento de controle das finanças públicas, pois são despesas empenhadas que não foram pagas até 31 de dezembro, de acordo com o art. 36 da Lei nº 4.320 de 1964. Para Kohama (2016), Restos a Pagar é uma operação do sistema financeiro na forma de escrituração contábil, sendo a despesa realizada normalmente pela sua liquidação, e lançada como despesa orçamentária no exercício a pagar. Caso reste algum valor nessa conta até o final do exercício, esse saldo deve ser alocado na conta de Restos a Pagar.

Desta forma, o art. 36 da Lei nº 4.320/1964 classifica os Restos a Pagar em dois tipos, sendo o primeiro os “processados”: aqueles em que a despesa orçamentária passou pelos estágios de empenho e liquidação, faltando apenas o pagamento para finalizar todas as etapas, e que normalmente não podem ser cancelados pelo fato de o serviço já ter sido entregue ou prestado; e o segundo “não processados”, que diferem dos primeiros por ainda não terem sido liquidados, podendo, ainda, ser cancelados.

Nesse contexto, através do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), os Restos a Pagar passaram a ser proibidos de serem abertos nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato municipal sem que possam ser cumpridos integralmente dentro dele, ou deixar parcelas a serem pagas para o próximo exercício sem a disponibilidade de caixa suficiente para suprir essas parcelas.

Diante das considerações apresentadas, levanta-se a seguinte questão de pesquisa: qual o nível de observância dos municípios cearenses da inscrição de Restos a Pagar no ano de 2016 em relação à LRF?

Para responder a questão, foram traçados como objetivos específicos: (i) investigar a divulgação dos Restos a Pagar dos municípios cearenses e (ii) analisar o comportamento da inscrição de Restos a Pagar dos vinte municípios com maior e menor abertura de Restos a Pagar processados.

Para alcançar tais objetivos, realizou-se pesquisa qualitativa, descri-

tiva e documental, tendo como fonte de dados os Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) dos municípios cearenses consolidados no final de 2016, fazendo uma análise de conteúdo que possibilitou o alcance dos objetivos propostos.

Dessa forma, justifica-se a presente pesquisa por tratar de um assunto que envolve endividamento público, em especial no último ano de mandato, em decorrência dos limites estabelecidos na LRF, que impede as administrações públicas de se endividarem sem ter suficiente disponibilidade de caixa. Além disso, a pesquisa investiga o grau de divulgação dos municípios cearenses, de acordo com a Lei da Transparência.

Assim, tratou da transparência, em especial da divulgação dos relatórios fiscais, do endividamento público, do gerenciamento municipal e da observância aos limites estabelecidos pela LRF, ferramentas de suma importância para facilitar o intercâmbio de informações e o combate à corrupção.

O presente trabalho está dividido em cinco seções, sendo a primeira esta introdução. A segunda seção trata da revisão da literatura, discutindo os temas relacionados à pesquisa, a terceira refere-se à metodologia empregada para o alcance dos objetivos traçados, a quarta apresenta os resultados da pesquisa e, por fim, a quinta seção traz a conclusão do trabalho.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

A revisão de literatura desse trabalho divide-se em cinco seções, em que a primeira refere-se à LRF; a segunda trata da transparência da gestão fiscal; a terceira descreve os Restos a Pagar; a quarta trata da revisão de literatura com o conceito de disponibilidade de caixa; e a quinta demonstra quais são os crimes fiscais cometidos em relação aos Restos a Pagar.

### **2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal**

A LRF (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) veio tratar de finanças públicas no país, voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Logo no §1º, a lei estabelece:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante 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 consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A LRF aplica-se nas três esferas do governo: federal, estadual e municipal, conforme a regulamentação da Constituição Federal. Com a implementação da LRF, os municípios brasileiros precisaram se adequar para cumprir as exigências impostas pela lei.

Os quatro pilares da LRF são: planejamento, transparência, controle e responsabilidade. O planejamento lida com as três peças orçamentárias: Plano Plurianual (PPA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). A transparência determina a divulgação de relatórios e demonstrativos. O controle, por sua vez, deve ser uma ferramenta rigorosa e contínua de fiscalização. E a responsabilidade impõe o cumprimento da lei pelo gestor público, prevendo punições em caso de não execução, conforme a Lei nº 10.028/2000 (Lei dos Crimes Fiscais).

## 2.2 Transparência

Um direito que todo cidadão possui é o de acesso à informação, sendo esse direito previsto no ordenamento jurídico brasileiro, em seu art. 5º, inciso XXXIII, bem como no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal de 1988. Portanto, é possível notar que

é um direito que foi estabelecido desde a Constituição Federal e sofreu mudanças ao passar dos anos.

Com a chegada da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, o direito constitucional foi estipulado para aplicação aos três poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Com esse advento, vieram a garantia e segurança jurídica para que qualquer cidadão possa exercer esse direito, tanto para pessoa jurídica, quanto para pessoa física.

A Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, que é a Lei da Transparência da Gestão Fiscal, veio para alterar a redação da LRF em relação à transparência da gestão fiscal e em seu art. 48:

São instrumentos de transparência da gestão 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; o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Conforme o inciso II do parágrafo único do art. 48, a transparência será assegurada mediante algumas formas, sendo assim, faz-se necessária uma liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público – redação alterada pela Lei Complementar nº 131/2009.

Já conforme o art. 48-A, os entes da Federação devem disponibilizar para qualquer pessoa física ou jurídica o acesso à informação, enquanto que, conforme o art. 49, as contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, para serem acessadas pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Com o avanço da tecnologia, a transparência e o acesso às informações são cada vez mais acessíveis e em tempo real, garantindo assim um direito que acompanha a Constituição Federal desde 1988.

### 2.3 Restos a Pagar processados e não processados

A despesa orçamentária é executada pelo regime de competência e, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (2016), no final do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a dívida fluante. Conforme o artigo 35 da Lei Federal nº 4.320/1964, a despesa orçamentária é executada pelo regime de competência e pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

Conforme Kohama (2016), mesmo a despesa empenhada, caso não seja paga, será considerada como Restos a Pagar e vai formar uma operação apenas de caráter financeiro, ainda que orçamentariamente a despesa deva ser liquidada e executada e, conseqüentemente, compor o montante da despesa realizada.

Já no artigo 36 da referida lei, consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro do ano corrente, distinguindo-se as processadas das não processadas. Assim, a despesa de caráter orçamentário empenhada que não tiver sido paga até 31 de dezembro do mesmo ano será considerada como Restos a Pagar. Desta forma, quando ocorrer o empenho, a despesa pertence ao exercício financeiro em que o empenho ocorreu. Sendo assim, pode-se inferir que, conforme o MCASP, os Restos a Pagar são classificados em dois tipos: os processados, os quais são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, faltando somente o efetivo pagamento e que normalmente não podem ser cancelados, pois o fornecedor já prestou sua obrigação na forma de serviço ou entrega do produto e a Administração não pode deixar de cumprir o pagamento para esse fornecedor; e os não processados, os quais são aqueles cuja despesa foi empenhada, mas não atingiu os estágios da liquidação e pagamento e que

podem ser cancelados.

Conforme citado no art. 63 da Lei nº 4.320/1964, para liquidar a despesa, é preciso verificar o direito do credor tendo por base os títulos e documentos que possam comprovar os créditos correspondentes, com o objetivo de apurar a origem e o objeto que deve ser pago, o valor que deve ser pago exatamente e a quem se deve pagar para cumprir com a obrigação.

Da maneira que foi feito o empenho e tendo como base a dotação orçamentária da referida despesa, é iniciado o termo do contrato, convênio ou determinação legal. Após o cumprimento da condição determinada, como reza o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, a despesa está processada, podendo prosseguir ao seu pagamento, com sua inscrição na contabilidade pública. Entretanto, caso não pague a despesa até o término do exercício financeiro, que é o dia 31 de dezembro, fim do ano civil, o crédito será inscrito em “Restos a Pagar”, com quitação a realizar no próximo exercício. Kohama (2016, p. 143) sugere os seguintes entendimentos:

Entende-se por Restos a Pagar de despesas processadas aqueles cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada “liquidada” por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento. Verifica-se que a despesa processou-se até a liquidação e em termos orçamentários foi considerada “despesa realizada”, faltando apenas o processamento do pagamento.

Já os Restos a Pagar não processados, segundo Lima e Castro (2007, p. 83), “são as despesas que dependem, ainda, da prestação do serviço ou do fornecimento do material, ou seja, cujo direito do credor não foi apurado”. São aqueles em que o empenho foi emitido de forma legal, mas ainda não chegou a sua fase da liquidação, ou seja, são decorrentes de contratos em execução e suas despesas não foram liquidadas, o seu produto ou seu serviço ainda não foi prestado. Desta forma, ainda não existe a obrigação de pagamento. Segundo o Sistema Orçamentário



de escrituração contábil, a despesa não está devidamente processada. Segundo Kohama (2016, p. 143):

Entende-se como despesa não processada aquela cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende, ainda, da fase de liquidação, isto é, o empenho foi emitido, porém o objeto adquirido ainda não foi entregue e depende de algum fator para a sua regular liquidação; do ponto de vista do Sistema Orçamentário de sua escrituração contábil, não está devidamente processada.

Os Restos a Pagar constituem dívida pública nas partes correspondentes à dívida flutuante ou administrativa, conforme art. 92 da Lei Federal nº 4.320/1964. Observa-se que o art. 42 da LRF, no capítulo *Da Dívida e do Endividamento*, também trata dos Restos a Pagar.

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.

No Brasil, durante os dois últimos quadrimestres do último ano do mandato do governante, só é possível assumir uma nova despesa comprovando que existam condições suficientes para honrar seus compromissos com a arrecadação do ano vigente, sem que haja superestimação de arrecadação.

Assim, se ocorrer uma obrigação de despesa por parte do gestor nos dois últimos quadrimestres de seu mandato e que não será possível pagar toda a despesa até o final do exercício, essa despesa só poderá ser inscrita em Restos a Pagar mediante comprovada disponibilidade de caixa para cobrir o restante da despesa inscrita.

Em referência ao artigo 42 da LRF, o gestor somente pode assumir obrigação de despesa nos últimos oito meses de mandato, desde que se acomode à capacidade financeira de sua absorção. Tal preceito é importante instrumento de gestão da coisa pública.

Sendo assim, de acordo com o MCASP (2016), serão inscritas em Restos a Pagar as despesas liquidadas e não pagas no exercício financeiro, ou seja, aquelas em que o serviço, obra ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante. Também serão inscritas as despesas não liquidadas quando o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.

Desta forma, para inscrever uma despesa em Restos a Pagar não processados, é necessário haver uma anulação dos empenhos que não podem ser inscritos pelo fato da norma restringir o ente. Além disso, é verificado quais despesas precisam ser inscritas em Restos a Pagar e em seguida anulam as outras para que sejam inscritos os Restos a Pagar não processados do exercício. A norma estabelece, ainda, que no momento de encerrar o exercício a parte que se refere à despesa orçamentária que ainda está empenhada e que não foi paga será classificada como Restos a Pagar. Conforme o MCASP (2016, p. 114):

O raciocínio implícito na lei é de que a receita orçamentária a ser utilizada para pagamento da despesa empenhada em determinado exercício já foi arrecadada ou ainda será arrecadada no mesmo ano e estará disponível no caixa do governo ainda neste exercício. Logo, como a receita orçamentária que ampara o empenho pertence ao exercício e serviu de base, dentro do princípio orçamentário do equilíbrio, para a fixação da despesa orçamentária autorizada pelo Poder Legislativo, a despesa que for empenhada com base nesse crédito orçamentário também deverá pertencer ao exercício.

Supõe-se que determinada receita tenha sido arrecadada e permaneça no caixa, portanto, integrando o ativo financeiro do ente público no fim do exercício. Existindo, concomitantemente, uma despesa empenhada, deverá ser registrado também um passivo financeiro, caso contrário, o ente público estará apresentando em seu balanço patrimonial, sob a ótica da Lei nº 4.320/1964, ao final do exercício, um superávit financeiro (ativo financeiro – passivo financeiro), que poderia ser objeto de abertura de crédito adicional no ano seguinte na forma prevista na lei. Assim, a receita que permaneceu no caixa na abertura do exercício seguinte já está comprometida com o empenho que foi inscrito em Restos a Pagar e, portanto, não poderia ser utilizada para abertura de novo crédito.

Dessa forma, para atendimento da Lei nº 4.320/1964, é necessário o reconhecimento do passivo financeiro, mesmo não se tratando de uma obrigação presente por falta do implemento de condição.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 184) classificam o registro de despesas em Restos a Pagar como:

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. A inscrição feita terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente, período no qual o credor deverá habilitar-se ao recebimento do que lhe é devido. É vedada a reinscrição. Não raras vezes ocorre que o pagamento só vem a ser reclamado após o cancelamento da inscrição; nestes casos, reconhecido o direito do credor, o pagamento deverá ser efetuado à conta do orçamento vigente, na rubrica Despesas de Exercícios Anteriores, o que é bem diferente da situação que se está examinando, pois, quando há inscrição em Restos a Pagar, a despesa corre à conta do orçamento em que estava autorizada; no exercício do pagamento, o desembolso afetará apenas o fluxo de recursos financeiros do Tesouro.

Tendo sido inscritas em Restos a Pagar, as despesas passarão então

pelas etapas de pagamento ou cancelamento. O pagamento das despesas inscritas em Restos a Pagar ocorrerá como acontece com qualquer outra despesa pública, sendo necessário lembrar que as despesas inscritas em Restos a Pagar não processados deverão antes passar pelo estágio da liquidação da despesa.

#### 2.4 Disponibilidade de caixa

O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa é uma parte do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) dividido em duas categorias, quais sejam: a líquida e a bruta. A disponibilidade de caixa possui registro próprio, mas escriturando de modo único os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória.

De acordo com o §3º do art. 164 da Constituição da República, as disponibilidades de caixa dos Municípios serão depositadas em instituições financeiras oficiais, ressalvados em casos especiais previstos em lei. Entende-se por disponibilidades de caixa o saldo financeiro que representa recursos de rápida liquidez.

De modo geral, conforme o Ministério da Fazenda, as despesas devem ser executadas e pagas no próprio exercício financeiro, entretanto, as despesas deixadas para serem pagas no exercício seguinte deverão ter disponibilidade de caixa suficiente, configurando uma boa ferramenta para analisar o cumprimento do art. 42 da LRF, uma vez que no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira de cada órgão referido no art. 20 da lei possua suficiente disponibilidade de caixa para sanar as obrigações de despesa contraídas, podendo ser verificado pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.

Apesar da restrição no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação em que se previnem riscos e se corri-

gem desvios que poderiam afetar o equilíbrio das contas públicas, impondo ajustes que devam ser verificados durante toda a gestão.

Vale lembrar que não se deve confundir mandato e reeleição para o cumprimento do art. 42 da LRF. Mesmo com a reeleição do mandato, as limitações para contrair obrigação sem que haja disponibilidade de caixa são referentes ao período de mandato e não ao período que o gestor estiver na gestão. Ao assumir uma obrigação de despesa por meio de contrato, convênio, ajuste ou de outra forma de contratação no seu último ano de mandato, o gestor precisa saber se poderá cobrir essa contratação ou ter disponibilidade de caixa suficiente para a próxima gestão sanar a contratação.

Conforme o art. 42, as obrigações de despesa contraídas nos últimos dois quadrimestres deverão ser pagas até o final do exercício, podendo ser pagas no ano seguinte com recursos previamente estabelecidos no ano anterior. O limite a ser analisado é o de disponibilidade de caixa, considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do mandato.

Na apuração da conformidade da inscrição em Restos a Pagar não processados, deve-se deduzir da disponibilidade de caixa bruta as despesas inscritas em Restos a Pagar processados, as despesas inscritas em Restos a Pagar não processados de exercícios anteriores e as demais obrigações. O limite de inscrição em Restos a Pagar não estará em conformidade, caso não haja suficiente disponibilidade de caixa para quitar todas essas obrigações.

## 2.5 Crimes fiscais

O Quadro 1 apresenta os crimes contra as finanças públicas apresentados na Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, penalizações incluídas no Código Penal, referentes aos Restos a Pagar.

Quadro 1: Restos a Pagar e o Código Penal

Art.	Descrição	Pena
Art. 359-B	Ordenar ou autorizar a inscrição em Restos a Pagar de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei	Detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos (AC)
Art. 359-C	Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa	Reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos
Art. 359-D	Ordenar despesa não autorizada por lei	Reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos
Art. 359-F	Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de Restos a Pagar inscritos em valor superior ao permitido em lei	Detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos
Art. 359-G	Ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa total com pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato ou da legislatura	Reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos
Art. 359-H	Ordenar, autorizar ou promover a oferta pública ou a colocação no mercado financeiro de títulos da dívida pública sem que tenham sido criados por lei ou sem que estejam registrados em sistema centralizado de liquidação e de custódia	Reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos

Fonte: Dados da pesquisa, com base em Mitchell, Agle e Wood (1997) e Lyra, Gomes e Jacovine (2009).

É importante ressaltar que as penas previstas no Código Penal descritas são para o gestor público e não para o órgão que ele administra. Portanto, cabe ao gestor seguir as normas que ditam como lidar com a abertura de Restos a Pagar. Contudo, nem sempre é crime de responsabilidade fiscal a inscrição em Restos a Pagar sem que haja disponibilidade de caixa suficiente para cobrir essa despesa, pois a LRF só proíbe essa abertura no último ano do mandato do gestor, embora a lei sugira que nos outros anos os gestores sigam essa mesma conduta.

### 3 METODOLOGIA

O presente estudo classifica-se como qualitativo, descritivo e documental. Marconi e Lakatos (2006, p. 269) definem que “a pesquisa qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano”. Além disso, fornecem análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento, entre outros (MARCONI; LAKATOS, 2006). Assim, é possível classificar o referente estudo como qualitativo, pois é apresentado sem a necessidade de dados estatísticos, focando nas informações dos demonstrativos apresentados pelo Poder Executivo e nas leis em vigência.

A pesquisa descritiva, segundo Almeida (1996, p. 104), “tem como objetivo observar, registrar, ordenar, analisar, interpretar os dados ou fatos colhidos da própria realidade, sem manipulá-los, isto é, sem a interferência do pesquisador”. A pesquisa documental, conforme Gil (2010), faz uso de fontes de acesso que ainda não receberam um tratamento analítico ou ainda possam ser reelaboradas.

A população da pesquisa foi de 184 municípios do Estado do Ceará. Inicialmente, foi selecionada identificando os municípios no *website* do Tesouro Nacional, selecionando o poder executivo para os municípios, utilizando a prefeitura para todas as pesquisas, optando pelo ano de 2016 como o período analisado e o RGF. Desta forma, os dados referentes aos municípios cearenses foram coletados no RGF do último quadrimestre de 2016.

Após a coleta dos dados, utilizou-se o programa Excel para organizá-los, de forma que foram criadas quatro colunas: uma coluna para os Restos a Pagar processados, outra para os Restos a Pagar não processados, outra com a disponibilidade de caixa bruta e, por fim, uma com a disponibilidade de caixa líquida dos municípios cearenses que divulgaram os seus relatórios referentes ao final do exercício de 2016.

Para alcançar os objetivos propostos, a pesquisa utilizou a análise

de conteúdo. Para Bardin (1977), este método constitui-se por um conjunto de técnicas utilizadas na análise de dados qualitativos por meio sistemático que proporcionam o levantamento de indicadores, permitindo a realização de inferência de conhecimentos.

Para atingir o objetivo geral, foi verificado para todos os municípios que divulgaram os dados pesquisados quantos estão em conformidade com o art. 42 da LRF e que estabelecem normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com as normas a serem seguidas a respeito da contração de obrigação nos últimos quadrimestres de mandato.

Para o primeiro objetivo específico, de investigar a divulgação dos Restos a Pagar dos municípios cearenses, foi verificado quantos municípios realizaram a divulgação da sua inscrição de Restos a Pagar.

E, por fim, para o segundo objetivo específico, de analisar o comportamento da inscrição de Restos a Pagar dos vinte municípios com maior e menor abertura de Restos a Pagar processados, foram identificados quais os municípios com maior e menor valor de abertura de Restos a Pagar processados e, em seguida, os valores encontrados foram analisados, de forma a realizar a análise do seu comportamento.

#### **4 RESULTADOS DA PESQUISA**

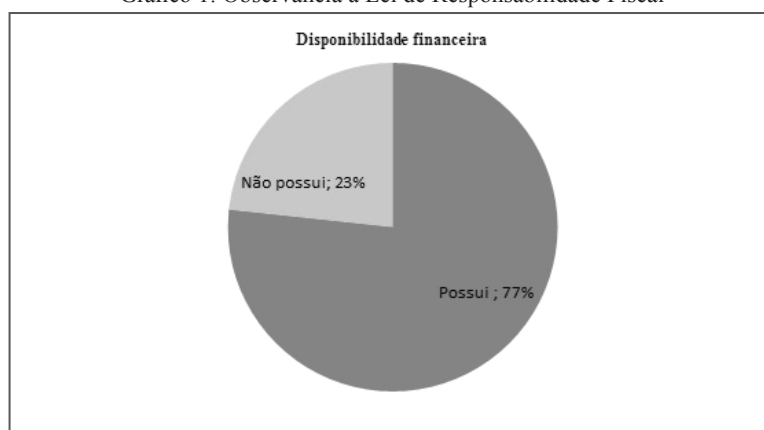
Para atender o objetivo geral, foi verificada a observância dos Restos a Pagar dos municípios cearenses em relação ao art. 42 da LRF – Lei Complementar 101/2000. A lei diz que é vedado ao titular de poder ou órgão, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa 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.

Desta forma, obteve-se como resultado o número de 135 municí-



pios que possuíam disponibilidade de caixa para sanar seus compromissos no final do período do ano de 2016, representando 77% dos municípios que observaram a lei. Por outro lado, 41 municípios não apresentaram disponibilidade de caixa suficiente para honrar seus compromissos ao final do exercício.

Gráfico 1: Observância à Lei de Responsabilidade Fiscal

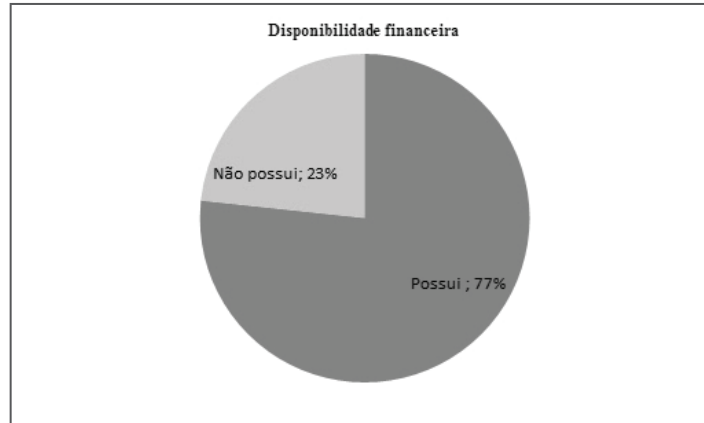


Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Para atingir o primeiro objetivo específico, foi verificado quantos municípios divulgaram o RGF no último período do ano de 2016 e, conseqüentemente, divulgaram a sua inscrição de Restos a Pagar, atendendo à Lei Complementar nº 131/2009.

Dentre os 184 municípios analisados, 8 não apresentaram o RGF do último período do ano de 2016, sendo eles os seguintes: Alto Santo, Coreaú, Cruz, Forquilha, Jucás, Monsenhor Tabosa, Potiretama e Senador Sá. A partir disso, observou-se que 176 municípios (96%) apresentaram seus relatórios do último período e que 8 municípios (4%) não o fizeram, de acordo com o Gráfico 2.

Gráfico 2: Observância à Lei de Responsabilidade Fiscal



Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Para atingir o segundo objetivo específico, foram analisados detalhadamente os dados divulgados pelos vinte municípios que apresentaram a maior e a menor inscrição de Restos a Pagar processados. Inicialmente, foram verificados os municípios com maior inscrição de Restos a Pagar (Tabela 1).

Tabela 1: 20 municípios com maior inscrição de Restos a Pagar processados em 2016

Município	Disponibilidade Bruta (RGF)	Disponibilidade Líquida (RGF)	Restos a Pagar Processados	Outras Deduções
Maracanaú	106.050.737,64	57.623.598,13	40.557.727,24	7.869.412,27
Juazeiro do Norte	39.223.829,60	-13.025.389,48	38.946.300,72	13.302.918,36
Fortaleza	510.436.933,89	414.896.973,45	35.253.438,21	60.286.522,23
Sobral	95.123.976,09	58.396.208,17	28.515.195,53	8.212.572,39
Aracati	9.789.068,77	-21.792.390,64	16.981.894,20	14.599.565,21

Tabela 1 (continuação): 20 municípios com maior inscrição de Restos a Pagar processados em 2016

Quixeramobim	13.787.171,09	-2.825.729,76	14.186.362,45	2.426.538,40
Limoeiro do Norte	5.827.053,35	-8.211.360,58	13.909.334,47	129.079,46
Icó	23.407.373,02	4.254.551,32	13.601.140,83	5.551.680,87
Maranguape	16.973.121,59	166.350,19	12.654.605,67	4.152.165,73
São Benedito	4.779.760,04	-17.809.388,00	10.598.482,47	11.990.665,57
Quixadá	10.541.902,89	30.667,72	10.509.890,28	1.144,89
Canindé	7.135.497,76	-19.308.201,86	10.103.651,86	16.340.047,76
Acaraú	15.781.633,62	4.883.494,84	9.598.854,12	1.299.284,66
Mauriti	5.188.695,30	-8.693.328,33	9.399.847,26	4.482.176,37
Brejo Santo	25.759.004,74	6.076.633,80	9.196.044,03	10.486.326,91
Iguatu	13.607.442,41	-780.735,45	8.685.580,93	5.702.596,93
Mombaça	6.660.271,10	-7.406.359,40	7.857.013,45	6.209.617,05
Camocim	13.166.003,63	2.443.126,76	7.145.259,21	3.577.617,66
São Gonçalo do Amarante	37.002.810,68	21.474.352,98	6.549.982,43	8.978.475,27
Amontada	9.520.927,37	-15.867.297,19	6.525.250,65	18.862.973,91

Fonte: Elaborada pelos autores a partir do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) (2018).

A Tabela 1 representa, assim, os vinte maiores municípios cearenses em relação aos Restos a Pagar processados do último período de 2016, a qual informa a disponibilidade bruta e líquida, os Restos a Pagar proces-

sados e as outras deduções.

Os valores negativos registrados na disponibilidade líquida referem-se ao montante de dispêndio do governo que superam a disponibilidade bruta. Observa-se que dez destes municípios encontram-se nessa situação.

Entre os municípios com disponibilidade líquida negativa, Juazeiro e Iguatu foram os únicos que apresentaram disponibilidade bruta apenas para cobrir os Restos a Pagar processados. No entanto, não estando com saldo suficiente para cobrir outros dispêndios, por exemplo, os Restos a Pagar de exercícios anteriores.

As outras deduções correspondem a despesas com Restos a Pagar liquidados e não pagos de exercícios anteriores, Restos a Pagar empenhados e não liquidados de exercícios anteriores e demais obrigações financeiras.

Os municípios listados na Tabela 1 foram organizados em ordem decrescente em volume de Restos a Pagar processados. O município de Maracanaú foi o que apresentou a maior inscrição em Restos a Pagar processados, mas tendo suficiente disponibilidade de caixa para cobrir essas despesas.

Ademais, foram classificados os vinte municípios com menor inscrição de Restos a Pagar processados (Tabela 2).

Tabela 2: 20 municípios com menor inscrição de Restos a Pagar processados em 2016

Município	Disponibilidade Bruta (RGF)	Disponibilidade Líquida (RGF)	Restos a Pagar Processados	Outras Deduções
Ibiapina	2.111.387,5	1.408.448,22	702.939,28	0,00
Viçosa do Ceará	9.871.165,93	5.033.175,76	570.260,04	4.267.730,13
Pacoti	2.054.502,41	1.564.483,18	490.019,23	0,00
Itarema	7.337.196,52	4.689.114,00	482.997,21	2.165.085,31
Mucambo	3.895.442,32	383.944,60	466.644,93	3.044.852,79

Tabela 2 (continuação): 20 municípios com menor inscrição de Restos a Pagar processados em 2016

General Sampaio	2.056.796,64	475.561,63	448.020,00	1.133.215,01
Várzea Alegre	4.903.159,29	4.478.219,89	424.939,40	0,00
Guaramiranga	1.944.174,97	741.239,19	422.060,73	780.875,05
Ararendá	3.499.692,74	750.265,86	358.660,21	2.390.766,67
Varjota	2.177.403,62	1.668.819,21	341.744,84	166.839,57
Jati	2.921.979,40	739.621,75	325.240,16	1.857.117,49
Apuiarés	1.451.644,48	1.056.390,99	207.526,77	187.726,72
Granjeiro	1.079.504,06	93.092,34	206.946,67f	779.465,05
Porteiras	1.897.120,51	1.785.296,66	111.823,85	0,00
Aiuaba	1.329.365,21	268.230,34	98.037,69	963.097,18
Arneiroz	538.668,75	453.359,05	85.309,70	0,00
Moraújo	1.135.787,48	-1.058.166,77	77.620,71	2.116.333,54
Pedra Branca	2.852.271,39	-7.118.366,88	69.314,13	9.901.324,14
Tururu	4.365.795,21	4.153.041,94	19.771,77	192.981,50
Pena Forte	1.015.365,86	569.292,98	4.139,65	441.933,23

Fonte: Elaborada pelos autores a partir do Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

A Tabela 2 apresenta os vinte municípios cearenses com menor inscrição de Restos a Pagar processados do último período de 2016, a qual informa a disponibilidade bruta e líquida, os Restos a Pagar processados e as outras deduções.

Os valores negativos registrados na disponibilidade líquida referem-se ao montante de dispêndio do governo que superam a disponibilidade bruta. Observa-se que apenas dois destes municípios encontram-se nessa situação.

Entre os municípios com disponibilidade líquida negativa, Moraújo e Pedra Branca apresentaram disponibilidade bruta apenas para cobrir os Restos a Pagar processados. Todavia, não estando com saldo suficiente para cobrir outros dispêndios.

As outras deduções correspondem a despesas com Restos a Pagar liquidados e não pagos de exercícios anteriores, Restos a Pagar empenhados e não liquidados de exercícios anteriores e demais obrigações financeiras.

Os municípios da Tabela 2 foram organizados em ordem decrescente em volume de Restos a Pagar processados. O município de Pena Forte foi o que apresentou a menor inscrição em Restos a Pagar processados, mas tendo suficiente disponibilidade de caixa para cobrir as despesas tanto desse exercício quanto dos exercícios anteriores.

A partir dos resultados evidenciados, verifica-se a divulgação do RGF, conforme exigência da LRF, pela maior parte (96%) dos municípios cearenses. Destes, a maioria (77%) possuía disponibilidade de caixa para sanar seus compromissos no final do período do ano de 2016, revelando, portanto, a observância ao artigo 42 da LRF e analisando os municípios com maior e menor inscrição de Restos a Pagar.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A pesquisa teve como objetivo principal verificar a observância dos municípios cearenses em relação à sua inscrição de Restos a Pagar no ano de 2016, último ano do mandato anterior, de acordo com a LRF. Para isso, foi feito um levantamento dos 184 municípios cearenses, sendo realizada

análise de conteúdo a partir do RGF.

Atendendo ao primeiro objetivo específico, o de investigar a divulgação dos Restos a Pagar dos municípios cearenses, foi verificado quantos municípios divulgaram o RGF no último período do ano de 2016 para atender à Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, a pesquisa teve como resultado que dentre os 184 municípios analisados, 8 municípios não divulgaram. Assim, observou-se que 176 municípios (96%) apresentaram seus relatórios do último período, evidenciando um resultado positivo para o estado, pois quase todos os municípios estão atendendo à Lei da Transparência.

Atingindo ao objetivo geral, verificou-se que 135 municípios possuíam disponibilidade de caixa para honrar seus compromissos no último período do ano de 2016. Assim, 77% dos municípios observaram a lei, indicando um quadro positivo para o Ceará, pois assim as contas dos municípios são mais facilmente aprovadas pelos órgãos julgadores, como o Tribunal de Contas do Estado.

Analisando o comportamento da inscrição de Restos a Pagar dos vinte municípios com maior e menor abertura de Restos a Pagar processados, segundo objetivo específico da pesquisa, foi verificado que os municípios com menor abertura de Restos a Pagar processados estão em maior porcentagem, atendendo ao art. 42 da LRF.

A presente pesquisa tratou, portanto, da transparência, em especial da divulgação dos relatórios fiscais, endividamento público, gerenciamento municipal e observância aos limites estabelecidos pela LRF.

Como limitação da pesquisa, ressalta-se o fato de o RGF do último período englobar o ano todo, não sendo possível saber o valor exato da abertura de Restos a Pagar apenas nos dois últimos quadrimestres, que é o que a lei proíbe. Além disso, o estudo se limita aos municípios cearenses e a um período, que foi o ano de 2016.

Desta forma, outras pesquisas poderiam analisar outros períodos

dos últimos anos dos mandatos anteriores e verificar o grau de divulgação e de conformidade com a lei, realizando, assim, um estudo comparativo entre os anos, ou ainda analisar outros estados e regiões para investigar essas informações em âmbito nacional e realizar uma análise comparativa e longitudinal.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. L. P. **Como elaborar monografias**. 4. ed. Belém: Cejup, 1996.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2000]. Disponível em: <https://bit.ly/1cWlcK0>. Acesso em: 10 maio 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 131**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Disponível em: <http://bit.ly/2DsU5P4>. Acesso em: 15 jan. 2019.



\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República [1964]. Disponível em: <https://bit.ly/2w-qUwnX>. Acesso em: 10 maio 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.028**, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Brasília, DF: Presidência da República [2000]. Disponível em: <https://bit.ly/2QXOIel>. Acesso em: 16 maio 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://bit.ly/2CBNyjs>. Acesso em: 15 jan. 2019.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 7. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2017. *E-book*. Disponível em: <https://bit.ly/2nyVUjL>. Acesso em: 16 maio 2018.

\_\_\_\_\_. **Manual de Demonstrativos Fiscais**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 7 ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2016. *E-book*. Disponível em: <https://bit.ly/2Fy50Jo>. Acesso em 16 jan. 2019.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública**: integrando União, estados e municípios (Siafi e Siafem). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica**. 4. ed. revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2006.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA, M. B. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, J. V. S. A responsabilidade pela má administração dos recursos públicos pelo gestor municipal. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ago. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2QS0hDG>. Acesso em: 15 jan. 2019.