

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DENIZE VELHO NERES**

**RESTOS A PAGAR: ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS NA  
PREFEITURA DE BIGUAÇU**

**FLORIANÓPOLIS**

**2010**

**DENIZE VELHO NERES**

**RESTOS A PAGAR: ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS NA  
PREFEITURA DE BIGUAÇU**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Msc. Flávio da Cruz

**FLORIANÓPOLIS**

**2010**

DENIZE VELHO NERES

RESTOS A PAGAR: ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS NA PREFEITURA  
DE BIGUAÇU

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final \_\_\_\_\_ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, de Dezembro de 2010.

---

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.  
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

---

Professor Msc. Flávio da Cruz  
Orientador

---

Professor Dr. Orion Platt Neto  
Membro

---

Professor Msc. Leonardo Flach  
Membro

Dedico esta monografia aos meus familiares, pela harmonia sempre presente, ao meu esposo, Sidnei, pelo companheirismo e amor dedicados. A todos os meus amigos que direta ou indiretamente me incentivaram a cumprir mais esta etapa da vida.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus pelo dom da vida.

Ao meu orientador, Prof. Flávio da Cruz, que me apoiou na realização deste trabalho.

Ao meu esposo, Sidnei, por estar sempre ao meu lado e olhar para o mesmo caminho.

Ao meu filho, ainda no ventre, pelas emoções que me motivam diariamente.

Aos amigos e a família, agradeço pelo incentivo e pelos momentos de descontração.

Um agradecimento especial, ao contador José Becker, por sua contribuição, que foi de suma importância para realização deste trabalho.

“Uma viagem de mil milhas começa com um primeiro passo” (Provérbio chinês)

## RESUMO

NERES, Denize Velho. **Restos a Pagar:** análise dos procedimentos adotados na Prefeitura Municipal de Biguaçu. 2010. 56 f.. Monografia (Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, 2010.

O objetivo deste trabalho é verificar o cumprimento do que determina o art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, analisando os procedimentos relacionados a restos a pagar na Prefeitura Municipal de Biguaçu, nos anos de 2000, 2004 e 2008. Analisou-se, ainda, a participação dos restos a pagar na dívida flutuante do Município em questão. Classifica-se esta pesquisa como exploratória e como descritiva, no que tange à tipologia. Quanto aos procedimentos, esta pesquisa se enquadra como bibliográfica e documental e, quanto à abordagem do problema, se classifica como qualitativa e quantitativa. Para este trabalho, a coleta de dados foi efetuada a partir dos relatórios publicados pela Prefeitura de Biguaçu e pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Através do Relatório de Gestão Fiscal e dos demais demonstrativos apresentados pela Prefeitura, e dos Pareceres do Tribunal de Contas deste Estado, pode-se observar que, de 2000 para 2008 o montante de restos a pagar do município se aproximou do total que compõe a dívida flutuante. No final do ano de 2000, o montante dos restos a pagar na soma da dívida flutuante era de 67,58% e aumentou para 86,92% no ano de 2008. Constatou-se que no ano de 2000, 9,97% do total das despesas orçamentárias foram inscritas em restos a pagar. Esse percentual foi reduzido para 4,6% e 4,3%, nos anos de 2004 e 2008, respectivamente. No que se refere ao Relatório de Gestão Fiscal, pode-se concluir que houve redução dos valores inscritos em restos a pagar em relação à disponibilidade de caixa nos anos de 2004 e 2008. Dos três anos analisados, somente no final do mandato de 2000 é que não se cumpriu o que determina a LRF, conclusão reforçada com a análise dos pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, onde se pode constatar o seguinte: as contas do ano de 2000 foram rejeitadas por este Tribunal. Dentre os itens que não foram aprovados, consta o não cumprimento do art. 42 da LRF. Referente ao ano de 2004, as contas foram aprovadas, não havendo restrição no que diz respeito a restos a pagar. Em 2008, o parecer foi concluído com ressalva, pelo fato de o município contrair obrigações acima do que determina a norma. Os resultados obtidos demonstram a importância do rigor da lei, da atuação dos órgãos de controle para o aprimoramento das práticas administrativas do Setor Público. Pode-se observar que houve uma redução dos valores inscritos em restos a pagar em relação à disponibilidade de caixa. Esse fato pode estar relacionado à publicação da LRF, que trouxe benefícios no sentido de contribuir para não elevação da dívida dos Órgãos Públicos no fim de determinado mandato, afetando, com isso, a capacidade dos gestores seguintes no cumprimento das obrigações contraídas em exercícios anteriores.

**Palavras-chave:** Restos a Pagar. Dívida Flutuante. Lei de Responsabilidade Fiscal.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Dívida Pública .....	29
Quadro 2 – Dados gerais do município de Biguaçu .....	39
Quadro 3 - Balanço Patrimonial .....	42
Quadro 4 - Balanço Orçamentário .....	44
Quadro 5 - Balanço Financeiro.....	45
Quadro 6 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa em 2000.....	48
Quadro 7 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa em 2004.....	49
Quadro 8 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa em 2008.....	50
Quadro 9 – Restos a pagar por Órgão.....	51
Quadro 10 – Trecho emitido pelo TCE/SC em 2000 .....	53
Quadro 11 – Trecho emitido pelo TCE/SC em 2004 .....	54
Quadro 12 – Trecho emitido pelo TCE/SC em 2008 .....	54



## **LISTA DE SIGLAS**

BACEN - Banco Central do Brasil

CF - Constituição Federal

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

DMU - Divisão de municípios

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade aplicado ao setor público

OECD - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PPA - Plano Plurianual

RGF - Relatório de Gestão Fiscal

RREE - Relatório Resumido de Execução Orçamentária

STN - Secretária do Tesouro Nacional

TCE/SC - Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	11
1.2 OBJETIVOS .....	12
1.3 JUSTIFICATIVA .....	12
1.4 METODOLOGIA .....	13
1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA .....	15
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	15
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>17</b>
2.1 O ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	17
2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO .....	21
2.3 DESPESAS PÚBLICAS.....	24
2.4 DÍVIDA PÚBLICA .....	28
2.5 RESTOS A PAGAR .....	30
<b>2.5.1 Aspectos Conceituais dos Restos a pagar .....</b>	<b>30</b>
<b>2.5.2 Aspectos Normativos dos Restos a pagar .....</b>	<b>31</b>
<b>2.5.3 Aspectos Contábeis e Orçamentários dos restos a pagar.....</b>	<b>35</b>
<b>3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>38</b>
3.1 APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO .....	38
3.2 ANÁLISE DOS RESTOS A PAGAR DE BIGUAÇU.....	40
3.3 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL .....	46
<b>3.3.1 Demonstrativo da disponibilidade de caixa do ano de 2000.....</b>	<b>47</b>
<b>3.3.2 Demonstrativo da disponibilidade de caixa do ano de 2004.....</b>	<b>49</b>
<b>3.3.3 Demonstrativo da disponibilidade de caixa do ano de 2008.....</b>	<b>49</b>
<b>3.3.4 Demonstrativo dos restos a pagar .....</b>	<b>50</b>
3.4 PARECERES DO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA .....	52
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>56</b>
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>58</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Em administração pública, os administradores são levados a agir de forma que suas ações sejam pautadas somente no que é autorizado por lei, estas leis criam limites com intuito de assegurar que os recursos públicos sejam administrados da melhor forma possível e que tragam benefícios sociais e econômicos para o bem da coletividade.

O presente trabalho trata sobre um dos itens que compõe a dívida flutuante do município, os restos a pagar, que é composto pelas despesas empenhadas e não pagar até 31 de dezembro de cada ano.

A LRF aborda aspectos relacionados a restos a pagar, e impõe alguns limites para que os gestores públicos em final de mandato eletivo executem as despesas públicas. O art. 42 da referida lei prevê a vedação da assunção de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dos dois últimos quadrimestres do mandato do titular de poder ou órgão, ou que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

As despesas orçamentárias são autorizadas pelo poder legislativo, tal órgão também é responsável pela fiscalização do cumprimento do dever legal, das ações executadas pelo poder executivo. Neste contexto, tem-se a participação do tribunal de contas de Santa Catarina, o qual analisa as contas públicas e emite opinião no sentido de auxiliar o legislativo quanto a aprovação ou não do que foi executado.

Diante dessas considerações, a contabilidade, através dos demonstrativos exigidos por lei auxilia para que esta análise possa ser efetuada.

Pretende-se neste trabalho, verificar o cumprimento do que determina o art. 42 da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 (LRF), na Prefeitura Municipal de Biguaçu, nos anos de 2000, 2004 e 2008 – término de mandato eletivo. Tal objetivo será atingido, quando da análise do Relatório de Gestão Fiscal, que é um dos demonstrativos exigidos pela lei acima citada.

Pretende-se também, verificar a participação dos restos a pagar nos anos de 2000, 2004 e 2008, na dívida flutuante do Município de Biguaçu, que é evidenciado através do Balanço Patrimonial do Ente municipal.

Tendo em vista, a grande relevância, que é a participação do TCE/SC na análise das contas públicas, neste trabalho também será verificada a opinião do tribunal de contas, quanto a aprovação ou não das contas do município, nos períodos delimitados para esta pesquisa.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

São várias as possibilidades de financiar o Estado, o setor público fomenta-se de recursos financeiros e não financeiros, para que as obras e os serviços necessários sejam realizados. Como contrapartida dos valores arrecadados, despesas são executadas, às quais são pagas ou não no momento em que ocorrem, quando não acontece o efetivo pagamento da obrigação contraída, esse valor deve compor a Dívida Pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF é uma das principais fontes que regulam a dívida pública, em seus arts. 92 e 98, a lei destaca o conceito de dívida fluante e dívida fundada. A dívida fluante corresponde aos valores exigíveis de curto prazo. Dívida pública fundada, são os valores exigíveis a longo prazo, com objetivo fim de atender obras e serviços, contraídas por meio de contratos de operação de crédito, ou pela emissão de títulos da dívida pública. Diferentemente da dívida fluante, esta deverá passar por aprovação orçamentária.

Os arts. 29 a 40 da Lei n.º 101/2000 (LRF) tratam do endividamento. Para este trabalho considera-se o seguinte conceito para dívida pública:

Total acumulado dos déficits orçamentários das entidades públicas de um governo, expresso pelo somatório de compromissos derivados de operações de créditos e de outras formas de endividamento (leis, contratos, convênios, tratados, etc.), estabelecidas no passado com vistas a atender necessidades públicas que de outra forma não poderiam ser providas em razão de orçamentos deficitários ao nível de resultados primários. Tais operações podem ser de curto ou de longo prazo. (SANCHES, 1997, p. 89-90).

Dentre os itens que compõem a dívida pública estão os restos a pagar, que constituem os compromissos assumidos pelos gestores públicos e não pagos até 31 de dezembro de cada ano. A Lei supracitada estabelece critérios para a inscrição em restos a pagar, como subsídio de controle do desembolso a ser realizado no exercício seguinte. O atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal torna racional o controle do orçamento público e corrobora com a redução do déficit público.

Diante dessas considerações, tem-se como questão-problema: *Quais os procedimentos adotados na Prefeitura Municipal de Biguaçu, com relação aos Restos a pagar?*

## 1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho é verificar o cumprimento do que determina o art. 42 da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 (LRF), na Prefeitura Municipal de Biguaçu, nos anos de 2000, 2004 e 2008 – termos de mandatos eletivos.

Como objetivos específicos têm-se o seguinte:

- a) Identificar o tratamento dado aos restos a pagar pela Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 (LRF);
- b) Discorrer sobre os aspectos normativos, contábeis e orçamentários no tocante a restos a pagar;
- c) Verificar a participação dos restos a pagar nos anos de 2000, 2004 e 2008, na dívida flutuante do Município de Biguaçu e se respeitou o art. 42 da LRF.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

O orçamento das entidades públicas está relacionado com o planejamento do que se arrecada e a forma como é executada a despesa, a Dívida Pública em excesso prejudica os investimentos em ações públicas. É responsabilidade dos órgãos fiscalizadores e da sociedade em geral “vigiar” o desempenho dos gestores públicos, já que estes representam o povo na estrutura administrativa do Estado.

Esta pesquisa tem sua relevância pautada no fato de contribuir para discussões sobre o equilíbrio das contas públicas, uma vez que o tema relacionado aborda questões passíveis de serem analisadas de forma prática e nos remete para uma área mais ampla, relacionada à dívida pública.

Nesse sentido, este estudo traz, na fundamentação teórica e em todo o seu desenvolvimento, conceitos essenciais sobre o tema no contexto social, tendo em vista que as noções básicas são indispensáveis para quem busca um entendimento nessa área.

A falta do pagamento de uma despesa pode ocorrer por meio de eventos regulares ou irregulares, entendendo-se como eventos regulares aqueles que ocorrem, por exemplo, quando o fornecedor atrasa o fluxo de sua produção ou não conclui dentro do prazo para ser liquidado, ou, ainda, quando não ocorrem os ingressos planejados do fluxo de caixa. Evento

irregular ocorre quando o acontecimento é proveniente de má gestão; por exemplo, o administrador público não prioriza o pagamento daquilo que foi planejado em detrimento de decisões que, muitas vezes, contribuem para o favorecimento de certo grupo de pessoas.

No contexto acadêmico, torna-se oportuna a discussão do presente tema, uma vez que há uma carência de material desenvolvido relacionando o assunto e é de suma importância que o futuro profissional da área contábil, possa entender como ocorrem os fatos contábeis e como estes podem ser tratados pela contabilidade.

Por fim, salienta-se a relevância deste trabalho por abordar aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal, um importante mecanismo que torna a gestão pública mais transparente, tendo em vista o estabelecimento de critérios e bases para o desempenho das funções públicas.

#### 1.4 METODOLOGIA

O presente trabalho proporciona uma reflexão sobre o tema restos a pagar, no tocante aos aspectos legais, normativos e contábeis e resulta de um processo de análise bibliográfica relacionada ao assunto. Com relação ao objetivo geral é possível classificar esta pesquisa como exploratória. A metodologia, quanto à tipologia da pesquisa, é descritiva, já que apresenta a análise da evolução histórica dos restos a pagar. “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.” (GIL, 2007, p. 45).

Quanto aos procedimentos, a presente pesquisa enquadra-se como bibliográfica e documental, tendo em vista a revisão das informações sobre o assunto, em livros e artigos científicos, além da utilização de relatórios contábeis e da legislação relacionada ao tema.

A pesquisa documental se assemelha à pesquisa bibliográfica. A natureza essencial está na natureza das fontes. Nesta categoria podemos destacar: documentos de arquivo públicos ou privados, documentos pessoais como cartas, diários, fotografias, gravações, documentos de empresas e instituições como ofícios, memorandos, relatório de atividades, dados estatísticos etc. (OTANI; FIALHO; SOUZA, 2007, p. 41).

Em órgãos públicos, é comumente aplicada a análise documental para sustentar a tomada de decisão, além da observação de documentos que instruem a condução dos

trabalhos, como, por exemplo, decretos, instruções normativas, portarias. Há, ainda, os documentos publicados, para que os interessados tenham acesso e acompanhem o desempenho das ações do governo. Nesse sentido, temos os demonstrativos contábeis que nos oferecem dados, que precisam ser trabalhados a fim de proverem uma determinada análise.

Para Gil (2007, p. 42), “a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.”

Com relação à abordagem do problema, esta pesquisa se classifica como qualitativa e quantitativa.

A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. (OTANI; FIALHO; SOUZA, 2007, p. 40).

Na abordagem qualitativa, não há utilização de instrumento estatístico; o desenvolvimento da pesquisa fica por conta de referenciais teóricos. Segundo Raupp e Beuren (2006, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

Para a abordagem quantitativa há o emprego de cálculos, tabulações, para uma posterior interpretação e análise dos dados.

Neste trabalho, optou-se por realizar a coleta de dados a partir dos relatórios publicados pela Prefeitura Municipal de Biguaçu, tais como: Demonstrativo dos restos a pagar, Demonstrativo da disponibilidade de caixa. Também foram analisados os seguintes balanços públicos: Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro e Balanço Orçamentário, bem como, os Pareceres publicados pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, sobre as contas anuais do município.

Qualitativamente o tema foi analisado buscando-se um aprofundamento do entendimento acerca do tema restos a pagar, através de vários referenciais teóricos. Quantitativamente algumas questões foram mensuradas, como por exemplo, o cumprimento do artigo 42 da LRF utilizando-se os resultados explícitos através de tabelas, quadros e gráficos apresentados no decorrer do trabalho.

## 1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

O objetivo principal desta pesquisa é identificar os procedimentos adotados pela prefeitura Municipal de Biguaçu, com relação aos restos a pagar. Discorrer sobre a LRF, e verificar o cumprimento, dos limites estabelecidos pela referida lei, pelo município de Biguaçu, bem como identificar a participação dos restos a pagar na dívida flutuante do Município.

A limitação do trabalho também está na falta de acesso a informações. Não foram encontrados os demonstrativos como se pretendia, sendo utilizado complementarmente um conjunto de informações repassadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, entre outros relatórios disponibilizados pela Prefeitura analisada. Desse modo, o material utilizado limita-se à bibliografia de cunho técnico, elaborada na área, bem como, nas leis existentes e nos documentos disponibilizados pelo órgão objeto deste estudo.

Geograficamente, este trabalho limita-se à análise dos restos a pagar, apenas do Município de Biguaçu, relativo aos anos de 2000, 2004 e 2008. Optou-se por limitar a pesquisa a estes anos, uma vez que, caracteriza o intervalo de tempo em que houve uma mudança de mandato eletivo, período necessário para verificar o cumprimento do que determina o art. 42 da LRF.

## 1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Este trabalho está estruturado em quatro capítulos. No primeiro está disposta a introdução do estudo, incluindo exposição do tema, dos objetivos gerais e específicos, bem como da justificativa, metodologia aplicada e das limitações ao estudo.

O segundo capítulo apresenta a fundamentação teórica, abordando, inicialmente, as atribuições do Estado, e, na sequência, o conceito de orçamento público, de despesa pública e de dívida pública. O conceito, a origem, os procedimentos e as sanções previstas na Lei e na jurisprudência, referentes a restos a pagar, também compõem o segundo capítulo.

No terceiro capítulo são apresentados, análise dos restos a pagar da Prefeitura de Biguaçu, com vistas a verificar os procedimentos adotados com relação a restos a pagar e os resultados obtidos.



No quarto capítulo são apresentadas as considerações finais e recomendações para futuros trabalhos. Por último são apresentadas as referências utilizadas do desenvolvimento deste trabalho.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são apresentadas as atribuições do Estado, o conceito de orçamento público, bem como as definições de despesa e de dívida pública, buscando-se, nesse sentido, as bases teóricas para o desenvolvimento deste trabalho.

### 2.1 O ESTADO E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Estado é formado por células sociais, ou seja, por grupos de pessoas com hábitos e costumes semelhantes, e que vivem amparados por uma estrutura composta de leis e normas. O Estado se originou à medida que o aglomerado de pessoas necessitavam de regras e normas para se organizar. Com intuito definir a origem do estado Matias (2009, p.7), destaca duas respostas para a referida questão:

A primeira está relacionada às teorias naturalistas ou da origem natural do Estado – Aristóteles, Cícero, Santo Tomás de Aquino. O homem, enquanto ser social por sua própria natureza, para se realizar necessita viver em sociedade. Assim, o Estado aparece como necessidade humana fundamental. A segunda explicação está vinculada às teorias voluntaristas, contratualistas ou da origem voluntária do Estado. O Estado não se forma de uma maneira natural, mas porque os indivíduos voluntariamente o desejam. O Estado é produto de um acordo de vontade entre indivíduos.

O Estado surge então, como uma forma de organização, onde o objetivo é criar um conjunto de medidas visando minimizar as injustiças humanas. As instituições públicas devem representar uma força coletiva, que é proveniente da vontade do povo, para se atingir os direitos individuais. Pois é o povo, através do voto, que dá a seus governantes o poder para que este possa usá-lo no sentido de garantir a liberdade individual de cada cidadão.

O Estado, desde a sua origem, tem como função básica atender aos anseios da sociedade, e dentre algumas dessas necessidades pode-se encontrar: a segurança das pessoas, a defesa do território, a manutenção do ordenamento jurídico e o desenvolvimento econômico-social. Alguns autores se refere-se ao Estado como sendo um instrumento de poder, onde este é utilizado pelas classes dominantes.

Segundo Silva (2004, p. 21):

O Estado, como instrumento de organização política da comunidade, deve ser estudado como um sistema de funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir determinados objetivos e como um conjunto de órgãos destinados a exercer estas funções.

Formado por um grupo de pessoas, que exercem poder político, fixadas em um determinado território, o Estado faz uso de funções, como: executiva, legislativa e judiciária. Tais funções estão voltadas a atingir os fins de segurança, justiça e bem-estar econômico e sociais gerais.

Assim o Estado é administrado pelo governo, o qual é constituído de um grupo de pessoas responsáveis por executar um determinado projeto de governo. Filellini (1994, p. 177) define governo como “grupo transitório de pessoas responsável pela execução do contrato social.”

O papel institucional, exercido pelo governo na economia, faz com que as relações econômicas tenham um aparato legal, que regula as relações entre as pessoas, para manter uma estabilidade econômica e uma melhor distribuição de renda.

Faz parte das funções do governo, alocar recursos para áreas que não são abrangidas pela iniciativa privada, por falta de recursos para investimento, ou por uma margem de lucro não atrativa, estas áreas são geralmente: saúde, educação, segurança, dentre outras.

O Estado se originou da necessidade social de dominação, bem como, meio para atingir a vontade da coletividade. O governo é responsável por assegurar o bem comum da coletividade. Por meio da Constituição Federal é que se definem as relações entre o Estado e a Sociedade. Segundo Matias (2009), a lei constitucional, que é superior as demais leis, surge no século XVI, por influencia do contrato escrito entre particulares. Anterior a este período, o Estado possuía uma constituição Consuetudinária, ou seja, não havia um conjunto de normas escritas definindo os preceitos constitucionais.

Assim, constata-se que os avanços de uma sociedade vão depender cada vez mais da qualidade de seu sistema coletivo, no sentido da oferta de serviços melhores para aqueles que estão diretamente ativos, contribuindo, desta forma, para assegurar a inovação a segurança e a Mudança.

Para que o fato acima se torne realidade é preciso uma mudança do padrão político seguido até hoje, onde a sociedade tenha uma participação mais ativa se integrando a administração pública para que haja um saneamento mais eficiente dos problemas sociais. A participação do cidadão corrobora para que a vontade coletiva seja inserida nas metas definidas no âmbito das políticas publicas.

Nesse sentido, o governo, através da administração pública, tem a incumbência de gerar e administrar os recursos que trarão benefício social e/ou econômico, a fim de garantir os direitos do cidadão constante na Carta magna e atingir o nível máximo de satisfação das necessidades da população.

A administração pública constitui-se de um conjunto de órgãos que executa as ações e gere os recursos escassos do Estado. A gestão dos recursos públicos, bem como, governar e exercer a vontade coletiva faz parte das funções da administração pública. Para atingir o interesse público, a administração segue alguns princípios, que estão previsto na Constituição Federal. Conforme art. 37 da referida lei:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)

Além dos princípios básicos definidos no art. 37 da CF outros princípios implícitos previsto na Carta Magna, são indispensáveis para que o Estado tenha suas ações pautadas na legalidade, uma vez que, em administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.

Politicamente a organização do Estado é constituída por três poderes: legislativo executivo, e judiciário. A função do legislativo é a criação de leis, o executivo por sua vez executa as ações, para que as leis passem a se concretizar, por fim tem-se o poder judiciário que fiscaliza a legalidade dos atos praticados. Segundo Kohama (2003, p. 33):

Consoante se verifica, há uma distribuição das três funções estatais precípua entre órgãos independentes, mas harmônicos e coordenados no seu funcionamento, mesmo porque o poder estatal é uno e indivisível, resultante da interação dos três poderes de Estado (Legislativo, Executivo e Judiciário).

Na organização da administração pública encontramos a seguinte divisão: tentem-se os órgãos de administração direta e indireta. A administração direta ou centralizada, é aquela que se encontra vinculada ao chefe do poder executivo. Na administração Indireta ou descentralizada as atividades estatais são exercidas por outras entidades com personalidade jurídica própria. Dentre ela podemos citar: autarquias, fundações, empresas publicas.

Na esfera municipal são poderes, independentes e harmônicos entre si, o legislativo e o executivo. O poder executivo é exercido pelo prefeito com o auxílio das secretarias, o legislativo é exercido pela Câmara Municipal, que é composta por vereadores eleitos pelo povo. Também fazem parte da administração pública municipal entidades da administração indireta ou fundacional, dotadas de personalidade jurídica própria.

Os processos administrativos obedecem a procedimentos padronizados, que são efetuados por etapas, este tipo de administração é chamado de burocracia, esta forma de administração, na maioria das vezes é considerada lenta e um fato que dificulta o bom andamento das decisões, porém, é a forma sistemática que a administração pública se utiliza para desempenhar suas atividades.

Para Matias (2009), as duas principais causas do desvirtuamento da burocracia – as quais são responsáveis pela interpretação e emprego errôneo do termo são: a centralização e a verificação do processo decisório, tendo como conseqüência a morosidade dos trâmites processuais na estrutura hierárquica em sentido ascendente, e a falta de flexibilidade, ou seja, preocupação obsessiva em seguir regras.

Atualmente, o Estado vem sofrendo uma profunda mudança no que tange as suas atribuições. Além de exercer a função de prover bens e serviços, ao Estado também se atribui a função reguladora, nestas mudanças estão inseridas as privatizações, onde empresas privadas assumem alguns setores que antes eram de responsabilidade do setor público. As transformações econômicas, ocorridas nacional e internacionalmente, exigiram que o Estado assumisse um papel regulador das relações entre mercados. Esta função é exercida por meio de órgãos preestabelecidos e através das agências reguladoras.

Tendo em vista as privatizações de algumas áreas, antes de responsabilidade do Estado, este passa a priorizar as ações de ordem sociais. Porém, os recursos arrecadados se apresentam escassos diante do elevado nível de necessidades sociais. No Brasil, diferente de outros países com economias de alta renda, o Estado não consegue suprir tais necessidades.

Segundo Rezende (2001, p. 35):

A retirada do Estado das atividades tipicamente produtivas, com avanço da privatização, não acarreta, necessariamente, uma redução no papel e no tamanho do Estado, mas mudanças em suas prioridades. A experiência dos países da OECD a este respeito é bastante elucidativa. Apesar da privatização, a relação entre gasto público e o PIB dos países que integram essa organização manteve-se em patamar alcançado previamente, indicando que os ganhos decorrentes do menor intervencionismo estatal na economia teriam sido absorvidos pelas crescentes exigências de sustentação dos programas sociais.

O tamanho do Estado pode ser medido por suas necessidades sociais e não somente pelo que ele arrecada. Mesmo diante do crescente debate acerca desta questão, no Brasil, a sociedade ainda não conseguiu obter o nível razoável de direitos e garantias fundamentais.

O gerenciamento dos recursos públicos ocorre através do orçamento, sendo este, uma das formas com que o poder legislativo, como representante do povo, conhece a intenção do futuro gasto a ser implantado pelo Estado.

## 2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público constitui-se de um conjunto de técnicas de planejamento que visam programar as ações de governo. Desde o princípio da organização estatal, mesmo que de forma rudimentar, já existiam maneiras de se organizar as finanças públicas. Conforme Araújo e Arruda, (2006, p. 67), “a constituição do império de 1824 já trazia disposições, ainda que de forma indireta, a respeito da matéria em seu artigo n.º 172.”

O referido artigo ressalta a função do Ministro de Estado da Fazenda, de receber dos outros ministros o orçamento relativo às despesas, e através de um balanço geral da receita e despesa do ano antecedente e do ano futuro, apresentar na Câmara dos Deputados anualmente.

Foram muitas as definições que passaram as constituições anteriores até se chegar ao descrito na Lei n.º 4320/1964, que vigora até os dias atuais, diferentemente da estrutura de governo, e outros hábitos praticados antes da proclamação da república. A referida lei reuniu o modelo para a proposta orçamentária nas três esferas de governo, de forma garantir melhores práticas de controle que o legislativo exerce sobre as atividades do executivo.

É, então, por meio do orçamento público que a administração pública se instrumentaliza para identificar as necessidades coletivas, tais como a segurança, educação, saúde, dentre outros. Segundo Kohama (2003, p. 56):

A adoção de um sistema de planejamento deve-se a estudos técnicos e científicos levados a efeito pela Organização das Nações Unidas – ONU, com o objetivo de determinar ações a serem realizadas pelo poder público, escolhendo as alternativas prioritárias e compatibilizando-as com os meios disponíveis para colocá-las em execução.

O orçamento público é regido por leis e normas que servem de parâmetro a serem seguidos em suas diferentes etapas do planejamento (preparação, execução e controle). De forma subjetiva o orçamento constitui-se um instrumento legal, pelo qual o povo, através de seus representantes, aprova os gastos a serem realizados em determinado período.

A Constituição Federal trata sobre a hierarquia das leis do processo legislativo brasileiro. O art. 59 determina as normas existentes no processo legislativo, conforme descrito abaixo:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I- emenda à constituição;

II- Leis complementares;

III- leis ordinárias;

IV- leis delegadas;

V- medidas provisórias;

VI – decretos legislativos;

VII- resoluções;

Parágrafo único: Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. (BRASIL, 1988)

Todas estas normas são chamadas de leis, porém, somente as leis ordinárias, são necessariamente leis comuns, elaboradas pelo poder legislativo. As demais normas servem para complementar o texto constitucional, que é o caso das leis complementares. Outras, como as leis delegadas e as medidas provisórias são de competência exclusiva do Presidente da República, e algumas visam legislar sobre matéria específica.

Conforme o art. 165 da Constituição Federal de 1988, os instrumentos de planejamento governamental são: PPA, LDO E LOA, esclarecidas a seguir:

Lei do Plano Plurianual (PPA) - estabelece de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de educação continuada.

Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) – compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual; dispõe sobre alterações na legislação tributária; e estabelece a política e a aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Lei do Orçamento Anual (LOA) – compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos e o orçamento da seguridade social. (BRASIL, 1988)

O orçamento público é instrumento que auxilia o executivo no processo administrativo. O processo orçamentário obedece a um ciclo orçamentário, o qual é munido de técnicas adequadas para que seja atingido o objetivo fim, que é transformar o planejado em realizado, da forma mais eficiente possível.

O planejamento orçamentário sustenta-se nas seguintes etapas: elaboração; estudo/aprovação; execução; e avaliação. A elaboração do orçamento segue a Lei de Diretrizes Orçamentárias, e surge da formulação de programas de trabalho das várias unidades administrativas que, por conseguinte, constituirão a proposta orçamentária, a qual é encaminhada pelo poder executivo como projeto de lei a ser estudado e aprovado pelo

legislativo dentro de um prazo pré-estabelecido. Na fase de execução é onde as metas e os objetivos são concretizados e esta é realizada anualmente. Por fim, tem-se a avaliação; nesse estágio do julgamento da realização do que foi orçado, a qual deve ser concomitante com a execução do orçamento.

Para que o orçamento atinja o objetivo para o qual foi criado, ele precisa seguir alguns princípios. Kohama (2003, p. 63) destaca alguns, que refletem, com fidedignidade, aqueles usados comumente nos processo orçamentário, isto é: Programação, Unidade, Universalidade, Anualidade, Exclusividade, Clareza e Equilíbrio.

A programação deve conter a expressão do programa de cada um dos órgãos do setor público. Programar é planejar quais objetivos se pretende atingir e quais ações serão providenciadas, a fim de determinar os recursos materiais e não materiais para executar as ações do governo.

O princípio da unidade preconiza que os orçamentos devem estar convergentes em uma única política, a fim de dinamizar e utilizar de maneira mais eficiente os recursos econômicos. Nesse sentido, o orçamento público deve conter em um único documento todas as receitas e despesas do exercício financeiro. Devem constar no orçamento somente assuntos relacionados à previsão de receita e à fixação das despesas.

Devem ser incluídas no orçamento todas as receitas e despesas, através do princípio da universalidade, entende-se que o orçamento deve conter todos os aspectos econômicos e financeiros do programa de cada órgão. Todos os fatos econômicos e financeiros previsíveis devem estar expostos no orçamento, do contrário não será possível atingir o princípio da programação, o qual está intrinsecamente ligado esse princípio.

O princípio da anualidade determina o período de um ano para a execução do orçamento, sendo esse o tempo necessário para realização dos objetivos sociais e econômicos.

A clareza em se expor as ideias proporcionará uma melhor compreensão e facilitará a realização do planejado.

O princípio do equilíbrio foi introduzido no art. 4º, da LRF, que estabelece que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá também sobre receitas e despesas. A programação das despesas deve estar em sintonia com a previsão de receita, do contrário, corre-se o risco da não realização das ações previstas e de gerar déficit ao setor.

Atualmente, a Resolução n.º 1.130/08 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a NBC-T 16.3, que trata do planejamento e de seus instrumentos, e as diretrizes a serem observadas para tornar seus procedimentos convergentes às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público. No âmbito do CFC, foi criado o Comitê Gestor da



Convergência no Brasil, que é composto pelas seguintes entidades: Conselho Federal de Contabilidade - CFC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, Comissão de Valores Mobiliários – CVM e Banco Central do Brasil – BACEN. O referido grupo tem por objetivo desenvolver ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às normas internacionais, com o intuito de aprimorar as práticas profissionais e torná-las mais úteis ao mercado e ao desenvolvimento sócio-econômico do país.

O objetivo que se pretende assumir é analisar as ações programadas com as executadas e as divergências evidenciadas através de notas explicativas. A referida norma estabelece critérios para o controle contábil do planejamento. As informações devem servir de base para a tomada de decisão, em que possam ser evidenciados seus impactos positivos e negativos. Outras finalidades também estão expressas nos cinco manuais emitidos pela Secretária do Tesouro Nacional (STN), que são eles: volume I - procedimentos contábeis orçamentários; volume II - procedimentos contábeis patrimoniais; volume III - procedimentos contábeis específicos; volume IV - plano de contas aplicado ao setor público e, volume V- demonstrações contábeis do setor público.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, visa, dentre outros objetivos, a implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público. Neste contexto, passamos a tratar sobre as despesas públicas, que são gastos realizados pelos Entes Públicos para custear a oferta de bens e serviços a sociedade.

### 2.3 DESPESAS PÚBLICAS

Diferentemente das empresas privadas, que constituem despesas para a obtenção de lucro, o Estado constitui despesas para custear os serviços públicos e para investir no desenvolvimento econômico e social. Assim, despesa pública é todo dispêndio autorizado pelo poder competente para fazer frente aos compromissos que ora foram previstos nos instrumentos de planejamento (LDO, PPA, LOA). Segundo Kohama (2003, p. 109):

Constituem despesas públicas os gastos fixados em lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição

ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.

Despesa, na entidade pública, é todo dispêndio que o Estado efetua para atender aos interesses coletivos, de forma efetiva e eficiente. As despesas fixadas pelo Estado são aprovadas previamente por instrumentos legais autorizativos. De acordo com os ensinamentos de Silva (2003, p. 125), a despesa pode ser definida sob dois aspectos fundamentais:

Sob o aspecto geral, designa o conjunto dos dispêndios do Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse da população. Constitui o programa anual de governo;

Sob o aspecto específico, a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo.

Para que o Governo possa desempenhar sua função, que é ofertar bens e serviços a sociedade, este realiza despesas, que por sua vez podem ser aplicadas na realização de investimentos (despesas de capital), ou no custeio de serviços públicos (despesas correntes).

Tais gastos devem obedecer alguns requisitos para que sejam efetuados, dentre eles podemos citar: conformidade com o que a lei autorizativa, deve-se respeitar a hierarquia dos gastos, ou seja, devem ser atendidas as necessidades prioritárias, e as despesas devem estar de acordo com o conhecimento público, o qual é representado pelo legislativo.

A despesa pública classifica-se em despesa orçamentária, formada pelo conjunto de gastos que o governo efetua para cumprir o que foi pré-estabelecido no orçamento; e despesa extra-orçamentária, são despesas transitórias que não constam na lei do orçamento.

Conforme a Lei n.º 4.320/64, as despesas públicas, segundo a sua categoria econômica, são classificadas em correntes e de capital. Despesas correntes são despesas necessárias para o funcionamento e a manutenção da máquina pública; e despesas de capital representam os gastos públicos, que tenham por objetivo criar e adquirir novos bens de capital.

O Manual de Despesa Nacional, desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional, que recomenda como melhor padronizar os procedimentos contábeis, traz a seguinte estrutura para as despesas orçamentárias: institucional, funcional, programática e quanto à natureza.

A classificação Institucional abrange as instituições, órgãos ou entidades da administração pública, cuja função seja da execução das dotações constantes no orçamento, serve como aglutinador dos gastos públicos, o qual permite a consolidação nacional. A classificação institucional segue a seguinte divisão:

- órgão: é uma unidade que possui atribuições próprias dentro da instituição;
- unidade orçamentária: (art. 14 da Lei n.º 4320/64) constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas classificações próprias.

Com base na classificação funcional, é possível mensurar o montante gasto pelo governo em cada área; educação, saúde, lazer, dentre outros. Essa classificação, instituída pela Portaria 42/99 do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, apresenta as seguintes definições para classificação dos gastos públicos. Conforme o manual de despesa nacional, a classificação funcional é representada pela função e subfunção.

A função é o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público; a subfunção é uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. As subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas. Exemplo: para a função Educação, podemos ter as seguintes subfunções: educação infantil, educação fundamental e ensino médio. Quando ocorre, por exemplo, treinamento para os enfermeiros de determinado hospital, a subfunção será “formação de recursos humanos”, e na função saúde.

No que se refere à estrutura programática, o programa tem por objetivo unificar o conjunto de ações do governo para atingir o objetivo determinado. As ações do governo são destacadas por meio de programas, que tem cada qual a sua finalidade.

A natureza da despesa compreende a junção das despesas que possuem as mesmas características, além de abranger a circunstância em que essa despesa é efetivada, seja por transferência ou de forma direta. A classificação quanto à natureza da despesa tem por objetivo fornecer dados referentes à situação econômica do setor público. Exemplo de grupo de natureza de despesa: pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes.

A Lei n.º 4320/64 determina três estágios para a despesa, quais sejam: empenho, liquidação e pagamento. Conforme Cruz (1988, p. 72), além dos estágios obrigatórios, do ponto de vista administrativo, outros estágios são praticados, isto é:

Programação – compatibilização da previsão de gastos com ingresso de receitas e sistematização de normas organizacionais e preferenciais entre os diversos tipos de gastos.

Licitação – consulta obrigatória e prévia aos candidatos para fornecimento de materiais e/ou prestação de serviços, cujo valor seja considerado expressivo.

Empenho – ato emanado do ordenador de despesa que cria para o estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Liquidação – verificação do direito do fornecedor ou prestador de serviço, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito.

Suprimento – adiantamento de recursos para que os servidores, em casos excepcionais (previsto em lei), paguem despesas sem o processamento administrativo habitual.

Pagamento – após ato exarado pela autoridade competente, a tesouraria, o estabelecimento bancário ou o servidor público pagam ao credor o valor legal da despesa.

Tomada de contas – os responsáveis por adiantamento e ordenadores de despesa são obrigados a prestar conta de todos os gastos realizados em nome do estado.

Retroalimentação – anualmente, de forma permanente, os gastos públicos devem ser avaliados: alguns reprogramados ou complementados em exercícios futuro; outros de natureza permanente reavaliados e incluídos na nova programação.

Os estágios de despesas apresentados, além do que se é exigido legalmente, são essenciais para o planejamento e execução das metas governamentais.

Como estágio inicial na execução das despesas, é preciso que o administrador público vislumbre o equilíbrio entre o que se espera ter de ingressos financeiros, através das receitas.

A licitação é evidenciada como segundo estágio da despesa é um processo administrativo formal, onde a entidade convoca empresas interessadas à apresentarem as melhores propostas, para serem fornecedoras de bens e serviços à entidade pública. Este processo administrativo, objetiva o alcance do princípio da isonomia e ampliam a concorrência, a fim de que se possa fazer a escolha mais vantajosa para a administração.

Intercalando os estágios legais (empenho, liquidação e pagamento), não raro ocorre de a administração antes do pagamento se utiliza da etapa do suprimento, que são recursos colocados à disposição de determinado servidor público para que este possa fazer frente a despesas que “fogem” do processo habitual. Após o estágio do pagamento, tem-se o estágio de Tomadas de Contas, que se caracteriza pela obrigatoriedade da pessoa que gerenciou os recursos públicos prestar contas do gasto efetuado, seja através de adiantamento ou de ordenação de despesas. Por fim, tem-se o estágio da retroalimentação, que é uma forma de avaliar os gastos passados com o objetivo de reprogramar os gastos futuros.

A LRF é um poderoso instrumento de controle das ações dos administradores públicos. A criação de limites para geração de gastos com pessoal é um exemplo. É oportuno citar o art. 15 da referida Lei, o qual impõe condições para geração de despesas para que não sejam consideradas irregulares e lesivas ao patrimônio público, ao passo que o gasto desordenado e sem planejamento leva o ente estatal ao endividamento, tema que será explorado no tópico seguinte.

## 2.4 DÍVIDA PÚBLICA

Mesmo havendo leis e normas que contribuem para que a administração pública utilize seus recursos de forma eficiente, observamos que ainda existe a figura da dívida pública, tendo em vista que nem sempre há disponibilidade suficiente para suprir os gastos necessários à manutenção do Estado.

O desequilíbrio das contas públicas pode ocasionar o processo de endividamento do Estado, o qual, segundo Martins (2007, p. 17), “decorre da incapacidade de geração de recursos para custear as necessidades coletivas de uma nação.” Esse fato, historicamente constatado, acontece a partir da evolução do modo de vida social, em que as necessidades comuns a todos se tornam cada vez mais urgentes.

Assim, a falta de recursos próprios acarreta a utilização de recursos de terceiros, historicamente temos esse aspecto presente nas finanças do país. Segundo Brum (2003, apud MARTINS, 2007, p. 25), o Brasil contraiu seu primeiro empréstimo quando do reconhecimento de sua autonomia política.

Um dos fatores que motivam o endividamento seria a própria necessidade de interferir na economia, ou seja, para que haja recursos que ocasionem a oferta de bens e serviços e que conseqüentemente, ocorra a prática do consumo que move o sistema capitalista.

No setor público, o processo de endividamento está relacionado ao fator desenvolvimento, tendo em vista que a constituição da dívida, quando relacionada à implantação de infraestrutura, pode se constituir um importante instrumento de desenvolvimento econômico. (SANCHES, 1997 apud OLIVEIRA, 2005, p. 23).

Desse modo, pode-se afirmar que dívida pública é todo valor dos compromissos assumidos pelo Estado, para atender as necessidades dos serviços públicos, tendo em vista a insuficiência de recursos arrecadados.

Conforme Kohama (2003, p. 165), dívida pública não é apenas a que decorre de empréstimos de longo prazo, ela compreende também os compromissos pecuniários de curto prazo, além de se originar de outras fontes, como depósitos (fianças, cauções, consignações etc.), resíduos passivos (restos a pagar) e outras dessa natureza.

Segundo Platt Neto (2009), as principais fontes legais que regulam a dívida pública e a realização de operação de crédito, no Brasil, são:

- a) Constituição Federal: art. 52, incisos VI, VII, VIII; e art. 167, inciso III;
- b) Lei n.º 4.320/64: art. 3º, parágrafo único; art. 7º, § 2º e 3º, art. 92; e art. 98;

Lei Complementar n.º 101/00: art. 29 e 40; e

c) Resoluções do Senado Federal n.º 40/01, n.º 43/01 e 48/07.

A Dívida Pública é dividida em fundada ou consolidada, que representam os compromissos de longo prazo, que, por sua vez, se divide em externa, cujos empréstimos são contraídos no estrangeiro; e, interna, provenientes de dívidas contraídas dentro do país. Tem-se, ainda, a Dívida Pública flutuante: aquela contraída pelo Estado para atender a insuficiência de caixa, gerada pela falta de equilíbrio entre receita e despesa; que corresponde aos compromissos de curto prazo. A Dívida Pública pode ser representada conforme demonstra o quadro 1, apresentado a seguir:

<b>A - Dívida Pública Fundada</b>	<b>Compromissos de Longo Prazo*:</b> <b>a) obrigações do tesouro;</b> <b>b) notas promissórias;</b> <b>c) letras do tesouro;</b> <b>d) bônus rotativo;</b> <b>e) apólices.</b> <b>* São os empréstimos e financiamentos.</b>
<b>B - Dívida Pública Flutuante</b>	<b>Compromissos de Curto Prazo:</b> <b>a) os restos a pagar, excluídos serviços da dívida;</b> <b>b) os serviços da dívida a pagar;</b> <b>c) os depósitos;</b> <b>d) os débitos de tesouraria.</b>
<b>(A+B) = Dívida Total</b>	

Quadro 1 - Dívida Pública

Fonte: A autora (2010).

Entre o endividamento público consta também a dívida mobiliária que integra a dívida pública fundada, representada por títulos emitidos pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios, conforme definido no art. 1º, § 1º, inciso IV, da resolução n.º 43/01. Já a dívida contratual é composta pelo saldo das obrigações que decorrem de contratos de financiamentos, ou seja, empréstimos adquiridos pelo Estado junto a bancos nacionais ou estrangeiros.

Tem-se então, que a dívida pública é um mecanismo que a administração utiliza para fazer frente ao excesso de despesas contraídas em relação as receitas realizadas, as obrigações contraídas pelo Estado podem ser de curto ou de longo prazo. Sendo adquiridas a longo prazo quando se trata de necessidades maiores. A dívida pública de curto prazo se origina de fontes como: depósitos, cauções, fiança, consignação e também dos resíduos passivos, que é o caso de restos a pagar, o qual será abordado na seção seguinte.

## 2.5 RESTOS A PAGAR

Esta seção tem como objetivo, apresentar os aspectos conceituais relacionados a restos a pagar, uma análise da legislação em vigor, e uma análise do aspecto orçamentário e contábil, que passamos a tratar a seguir.

### 2.5.1 Aspectos Conceituais dos Restos a Pagar

O legislador infraconstitucional definiu restos a pagar como sendo as despesas empenhadas e não pagas, podendo estas serem liquidadas ou não dentro do exercício financeiro, conforme definido no art. 36 da Lei n.º 4.320/64.

Art. 36. Consideram-se Restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.  
Parágrafo único. Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a pagar no último ano de vigência do crédito. (BRASIL, 1964).

Os restos a pagar processados são aqueles que já passaram pela fase de liquidação, ou seja, já foi verificada a entrega de mercadorias ou a realização do serviço pelo fornecedor. E, os restos a pagar não-processados são aqueles que ainda não passaram pelo processo de verificação da entrega do bem ou realização do serviço. Se, eventualmente, o Município não realizar o pagamento das despesas já liquidadas, deverá o responsável pelos lançamentos contábeis, registrar tais obrigações como Dívida Flutuante do Município.

Com a publicação do volume IV do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP o estágio da despesa “em liquidação”, passou a ser tratado oficialmente no plano de contas. É um estágio intermediário entre o empenho e a liquidação, que ocorre, quando o fato gerador tenha se realizado antes da liquidação. Tal lançamento corrobora para que as despesas sejam escrituradas, respeitando os princípios da competência e da oportunidade.

A dívida flutuante corresponde às obrigações de um ente estatal que independem de autorização legislativa, e que vencem em curto prazo. No balanço patrimonial os restos a pagar fazem parte do passivo financeiro.

O anexo 14 da Lei n.º 4.320/64 apresenta as contas que compõem o passivo circulante, que representa a dívida flutuante do poder público. Foram definidas pelo legislador como sendo as seguintes: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos de tesouraria.

Ao discorrer sobre restos a pagar, Cruz (2003, p. 78) definiu como sendo:

Compromissos assumidos (materiais/serviços/obras) pela Administração Pública por empenhos feitos e não pagos até o último dia do ano, sendo uma consequência do regime indevidamente chamado de exercício ou de competência.

Assim, restos a pagar são obrigações provenientes do orçamento do estado que foram empenhadas e não pagas, e nesses valores podem constar fornecedores, encargos sociais, pessoal a pagar, dentre outros. Somente podem ser considerados restos a pagar as despesas que foram devidamente empenhadas.

## **2.5.2 Aspectos Normativos dos Restos a pagar**

A Lei n.º 4.320/64, que estabelece as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, conforme anteriormente citado, em seu art.36, estabeleceu um conceito sobre restos a pagar, proporcionando, a partir de então, um maior entendimento sobre o assunto.

No caput do art. 36 da referida Lei, o legislador limitou a data de 31 de dezembro de cada ano, como sendo o prazo temporal máximo para que o estado cumpra com seus pagamentos, decorrentes das obrigações assumidas com terceiros; caso contrário, deverá o responsável pelos lançamentos das contas públicas, conforme já mencionado, registrar, nas peças contábeis, como restos a pagar.

Quanto aos créditos com vigência plurianual, entendidos como aqueles que transcendem o prazo de um ano, deverão ser computados apenas quando do término da vigência do crédito. Portanto, se um determinado crédito foi constituído com vigência plurianual, sem que o ente estatal tenha efetuado sua liquidação, deverá reconhecer tais débitos na condição de restos a pagar, apenas no último ano de vigência do crédito.

Um dos princípios definidos pela Constituição Federal foi o da anualidade, que estabelece o prazo de um ano como sendo o período em que o governo planeja suas ações. No



Brasil, o instrumento utilizado para sintetizar e organizar quais ações serão programadas dentro de um determinado ano, é a Lei Orçamentária Anual.

Nesse sentido, a Lei n.º 4320/64, em seu art. 35, estabelece que “pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele empenhadas”. Porém, quando ocorre o encerramento do exercício, pode restar saldo de despesas pendentes de liquidação e ou pagamentos, decorrente de falta da entrega de produto, serviço ou indisponibilidade de caixa. (BRASIL, 1964).

A falta de procedimentos com relação ao encerramento do exercício, principalmente em final de mandato, pode ocasionar um acúmulo de dívidas para a entidade pública, e, por consequência, dificuldades financeiras para a gestão no exercício seguinte.

Conforme já citado, os Restos a pagar podem ser classificados como processado e não-processado. Restos a pagar processados são as despesas legalmente empenhadas, cujo objeto de empenho já tenha sido entregue ou cuja confirmação da prestação do serviço já tenha sido realizada pelo ente contratante. A confirmação da entrega do produto ou do serviço ao Estado constitui etapa essencial à liquidação do empenho. Portanto, Restos a pagar processados são assim identificados quando já ocorreu a liquidação, mas não houve o pagamento do valor contratado. Inversamente a esse conceito, entende-se os restos a pagar não-processados, os quais representam as despesas legalmente empenhadas, que não foram liquidadas (confirmação do recebimento da mercadoria ou do serviço) e não-pagas até 31 de dezembro do mesmo exercício.

Os restos a pagar processados que foram registrados no exercício anterior, deverão ser pagos no exercício seguinte ao de sua inscrição. No que se refere, porém, aos restos a pagar não-processados, antes da fase de pagamento é necessário o cumprimento da etapa de liquidação. Caso não ocorra a entrega do serviço ou do produto, esse deve ser cancelado, deixando de existir a obrigação por parte do ente estatal com o credor.

Considerando o cumprimento do princípio da Moralidade, o ente não poderá cancelar os restos a pagar processados, tendo em vista que a entrega do bem ou serviço, gerou tal obrigação para o ente estatal.

O capítulo II, da Constituição Federal de 1988, que trata sobre as finanças públicas, em seu art. 163, define que lei complementar disporá sobre:

Finanças públicas; dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; sobre concessão de garantias pelas entidades públicas; emissão e resgate de títulos da dívida pública; fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal

e dos Municípios e compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. (BRASIL, 1988).

Para regulamentar o art. 163 da CF, foi instituído a Lei Complementar n.º 101/2000, denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Nesse contexto, pode ser inserida a questão dos restos a pagar, conforme observado no art. 42 da Lei citada, que prevê limites legais a serem seguidos, determinando:

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. (BRASIL, 2000).

Desse modo, o art. 42 corrobora com o que preconiza a LRF, uma vez que previne riscos capazes de colocar em desequilíbrio as contas públicas e evita a sobra de déficits imoderados para gestão posterior.

É importante ressaltar que o Decreto Federal n.º 93.872/86, em vigor até a publicação da LRF, em seus arts. 68, 69 e 70, estabelecia que restos a pagar teriam sua inscrição automática no encerramento do exercício financeiro da emissão do empenho e sua validade era até 31 de dezembro do ano subsequente. E, ainda, determinava que, após o cancelamento da inscrição em restos a pagar, quando o pagamento era reclamado, poderia ser registrado como Despesas de Exercícios Anteriores.

As normas existentes servem para que haja um controle efetivo, com objetivo de alcançar um melhor aproveitamento dos recursos públicos. O art. 35 da Lei n.º 4320/64, se aplicado, concorre para que, ao final do exercício, a administração tenha um equilíbrio em suas contas. Segundo o referido artigo, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas e as receitas nele arrecadadas.

Conforme Cruz (2001, p. 172),

[...] a lei não veda integralmente a assunção de despesa, [...] visa reduzir possibilidades de a nova gestão assumir a administração com dívidas para as quais não possua recursos para liquidação, quebrando uma sequência interminável de sucessivos déficits financeiros, que vinham passando de gestão para gestão.

Desse modo, no Orçamento Público, instrumento de planejamento da gestão pública, é imprescindível, como em todo planejamento, seja ele público ou privado, que se observe a

etapa do controle. Em razão do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, podemos identificar alguns instrumentos de controle, como se identifica na Lei n.º 10.028/2000, que, dentre outras alterações, acrescentou o art. 359-f no Código Penal brasileiro. Com base neste artigo, ficou estabelecido que: “deixar de ordenar, de autorizar ou promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei. Pena – reclusão 1 (um) a 4 (quatro) anos.” (BRASIL, 2008, p. 390).

Podemos citar também o art. 359-B da mesma Lei, que responsabiliza o gestor ao descumprir os ditames do art. 42 da LRF, uma vez que autorizar a inscrição em restos a pagar de despesas que não foram empenhadas ou exceder os limites de inscrição estabelecidos na Lei é fator que coloca em risco a administração das finanças públicas.

Do mesmo modo, é considerado crime fiscal quando o gestor, em seu mandato, incorrer em despesas, sem que possam ser cumpridas dentro desse período, ou que tenha disponibilidade de caixa, para serem pagas no mandato seguinte. O art. 359-C, do Código Penal, definiu que:

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, Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (BRASIL, 2000).

A Lei n.º 10.028/00 contribuiu para que sejam cumpridas as normas predefinidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que a existência de definições acerca das possíveis punições desestimula a prática abusiva de utilização dos recursos públicos.

A administração pública deve primar pelo equilíbrio entre receitas e despesas, sendo este um dos indicadores de controle da gestão pública.

O art. 42 da LRF impõe que a administração efetue o saneamento dos compromissos assumidos no decorrer do mandato, tendo como limite o seu fim. Essa prática pode acarretar diminuição da atividade estatal no quarto e último ano de mandato eletivo, uma vez que a lei impõe a restrição de que as despesas contraídas não poderão ser superiores à disponibilidade de caixa nesse período. (BRASIL, 2001).

Todavia, entende-se que, mesmo a lei impondo seu limite, somente para o último quadrimestre do mandato, não é razoável aplicar a dinâmica do art. 42 somente nesse período. A busca pela eficácia dos controles, no decorrer de todo o mandato eletivo deve ser constante, evitando-se incorrer em paralisação de obras ou, o que seria mais grave, afetar a oferta de serviços e produtos essenciais à população.

### 2.5.3 Aspectos Contábeis e Orçamentários dos Restos a Pagar

Antes de se iniciar o assunto relacionado aos aspectos contábeis e orçamentários dos restos a pagar, considera-se oportuno mencionar os avanços que atualmente vem sofrendo a Contabilidade Pública, no que tange à padronização dos conceitos e práticas contábeis no setor público.

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, instituído pela Portaria STN n.º 136/2007, vêm realizando estudos que visam à padronização mínima do plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Uma materialização das ações da STN consiste no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, que está em consonância com as “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”, documento elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade. O MCASP é composto por um conjunto de volumes, os quais são editados e publicados pela STN, por meio de portarias.

O desenvolvimento de ações dessa natureza fortalece a contabilidade aplicada ao setor público e possibilitará aos usuários das informações contábeis, um conjunto de relatórios que facilitará sua compreensão e principalmente, na condução da tomada de decisões.

Como já mencionado no capítulo anterior, o objeto da contabilidade pública é o patrimônio e o orçamento público. Nesse sentido, a contabilidade apresenta-se como instrumento fundamental, para que o estado se instrumentalize de controles, sejam eles orçamentários, patrimonial, controle financeiro ou de informação para a tomada de decisão. Os procedimentos a serem adotados na escrituração das contas públicas, foram definidos no art. 50 da LRF, a saber:

art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;  
II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;  
III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;  
IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos. (BRASIL, 2001).

O registro dos restos a pagar se dá no final do exercício em que foi efetuado o empenhamento da despesa, valendo até 31 de dezembro do ano seguinte, quando ocorre a baixa do referido registro, caso a despesa não tenha sido paga até o final do exercício seguinte à sua constituição.

Após a inscrição em restos a pagar, que podem ser processados ou não-processados, as despesas passarão pelos seguintes processos: pagamento, cancelamento ou prescrição, conforme mostra a figura 01. Para os restos a pagar não-processados, poderão ocorrer as etapas de cancelamento ou prescrição, sem a devida liquidação.

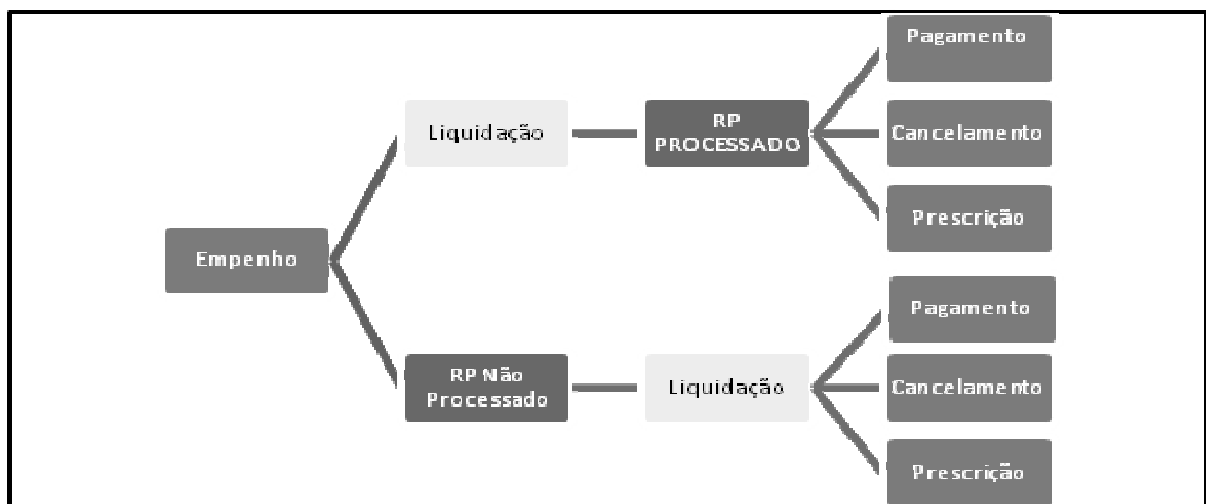


Figura 01: Fluxograma dos processos relacionados a restos a pagar

Fonte: Elaborado pela autora.

O pagamento da despesa autorizada, seja ela processada ou não processada, ocorre no ano seguinte ao de sua inscrição como restos a pagar. É necessário, que os restos a pagar não processados sejam antes liquidados para depois proceder com o seu efetivo pagamento. O cancelamento da referida despesa ocorre, caso não haja o pagamento da mesma, nos casos em que se extinguiu a obrigação do Estado perante o credor. Este estágio pode ocorrer devido a prescrição ou pela não liquidação da despesa. Conforme art. 38 da Lei Federal n.º 4.320/64 “reverte-se à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste, considerar-se-á receita do ano em que se efetivar.” (BRASIL, 1964, p. 1).

Em razão do cancelamento de restos a pagar, pode ocorrer que algum credor seja prejudicado por não receber o que lhe é devido. Nesse sentido, a Lei n.º 4.320/64 prevê que seja realizado o pagamento com dotação específica do orçamento, desde que obedecida à ordem cronológica de pagamentos.

De acordo com art. 70 do Decreto n.º 93.872/86, prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa a restos a pagar. Porém há casos em que ocorre o que é chamado de prescrição interrompida, que são as despesas, cuja inscrição em restos a pagar sofreu cancelamento, porém, ainda está vigente o direito do credor, por esta ter sido liquidada. (BRASIL, 1986).

Embora a validade do registro contábil seja de apenas um ano, os restos a pagar só prescrevem após 5 (cinco) anos a partir da sua inscrição. Dada a baixa contábil dos restos a pagar e até a sua prescrição, as despesas reconhecidas serão pagas, descrevendo-as como “Despesas de Exercícios Anteriores”

### 3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Consta nesta seção a apresentação do município de Biguaçu, a análise dos restos a pagar, sob a ótica dos demonstrativos contábeis, do Relatório de Gestão Fiscal, bem como, dos pareceres do TCE/SC.

#### 3.1 APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO

Os aspectos históricos e geográficos descritos a seguir estão baseados em dados da Prefeitura Municipal de Biguaçu (2010), município escolhido para realização da presente pesquisa. A cidade de Biguaçu fica localizada a 28 km da capital de Santa Catarina. Situada na região litorânea central, apresenta os seguintes limites: ao norte, os municípios de Canelinhas e Tijucas; ao sul, o município de São José; a leste, o município de Governador Celso Ramos; a oeste, os municípios de Antônio Carlos e São João Batista.

O município começou a surgir em 1748, com a chegada de imigrantes portugueses, vindos do arquipélago dos Açores e da Ilha da Madeira, e assentados em São Miguel da Terra Firme. Embora de caráter temporário, a freguesia de São Miguel foi a capital da capitania de Santa Catarina, no período de 10 de outubro de 1777 a 2 de agosto de 1778.

No início da segunda metade do Século XIX, surgia, na margem direita do rio Biguaçu, um povoado (atual cidade de Biguaçu), que ia formando a cidade, através do trabalho dos colonos, da construção da igreja e do aproveitamento do que, aos poucos, crescia em face das terras férteis, e resultou na criação de uma freguesia, em 19 de dezembro de 1882.

Lideranças políticas de Biguaçu conseguiram, em 1886, transferir a sede do município para Biguaçu, que foi elevada à categoria de Vila. Em 1888, por decisão do governo da província, a sede municipal voltou para São Miguel.

Em 22 de abril de 1894, João Nicolau Born, conseguiu, junto ao Governador do Estado, a mudança definitiva da sede municipal de São Miguel para Biguaçu.

Em relação à etimologia do nome Biguaçu, há duas versões: uma diz que é de origem indígena, que significa “Biguá Grande”. Biguá é um pássaro aquático que, ainda hoje, é encontrado no rio Biguaçu. Outra versão é a do Padre Raulino Reitz (*in memoriam*) que

afirma que o nome deve-se a uma árvore semelhante ao jambolão e chamada popularmente de “baguaçu”. Porém, a versão mais atual sobre a origem do nome Biguaçu, afirma que vem da palavra “Guambygoasu” que significa “Grande Cerca de Paus” ou “Cerca Grande”, uma palavra da língua dos índios Carijós.

Pode-se, no quadro a seguir, identificar alguns dados gerais do município:

<b>Denominação dos habitantes: Biguaçuenses</b> <b>Data de Emancipação: 17/05/1833</b> <b>Superfície: 326 Km<sup>2</sup></b> <b>População (2000): 48.077</b> <b>População (2006) Projetada: 59.097</b> <b>Altitude: 03 metros acima do nível do mar</b> <b>Latitude: 27,4917 graus</b> <b>Longitude: 48.65556 graus</b> <b>Clima: Sub-Tropical</b> <b>Colonização: Açoriana</b> <b>Distância da Capital: 28 km</b> <b>Via de Acesso: BR 101</b> <b>Região: Grande Florianópolis</b> <b>Turismo: Reserva Indígena, Cultura Açoriana, Belezas naturais, Restaurantes e Praias</b> <b>Base Econômica: Agricultura, turismo e comércio</b>
--

Quadro 2 – Dados gerais do município de Biguaçu  
 Fonte: Biguaçu (2010).

Até 1970, a economia do município provinha da agricultura, da pesca e da pecuária. Atualmente, está mais associada ao comércio e à indústria. Mesmo o município tendo um forte potencial hídrico, a pesca, atualmente, é praticada de forma artesanal. As atividades industriais de maior relevância estão relacionadas à indústria alimentícia e de embalagens plásticas.

A prefeitura de Biguaçu, como órgão da administração direta, tem a incumbência de fornecer bens e serviços à sociedade. Os recursos que subsidiam suas ações são provenientes de transferências voluntárias, transferências legais, e dos recursos próprios.

O presente trabalho teve como base a análise dos anos de 2000, 2004 e 2008, período em que foram identificados três administradores públicos distintos. No ano 2000, quem administrava o município era o Sr. Arlindo Correia, sua gestão compreendeu o período de 1997 a 2000; no ano de 2004 o Sr. Vilmar Astrogildo de Souza Tuta era o prefeito em exercício. Dos períodos analisados, foi quem ficou mais tempo no poder, exerceu o mandato de 2001 a abril de 2008. De abril de 2008 a dezembro de 2008 a administração municipal estava sob a administração do Sr. Ivo Delagnelo.



### 3.2 ANÁLISE DOS RESTOS A PAGAR DE BIGUAÇU

A contabilidade, seja ela pública ou privada, se utiliza das demonstrações contábeis para evidenciar os resultados em um determinado período. Os usuários da contabilidade, por sua vez, transformam tais dados em informações úteis para tomada de decisões e para conhecimento do desempenho na utilização dos recursos públicos.

O art. 101 da Lei n.º 4.320/64 relaciona os demonstrativos, os quais o poder público deve utilizar para expor os resultados de determinada gestão, conforme destacado abaixo:

Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17. (BRASIL, 1964).

Esta pesquisa não tem por objetivo o estudo aprofundado sobre os demonstrativos contábeis do setor público, no entanto, dedica-se a uma sucinta abordagem de alguns relatórios para se chegar à análise pretendida.

Dos demonstrativos descritos no art. 101 da Lei n.º 4.320/64, fazem parte desta pesquisa, o Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro e Balanço Orçamentário.

A LRF, contribuindo ainda mais para a responsabilidade na gestão fiscal, traz a obrigação a todos os entes públicos de publicarem o Relatório de Gestão Fiscal - RGF e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária - RREO.

O RGF, previsto pelo art. 54 da LRF, deve apresentar dados e informações relativas a despesas com pessoal, dívidas consolidadas, concessões de garantias, contra garantias e operações de crédito. Tal relatório contempla, ainda, os demonstrativos referentes ao montante da disponibilidade de caixa e à inscrição em restos a pagar.

Os arts. 52 e 53 da LRF estabelecem as normas para elaboração e publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária - RREO. Salienta-se que o detalhamento do conteúdo a constar no referido relatório é exigido pela Constituição da República, em seu art. 165, parágrafo 3º, no qual estabelece que o poder executivo deve publicar esse relatório até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

É interessante destacar, ainda, a importância do Poder Legislativo no acompanhamento e na fiscalização do cumprimento das normas relativas aos restos a pagar. Nessa seara, tem sido essencial o papel dos Tribunais de Contas, os quais atuam como braço

do Legislativo, e receberam do legislador infraconstitucional, com a aprovação da LRF, a seguinte incumbência:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:  
I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;  
II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a pagar; [...]. (BRASIL, 2001).

Conforme verificado, os Tribunais de Contas têm a função de fiscalizar a gestão governamental, destacando-se como obrigação analisar o montante das despesas lançadas em determinado exercício na conta de restos a pagar.

Com o objetivo de analisar quais foram as constatações do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, em seus pareceres referentes à Prestação de contas do Município de Biguaçu, nos exercícios de 2000, 2004 e 2008, relacionados a restos a pagar, descreve-se, no item 3.4 deste capítulo uma análise desses pareceres.

Pretende-se neste tópico analisar o comportamento da dívida flutuante e a participação dos restos a pagar em relação ao montante desta no município de Biguaçu, nos últimos anos do término de cada mandato eletivo, concluídos em 2000, 2004 e 2008.

Um dos demonstrativos, descrito na Lei n.º 4.320/64 como de publicação obrigatória dos Municípios, é o Balanço Patrimonial, o qual evidencia o patrimônio público de determinado ente público. De acordo com o art. 105 da Lei n.º 4.320, o Balanço Patrimonial demonstrará: o Ativo Financeiro, o Ativo Permanente, o Passivo Financeiro, o Passivo Permanente, o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação.

A conta restos a pagar é localizada no Passivo Financeiro, que aloca as contas, com exigibilidade de curto prazo. Fazem parte do Passivo Financeiro: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e os débitos de tesouraria. No quadro a seguir, pode-se observar o modelo exigido pela referida Lei e a localização dos restos a pagar, ao lado direito do balanço, dentro do Passivo Financeiro:

<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>					
<b>A T I V O</b>	<b>R\$</b>	<b>R\$</b>	<b>P A S S I V O</b>	<b>R\$</b>	<b>R\$</b>
ATIVO FINANCEIRO - Disponível Caixa Bancos - Realizável <b>ATIVO PERMANENTE</b> - Bens móveis - Bens imóveis - Créditos - Valores Soma do Ativo Real <b>SALDO PATRIMONIAL</b> Passivo Real Descoberto <b>ATIVO COMPENSADO</b>  Valores em Poder de Terceiros			PASSIVO FINANCEIRO - Restos a pagar - Serviço da Dívida a Pagar - Depósitos <b>PASSIVO PERMANENTE</b> - Dívida Fundada Interna Em Títulos - Dívida Fundada Externa Em Títulos  Soma do Passivo Real <b>SALDO PATRIMONIAL</b> Ativo Real Líquido <b>PASSIVO COMPENSADO</b> Contrapartida de valores em Poder de Terceiros		
<b>Total Geral</b>			<b>Total Geral</b>		

Quadro 3 - Balanço Patrimonial

Fonte: adaptado do Anexo nº14, Lei n.º 4.320/64.

<b>DÍVIDA FLUTUANTE</b>	<b>2000</b>	<b>AV</b>	<b>2004</b>	<b>AV</b>	<b>2008</b>	<b>AV</b>
Depósitos	737.094,67	32,42%	299.272,31	19,61%	404.171,80	13,07%
Restos a pagar	1.536.245,32	<b>67,58%</b>	1.210.250,70	<b>79,29%</b>	2.687.880,37	<b>86,92%</b>
Outras Obrigações de Curto Prazo			16.789,11	1,10%	200,00	0,01%
<b>TOTAL</b>	<b>2.273.339,99</b>	<b>100,00</b>	<b>1.526.312,12</b>	<b>100,00</b>	<b>3.092.252,17</b>	<b>100,00</b>

Através dos demonstrativos disponibilizados pelo município, é possível chegar a um dos objetivos pretendidos no presente trabalho, que é evidenciar quanto representa o montante inscrito em restos a pagar em relação à dívida flutuante do município de Biguaçu.

Tabela 1 – Passivo Financeiro

Fonte: A autora (2010)

Na tabela antes apresentada, pode-se observar que a conta referente a restos a pagar é, nos períodos analisados, a conta que apresenta o maior saldo na composição da dívida flutuante do município. Observa-se, também, que, em todos os períodos, houve aumento do percentual de participação dos restos a pagar no montante da dívida flutuante. Em 2000, o valor total da dívida flutuante era de R\$ 2.273.339,99, reduzindo significativamente para R\$ 1.526.312,12 em 2004. Entretanto, findou 2008 com saldo de R\$ 3.092.252,17, ou seja, um aumento de 102,59% no montante da dívida flutuante e de 122,09% dos restos a pagar em comparação com o saldo de 2004. O gráfico a seguir demonstra a evolução da dívida flutuante do município estudado:

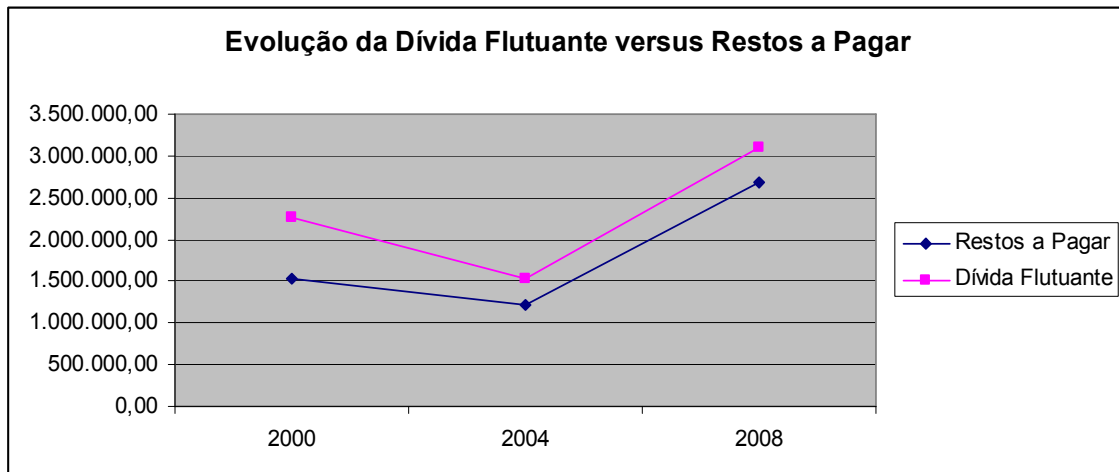


Gráfico 1 – evolução da dívida fluante versus restos a pagar do município de Biguaçu.  
Fonte: A autora (2010)

Pode-se observar que a distância, em termos de valores dos restos a pagar, no final do ano de 2000, era bem maior do que em 2008. No final do ano de 2000, o montante dos restos a pagar, na soma da dívida fluante, era de apenas 67,58%. Esse percentual aumentou para 86,92% no ano de 2008. Ou seja, quase todo o valor lançado como dívida fluante foi representado pelos restos a pagar.

Numa comparação entre os valores lançados em restos a pagar no ano de 2004 e em 2000, observa-se que houve um aumento percentual, se comparado com a dívida fluante, de 17,32% ( $79,29\%/67,58\%$ ). Essa tendência de crescimento caiu de 2004 para 2008, em comparação com os anos de 2004/2000, mas ainda cresceu 9,62%, atingindo o percentual de 86,92% do total da dívida fluante do município. Sobre os avanços dos montantes da conta restos a pagar, Cruz (2001, p. 127) destacou:

A despeito do rigorismo da lei, há de se considerar que o mecanismo de inscrição em restos a pagar vinha sofrendo grandes distorções, tornando-se uma simples consolidação das dívidas assumidas irresponsavelmente, em geral, por decorrência de orçamentos de receitas superestimadas e irrealistas e da falta de controles na emissão de empenhos, gerando, ao final do exercício, um montante elevado de despesas a serem pagas com receitas do ano seguinte.

No município de Biguaçu, o valor lançado como restos a pagar em 2008, se comparado com o ano de 2000, aumentou em 74,96% e, como já citado, continua com tendência de crescimento.

Outro demonstrativo descrito na Lei n.º 4.320/64 é o Balanço Orçamentário, no qual são demonstradas as receitas e despesas previstas, em confronto com as realizadas. O anexo 12 da Lei citada, apresenta a estrutura do Balanço Orçamentário, conforme modelo seguinte:

Balço Orçamentário							
Receita				Despesa			
Títulos	Previsto (A)	Execução (B)	Diferença (B-A)	Títulos	Fixação (A)	Execução (B)	Diferença (A-B)
Receitas correntes				Créditos orçamentários e suplementares			
Receitas de capital				Créditos especiais			
Soma				Créditos extraordinários			
Déficit de execução				Soma			
				Superávit de previsão			
Total				Total			

Quadro 4 - Balço Orçamentário

Fonte: adaptado do Anexo nº12, Lei n.º 4.320/64.

De acordo com o art. 91 da Lei n.º 4.320/64 “o registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de orçamento e dos créditos adicionais” (BRASIL, 1964).

Com relação ao município analisado, pode-se observar, através da tabela a seguir, que houve um desequilíbrio orçamentário em dois dos períodos analisados, o que contribui para o aumento dos déficits em suas contas. A Tabela 2, adiante, apresenta os dados dos períodos de 2000, 2004 e 2008, na qual se pode constatar, por meio do Balço Orçamentário, que houve déficit de execução no ano de 2000 e 2008.

Em 2000, pode se verificar que houve uma diferença negativa entre a execução da receita e da despesa, apresentando um montante de despesas executadas superior as receitas. A execução do orçamento do município, no ano de 2004, registrou um superávit no montante de R\$ 1.777.957,31, de um montante de receitas arrecadadas de R\$ 26.616.831,13. As despesas realizadas foram de R\$ 24.838.873,82. No ano de 2008, foi registrado um déficit orçamentário no montante de R\$ 395.654,44, uma vez que a realização da receita foi inferior ao montante de despesas executadas, conforme demonstrado na tabela abaixo:

Tabela 2 – Execução das Receitas e Despesas

Receitas e Despesas - Execução	2000	2004	2008
Receitas Executadas	14.636.968,27	26.616.831,13	65.936.323,45
Despesas Executadas	14.684.516,66	24.838.873,82	66.331.977,89
Superávit/Déficit	<b>-47.548,39</b>	<b>1.777.957,31</b>	<b>-395.654,44</b>

Fonte: A autora (2010)

Outra peça contábil que contribui para a análise das contas públicas é o Balanço Financeiro. Seu conteúdo é definido pelo art. 103 da Lei n.º 4.320/64. Tal demonstrativo evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária.

Segundo Kohama (2009, p.55):

O Balanço Financeiro, consoante se verifica tanto na parte das receitas, como na parte das despesas, apresenta dois grupos de movimentação financeira; o primeiro refere-se aos registros e despesas orçamentárias e o segundo ao registro e despesas extra-orçamentárias e, ao final, conjuga-se com os saldos do exercício anterior e com os que se transferem para o exercício seguinte.

Pode-se verificar, através do quadro 4, a inclusão dos restos a pagar, inscritos no exercício dentre as receitas extraorçamentárias. Esse procedimento se faz necessário a fim de compensar as despesas orçamentárias empenhadas no exercício financeiro, que ainda não foram pagas. No quadro seguinte, destaca-se a estrutura do Balanço Financeiro:

<b>BALANÇO FINANCEIRO</b>							
<b>RECEITA</b>			<b>DESPESA</b>				
Títulos	R\$	R\$	R\$	Títulos	R\$	R\$	R\$
<b>ORÇAMENTÁRIA</b>				<b>ORÇAMENTÁRIA</b>			
<b>Receitas Correntes</b>				Legislativa			
Receita Tributária				Judiciária			
Receita Patrimonial				Administração			
Receita Industrial				Agricultura			
Transferências Correntes				Comunicações			
				Defesa Nacional e Segurança			
Receitas Diversas				Pública			
<b>Receitas de Capital</b>				Desenvolvimento Regional			
				Educação e Cultura			
<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>				Energia e Recursos Minerais			
Restos a Pagar				Habilitação e Urbanismo Indústria,			
Serviço da dívida a pagar				Comércio e Serviços			
Depósitos				Relações Exteriores			
Outras Operações				Saúde e Saneamento			
<b>SALDO DO EXERCÍCIO</b>				<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>			
<b>ANTERIOR</b>				Restos a Pagar			
Disponível				Serviço da Dívida a pagar			
Caixa				Depósitos			
Banco e Correspondentes				Outras Operações			
				<b>SALDO PARA EXERCÍCIO</b>			
Exatores Vinculado em C/C Bancária				<b>SEGUINTE</b>			
				Disponível			
				Caixa			
				Banco e Correspondentes			
				Exatores Vinculado em C/C Bancária			
<b>TOTAL</b>				<b>TOTAL</b>			

Quadro 5 - Balanço Financeiro

Fonte: adaptado do Anexo nº13, Lei n.º 4.320/64.

Os restos a pagar constituem as despesas orçamentárias que não foram pagas no exercício. Por meio da tabela a seguir é possível verificar o valor total das despesas orçamentárias de cada exercício, bem como a parcela inscrita em restos a pagar.

Tabela 3: Relação do resto a pagar versus despesas orçamentárias

<b>Contas</b>	<b>2000</b>	<b>%</b>	<b>2004</b>	<b>%</b>	<b>2008</b>	<b>%</b>
Despesa Orçamentária	14.684.516,66	<b>100</b>	24.838.873,82	<b>100</b>	66.333.258,41	<b>100</b>
Inscrição em Restos a pagar	1.463.660,42	<b>9,97</b>	1.143.261,47	<b>4,60</b>	2.670.915,52	<b>4,03</b>

Fonte: A autora (2010)

Constatou-se que no ano de 2000, 9,97% do total das despesas orçamentárias foram inscritas em restos a pagar. Esse percentual reduziu para 4,6 e 4,3%, nos anos de 2004 e 2008, respectivamente.

No que tange à evolução das despesas, destaca-se que, do ano de 2000 para 2004, as despesas totais do município cresceram 69,15% e, do período de 2004 para 2008, cresceram 167,05%.

Além do Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro e Balanço Orçamentário, exigidos pela Lei n.º 4.320/64, destaca-se, ainda, a importância dos relatórios de gestão, determinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Destes, destacam-se o Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

### 3.3 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

Em atenção a uma das determinações da LRF, todos os entes públicos, abrangendo poderes e órgãos, são obrigados a publicarem o Relatório de Gestão Fiscal - RGF e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO. A abordagem deste tópico está relacionada ao RGF, tendo em vista, que foi um dos instrumentos de análise nesta pesquisa.

O art. 55 da LRF dispõe sobre o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e define que o mesmo deverá conter informações sobre a inscrição de restos a pagar:

Art. 55. O relatório conterá:

[...]

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

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

- 1) liquidadas;
- 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
- 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
- 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados. (BRASIL, 2001, p. 1).

Os prazos e as datas para publicação do RGF devem observar: que seja emitido ao final de cada quadrimestre (art. 54); publicado até 30 dias após o encerramento do período a que corresponder (art. 55); é facultado aos municípios com população inferior a 50 mil habitantes optar por divulgar semestralmente o RGF (art. 63).

A cada ano a Secretária do Tesouro Nacional edita portarias com modelos de demonstrativos contábeis para elaboração do RGF.

Neste trabalho, utilizou-se o conteúdo dos demonstrativos consolidados dos restos a pagar e demonstrativo da disponibilidade de caixa do município, dos períodos de 2000, 2002 e 2004. Portanto, a análise engloba dados da administração direta, indireta e da Câmara Municipal.

No que tange à análise do demonstrativo da disponibilidade de caixa, Platt (2009) destaca que o demonstrativo objetiva assegurar a transparência da disponibilidade financeira e apurar a parcela comprometida para inscrição em restos a pagar de despesas não liquidadas.

Consta no demonstrativo dos restos a pagar e no demonstrativo da disponibilidade de caixa, disponibilizados pelo município, os seguintes valores, nos anos de 2000, 2004 e 2008:

### **3.3.1 Demonstrativo da disponibilidade de caixa do ano de 2000**

Apresenta-se a seguir o demonstrativo da disponibilidade de caixa no ano de 2000, através do quadro abaixo pode-se verificar a composição das disponibilidades financeiras, bem como as exigibilidades do período em questão.



R\$ 1,00

<b>ATIVO</b>	<b>VALOR</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>VALOR</b>
Disponibilidade Financeira	692.689,52	Obrigações Financeiras	2.273.444,99
Caixa	0,00	Depósitos	737.094,67
Bancos	692.689,52	Outras obrigações financeiras	105,00
Conta Movimento	4.213,11	Restos a pagar Processados	
Contas Vinculadas	552.801,17	Do exercício	
Aplicação Financeira	135.675,24	De exercícios Anteriores	1.536.245,32
<b>SUBTOTAL</b>	<b>692.689,52</b>	<b>SUBTOTAL</b>	<b>2.273.444,99</b>
Insuficiência antes da inscrição em Restos a pagar não processados (I)	1.580.755,47	Suficiência antes da inscrição em Restos a pagar não processados (II)	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>2.273.444,99</b>		<b>2.273.444,99</b>
<b><i>Inscrição em Restos a pagar não Processados (III)</i></b>			<b><i>0,00</i></b>
<b><i>Suficiência após a inscrição em Restos a pagar não processados (IV=II-III)</i></b>			

Quadro 6 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa em 2000.

Fonte: adaptado dos demonstrativos originais do Município de Biguaçu

Sobre o demonstrativo de disponibilidade de caixa do ano de 2000, podem ser apresentadas as seguintes considerações:

- a) As disponibilidades financeiras, ao final do ano de 2000 somam R\$ 692.689,52.
- b) As obrigações do Município superaram a disponibilidade de caixa, totalizando o valor de R\$ 2.273.444,99.
- c) Houve uma insuficiência financeira no valor de R\$ 1.580.755,47. Pode-se inferir que o município contraiu obrigações sem ter recursos suficientes para cobrir com os compromissos assumidos.
- d) Pode se observar que os restos a pagar somam R\$ 1.536.245,32, e que são provenientes de exercícios anteriores.

Tendo em vista, que a LRF foi publicada em maio de 2000, percebe-se a importância da implementação de procedimentos administrativos pelos Entes públicos para garantir e assegurar uma gestão fiscal equilibrada.

Anterior a LRF, não havia limites para o ordenador de despesa praticar a inscrição de restos a pagar, no orçamento atual. Com o advento da LRF, esse limite passou a ser a disponibilidade de caixa.

### 3.3.2 Demonstrativo da disponibilidade de caixa do ano de 2004

O quadro 7 apresenta a composição da disponibilidade de caixa no ano de 2004, o qual possibilita uma análise, no sentido de verificar se o município terá recursos para sanar suas obrigações de curto prazo.

		R\$ 1,00	
ATIVO	VALOR	PASSIVO	VALOR
Disponibilidade Financeira	4.202.760,69	Obrigações Financeiras	758.705,75
Caixa	62.811,95	Depósitos	299.272,31
Bancos	4.139.948,74		
Conta Movimento	2.380.053,95	Restos a pagar Processados	459.433,44
Contas Vinculadas	1.759.894,79	Do exercício	459.433,44
Aplicação Financeira	0,00	De exercícios Anteriores	0,00
<b>SUBTOTAL</b>	<b>4.202.760,69</b>	<b>SUBTOTAL</b>	<b>758.705,75</b>
Insuficiência antes da inscrição em Restos a pagar não processados (I)	0,00	Suficiência antes da inscrição em Restos a pagar não processados (II)	3.444.054,94
<b>TOTAL</b>	<b>4.202.760,69</b>		<b>4.202.760,69</b>
<b>Inscrição em Restos a pagar não Processados (III)</b>			<b>0,00</b>
<b>Suficiência após a inscrição em Restos a pagar não processados (IV=II-III)</b>			<b>3.444.054,94</b>

Quadro 7 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa em 2004.

Fonte: adaptado dos demonstrativos originais do Município de Biguaçu

Em 2004, pode-se observar que, no resultado final, sobrou uma maior disponibilidade financeira ao município. Dos valores apresentados, destaca-se que:

- a) As disponibilidades financeiras, ao final do ano de 2004, somam R\$ 4.202.760,69;
- b) As obrigações financeiras de curto prazo, do município, totalizaram R\$ 758.705,75;
- c) Houve uma suficiência financeira no valor de R\$ 3.444.054,94;
- d) Os restos a pagar registrados somam R\$ 459.433,44, ou seja, bem inferior ao montante das disponibilidades.

### 3.3.3 Demonstrativo da disponibilidade de caixa do ano de 2008

O quadro abaixo permite uma análise do confronto entre as disponibilidades de caixa do ano de 2008, representado pelo banco, através da conta vinculada, da conta movimento e

de aplicação financeira, e as obrigações financeiras de curto prazo do município de Biguaçu.

R\$ 1,00

<b>ATIVO</b>	<b>VALOR</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>VALOR</b>
<b>Disponibilidade Financeira</b>	4.482.521,03	<b>Obrigações Financeiras</b>	2.456.530,57
Caixa	0,00	Depósitos	359.388,23
Bancos	4.482.521,03		
Conta Movimento	1.434.896,61	Restos a pagar Processados	2.097.142,34
Contas Vinculadas	3.047.624,42	Do exercício	2.081.874,95
Aplicação Financeira	0,00	De exercícios Anteriores	15.267,39
<b>SUBTOTAL</b>	4.482.521,03	<b>SUBTOTAL</b>	2.456.530,57
Insuficiência antes da inscrição em Restos a pagar não processados (I)	0,00	Suficiência antes da inscrição em Restos a pagar não processados (II)	2.025.990,46
<b>TOTAL</b>	4.482.521,03		4.482.521,03
<b>Inscrição em Restos a pagar não Processados (III)</b>			<b>590.932,37</b>
<b>Suficiência após a inscrição em Restos a pagar não processados (IV=II-III)</b>			<b>1.435.058,09</b>

Quadro 8 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa em 2008.

Fonte: adaptado dos demonstrativos originais do Município de Biguaçu

Com relação ao ano de 2008, podem ser apresentadas as seguintes considerações:

- a) As disponibilidades financeiras, ao final do ano de 2008, somam R\$ 4.482.521,03;
- b) O total de obrigações financeiras, no município, no ano de 2008 foi de R\$ 2.456.530,57;
- c) O montante de restos a pagar processados foi de R\$ 2.097.142,34, e de restos a pagar não processados foi de R\$ 590.932,37;
- d) Após a inscrição em restos a pagar, pode-se observar uma suficiência de caixa no valor de R\$ 1.435.058,09.

### 3.3.4 Demonstrativo dos restos a pagar

O demonstrativo dos restos a pagar, exigido pelo art. 55 da LRF, é elaborado no último quadrimestre pelos entes públicos. Neste relatório estão demonstrados os restos a pagar processados e não processados.

No quadro a seguir, verifica-se o montante inscrito de restos dos períodos de 2000, 2004 e 2008, separados pelos órgãos que compõem a administração direta, indireta e pela Câmara Municipal.

ORGÃO	RESTOS A PAGAR INSCRITOS		
	2000	2004	2008
<b>ADMINISTRAÇÃO DIRETA</b>			
Prefeitura Municipal de Biguaçu	1.428.797,56	817.362,92	2.057.340,40
<b>ADMINISTRAÇÃO INDIRETA</b>			
Fundo municipal de Assistência Social	4.541,12	105.799,62	32.352,94
Fundo municipal de Desenvolvimento Rural	105,00	41.355,00	20.074,58
Fundo Municipal de Inf. E Adolescência	6.142,98	4.846,98	
Fundo Municipal de Saúde de Biguaçu	28.938,02	185.833,77	573.384,99
Fundo Rotativo Habitacional de Biguaçu	36,00		
Instituto de Previdência dos Servidores		3.489,80	
Funrebom Biguaçu			31,80
<b>PODER LEGISLATIVO</b>			
Câmara Municipal de Biguaçu		562,08	4.890,00
<b>TOTAL</b>	<b>1.468.560,68</b>	<b>1.159.250,17</b>	<b>2.688.074,71</b>

Quadro 9 – Restos a pagar por Órgão

Fonte: Elaborado pela autora com base nos relatórios do Município de Biguaçu

Os valores apresentados estão divididos por órgão. Foram somados os restos a pagar processados e não processados para subsidiar a análise. Observa-se que os percentuais maiores de inscrição de restos a pagar, em todos os períodos, pertencem à administração direta do município. É compreensível a evidência de tal fato, uma vez que esse órgão é que recebe maior dotação e tem maiores atividades a serem desempenhadas.

Cabe ressaltar a importância do planejamento e do controle de gastos, como também a programação financeira, para que o município possa honrar com seus compromissos.

Pode-se concluir que houve redução dos valores inscritos em restos a pagar, em relação à disponibilidade de caixa nos dois últimos períodos analisados. Tal fato pode estar associado à publicação da LRF, em maio de 2000. Anterior a LRF, havia uma carência de dispositivos legais, específicos para a prestação de contas do poder público, o que foi amplamente melhorado a partir da Lei aqui mencionada.

Diante da análise dos demonstrativos apresentados, constatou-se que, dos períodos analisados, somente no final do mandato de 2000 é que não se cumpriu o que determina o art. 42 da LRF.

Quando ocorre tal situação, a administração não consegue cumprir com suas obrigações dentro do exercício, bem como, não deixa disponibilidades para o próximo administrador sanar as obrigações. Tal fato contribui para elevar a dívida do município para

os períodos seguintes e, de certa forma, limita a capacidade de fornecimento de bens e serviços aos municípios.

### 3.4 PARECERES DO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA

A obrigação de prestar contas é definida pelo parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal, que determina:

Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária. (BRASIL, 1988).

Neste contexto, temos o Tribunal de Contas do Estado, órgão responsável pela análise das contas públicas. A fiscalização da gestão fiscal, relacionado a Restos a pagar esta prevista no art. 26, do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina da seguinte forma:

Art. 26. O Tribunal de Contas fiscalizará, na forma prevista em instrução normativa, o cumprimento das normas relativas à gestão fiscal do Estado e dos Municípios, dando ênfase para:  
I – o cumprimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual;  
II – a observância dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar; [...]. (SANTA CATARINA, 2006).

A presente seção tem por objetivo, analisar os pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina, no intuito de verificar, se houve rejeição das contas da administração pública municipal de Biguaçu, no que se refere a restos a pagar, nos períodos analisados.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina é o órgão responsável pelo controle externo, além de outras funções. É ele quem tem a incumbência de analisar as contas apresentadas pelos gestores públicos municipais anualmente e a qualquer tempo, conforme determinações regimentais.

Segundo Oliveira e Platt Neto (2009, p. 29):

As contas prestadas anualmente pelo prefeito devem ser encaminhadas ao TCE/SC até o dia 28 de fevereiro do exercício seguinte. Com as contas a sua disposição, o TCE/SC fará uma apreciação geral que irá resultar em um parecer prévio sobre a gestão orçamentária, patrimonial, financeira e fiscal havida no exercício. O Tribunal atestará se o Balanço Geral representa adequadamente a posição financeira,

orçamentária e patrimonial do Município, bem como se as operações estão de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade aplicados à administração pública Municipal, concluindo, finalmente, pela aprovação ou não das contas.

As contas poderão ser julgadas regulares, irregulares, ou regulares com ressalva. De acordo com Regimento Interno do TCE/SC (2006), são regulares quando apresentarem, com exatidão os demonstrativos contábeis e forem comprovados lícitos os atos da gestão analisada. (SANTA CATARINA, 2006).

Irregulares quando for comprovado qualquer ato ilícito ou infração quanto as normas vigentes, bem como a omissão do dever de prestar contas. As contas serão consideradas regulares com ressalva quando, apresentarem qualquer impropriedade, que não seja considerado grave e que não causem prejuízo ao erário.

Através do sítio eletrônico do TCE/SC, foram analisadas as decisões relacionadas à emissão dos pareceres sobre as contas do Município, objeto deste trabalho, referente aos exercícios de 2000, 2004 e 2008, como segue:

**EMITE PARECER PRÉVIO nº 520/2001 recomendando à Egrégia Câmara Municipal a Rejeição das contas da Prefeitura Municipal de Biguaçu, relativas ao exercício de 2000, em face das restrições apontadas no Relatório DMU n. 3016/2001, em especial o descumprimento do art. 42, parágrafo único, da Lei Complementar n. 101/2000; a não-aplicação do percentual de 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino; e o desatendimento ao art. 48, alínea "b", da Lei Federal n. 4.320/64.**

**Comunica ao Ministério Público a ocorrência de descumprimento do art. 42, parágrafo único, da Lei Complementar n. 101/2000, constatada nas contas da Prefeitura Municipal de Biguaçu, do exercício de 2000, gestão do ex-Prefeito Arlindo Corrêa, com remessa de cópia deste Parecer, do Relatório DMU n. 3016/2001 e do voto do Relator.**

Quadro 10 – Trecho emitido pelo TCE/SC em 2000  
Fonte: sítio eletrônico TCE/SC (2010)

As contas do ano de 2000, do Município de Biguaçu sofreram rejeição pelo TCE. Como pode se observar, tal fato deu-se em função do não cumprimento do art. 42 da LRF, ou seja, o excesso de valores apropriados na conta restos a pagar.

Para a análise do cumprimento do art. 42, o TCE/SC separa os recursos vinculados para efetuar o cálculo. Os recursos vinculados são utilizados em destinações específicas, que o município precisa realizar.

Referente ao ano de 2004, o TCE/SC recomendou a aprovação das contas do município, não fazendo qualquer ressalva em relação aos restos a pagar, conforme destacado a seguir:

**EMITE PARECER PRÉVIO nº 125/2005 recomendando à Egrégia Câmara Municipal a Aprovação das contas da Prefeitura de Biguaçu, relativas ao exercício de 2004, sugerindo que, quando do julgamento, atente para as restrições remanescentes apontadas no Relatório DMU n. 4869/2005.**

Quadro 11 – Trecho emitido pelo TCE/SC em 2004  
Fonte: sítio eletrônico TCE/SC (2010)

As restrições remanescentes apontadas pelo Tribunal, não dizem respeito a restos a pagar.

**EMITE PARECER PRÉVIO nº 290/2009 recomendando à Egrégia Câmara Municipal a Aprovação das contas do Prefeito Municipal de Biguaçu, relativas ao exercício de 2008, sugerindo que, quando do julgamento, atente para as restrições remanescentes apontadas no Relatório DMU n. 4873/2009. Ressalva a assunção de obrigações de despesas liquidadas até 31 de dezembro de 2008, contraídas nos 2 (dois) últimos quadrimestres pelo Poder Executivo sem disponibilidade financeira suficiente, no total de R\$ 564.748,99, evidenciando o descumprimento ao art. 42 da Lei Complementar n. 101/2000 (item A.6.3.1.1 do Relatório DMU)**

Quadro 12 – Trecho emitido pelo TCE/SC em 2008  
Fonte: sítio eletrônico TCE/SC (2010)

Em relação ao ano de 2008, o TCE/SC recomendou aprovação das contas do Prefeito Municipal, porém, ressaltou a assunção de despesas, que firmam o art. 42 da LRF, conforme demonstrado no quadro anterior.

Considerando que não se teve acesso ao Relatório do Tribunal de Contas, intitulado “DMU”, tem-se como limitação à pesquisa, o esclarecimento quanto à relação existente entre o quadro 8, onde é evidenciada uma robusta sobra de caixa, e a ressalva apresentada no Parecer nº 290/2009 do TCE/SC – quadro 12. A presente pesquisa não contemplou a forma como é realizado o cálculo pelo TCE/SC, dos limites considerados como disponibilidade financeira, para análise do cumprimento do art. 42 da LRF.

Diante dos pareceres analisados, pode-se observar que as contas do ano 2000 foram consideradas irregulares, por conterem infração quanto ao que dispõe as normas de finanças públicas.

Em 2004, considerando as contas regulares, houve recomendação pela aprovação, ou seja, não foram encontrados ilícitos, que causassem prejuízo ao erário municipal. Já no ano de 2008, o Parecer com ressalva, evidencia que as impropriedades encontradas são passíveis de serem sanadas e não foram consideradas ilícitas pelo TCE/SC

Os resultados evidenciados através da análise dos pareceres do TCE/SC estão de acordo com que se apresenta nos itens 3.1 e 3.2 deste trabalho. Porém, a análise poderá não

estar idêntica, uma vez que não se teve acesso à metodologia de cálculo, utilizada pelo TCE/SC. Na análise dos itens 3.1 e 3.2, as conclusões foram baseadas nos dados evidenciados nos balanços e nos demonstrativos da disponibilidade de caixa e demonstrativo dos restos a pagar, descritos nos quadros 6 a 9.



#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Através da oportunidade que as disciplinas apresentam, ou seja, de ampliar o conhecimento acadêmico nas várias áreas estudadas durante o curso, optou-se pela disciplina de Contabilidade Pública, no assunto específico restos a pagar, e os reflexos de tais registros em uma instituição pública, neste caso, a Prefeitura Municipal de Biguaçu.

Tendo em vista a importância das exigências estabelecidas pela LRF, verificar o andamento de seu cumprimento pelos órgãos responsáveis a este dever legal é de suma relevância, uma vez que verificar o seu cumprimento é, de certa forma, constatar a eficácia do mandamento legal.

Optou-se por analisar um ente da esfera municipal, pelo fato de estar mais próximo geograficamente, o que possibilitou um melhor acesso aos dados necessários à análise. Nesse sentido, a proposta do trabalho é verificar os procedimentos adotados na Prefeitura Municipal de Biguaçu, com relação a restos a pagar, tendo como parâmetro, o que é estabelecido pelas normas de finanças públicas.

Neste trabalho, é abordada a questão dos restos a pagar nos aspectos normativo, contábil e orçamentário, tendo como foco principal a Lei de Responsabilidade Fiscal. Desta forma, tem-se como um dos objetivos específicos: verificar a participação dos restos a pagar nos anos de 2000, 2004 e 2008 – término de mandato eletivo - na dívida flutuante do Município e verificar o cumprimento do que determina o art. 42 da LRF.

No desenvolvimento do trabalho, pode-se confirmar, através dos demonstrativos contábeis e de informações do TCE/SC, que a conta restos a pagar, representa um montante expressivo na dívida flutuante do município analisado. No final do ano de 2008, o saldo de restos a pagar representava 86,92% da dívida flutuante do município.

No ano de 2000, 9,97% do total das despesas orçamentárias foram inscritas em restos a pagar. Em 2004 e 2008, este percentual reduziu para 4,6% e 4,3%, respectivamente. Em média, 6,2% das obrigações contraídas pelo município não foram pagas nos anos analisados.

Através do Relatório de Gestão Fiscal, ficou evidenciado que não houve o cumprimento do que determina o art. 42 da LRF, apenas ano de 2000. Essa constatação foi confirmada no parecer do TCE/SC que sugeriu a rejeição das contas, referente ao ano 2000, por não cumprimento ao que determina a norma. Sobre a prestação de contas do ano de 2008, o citado Tribunal emite parecer com ressalva, alegando que foram encontradas impropriedades que ferem o art. 42 da LRF, porém passíveis de serem sanadas, sem causarem

prejuízo ao erário.

Os objetivos deste trabalho foram atingidos basicamente no capítulo 3 desta pesquisa, onde através do relatório de gestão fiscal e dos pareceres do TCE, pode-se verificar em quais períodos houve o cumprimento do que determina o art. 42 da LRF, por parte do Município analisado.

Os resultados analisados demonstram uma evolução do ente público na adequação às exigências legais, tendo em vista o resultado apresentado, quando em 2000, mesmo ano da publicação da LRF, observou-se que o município contraiu obrigações, deixando para a próxima administração, pendências sem o correspondente montante financeiro disponível. Cruz (2001), quando trata sobre o cumprimento de dispositivos nos primeiros anos de vigência da LRF, destaca que os maiores efeitos e dificuldades para o integral cumprimento do que se estabelece devem ocorrer nos primeiros anos de vigência da lei, até porque essa nova forma de administrar o dinheiro público exige, também, uma mudança de cultura.

Nos contatos com a administração atual do município alvo desta pesquisa, pôde-se observar a preocupação com relação ao tema abordado. Constatou-se que, atualmente, é utilizado o mecanismo de contenção de empenhos emitidos, e que o município possui instrumentos de acompanhamento, controle e avaliação; elementos essenciais para o contingenciamento das despesas que serão executadas.

Com o advento da LRF, os dirigentes estatais, entre maio e dezembro, precisam restringir as despesas de cada poder, realizando somente despesas necessárias para regular o funcionamento das atividades estatais e do princípio da continuidade dos serviços públicos.

Considerando a limitação de que não havia informações necessárias ao estudo no sítio eletrônico da Prefeitura Municipal em análise, cabe ressaltar, que esta situação foi superada utilizado-se, complementarmente, um conjunto de informações repassadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, entre outros relatórios disponibilizados pela Prefeitura analisada.

Para futuros trabalhos relacionados ao tema tratado neste estudo, recomenda-se a análise dos controles implementados no decorrer de todos os anos, e não só nos dois últimos quadrimestres do mandato do Prefeito, assegurando, assim, a solidez dos órgãos estatais. Recomenda-se, também, a análise da dívida flutuante, em especial a questão relacionada a restos a pagar de outras esferas governamentais.

Por fim, cabe agradecer a colaboração do setor de contabilidade da Prefeitura de Biguaçu, em especial ao Sr. José Becker, e do TCE/SC, na pessoa do Auditor Sr. Emerson José Garcia, que forneceram informações relevantes para realização deste trabalho.

## REFERENCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública: Da teoria à Prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BIGUAÇÚ. Prefeitura Municipal. Disponível em: <<http://www.bigua.sc.gov.br/>>. Acesso em: 28 ago.2010.

BRASIL. **Vade Mecum acadêmico de direito**. 6. ed. São Paulo: Rideel, 2008.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. **Decreto Federal nº 93.872/86, de 23 de dezembro de 1896**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil.../decreto/D93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil.../decreto/D93872.htm)>. Acesso em: 10 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2001** (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil/\\_Ato2004-2006/.../VEP-1177-06.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2004-2006/.../VEP-1177-06.html)>. Acesso em: 10 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Altera o Decreto-Lei no 2.848. 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.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 10 out. 2010.

BRUM, Argemiro. **O desenvolvimento econômico brasileiro**. 23. ed. rev. e atualizada. Petrópolis: Vozes; Ijuí: Ed. Unijuí, 2003.

CRUZ, Flávio da (Coord.). **Comentários à Lei nº 4.320**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, Flávio da (Coord.). **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CRUZ, Flavio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988.

CRUZ, Flávio da. **O Orçamento Uno e o legislativo: Caso Brasil**. Dissertação (Mestrado em administração). Florianópolis, 1986.

FERRAZ, Luciano. **Controle da Administração Pública**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999.

FILELLINI, A. **Economia do setor público**, Atlas. São Paulo, 1994.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOHAMA, Heilio. **Balancos Públicos**. Teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Claudia Sprício. **O Processo de formação da dívida pública**. Trabalho de Conclusão de Curso (curso de graduação em ciências contábeis). - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: 2007

OLIVEIRA, Bianca dos Santos. **Resultados dos pareceres do Tribunal de Contas em relação ao limite para inscrição em restos a pagar (art. 42 da LRF) nos últimos anos de mandato dos prefeitos dos municípios catarinenses**. 2009. Monografia (Aperfeiçoamento/Especialização em Curso de Pós-Graduação em Controle da Gestão Pública). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

OLIVEIRA, Osvaldo Faria de; PLATT NETO, Orion Augusto. **Análise da Evolução do perfil da Dívida Pública dos municípios de Santa Catarina, a partir de vigência da Lei**

**de Responsabilidade Fiscal.** Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de graduação em ciências contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005.

OTANI, Nilo; FIALHO, Francisco Antonio Pereira; SOUZA, Antonio Carlos. **TCC Métodos e Técnicas.** Florianópolis: Visual Books, 2007.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira Pública.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Material Didático (Orientações, Livro, Material de Apoio e Normas).** Florianópolis, 2009.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. In: BEUREN, Ilse Maria (org. e colab.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins.** 1ª Edição. Brasília: Prisma, 1997.

SANTA CATARINA. **Regimento Interno do TC/SC.** 2006. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/site/publicacoes/livros/pdf/regimento\\_interno.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/site/publicacoes/livros/pdf/regimento_interno.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2010.

SILVA, Jair Cândido da; VASCONCELOS, Edison Felipe. **Manual de execução orçamentária e contabilidade pública.** Brasília: Editora Brasília Jurídica, 1997.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 467,** de 06 de agosto de 2009. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_467\\_2009\\_PCP\\_PCE\\_PCASP.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf)>. Acesso em: 01 set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 751**, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_DCASP\\_port751.pdf](http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf)>. Acesso em: 12 fev. 2010.

STN / SOF – Secretaria do Tesouro Nacional e Secretária de Orçamento Federal / Ministério da Fazenda (MF) e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). **Portaria Conjunta nº 2**, de 06 de agosto de 2009. Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_Conjunta\\_2\\_2009\\_Volume\\_I\\_PC\\_O.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Conjunta_2_2009_Volume_I_PC_O.pdf)>. Acesso em: 01 set. 2009.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo. Atlas, 2003.