

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I - CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RESTOS A PAGAR: Um estudo no Nordeste Brasileiro

TACIANA MIRELE NASCIMENTO OLIVEIRA

**CAMPINA GRANDE
2012**

TACIANA MIRELE NASCIMENTO OLIVEIRA

RESTOS A PAGAR: Um estudo no Nordeste Brasileiro

Artigo científico apresentado, na forma de Trabalho de Conclusão de Curso, à Universidade Estadual da Paraíba como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: MSc. Eliedna de Sousa Barbosa

**CAMPINA GRANDE
2012**

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA SETORIAL CIA1 – UEPB

O48r Oliveira, Taciana Mirele Nascimento.
Restos a pagar: um estudo no Nordeste Brasileiro / Taciana Mirele Nascimento Oliveira. – 2012.

19 f. Il.color

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais e Aplicadas, 2012.
“Orientação: Profª. Ms. Eliedna de Sousa Barbosa, Departamento de Contabilidade”.

1. Gestão Pública. 2. Restos a Pagar. 3. Lei de Responsabilidade Fiscal. I. Título.

21. ed. CDD 657

TACIANA MIRELE NASCIMENTO OLIVEIRA

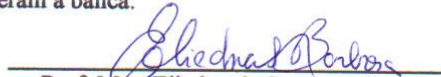


RESTOS A PAGAR: Um estudo no Nordeste Brasileiro

Este trabalho de conclusão de curso – TCC foi julgado adequado para a obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis, sendo aprovado em sua forma final.



Prof. Msc. José Elinilton Cruz de Menezes
Coordenador do Trabalho de Conclusão de Curso

Professores que compuseram a banca:


Prof. Msc. Eliedna de Sousa Barbosa
Orientadora
Prof. Msc. Francisco de Assis Azevedo Guerra/UEPB
Membro
Prof. Dra. Roseane Patrícia Araújo Silva/UEPB
Membro

Campina Grande – PB, 27 de novembro de 2012.

RESUMO

OLIVEIRA, Taciana Mirele Nascimento. **RESTOS A PAGAR: Um estudo no Nordeste Brasileiro**. 2012. 19 fls. Trabalho de conclusão de curso – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2012.

Os restos a pagar são as despesas empenhadas que não foram pagas até o término do exercício. Assim, o problema que se coloca na pesquisa é: Será que o comportamento da inscrição dos restos a pagar é semelhante nos Estados do Nordeste brasileiro e nas suas respectivas capitais? Tendo como objetivo geral verificar as inscrições de despesas públicas em Restos a Pagar nos Estados do Nordeste brasileiro e nas suas respectivas capitais. Para tanto foi necessário classificar essa pesquisa como exploratória e descritiva, no que se refere à tipologia, quanto aos procedimentos, se enquadra como bibliográfica e documental e, quanto à abordagem do problema se classifica como quantitativa. A amostra desse estudo foi composta por quatro capitais e seus respectivos Estados oriundos do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF), onde verificou-se que em 2010 19,5% dos municípios brasileiros possui o IFGF Liquidez igual a zero, ou seja, encerraram o exercício com mais restos a pagar do que recursos financeiros disponíveis, e, a maioria desses municípios se encontram na Região Nordeste, dentre eles destacam-se quatro capitais: João Pessoa, Natal, São Luiz e Salvador. Portanto, foi estabelecido os Estados das referidas capitais, juntamente com as mesmas, no exercício de 2010, como objeto de estudo delimitado. Já a coleta de dados foi realizada a partir dos Relatórios de Gestão Fiscal publicados por cada ente. Como resultado foi verificado que os quatro Estados abordados cumprem com a LRF, enquanto três das quatro capitais estudadas não cumprem o que estabelece a LRF em relação a inscrição em restos a pagar. Assim, conclui-se que no ano de 2010 o comportamento foi divergente entre capitais e seus Estados, só uma capital teve o mesmo comportamento do seu Estado.

Palavras chave: Gestão Pública. Restos a Pagar. Lei de Responsabilidade Fiscal.

1 INTRODUÇÃO

Os controles sobre os gastos dos recursos públicos, a fim de que não estejam contraindo compromissos financeiros desnecessários, sem que haja disponibilidade financeira suficiente para cobri-los, é uma premissa do equilíbrio das finanças públicas.

Desse modo, a regulamentação da rubrica “Restos a pagar (RP)” tem sido objeto de constantes alterações desde a Lei 4.320/64, estabelecendo no seu art. 36 que a despesa orçamentária que não for paga no exercício em que for empenhada será inscrita, em 31 de dezembro, como restos a pagar, distinguindo-se as processadas das não processadas.

Os Restos a Pagar dificulta sobremaneira o acompanhamento e o controle parlamentar da execução orçamentária e financeira da despesa pública, cujos saldos têm alcançado cifras cada vez mais significativas em todo o Brasil.

Além disso, os restos a pagar têm tido relevância nos noticiários da imprensa nacional,

pois no sistema de execução orçamentária brasileiro é importante que se conheça as reais necessidades da inscrição de despesas em restos a pagar e, principalmente que se analisem os efeitos provocados pelos mesmos tanto no orçamento como nos balanços da Administração Pública.

Nesse sentido, surge o seguinte problema da pesquisa: **Será que o comportamento da inscrição dos restos a pagar é semelhante nos Estados do Nordeste brasileiro e nas suas respectivas capitais?**

Tendo como meta responder, especificamente, à questão problema apresentada, o objetivo geral desse estudo é verificar as inscrições de despesas públicas em Restos a Pagar nos Estados do Nordeste brasileiro e nas suas respectivas capitais.

Com o intuito de atender ao objetivo geral, os seguintes objetivos específicos foram estabelecidos:

- Descrever sobre os restos a pagar, especificamente o que estabelece a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.
- Demonstrar os resultados verificados nos registros dos restos a pagar, no exercício financeiro de 2010, entre os Estados do nordeste brasileiro e suas capitais.

Diante desse contexto, cabe destacar alguns trabalhos que vêm sendo realizados, nos últimos anos, analisando o comportamento dos restos a pagar, dentre eles, ressalta-se o de Santos (2010) e Santos Filho, Dias Filho e Fernandes (2009).

O estudo de Santos (2010) teve como objetivo avaliar a viabilidade de utilização dos dados referentes aos Restos a Pagar não Processados como base de um indicador de desempenho da gestão orçamentária dos entes públicos. Foram levantados os valores constantes nos demonstrativos de contas públicas disponibilizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, bem como extrações efetuadas no portal Siga Brasil, de 2001 a 2009. Santos apurou, que as liberações de recursos orçamentários no segundo semestre dos exercícios financeiros analisados tem um alto grau de interferência nos montantes inscritos em Restos a Pagar não Processados, sendo, contudo, possível excluir os efeitos dessa interferência para utilizar o indicador de desempenho proposto no estudo. E, concluiu-se ser viável a utilização dos registros contábeis referentes aos Restos a Pagar não Processados como base para um indicador de desempenho da gestão, desde que observados a interferência das liberações de recursos orçamentários no segundo semestre e no quarto trimestre.

Santos Filho, Dias Filho e Fernandes (2009), esse trabalho buscou verificar se existem evidências de manipulações (gerenciamento de passivos) no último ano do mandato do chefe

do Poder Executivo estadual. Para tanto, foi analisado estatisticamente o comportamento, das rubricas Restos a Pagar (RP) e Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), partindo-se da hipótese de que manipulações na execução orçamentária poderiam ocorrer como forma de obedecer à relação positiva: Ativo Financeiro (disponível) / Restos a Pagar no último ano do mandato. Ao longo do trabalho foram realizadas pesquisas exploratórias, bibliográficas, documental, qualitativa e quantitativa. Os resultados apontam para a existência de comportamento estatisticamente significativo para a redução dos valores de RP no último ano do mandato e aumento dos valores de DEA nos exercícios após o pleito, embora não se tenha conseguido mostrar estatisticamente o efeito do fator mudança de grupo político do poder.

O que se verifica através das referidas pesquisas é que os restos a pagar possuem comportamentos divergentes ao longo de um período de gestão, uma vez que em término de mandato é que de fato são controlados.

Assim, a relevância e justificativa desse estudo se alicerçam na possibilidade de levantar elementos para uma análise mais gerencial da administração pública, resultando em melhoria das informações que a contabilidade pública gera tanto aos usuários internos quanto aos usuários externos, bem como pela viabilidade de verificar empiricamente o que foi abordado teoricamente acerca do tema.

Esse trabalho está estruturado em cinco partes, a primeira é esta introdução, seguida da revisão bibliográfica sobre os restos a pagar, o proceder metodológico, a apresentação dos resultados e as considerações finais.

2 OS RESTOS A PAGAR

Os entes federativos, quaisquer que sejam eles: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, as vezes não possuem disponibilidade necessária ou suficiente, para cumprir com os gastos essenciais que possuem e para a manutenção do ente, quando isso ocorre essa falta de recursos próprios, o gestor tem que recorrer a recursos de terceiros, para que possa cumprir com as obrigações assumidas, aumentando a dívida pública.

Dessa forma, desde 1964, a Lei nº 4.320/64, determinou no art. 36 que consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

Dessa forma entende-se que os restos a pagar são despesas (passivos) empenhadas, assumidas pelos gestores (administradores) públicos da entidade, mas que não foram pagos dentro do mesmo exercício social.

Os Restos a Pagar dividem-se em Restos a Pagar processados e os Restos a Pagar não processados, como mencionado no Art. 36 da Lei nº 4.320/64, o que diferenciam um do outro, é que os Restos a Pagar processados passa por duas etapas da execução de despesa, que seriam o empenho e a liquidação, já os Restos a Pagar não processados passa apenas por uma etapa da execução de despesa, a do empenho.

Os Restos a Pagar processados, segundo Fortes (2006, p.170) são: “as despesas legalmente empenhadas cujo objeto do empenho já foi recebido, ou seja, aquelas cujo segundo estágio da despesa (liquidação) já ocorreu”.

Com isso entende-se que os Restos a Pagar processados são as despesas que já se encontram empenhadas, e que passaram pela segunda etapa da execução de despesa, ou seja, a liquidação, o objeto, serviço ou execução da obra que está relacionada ao empenho, já foi recebido, com isso caracteriza-se a obrigação do ente público de efetuar o pagamento, que seria a etapa final da execução da despesa.

Sobre os Restos a Pagar não processados segundo Kohama (2003, p. 149) descreve: “entende-se como despesa não processada aquela cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende, ainda, da fase da liquidação”.

Sendo assim, os Restos a Pagar não processados são as despesas que só passaram pela primeira etapa da execução da despesa, o empenho, ou seja, o objeto, serviço ou execução da obra da despesa empenhada ainda não ocorreu o recebimento.

Dentro deste contexto observa-se que o empenho é a etapa comum entre os Restos a Pagar processados e os não processados, pois os dois tem o empenho efetuado dentro do exercício. social, o que diverge entre eles será a liquidação, que só é concretizada nos Restos a Pagar processados. E o pagamento de ambos só se dará no exercício posterior.

Como se refere no art. 36 da Lei nº 4.320/64, as despesas empenhadas que não foram pagas até o dia 31 de dezembro, devem ser inscritas como Restos a Pagar, elas tendo passado pela etapa da liquidação ou não.

Mas, quando se trata dos Restos a Pagar não processados, antes de ocorrer o pagamento, tem que haver a liquidação da despesa empenhada. As despesas que foram empenhadas e liquidadas, ficam registradas como restos a pagar, até o dia 31 de dezembro do ano seguinte.

Cabe, também, destacar o artigo 35 do Decreto nº 93.872/86, que estabelece:

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

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

estabelecida;

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

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

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

Isso quer dizer que, exceto as situações mencionadas no Decreto, todas as demais despesas empenhadas e não liquidadas devem ser anuladas ao final do exercício, desta forma evitando um aumento desnecessário no saldo da conta de Restos a Pagar, e evitando inscrições indevidas.

Para as inscrições de despesas como Restos a Pagar, o artigo 68, do Decreto nº 93.872/86, com as modificações que lhe foram dadas pelo Decreto nº 7.654/2011, transcrito abaixo, diz que:

A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.

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

§ 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, ressalvado o disposto no § 3º.

Com isso, observa-se que os Restos a Pagar não processados e não liquidados, deverão ser cancelados em 30 de junho do segundo ano subsequente a sua inscrição, tendo em vista que não ocorreu a realização, nem total e nem parcial, da despesa a que se refere o empenho.

Com a modificação ocorrida no artigo 68, do Decreto 93.872/86, pelo Decreto nº 7.654/2011, permanecem com validade, após a data estabelecida no § 2º, os Restos a Pagar não processados que:

I- refiram-se às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e

Municípios, com execução iniciada até a data prevista no § 2º; ou

II- sejam relativos às despesas:

a) do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC;

b) do Ministério da Saúde; ou

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

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

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

II- nos casos de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização

parcial com a medição correspondente atestada e aferida.

E os Restos a Pagar processados por terem passados por duas etapas da execução da despesa, configuram como uma despesa contraída pelo Poder Público, e que deverá ser paga, e impossibilita o seu cancelamento, e ficam inscritas como Restos a Pagar processados até o seu prazo de prescrição.

Por sua vez, em 2000 a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101, no seu artigo 42 trouxe mais uma exigência ao controle dos Restos a Pagar estabelecendo que:

É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

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

Isso quer dizer que o gestor público não pode assumir obrigações sem que haja disponibilidade de recursos para que possa cumprir com o prometido. Isto veda que seja contraídas dívidas ao final do mandato, e que o próximo gestor ao assumir o cargo, não encontre um déficit nas disponibilidades do ente.

Os gestores que descumprem com o que está na Lei e nos Decretos que regulamentam as finanças públicas podem sofrer sanções e punições sobre os seus atos, e isto ficam claro na Lei nº 10.028/2000, transcrita abaixo:

Art. 359-B. Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei: Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos. Assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislatura

Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa: Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

As sanções e punições que se encontram no Decreto 10.028/2000, tem como objetivo alertar, e assegurar que os gestores cumpram nada mais que o óbvio e o necessário, que eles utilizem as finanças públicas da melhor maneira possível, e que seja de forma consciente e

com melhorias para a população, pois se o mesmo não ocorrer, podem serem responsabilizados pelos seus atos.

Dessa forma, segundo Pelicioli (2000, p. 109), “ a LRF dá suporte à criação de um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal, até então inexistente no cenário brasileiro. Tem o objetivo de controlar o déficit público, para estabilizar a dívida em nível compatível com o status de economia emergente”.

Já Khair (2001, p. 16) diz que: “a LRF pode contribuir significativamente para impedir heranças fiscais desastrosas, que imobilizam governos recém-empossados, quando tem que assumir dívidas e compromissos financeiros antecessores”.

A LRF veio para estabelecer normas e regulamentar o uso dos recursos financeiros públicos pelos gestores, pois havia uma grande irresponsabilidade por parte dos gestores aos utilizar os recursos financeiros, a LRF também veio para punir e responsabilizá-los pelo mal gestão fiscal.

2.1 ÍNDICE FIRJAN

Os gestores públicos devem fazer uma análise dos gastos que irão ter durante o ano, e o que há de recursos disponível, mas não utilizando-os de forma aleatória, tem que analisar se realmente é necessária a execução de determinadas despesa, e a sua repercussão, pois caso contrário poderão ter futuros problemas.

Segundo Rezende (2001), em federações os problemas de política fiscal precisam ser analisados não apenas do ponto de vista de adequação entre o montante previsto de gastos e o volume de recursos disponíveis, mas também quanto a repercussão dos diferentes componentes da receita e da despesa sobre a estabilidade econômica, a distribuição de renda e a promoção do crescimento econômico.

A autonomia financeira que os entes públicos possuem, em sua grande maioria é confundida pelos gestores com liberdade de utilizar os recursos financeiros públicos da maneira que bem entendem, sem que não haja nenhum tipo de responsabilização sobre seus atos.

Nesse sentido, surge o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF), como resposta do Sistema FIRJAN à necessidade de promoção da Gestão Pública eficiente, por meio de uma ferramenta de *accountability* democrática.

Nesse sentido o IFGF está em consonância com os seguintes objetivos de acordo com

o Sistema FIRJAN (IFGF edição 2012, p. 2-3):

- Estimular a cultura de responsabilidade administrativa e da gestão pública eficiente a partir da possibilidade de avaliação do desempenho fiscal do município esfera do governo mais próxima do cidadão.
- Municípios de indicadores os milhares de gestores municipais do País, o que lhes permitirá construir cenários e aperfeiçoar decisões quanto a correta alocação dos recursos públicos.
- Fornecer à sociedade uma ferramenta eficaz de controle de gestão fiscal dos municípios. Além de ser objetiva e de fácil entendimento, a análise é feita com base em dados oficiais, declarados pelas próprias prefeituras.

Assim, observa-se que o Índice FIRJAN tem como objetivo fazer com que os gestores verifiquem através dos indicadores onde a sua gestão tem que melhorar, e auxilia a população para que ela verifique como anda a gestão de determinado gestor.

O IFGF é composto por cinco indicadores que são: Receita Própria, Gastos com Pessoal, Investimento, Liquidez e Custo da Dívida. O indicador que será utilizado para análise no presente trabalho será o IFGF Liquidez.

Segundo o Sistema FIRJAN (IFGF edição 2012, p. 4), o IFGF Liquidez: verifica a relação entre o total de restos a pagar acumulados no ano e os ativos financeiros disponíveis para cobri-los no exercício seguinte, ou seja, se as prefeituras estão postergando pagamentos de despesas para o exercício seguinte sem deixar recursos suficientes para cobri-los.

Através do IFGF Liquidez é feita uma análise nos Balanços Consolidados disponibilizados pelos entes públicos, para que seja calculado, e verificar se há recursos disponíveis no exercício seguinte para cobrir as despesas inscritas nos Restos a Pagar.

De acordo com o Sistema FIRJAN (2012), o IFGF Liquidez foi aplicado em 2010, em todos os municípios do País, e em 95% dos 5.017 municípios apresentaram um saldo positivo em Restos a Pagar, uma vez que os demais não apresentaram seus relatórios de gestão fiscal a Secretária do Tesouro Nacional. Apesar desse percentual tão alto, em 56% dos municípios os Restos a Pagar não superam os ativos financeiros, os demais 44% dos municípios concluíram com pelo menos metade dos recursos financeiros disponíveis comprometidos com Restos a Pagar.

Desses 44% dos municípios que tem seus ativos financeiros comprometidos, um dado relevante é que 19,5% dos municípios pesquisados possui o IFGF Liquidez = 0, ou seja, encerraram o exercício com mais Restos a Pagar do que com recursos financeiros disponíveis. E, a maioria dos municípios se encontram na Região Nordeste, dentre eles destacam-se quatro capitais: João Pessoa, Natal, São Luiz e Salvador.

Sendo esse, o motivo que levou a estratificar a amostra do universo de estudo, ou seja, estabelecendo os Estados das referidas capitais, juntamente com as mesmas, no exercício de 2010, o mesmo do IFGF.

3 METODOLOGIA

A metodologia do presente trabalho utiliza-se da pesquisa exploratória, usando das ferramentas disponíveis da técnica de pesquisa bibliográfica em relação a conceitos e definições utilizadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Já em relação a análise de dados dos relatórios de gestão fiscal dos Estados e de suas respectivas capitais, utiliza-se a técnica de pesquisa documental.

Em relação a tipologia, a pesquisa se classifica como descritiva e comparativa, pois apresenta a análise dos Restos a Pagar dos Estados e das suas capitais, e a sua disponibilidade financeira no ano de 2010, e depois faz um comparativo, para verificar se o Estado e sua capital, apresentam o mesmo comportamento, em relação aos Restos a Pagar e sua disponibilidade financeira.

A abordagem do problema, se classifica como quantitativa, pela utilização de cálculos, tabulações, para que possa haver uma interpretação, análise e comparação dos dados.

A coleta de dados foi realizada a partir dos dados dos Relatórios de Gestão Fiscal publicados por cada ente disponibilizadas no site do Tesouro Nacional, através do Sistema de Coleta de Dados dos Estados e Municípios – SISTN.

Foi estabelecido para compor a amostra quatro capitais e seus respectivos Estados oriundos do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF), onde verificou que em 2010, 19,5% dos municípios brasileiros possui o IFGF Liquidez igual a zero, ou seja, encerraram o exercício com mais restos a pagar do que recursos financeiros disponíveis, e, a maioria desses municípios se encontram na Região Nordeste, dentre eles destacam-se quatro capitais: João Pessoa, Natal, São Luiz e Salvador. Portanto, foi estabelecido os Estados das referidas capitais, juntamente com as mesmas, no exercício de 2010, como objeto de estudo delimitado.

4 RESULTADOS

Os quatro Estados analisados ao longo do presente trabalho: Bahia, Maranhão, Paraíba e Rio Grande do Norte, pertencem a Região Nordeste, tida como uma das menos desenvolvidas, possui um alto grau de pobreza, IDH baixo, escolaridade baixa.

De acordo com dados do IBGE a Bahia ocupa 6,64% do território nacional, com uma área de 564.692,67 km², fazendo divisa com oito Estados, sendo eles Sergipe, Alagoas, Pernambuco e Piauí, ao norte, Tocantins e Goiás, a oeste, Minas Gerais e Espírito Santo, ao sul e o Oceano Atlântico a leste. A economia da Bahia se baseia no turismo, agricultura, na pecuária, na indústria e o comércio.

O Maranhão está localizado no oeste da região Nordeste, e tem como limites, ao norte o Oceano Atlântico, a leste o Estado do Piauí, a sul e sudeste o Estado do Tocantins e o do Pará, a oeste. Ocupa uma área de 331.983,293 km². É o segundo maior Estado da Região Nordeste e o oitavo maior Estado do Brasil.

A Paraíba ocupa uma área de 56.469,466 km², faz divisa com os Estados do Rio Grande do Norte ao norte, o Oceano Atlântico a leste, Pernambuco ao sul e o Ceará ao oeste. A economia é baseada na agricultura, pecuária, indústria e no turismo.

O Rio Grande do Norte ocupa uma área de 52.796,791 km², o que equivale a 3,42% da área do Nordeste, faz divisa com o Estado da Paraíba ao sul, Ceará a oeste e o Oceano Atlântico ao norte e a leste. É responsável por 95% da produção de sal do país.

As capitais dos quatro Estados acima Salvador, São Luis, João Pessoa e Natal, dentro do estudo realizado em 2010 pelo Sistema FIRJAN, através do Índice FIRJAN, com enfoque para o indicador IFGF Liquidez foi que as quatro cidades apresentaram um valor deste índice igual a Zero, ou seja, a conta de Restos a Pagar se encontrava superior a disponibilidade de ativo financeiro para o próximo exercício.

Com isso o estudo presente busca verificar se os referido Estados e suas capitais apresentam o mesmo comportamento no que se refere aos restos a pagar em 2010.

Após os dados extraídos dos Balanços Patrimoniais consolidados, disponibilizados pelos Estados, foi possível elaborar a seguinte tabela 1:

Tabela 1: Restos a Pagar dos Estados em 2010

Estado	Restos a Pagar (R\$)		
	Processados	Não Processados	Total
Bahia	498.571.952,09	262.637.676,48	761.209.628,40
Maranhão	29.118.177,60	409.979.611,09	439.097.788,60
Paraíba	95.911.113,27	192.680.534,11	288.591.647,40
Rio Grande do Norte	156.779.494,37	0,00	156.779.494,37
Total	780.380.737,20	865.297.821,50	1.645.678.559,00

Fonte: Elaboração Própria, 2012.

Com base na tabela 1 o Estado do Rio Grande do Norte foi o único que não registrou

restos a pagar não processados, ou seja, todas as despesas empenhadas, foram liquidadas, o que quer dizer que só ficou pendente o pagamento.

Além disso, o Maranhão possuem o mais alto valor de inscrição de Restos a Pagar não processados, isso quer dizer que a maioria das despesas inscritas por ele, não chegou nem a segunda etapa da execução orçamentária, ou seja, o bem, serviço ou execução da obra, que gerou a despesa não foi liquidado.

A Paraíba assim como o Maranhão, possui um saldo em Restos a Pagar não processados, maior que os processados, ou seja a despesa foi empenhada, mas não liquidada.

Por sua vez, na tabela 2, observam-se os Restos a Pagar de 2010, nas respectivas capitais, dos Estados abordados:

Tabela 2: Restos a Pagar das capitais em 2010

Capitais	Restos a Pagar (R\$)		
	Processados	Não Processados	Total
Salvador/BA	365.659.425,05	135.393.806,34	501.053.231,39
São Luis/MA	241.268.621,06	175.687.841,02	416.956.462,08
João Pessoa/PB	147.068.304,25	0,00	147.068.304,25
Natal/RN	202.412.664,77	0,00	202.412.664,77
Total	956.409.015,13	311.081.647,36	1.267.490.662,49

Fonte: Elaboração Própria, 2012.

Com a tabela 2 pode-se verificar que as capitais, assim como os Estados, possuem um saldo muito alto na conta Restos a Pagar. Pode-se observar que as cidades de João Pessoa/PB e Natal/RN não possuem saldo na conta Restos a Pagar não processados, ou seja, não possui despesas empenhadas que não foram liquidadas.

Já as cidades de Salvador/Ba e São Luís/MA possuem saldo nas duas contas de Restos a Pagar, tanto em processados como nos não processados.

A seguir, encontra-se a tabela 3, que verifica, se os Estados, nas inscrições das despesas em Restos a Pagar, cumprem o artigo 42 da LRF:

Tabela 3: Restos a Pagar x Disponibilidade Financeira dos Estados em 2010 (R\$)

Estados	Restos a Pagar Total	Disponibilidade Financeira	Saldo
Bahia	761.209.628,40	1.945.861.382,72	1.184.651.754,32
Maranhão	439.097.788,60	1.814.685.223,23	1.375.587.434,63
Paraíba	288.591.647,40	721.309.203,04	432.717.555,60
Rio Grande do Norte	156.779.494,37	613.945.512,63	457.166.018,30
Total	1.645.678.559,00	5.095.801.321,62	3.450.122.762,85

Fonte: Elaboração Própria, 2012.

Através da tabela 3, pode-se destacar que os quatro Estados estudados possuem saldo de disponibilidade financeira superior ao saldo da conta Restos a Pagar, ou seja, há disponibilidade para cumprir com as despesas contraídas pelo gestor público durante o exercício.

Com isso, observa-se que os gestores desses quatro Estados, no ano de 2010, cumpriram com o artigo 42 da LRF, no que diz respeito a inscrição de Restos a Pagar, ser inferior as disponibilidades financeiras.

E, a tabela 4, faz o mesmo comparativo da tabela 3, ou seja, verifica se há disponibilidade financeira para cobrir os Restos a Pagar inscritos, mas com as capitais (Salvador, São Luís, João Pessoa e Natal) no ano de 2010.

Tabela 4: Restos a Pagar x Disponibilidade Financeira das Capitais em 2010 (R\$)

Capital	Restos a Pagar Total	Disponibilidade Financeira	Saldo
Salvador/BA	501.053.231,39	48.803.895,78	- 452.249.335,50
São Luís/MA	416.956.462,08	243.488.420,75	- 173.468.041,30
João Pessoa/PB	147.068.304,25	305.144.995,35	158.076.691,10
Natal/RN	202.412.664,77	118.558.177,68	- 83.854.487,10
Total	1.267.490.662,49	715.995.489,40	- 551.495.172,80

Fonte: elaboração Própria, 2012.

Pode-se verificar na tabela 4, que o comportamento das capitais em sua maioria distingue dos seus Estados, ou seja, das quatro capitais analisadas, três delas, sendo Salvador/Ba, São Luís/MA e Natal/RN, possuem um saldo na conta RP superior ao que há disponível em recursos financeiros para que possa cumprir com o pagamento de tais despesas.

Observa-se que João Pessoa, foi a única das quatro capitais, que apresentou um saldo maior no disponível, do que o saldo da conta RP, ou seja, conseguiu equilibrar o disponível com as despesas contraídas.

Sendo assim, pode-se observar que no ano de 2010 das quatro capitais, tres

apresentaram inscrição de RP sem disponibilidade financeira suficiente.

Fazendo um comparativo entre os Estados e suas capitais, no que diz respeito aos restos a pagar, verifica-se que o comportamento dos Estados difere das capitais, nenhum dos Estados registrou RP superior aos recursos disponíveis.

Já nas capitais, três não seguiram o exemplo dos seus Estados, que seriam Salvador/BA, São Luis/MA e Natal/RN, onde apresentaram um saldo na conta de restos a pagar superior a suas disponibilidade.

Cabendo destacar que a única capital que apresentou o mesmo comportamento do Estado foi João Pessoa/PB.

E, ainda, vale ressaltar que pode-se levantar a hipótese de que os Estados apresentaram o referido comportamento, por tratar-se de término de mandato, tendo os mesmo que cumprirem o artigo 42 da LRF. Já as capitais não apresentaram em sua maioria o mesmo comportamento por não se enquadrar no referido artigo, ou seja, para elas não trata-se de termino de mandato.

5 CONCLUSÃO

A inscrição de despesas em restos a pagar apresenta reflexos de seus registros tanto no orçamento como nos balanços da Administração Pública.

Diante do problema da pesquisa que buscou saber se o comportamento da inscrição dos restos a pagar era semelhante entre os Estados do Nordeste brasileiro e suas respectivas capitais, delimitando o mesmo nos Estados da Paraíba, do Rio Grande do Norte, da Bahia e do Maranhão, no exercício de 2010, observou-se que os quatro Estados, possuíam um saldo disponível superior ao saldo registrado em restos a pagar, ou seja, ele possuíam condição de cumprir com as despesas que foram contraídas, logo atendendo ao que estabelece o artigo 42 da LRF.

Já as capitais, três delas apresentaram comportamento diferenciado de seus respectivos Estados, registraram saldo na conta restos a pagar, superior ao saldo dos recursos financeiros disponíveis, logo, gerando endividamento sem cobertura. E, só uma capital apresentou o mesmo comportamento do seu Estado que foi João Pessoa na Paraíba.

Sendo assim, constata-se que os Estados no ano de 2010 cumpriram o que a LRF determina em relação a restos a pagar e as capitais de Salvador, São Luiz e Natal não descumpriram a LRF no que diz respeito a restos a pagar, por não trata-se de término de mandato, no entanto o comportamento negativo observado chamou atenção e merece ser

estudado em outro momento.

De qualquer forma, fica a sugestão para que em futuras pesquisas, esse seja um ponto a se analisar.

Ainda, cabe destacar como limitação da pesquisa que não foram analisados todos os Estados do nordeste brasileiro pela falta de disponibilidade das informações, e, os obtidos no período da pesquisa referem-se, apenas, ao exercício de 2010.

ABSTRAT

OLIVEIRA, Taciana Mirele Nascimento. **REMAINING OWED: A study in the northeast of Brazil**. 2012. xx pages. Work of course completion – Accounting Sciences, University of Paraíba, *Campina Grande*, 2012.

The remainings owed are expenses involved that were not paid until the end of assignment. Thus, the problem studied in the research is: Does the behavior of the inscription of remaining owed is similar in the states of brazilian northeast and in their capitals? Having as general goal to check the inscriptions of public expenses in remaining owed in the states of brazilian northeast and in their respective capitals. It was necessary to classify this research as exploratory and descriptive, in relation to the typology, on procedures as bibliographic and documentary, and how to approach the problem as quantitative. The sample was composed for four capitals and four states from *Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF)*, where it was verified that in 2010, 19.5% of brazilian counties had *IFGF* of liquidity equal as zero, in other words, they ended the assignment with more remaining owed than financial resources available, and, the most part of these counties is in the brazilian northeast. Especially four capitals: João Pessoa, Natal, São Luiz and Salvador. Thus, it was established the states of these capitals, with them, as defined object of study. About the data collection, it was made from reports of fiscal management published by each institute. As result it was verified that the four states studied carry out the fiscal responsibility law, although three of the four capitals do not what is established by the fiscal responsibility law to the inscription of remaining owed. Thereby, concludes that in 2010 the behavior was different between capitals and their states, only a capital had the same result of its state.

Keywords: Public Management. Remaining Owed. Fiscal Responsibility Law.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei Complementar nº101, 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de políticas públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 10 de set. 2012.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/

L4320compilado.htm> . Acesso em: 10 set. 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios -SISYN** Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Estados_municipios> . Acesso em: 10 set. 2012.

_____. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 24 dez. 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm> . Acesso em: 10 set. 2011.

_____. **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 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm> Acesso em: 10 set. 2012.

_____. **Índice FIRJAN de Gestão Fiscal**. <http://www.firjan.org.br/IFGF/>. Acesso em: 11 set. 2012

KOHOMA, Hélio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KHAIR, Almir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. Brasília: Ministério do Planejamento, orçamento e gestão; BNDES. 2000.

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

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1. ed. Brasília, 2009.

PELICIOLO, Angel cristina. **A lei de responsabilidade na gestão fiscal**. In: Revista de informação legislativa. Brasília, ano 37 n. 146, abr/jun, 2000, p. 109-117.

FONTES, Lauro Euclides Viana. **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ACRE RESTOS A PAGAR**. Disponível em: <http://www.sigma.tce.ac.gov.br/wp-content/files/Restos_a_Pagar.pdf> Acesso em: 12 set. 2012.

MANHANI, Danilo Antônio. **Restos a pagar na Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6145/restos-a-pagar-na-lei-de-responsabilidade-fiscal>> . Acesso em: 12 set. 2012.

SANTOS, Eduardo Martins dos. **Restos a Pagar não Processados: um estudo da viabilidade de uso como indicador de desempenho dos gestores públicos**. Brasília: ESAF, 2010. Monografia premiada com o primeiro lugar no XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010: Homenagem a Joaquim Nabuco. Qualidade do Gasto Público. Brasília (DF).

SANTOS FILHO, M. R. ; DIAS FILHO, J. M. ; FERNANDES, G. B. **Evidenciação e Passivos no Setor Público: O problema dos restos a pagar e das despesas de exercícios anteriores**. In: XVI Congresso Brasileiro de Custos, 2009, Fortaleza.