

**ANA CLECIA SILVA GONÇALVES DE FRANÇA**

**CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS INSCRITOS EM RESTOS A  
PAGAR COMO INSTRUMENTO DE CUMPRIMENTO DOS  
PROGRAMAS DE GOVERNO**

Trabalho final apresentado para aprovação no Curso  
de Pós-graduação *Lato sensu* em 2017 realizado  
pelo Instituto Legislativo Brasileiro como requisito  
do título de especialista em Orçamento Público

Área de Concentração: Senado Federal

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Rita de Cássia Leal Fonseca dos Santos

Brasília

**2017**

**ANA CLECIA SILVA GONÇALVES DE FRANÇA**

**CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR COMO INSTRUMENTO DE CUMPRIMENTO DOS PROGRAMAS DE GOVERNO.**

Trabalho apresentado ao Instituto Legislativo Brasileiro – ILB como pré-requisito para a obtenção do Certificado de Conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* na área de concentração Senado Federal

Brasília, 31 de julho de 2017

**Banca Examinadora**

---

Prof. Dr. João Henrique Pederiva

---

Prof.<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Rita de Cássia Leal Fonseca dos Santos

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a meu marido Joseilton, e a meus filhos Alexandre e Bruna, pela paciência, apoio e colaboração, e, especialmente pelo amor que sempre me dedicam, alimentando e fortalecendo os meus dias, não deixando que eu desista dos meus objetivos.

É necessário cuidar da ética para não anestesiar a nossa consciência e começarmos a achar que tudo é normal.

*Mário Sérgio Cortella*

## RESUMO

O objetivo deste estudo é verificar o tipo de relação entre o uso de despesas inscritas em restos a pagar e o alcance das metas estabelecidas nas políticas públicas para alcançar programas de governo, sobretudo para as políticas de caráter social e perene. Alternativamente, investiga se as despesas inscritas em restos a pagar tornam-se instrumentos deletérios ao planejamento orçamentário e financeiro da União. Justifica-se a linha de pesquisa em face do aumento considerável de recursos orçamentários inscritos em restos a pagar nos últimos anos, configurando ao longo dos exercícios um orçamento paralelo sobreposto ao dos exercícios correntes. A pesquisa se fundamenta de entrevistas em profundidade e em observação participante. Como resultado, busca-se identificar interpretações coerentes entre a prática e a teoria a respeito da forma de utilização do orçamento inscrito em restos a pagar, contrapondo as visões de representantes das Instituições de Controle: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União e Tribunal de Contas da União, àquelas de representantes do Poder Executivo: ordenadores de despesa e gestores públicos.

**Palavras-Chave:** [ Restos a pagar, metas, políticas públicas]

## **ABSTRACT**

The purpose of this study it is to verify the relationship between the use of expenditures registered in “remaining balance” and the reach established by public policies to achieve government goals, especially for social and lasting policies. Alternatively, it is examine whether expenditures registered in “remaining balance” become pernicious instruments to the budgetary and financial planning of the country. The line of research is justifiable in the face of the considerable increase of public resources inscribed in “remnants to be paid” in most recent years, which leads to a parallel budget overlaying the current financial year. The research based on interviews and participant observation. As a result, we seek to identify coherent interpretations between practice and theory regarding the use of the budget inscribed in “remaining balance”, opposing the understanding of representatives from the Control Institutions: Ministry of Transparency, the General Union Controller and Brazil’s Court of Auditors, with the views from the representatives of the Executive Branch: Office expense computers and public managers.

Keywords ["remaining balance", "remnants to be paid", goals, marks, public policies]

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1. Evolução Anual dos valores inscritos em RAP.....	12
--	----

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CGU	Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União
EC	Emenda Constitucional
ILB	Instituto Legislativo Brasileiro
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MP	Ministério Público
NRF	Novo Regime Fiscal
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PLDO	Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias
PLOA	Proposta de Lei Orçamentária
PLS	Projeto de Lei do Senado
PPA	Plano Plurianual
RAP	Restos a Pagar
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
1.1 Contextualização do Tema .....	10
1.2 Formulação do Problema.....	16
1.3 Objetivo Geral.....	16
1.4 Objetivos Específicos .....	16
1.5 Justificativa .....	16
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>18</b>
2.1 Execução Orçamentária e as Fases de Empenho e Liquidação.....	18
2.2 Inscrição de despesas em Restos a Pagar .....	20
2.3 Implementação programática: possíveis fatores intervenientes.....	23
2.4 Emenda Constitucional nº 95 – O que muda com o Novo Regime Fiscal .....	25
2.5 Projeto de Lei nº 229/2009.....	25
<b>3. MÉTODO .....</b>	<b>25</b>
3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa.....	26
3.2 Caracterização das fontes de informação.....	26
<b>4. RESULTADOS E DISCUSSÃO - COM BASE NAS ENTREVISTAS .....</b>	<b>34</b>
4.1 Fatores que induzem a inscrição em Restos a Pagar.....	34
4.2 Restos a pagar como instrumento negativo de comprometimento do planejamento orçamentário.....	34
4.3 Restos a pagar como instrumento positivo de flexibilidade de gestão orçamentária.....	34
4.4 Opiniões divergentes.....	36
<b>5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>38</b>
<b>6. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>40</b>
<b>APÊNDICE 1- Questionário</b>	

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

O Orçamento Público se destina a honrar os compromissos das diversas esferas de Governo, muitos deles de caráter perene e imprescindíveis ao funcionamento do Estado. Para tanto, a execução da peça orçamentária deve-se pautar pelo interesse público e pela construção de um Estado eficiente, que cumpra os propósitos Constitucionais mediante a implantação e implementação de políticas públicas necessárias ao desenvolvimento da Nação e na perspectiva de buscar continuamente o bem-estar social.

De acordo com James Giacomoni (2012) verifica-se crescimento no aumento das despesas públicas, sendo esta uma das características mais marcantes do século XX, fato que também é recorrente no século XXI; tal crescimento exige dos Estados a necessidade de se reinventarem na busca de soluções que favoreçam alcançar o equilíbrio fiscal, sendo inclusive necessário o olhar atento e efetivo para o aprimoramento das Leis, Decretos e Atos Normativos no sentido de adequar o orçamento à realidade contemporânea, visando ao atendimento cada vez mais apropriado, para um gasto eficiente, racional e coerente com a capacidade de arrecadação e equilíbrio fiscal.

À época da edição da Lei 4.320, 17 de março de 1964, instituiu-se a possibilidade de inscrição de orçamento do exercício vigente em Restos a Pagar - RAP, para atender a necessidade de regra operacional que pode ser aplicada, em determinadas circunstâncias, quando as despesas empenhadas não são liquidadas antes do final do exercício financeiro, dia 31 de dezembro de cada ano. É o que dispõe o art. 36 da citada Lei, *in verbis*: “Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”.

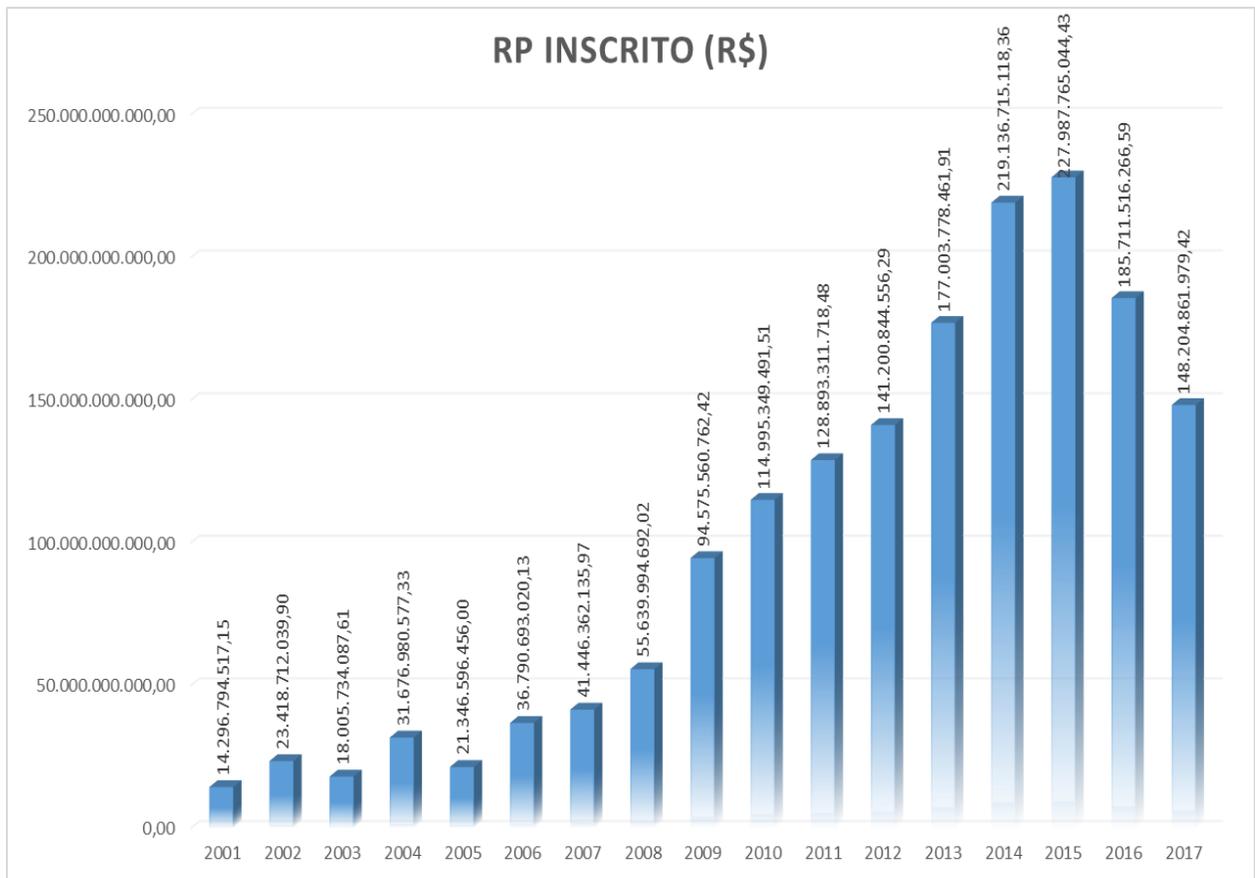
Conforme disciplina o Decreto 93.872/86, alterado pelo Decreto 7.654/2011, no art. 68, “ §2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados, e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição”, ressalvado as situações do disposto no § 3º, que referem-se aos RAPs mantidos por prazo indeterminado, cujas despesas referem-se aos Ministérios da Saúde e Educação, ao PAC e despesas diretamente realizadas pelos órgãos e pelas entidades da União ou mediante transferência ou descentralização

aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até a data prevista no 30 de junho do segundo ano (§2º do art. 68 do Decreto 93.872/86).

Portanto, o orçamento inscrito em RAP se alongará para além do exercício financeiro de sua competência, dando aos recursos empenhados a possibilidade de liquidação futura, conforme dispuserem os decretos executivos que regulam a matéria. A previsão legal mantém o orçamento reservado por meio dos montantes empenhados, preservando em favor do credor os valores orçamentários necessários à liquidação das despesas, que poderá ocorrer em data futura, ainda que haja mudança do ano civil, neste caso, sem comprometer o “orçamento” do ano que se iniciará.

Com frequência, acontece que ao final de cada exercício, há um volume de empenhos a serem inscritos em RAP, em razão de contratos, cuja natureza é continuada, de caráter perene, e muitas vezes essencial ao funcionamento das instituições, em sua maioria relativo às despesas primárias, obrigatórias e discricionárias. Ademais, alguns contratos são firmados por tempo determinado a se cumprir dentro do exercício financeiro, mas ultrapassam esses prazos, como é o caso de construção e obras de engenharia. Há que se destacar ainda os casos de contratos com projetos específicos que, em razão de algum fato excepcional não serão concluídos no exercício financeiro contratado, e não poderão ser interrompidos sem a sua conclusão. Como exemplo podemos citar a experiência do projeto de expansão das agências do INSS, nos últimos anos. (Acórdão nº 2521/2015 - Ata nº 41/2015 - TCU Plenário).

A previsão de estender a vigência desses empenhos parece ter causado um efeito divergente em relação ao que pensou o legislador da Lei 4.320/64, uma vez que a sua previsão se aplica as despesas que não puderam ser liquidadas no ano do respectivo orçamento, ou seja, regra de exceção, entretanto, nas últimas décadas, tem ocorrido um significativo crescimento das despesas objeto de inscrição em RAP, de modo que os montantes inscritos e reinscritos em alguns casos se avolumam ao ponto de se igualar ao orçamento anual conforme diagnosticado no Acórdão – TCU - Plenário nº 2.659/2009, cuja constatação, no que se refere ao aumento dos montantes inscritos em RAP, pode ser verificada no quadro abaixo:



**Figura 1.** Evolução Anual dos valores inscritos em RAP

Fonte: SIGA Brasil/SIAFI - <http://www.senado.leg.br> >Acesso em 17 jul.2017. 22:00

Importa consignar que a figura apresenta um decréscimo considerável do estoque de restos a pagar nos últimos dois exercícios de 2015 e 2016, o que se explica pelo esforço do Governo, que concentrou ações mais rigorosas e com estabelecimento de prazos finais de desbloqueio e uso dos restos a pagar. Esta é a opinião da STN – Secretaria do Tesouro Nacional Segundo notícias divulgadas no site do Ministério da Fazenda sobre a redução de restos a pagar inscritos em 2015:

A Secretaria do Tesouro Nacional informa que foi registrado, no encerramento do exercício de 2015, um estoque de R\$ 186,3 bilhões de Restos a Pagar (RAP), o que representa uma redução de R\$ 41,7 bilhões (18,3%) em relação ao observado ao final de 2014 (R\$ 228 bilhões). O resultado, que reflete o esforço do Governo Federal para redução dessa rubrica, altera a trajetória crescente verificada desde 2007. São considerados Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício financeiro, 31 de dezembro.

Em relação ao total do orçamento do ano, a proporção de RAP está em trajetória declinante desde 2013/2014, quando foram inscritos 13,4% do orçamento. Já em 2015/2016, foram inscritos 10,2%

do Orçamento, nível similar ao verificado em 2010/2011 e 3,2 pontos percentuais menor em relação ao ápice da série em 2014.

A redução do saldo de restos a pagar contou com importantes intervenções como a determinação do TCU por meio do Acórdão TCU nº 2.461/2015, em razão daquele Tribunal considerar indevidos os registros de R\$ 6,6 bilhões realizado pelo Ministério da Cidades em dezembro de 2015 no Programa Minha Casa Minha Vida. E ainda o cancelamento de R\$ 8.0 bilhões de reais de restos a pagar feitos pelo Ministério de Minas e Energia, considerado superior ao efetivado, relativo a transferências aos entes de royalties de petróleo e gás. ([www.fazenda.gov.br](http://www.fazenda.gov.br))

Em 2016 a redução de restos a pagar inscritos alcançou a proporção de 20% menos do estoque de R\$ 185.7 bilhões de reais, assim, houve uma redução de aproximadamente R\$ 38.0 bilhões de reais. Tal desempenho foi considerado de grade êxito em razão de se apresentar como 6,6% do orçamento estimado para 2017, e ainda por ser semelhante a série histórica de 10 (dez) anos anteriores. Esta demonstração interrompe a série de grande crescimento do estoque de restos a pagar.

Segundo informações extraídas do site do Tesouro Nacional:

A redução do estoque de RAP pode ser atribuída a esforços de controle fiscal feitos em 2016 em três frentes: cancelamento de RAP inscritos, maior disponibilidade financeira em relação à orçamentária e priorização da quitação de obrigações contraídas nos anos anteriores. Em 2016, foram pagos R\$ 105,6 bilhões (57%) do estoque de R\$ 185,7 bilhões de RAP, a maior execução proporcional observada desde 2011. ([www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br))

Não obstante as possibilidades previstas na Lei para inscrição de despesas em RAP, deve-se atentar para a premissa da soberania e prioridade do interesse público, em especial, no atendimento das necessidades do Estado, com vistas ao cumprimento das políticas que atendam o planejamento estratégico, o plano de ação e as atividades finalísticas de cada Órgão, razão pela qual ainda que haja permissivo legal, o uso do RAP deve ser feito em consonância com o planejamento das políticas públicas, de modo que quando utilizado venha a contribuir com a implementação dessas, tanto em relação aos montantes comprometidos, quanto em relação aos projetos prioritários. Aliás o planejamento é determinante para o setor governamental e indicativo apenas para o setor privado, consoante entendimento de Pederiva (PEDERIVA, 2008).

Entretanto, restam dúvidas sobre os tipos de despesas em que os RAPs são empregados, e se os orçamentos inscritos se destinam às prioridades e ao sucesso para o cumprimento das metas estabelecidas nas políticas públicas e interesse público.

Com a possibilidade de instrumentalização do orçamento através da inscrição em RAP, cumpre a todas as esferas da administração pública fiscalizar na sua área de abrangência a aplicação e destinação dos recursos públicos, não apenas sob a perspectiva quantitativa, mas também a qualitativa, objetivando verificar dentre os volumes de despesas de RAP, cuja frequência tornou-se mais elevada e crescente a cada exercício, onde efetivamente a sua aplicação tem sido a bem do interesse público e atendendo a eficiência do gasto com observância ao imperativo das leis e das normas vigentes uma vez que essas exigências fornecem solidez tanto quanto possível para as escolhas dos agentes nas alocações de recursos, sobretudo os já escassos (PEDERIVA, 2008).

Ainda não há, no âmbito dos Órgãos de fiscalização, rotinas de auditorias e meios próprios e de credibilidade, voltados para a avaliação do uso de RAP, principalmente sob o aspecto qualitativo dos recursos orçamentários empreendidos existindo apenas as auditorias de conformidade. (Acórdão Plenário - TCU nº 19/2007)

Portanto, não há uma fiscalização cujo objetivo específico seja sobre o atingimento das metas físicas e financeiras, em sua relação com as políticas públicas de cada Órgão ou entidade. Portanto, não há prática de auditoria rotineira que possibilite a aferição, inclusive, sob o ponto de vista qualitativo, do gasto de despesas inscritas em RAP. Via de regra, as auditorias são focadas no caráter quantitativo dos RAP's inscritos, e especialmente sob a ótica do atendimento, por parte dos gestores/ordenadores aos quesitos legais estabelecidos pela Lei 4.320/64 e Decreto 93.872/86.

Conforme Bittencourt (2017), há indicação do órgão gestor central - Secretaria do Tesouro Nacional – de que ...”é praticamente impossível a realização de análise dos detalhes necessários para a aferição de legalidade dos empenhos inscritos em RPNP”. Conclui Bittencourt “que a regularidade da inscrição em RPNP fica totalmente a critério do gestor responsável pela execução do gasto em cada órgão federal” (BITTENCOURT, 2017)

Verifica-se que ainda resta divergência de interpretações entre as esferas do governo, quais sejam: executores - ordenadores de despesas, Órgãos de Controle-audidores, Órgão Central; a respeito de alguns pontos relativos às prerrogativas de inscrição de despesas em RAP.

Em 2015, o TCU atuou na gestão orçamentária e financeira, inclusive observando os episódios de restos a pagar, pelos Órgãos, e sobretudo de forma mais constante junto ao Poder Executivo. (CARVALHO et al, 2015, p. 199). Os Tribunais de Contas exercem papel fundamental para o alcance dos objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Toma-se como exemplo frequente desta atuação a edição dos Acórdãos – Plenário n.º(s) 19/2007, 449/2009, 2.659/2009, 1.143/2011; 3.108/2011, 226/2016 e 272/2017. Dentre os assuntos visitados pelo TCU, destacam-se a constatação, ano após ano, do crescimento de despesas inscritas em RAP e do impacto desse procedimento no superávit primário. Somado ao crescente volume de RAP inscritos, o TCU reforça ainda a sua análise e manifestação sobre as reinscrições de RAP, sendo vários por prazos indefinidos.

Assim, no Acórdão Plenário - TCU nº 19/2007, verifica-se que o TCU faz a seguinte recomendação:

Voto

17.(...)

8.3 - determinar à Secretaria Federal de Controle Interno e aos Órgãos de Controle Interno dos Poderes Legislativo e Judiciário:

8.3.1 - que verifiquem o cumprimento das disposições legais e regulamentares a respeito da inscrição e execução de restos a pagar no Relatório do Órgão de Controle Interno de que trata a IN12/96TCU;

8.3.2- que esclareçam às unidades gestoras sob sua supervisão que a prorrogação de restos a pagar não processados sem instrumento legal que a ampare constitui infração à norma legal de que trata o art. 16, Inciso III, alínea 'b' da Lei 8.443/92, podendo ensejar os infratores à sanção prevista no inciso II do art. 58 da mesma Lei.

Os Acórdãos do TCU – Plenário vêm inaugurar a atuação perene dos Órgãos de Controle nas verificações anuais dos procedimentos de aplicação e execução dos RAP's pelos gestores públicos, inclusive na prestação de contas anual de cada Órgão. No ano de 2007, e nos anos subsequentes, e até no presente exercício de 2017, o TCU vem, sob a égide da sua disposição legal e atribuições previstas na Lei 8.443, de 16 de julho de 1992, nos seus artigos 16, 43 e 58, se manifestando regularmente e aplicando aos gestores e ao Poder Executivo os alertas que entende necessários em relação à gestão orçamentária e sobretudo ao uso indevido de inscrição de despesas em restos a pagar, a liquidação dessas despesas, o pagamento, o cancelamento e as hipóteses de reinscrições.

Neste contexto, destacamos a existência de dispositivo de responsabilização, pelo TCU, àquele agente público que não honrar os dispositivos legais, vinculados às auditorias de conformidade, conforme segue:

Lei 8.443/92

Art. 16. As contas serão julgadas:

I - regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

II - regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário;

**III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:**

a) omissão no dever de prestar contas;

**b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;**

c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;

d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

§ 1º O Tribunal poderá julgar irregulares as contas no caso de reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de tomada ou prestação de contas.

§ 2º Nas hipóteses do inciso III, alíneas c e d deste artigo, o Tribunal, ao julgar irregulares as contas, fixará a responsabilidade solidária:

a) do agente público que praticou o ato irregular, e

b) do terceiro que, como contratante ou parte interessada na prática do mesmo ato, de qualquer modo haja concorrido para o cometimento do dano apurado.

§ 3º Verificada a ocorrência prevista no parágrafo anterior deste artigo, o Tribunal providenciará a imediata remessa de cópia da documentação pertinente ao Ministério Público da União, para ajuizamento das ações civis e penais cabíveis.

(...)

**Art. 43. Ao proceder à fiscalização de que trata este capítulo, o Relator ou o Tribunal:**

**I - determinará as providências estabelecidas no Regimento Interno, quando não apurada transgressão a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, ou for constatada, tão-somente, falta ou impropriedade de caráter formal; (grifo nosso)**

II - se verificar a ocorrência de irregularidade quanto à legitimidade ou economicidade, determinará a audiência do responsável para, no prazo estabelecido no Regimento Interno, apresentar razões de justificativa.

**Parágrafo único. Não elidido o fundamento da impugnação, o Tribunal aplicará ao responsável a multa prevista no inciso III do art. 58 desta Lei. (Grifo nosso)**

Isto posto, e diante da situação concreta, cabe avaliar: a utilização da possibilidade de inscrição de despesas em restos a pagar como um ponto favorável ou contrário ao alcance das metas nas políticas públicas.

## **1.2 Formulação do Problema**

A utilização frequente de Restos a Pagar por gestores públicos é compatível e adequada com a melhor utilização do dinheiro público e o cumprimento das metas de programas governamentais, em prol da geração de melhores condições de vida à população?

## **1.3 Objetivo geral**

Compreender a utilização da Inscrição de Restos a Pagar pela gestão pública e sua relação com a qualidade do cumprimento das políticas públicas e suas metas.

## **1.4 Objetivos Específicos**

- 1.4.1- Compreender e ampliar o conhecimento científico sobre Restos a Pagar (RAP);
- 1.4.2- Identificar a relação entre o uso de RAP e o cumprimento das metas nas políticas públicas;
- 1.4.3- Identificar fatores positivos no uso de RAP;
- 1.4.4- Identificar fatores negativos no uso de RAP.
- 1.4.5- Identificar convergências e divergências entre diferentes atores, sobretudo os gestores e os órgãos de fiscalização.

## **1.5 Justificativa**

Considerada de grande importância à gestão pública, e pelo melhor e mais adequado emprego no atendimento ao bem-estar da população, a inscrição de despesas em Restos a Pagar foi instituída pela Lei 4.320, de 17 de março de 1964, para ser utilizada ao término anual da gestão.

Este é um instrumento legal para aplicação na gestão e conforme informações de páginas eletrônicas oficiais de Órgãos Públicos competentes, tem sido utilizado larga e frequentemente, sobretudo na última década, pelos gestores.

Em que pese a sua importância, para o cumprimento das metas governamentais dos seus respectivos programas, políticas públicas e alcance de metas estabelecidas, verifica-se que a literatura tem disponibilizado informações referentes aos aspectos quantitativos de uso de RAP, entretanto, não encontramos na literatura consultada qualquer referência literária pertinente que, especificamente, avalie a compatibilidade qualitativa desse uso na efetiva e eficiente execução dos programas e políticas públicas propostas nas gestões.

Assim, pesquisar sobre o uso de RAP e sua adequabilidade na consecução da qualidade de execução de política pública é relevante. Pode-se considerar um estudo exploratório dado a escassez de literatura sobre o tema; o que torna este estudo inovador, pertinente e oportuno.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Execução Orçamentária e as Fases de Empenho e Liquidação

Para uma melhor análise das prerrogativas de uso de RAP, necessário se faz que se apresentem e discutam-se as etapas – empenho e liquidação, que também devem atender a legislação vigente no Brasil, e estão diretamente vinculadas à indução do gestor para solicitação e utilização de Restos a Pagar.

O empenho é a reserva de orçamento, estabelecido por compromisso elaborado em documento próprio, em nome de terceiro, do montante correspondente a despesa futura de contrato a ser firmado, para a obtenção de produtos, serviços e materiais. (Licitações Contratos & Orientações e Jurisprudência do TCU).

Conforme disciplina o art. 58 da Lei 4.320/64, “O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

A Lei 4.320/64 no art. 60 e o Decreto 93.872/86, no art. 24, dizem: “É vedada a realização de despesa sem prévio empenho”

E ainda Decreto 93.872/86:

Art. 23. Nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou quando imputada a dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços, cujo custo excede aos limites previamente fixados em lei. (...).

Art. 26. O empenho não poderá exceder o saldo disponível de dotação orçamentária, nem o cronograma de pagamento do limite de saques fixado, evidenciados pela contabilidade, cujos registros serão acessíveis às respectivas unidades gestoras em tempo oportuno.

Parágrafo único. Exclusivamente para efeito de controle da programação financeira, a unidade gestora deverá estimar o prazo do vencimento da obrigação de pagamento objeto do empenho, tendo em vista o prazo fixado para o fornecimento de bens, execução da obra ou prestação do serviço, e o normalmente utilizado para liquidação da despesa.

Art. 30

(...)

§ 2º Somente poderão ser firmados contratos à conta de crédito do orçamento vigente, para liquidação em exercício seguinte, se o empenho satisfizer às condições estabelecidas para o relacionamento da despesa como Restos a Pagar.

Considerando que o Empenho é condição *sine qua non* para a realização de despesa e ainda a confirmação da existência orçamentária, se tornando ele, objeto de restos a pagar, leva consigo às prerrogativas de garantir a existência do orçamento, além do ano civil a que se refere.

Em relação a liquidação da despesa, é a fase que encerra, por assim dizer, a etapa de contratação, permitindo assim adentrar o campo da conclusão do pacto e possibilitando o início da outra fase da execução orçamentária, o pagamento do serviço ou material, sendo momento de verificação e checagem de detalhes relativos ao objeto, valor, credor e adimplemento do pacto, consoante texto previsto na Lei 4.320/64e ainda no Decreto 93.872/86, vejamos.

#### **Lei 4.320/64**

Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. (Grifo nosso)

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I - a origem e o objeto do que se deve pagar;

II - a importância exata a pagar

III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço. (Grifo nosso)

#### **Decreto 93.872/86**

Art. 36. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor ou entidade beneficiária, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito ou da habilitação ao benefício.

§ 1º A verificação de que trata este artigo tem por fim apurar:

a) a origem e o objeto do que se deve pagar;

b) a importância exata a pagar; e

c) a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos, obras executadas ou serviços prestados terá por base:

a) o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

b) a Nota de Empenho;

c) o documento fiscal pertinente;

d) o termo circunstanciado do recebimento definitivo, no caso de obra ou serviço de valor superior a Cz\$350.000,00 (trezentos e cinquenta mil cruzados) e equipamento de grande vulto, ou o recibo, nos demais casos.

Tanto a Lei 4.320/64 como o Decreto 93.872/86 qualificam como despesa liquidada aquela cujo objeto contratado, seja de serviço ou de material, tenha sido entregue e recebido parcial ou totalmente. Já a despesa em fase de liquidação, pode ser considerada em qualquer etapa entre o contrato e o adimplemento total, posto que nem a Lei 4.320/64, nem o Decreto 93.872/86, estabelecem de forma objetiva e taxativa o percentual que deve ser considerado para a qualificação da condição de despesa em liquidação.

Assim caberá ao ordenador de despesas deliberar em relação a qualificação das despesas consideradas ou não como liquidadas, utilizando como parâmetro a situação de fato, caso a caso, na condição em que cada objeto contratado se encontra em relação ao adimplemento pela parte contratada. Inclusive quando se trata de repasses a ente privado, ou até a própria União, Estados e Municípios, a depender da natureza do compromisso.

## **2.2 Inscrição de despesas em Restos a Pagar**

- **RESTOS A PAGAR**

O artigo 34 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, disciplina que, “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”; esta lei que foi editada para estatuir normas gerais de direito financeiro para elaboração, e, controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, é até hoje a principal norma legal que rege o tema relativo à gestão de recursos orçamentários e financeiros.

O estabelecimento do exercício financeiro, para efeito de execução, no período compreendido entre 01 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano civil, visa cumprir o disposto pela Lei 4.320/64, no que se refere a definição de que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. Porém, a criação de RAP demonstra que cada vez mais o arcabouço Legal vem em busca da atualização jurídica, para adequação das Leis aos fatos, o que na prática se faz necessário, e em alguns casos já ocorrem com alguma frequência. (BITTENCOURT 2017).

O instituto de restos a pagar se destinam, na Lei 4.320/64, a dar segurança jurídica e sobretudo garantia orçamentária às despesas empenhadas, processadas ou não processadas, mantendo ainda a segregação anual por exercício. A prerrogativa de inscrição dos empenhos em

RAP, ao menos em primeira análise, é uma regra de exceção, vez que a execução orçamentária e financeira deve ocorrer entre 01 de janeiro a 31 de dezembro. Conforme regulamentado pela Lei supracitada:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

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

Contudo, ao longo dos anos houve uso descontrolado de montantes de alto vulto inscritos em restos a pagar, o que pode indicar que esteja ocorrendo já há algumas décadas um desvio de finalidade deste dispositivo que é regra de exceção. (FERNANDES 2004).

- **DECRETO 93.872/86**

O Decreto 93.872/86 regulamenta as formas de aplicação da inscrição de despesas em restos a pagar, sendo um dentre os dispositivos legais utilizado pelos Órgãos de Controle, TCU – Tribunal de Contas da União e a CGU - Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União, sobretudo nas auditorias de conformidade, quando verifica-se se os ordenadores de despesas e os demais gestores públicos cumpriram as regras estabelecidas na legislação pertinente ao tema.

Em entrevista para a realização do presente estudo, os ordenadores de despesas e gestores entrevistados, definiram que o Decreto nº 93.872/64, é o instrumento legal mais completo para dirimir as dúvidas que surgem na prática, sobre o tema em referência. Portanto, contribui sobremaneira no dia a dia da operacionalização do orçamento inscrito em restos a pagar, inclusive com algumas definições referentes às regras de exceção.

Vejamos:

Art 67. Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

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

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

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.

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

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

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

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

II - sejam relativos às despesas

a) do Programa de Aceleração do Crescimento – PAC

b) do Ministério da Saúde;

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

## • LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

A Lei Complementar nº 101/2000 - LRF, de 04 de maio de 2000 -, estabelece regras que vinculam e obrigam ao operador do orçamento constante cautela em relação aos compromissos presentes e futuros, inclusive àqueles que eventualmente venham a se tornar RAP, dando destaque às despesas contraídas e que cujos objetos não tenham sido entregues e/ou executados. (LRF art. 42º).

### **LRF (...) Art. 1º.**

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

(...)

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Ainda na LRF, o art. 42 trata de situação específica estabelecendo que nos últimos 08 (oito) meses de mandato o titular de Poder ou órgão não pode contrair obrigação que venha a

deixar um débito/passivo dentro do exercício ou nos subsequentes, sem que haja disponibilidade de caixa suficiente para essa finalidade, portanto, trata expressamente das hipóteses de inscrição em RAP em final de mandato político, de modo que um governante não seja inconsequente e irresponsável, contraindo despesas que deixará para o próximo mandato, seja do mesmo governante ou não, os compromissos financeiros que não devem comprometer o orçamento futuro.

Dos Restos a Pagar

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

### **2.3 Implementação programática: possíveis fatores intervenientes**

Consoante entendimento de Carvalho e Colaboradores (CARVALHO *et al*, 2010), a implementação de uma política pública depende de vários fatores, diretos e indiretos, em razão da coletividade de participação de atores e meios para a realização das atividades inerentes à realização e construção de todas as atividades no meio público.

O processo de produção na Administração Pública, por mais ágil que venha a ser, perpassará obrigatoriamente por determinadas etapas:

Vários fatores podem interferir na implementação alterando os rumos previstos. São circunstâncias externas ao agente implementador relativas à adequação, suficiência e disponibilidade de tempo e recursos; à característica da política em termos de causa e efeito, aos vínculos e dependências externas; à compreensão e especificação dos objetivos e tarefas; à comunicação, coordenação e obediência. O sucesso da implementação estará também relacionado à adequação de sua direção top-down ou bottom-up ao tipo de política e ao ambiente onde é implementada. (CARVALHO *et al*, 2010, p. 10.)

Brynard (2000) propôs um modelo de clusters para possibilitar visão mais completa sobre a implementação de uma política pública - o Protocolo 5C. (BRYNARD, 2000).

Os cinco componentes do Protocolo 5C são assim definidos: **Conteúdo**, **Contexto**, **Compromisso**, **Capacidade**, **Cientes e Coalizões**, que em breve análise compõem respectivamente as etapas de implementação, desde a concepção de: o que fazer, a definição das

metas, os métodos a serem aplicados, os aspectos sociais, políticos e econômicos da política pública a ser implementada.

Importa ressaltar que o ambiente organizacional onde se trabalhará a implementação da Política Pública, além de envolver o compromisso destacado pelos atores envolvidos, determinará que tipo de abordagem será predominante para a implementação do projeto, que terá origem no topo do ambiente estratégico, quando a diretriz partir de um contexto geral para o específico, o que é chamado de *top-down*.

Quando a abordagem parte da área finalística ou dos clientes que receberão o benefício da política pública, ocorre o fluxo de baixo para cima, ou seja, a abordagem de implementação será construída dos elementos mais básicos, até a complementação do projeto como um todo, neste caso a abordagem é denominada de *botton-up*.

Os Clientes e Coalizões referem-se à participação dos clientes externos no processo construtivo da implementação, os considerados parceiros no processo intelectual e prático.

Ainda, segundo, Carvalho *et al* (CARVALHO *et al*, 2010) a Capacidade é a identificação dos meios de capacidade administrativa, que são: distribuição de tarefas, treinamento, insumos, recursos financeiros e pessoal, portanto o protocolo 5C constrói a “rede” de ferramentas necessárias ao sucesso de uma implementação de Política Pública com os anseios necessários de conteúdo, contexto, compromisso das partes, capacidade operacional e administrativa e parcerias entre os que executam e os que serão favorecidos, sobre a supervisão e controle da Administração e agentes políticos.

## **2.4 Emenda Constitucional nº 95 – O que muda com o Novo Regime Fiscal**

A Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016 alterou o Ato das disposições Constitucionais Transitórias e instituiu o NRF - Novo Regime Fiscal que vigorará pelos próximos 20 (vinte) exercícios financeiros. Dentre as alterações instituídas pelo NRF é de relevante repercussão o estabelecimento do teto limite para as despesas, que passa a existir por meio dos limites individualizados para o Poder Executivo, Poder Judiciário Ministério Público da União e do Conselho Nacional do Ministério Público, Defensoria Pública da União, para os gastos com as despesas primárias. (VOLPE, Ricardo Alberto, 2016).

Ainda segundo Volpe: “ pelo potencial de afetar a execução da maior parte das políticas públicas a cargo da União, as propostas que resultaram na EC 95/2016 obtiveram grande espaço nos meios de comunicação e no debate público”.

Apesar da fixação de regras inovadoras, em especial a fixação de limites à despesa primária, o Novo Regime Fiscal não afastou as regras já existentes, que continuam a ter validade e eficácia a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O limite de gasto com as despesas primárias instituído pelo NRF tomou por base a despesa primária paga do exercício de 2016, que será utilizada como paradigma para os dez primeiros anos, permitindo apenas a atualização monetária de 7,2%, para o exercício de 2017, e o índice estabelecido pelo IPCA corrigirão os limites utilizados no ano anterior a partir do exercício de 2018.

No cálculo de 2016, incluem-se os restos a pagar pagos e as operações que interferem no resultado primário, contudo os restos a pagar anteriores a 2016 não serão contabilizados no limite estabelecido com base em 2016. (VOLPE, Ricardo Alberto, 2016).

Com a regra de limite estabelecido algumas mudanças significativas e restritivas impossibilitaram que os Órgãos ultrapassem os seus respectivos tetos de gastos, e a União de aplicar a contabilidade criativa, vez que o vínculo entre o limite estabelecido desde a LDO e até a execução do exercício financeiro há ainda as limitações que se impõe em razão da meta fiscal a ser atingida, assim os limites poderão vir a ser inferiores ao teto, mas não poderão superá-lo, nem por meio de créditos suplementares ou especial, sendo regra de exceção apenas o crédito extraordinário, que passa a ter maior rigor nas suas aplicações, no sentido exato da previsão legal para emergências e calamidades. (VOLPE, Ricardo Alberto, 2016).

Conforme disciplina a EC nº 95, art. 107, § 5º “É vedada a abertura de crédito suplementar ou especial que amplie o montante total autorizado de despesa primária sujeita aos limites de que trata este artigo” este dispositivo possibilita que créditos criados por projeto de lei e Decretos não sejam fatores para a extrapolação dos limites dos Órgãos.

Ressalta-se que não se incluem nos limites de gastos:

EC 95, Art. 7º § 6º Não se incluem na base de cálculo e nos limites estabelecidos neste artigo:

I - transferências constitucionais estabelecidas no § 1º do art. 20, no inciso III do parágrafo único do art. 146, no § 5º do art. 153, no art. 157, nos incisos I e II do art. 158, no art. 159 e no § 6º do art. 212, as despesas referentes ao inciso XIV do **caput** do art. 21, todos da Constituição Federal, e as complementações de que tratam os incisos V e VII do **caput** do art. 60, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II - créditos extraordinários a que se refere o § 3º do art. 167 da Constituição Federal;

III - despesas não recorrentes da Justiça Eleitoral com a realização de eleições; e

IV - despesas com aumento de capital de empresas estatais não dependentes.

Em relação a liquidação e pagamento de restos a pagar, há destaque para o que estabeleceu o § 11 do art. 7º da EC 95, uma vez que este dispositivo discorre sobre a possibilidade de não ser contabilizado no limite de gastos de cada exercício o pagamento de restos a pagar inscritos até 2015, assim o Novo Regime Fiscal imporá condição que tenderá a possibilidade de liquidação e pagamento do estoque existente de restos a pagar existente até 2015, “desde que haja durante o exercício, excesso de resultado primário, sob a ótica da meta da LDO, (VOLPE, Ricardo Alberto, 2016).

De outro lado o NRF contribuirá para que não haja expansão de novos restos a pagar a partir de 2016, em razão destes valores comprometerem os limites dos Órgãos, sem a possibilidade de novos limites virem a ser estabelecidos além da LDO e LOA.

Ademais, as regras são rigorosas para quem descumprir o seu respectivo limite, o que já previsto como regra Legal, pela LRF, agora vem acompanhado de penas severas e que comprometeram ainda mais o futuro das políticas públicas dos Órgãos apenados. (VOLPE, Ricardo Alberto, 2016).

Art. 109 - No caso de descumprimento de limite individualizado, aplicam-se, até o final do exercício de retorno das despesas aos respectivos limites, ao Poder Executivo ou a órgão elencado nos incisos II a V do **caput** do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que o descumpriu, sem prejuízo de outras medidas, as seguintes vedações:

I - concessão, a qualquer título, de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração de membros de Poder ou de órgão, de servidores e empregados públicos e militares, exceto dos derivados de sentença judicial transitada em julgado ou de determinação legal decorrente de atos anteriores à entrada em vigor desta Emenda Constitucional;

II - criação de cargo, emprego ou função que implique aumento de despesa;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, ressalvadas as reposições de cargos de chefia e de direção que não acarretem aumento de despesa e aquelas decorrentes de vacâncias de cargos efetivos ou vitalícios;

V - realização de concurso público, exceto para as reposições de vacâncias previstas no inciso IV;

VI - criação ou majoração de auxílios, vantagens, bônus, abonos, verbas de representação ou benefícios de qualquer natureza em favor de membros de Poder, do Ministério Público ou da Defensoria Pública e de servidores e empregados públicos e militares;

VII - criação de despesa obrigatória; e

VIII - adoção de medida que implique reajuste de despesa obrigatória acima da variação da inflação, observada a preservação do poder aquisitivo referida no inciso IV do **caput** do art. 7º da Constituição Federal.

§ 1º As vedações previstas nos incisos I, III e VI do **caput**, quando descumprido qualquer dos limites individualizados dos órgãos elencados nos incisos II, III e IV do **caput** do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, aplicam-se ao conjunto dos órgãos referidos em cada inciso.

§ 2º Adicionalmente ao disposto no **caput**, no caso de descumprimento do limite de que trata o inciso I do **caput** do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ficam vedadas:

I - a criação ou expansão de programas e linhas de financiamento, bem como a remissão, renegociação ou refinanciamento de dívidas que impliquem ampliação das despesas com subsídios e subvenções; e

II - a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária.

§ 3º No caso de descumprimento de qualquer dos limites individualizados de que trata o **caput** do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fica vedada a concessão da revisão geral prevista no inciso X do **caput** do art. 37 da Constituição Federal.

§ 4º As vedações previstas neste artigo aplicam-se também a proposições legislativas."

Os trabalhos do Poder Legislativo também foram alcançados pelas vedações da EC 95, uma vez que não poderão ser aprovadas Leis que aumentem as despesas para os Poderes e os órgãos, tal dispositivo impõe hora em diante restrição para a criação de compromissos de despesas obrigatórias decorrentes de legislação. (VOLPE, Ricardo Alberto, 2016).

Com a EC 95/2016 as despesas do exercício, de caráter discricionário estarão sujeitas a duas condições: o atendimento do limite do órgão e ao alcance da meta fiscal, ademais, ainda que haja superávit, e a meta fiscal venha a ser maior do que o estimado, o limite poderá ser aumentado apenas ao montante do teto, ou seja, a condição de cada órgão dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e demais entes atingidos pela EC 95/2016 será cumprir os seus limites

trabalhando, em regra, pelos próximos exercícios com a certeza de que na melhor das hipóteses terão o seu valor pré-estabelecido na LDO e LOA

### **2.5 Projeto de Lei nº 229/2009**

No Brasil, ainda há, de certo modo, uma equivocada forma de aceitação ou não aceitação, dos dispositivos legais e normativos, inclusive quanto a força impositiva de atendimento desses dispositivos por todos os cidadãos e instituições, sejam públicas ou privadas.

Dispomos de muitas Leis nos diversos ramos do Direito; elas nos fornecem um arcabouço legal robusto e que deveria atender às necessidades do povo e da Nação, porém há uma situação desconhecimento do dever legal, ou da sua não aplicação, que tem trazido muitos prejuízos administrativos, econômicos, políticos e sociais ao nosso País.

Fala-se sempre da necessidade de criação de novos dispositivos de controle, mas é sabido que de nada adiantará apenas a criação de novas leis se não houver uma mudança de cultura do povo e de seus governantes.

É fato que tornou-se urgente a modificação, atualização e complementação de dispositivos legais e normativos que se imponham às pessoas e às Instituições, trazendo vigor à exigibilidade do seu cumprimento, e estabelecendo um engrandecimento e fortalecimento do controle e das punições daqueles que fogem ao rigor da Lei, assim, entendo que surgiu a concepção do PLS 202, substituído pelo PLS 229/2009. Este Projeto de Lei tem como principal pilar a prevenção e correção das ações e das diretrizes no gasto público, bem como exige maior planejamento e um rigor e controle na execução responsável por parte dos agentes principais que atuam nas políticas públicas nacionais.

Atualmente dispomos de Leis bastante elaboradas e completas, e não podemos deixar de dar destaque ao Novo Regime Fiscal, EC 95/2016, porém a mudança administrativa, política e orçamentária no Brasil, exige a busca contínua da do equilíbrio fiscal, da qualidade do gasto e o PLS 229/2009 vem preencher a lacuna de dispositivos que a Lei 4.320/64 já não alcança e impor maior efetividade ao PPA – Plano Plurianual (Cysne, Rubens Penha, 2010).

No Brasil, no campo da contabilidade, orçamento e finanças públicas contamos com a Lei 4.320/64, a LRF- Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, e ainda a LOA – Lei Orçamentária Anual e a LDO, Lei de Diretrizes Orçamentárias editadas, ano a ano; não podemos deixar de frisar a relevância da Lei que estabelece o PPA – Plano Plurianual. Essas leis, contribuem para a construção e gestão das ações de Governo de um modo geral e sobretudo para às políticas públicas implementadas no nosso país; mas ainda estamos em busca de uma solução Legal e cultural, política e administrativa, que atenda aos interesses nacionais, minimamente, como determina a nossa Constituição Federal, sendo a nossa meta a equiparação da força das leis conforme aplicabilidade dos países desenvolvidos.

Diante disso, vislumbrando a real necessidade de adequar as leis relativas ao tema orçamentário e financeiro; trazendo a letra da lei para a realidade o Senador Tasso Jereissati, foi o responsável pela iniciativa do Projeto de Lei do Senado que busca aprimorar os dispositivos legais afetos à matéria orçamentária, o PLS 202, substitutivo 229/2009.

A proposição visa, entre outros, as seguintes metas: Estabelecimento de normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, fortalecimento e rigor na responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, execução da gestão fiscal responsável, alteração de dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, revogação da Lei 4.320/64, criação de mais critérios para a elaboração dos PPA, estabelecimento da regra do cálculo cumulativo para os novos endividamentos do governo e criação do novo prazo de abrangência para a LDO com rigor na exigência de uma maior relação entre o PPA e a LOA, inclusive em relação ao espaço disponível para novos projetos de investimento.

Em análise e verificação do texto proposto no PLS 229/2009, sobretudo do ponto de vista do conteúdo apresentado, parece haver uma busca por um detalhamento maior das ações e etapas que visam o atendimento da formação gerencial e responsável desde a concepção do PPA e LOA até a execução e controle. (Cysne, Rubens Penha, 2010).

De outro lado o PLS possibilitará, com o seu conteúdo renovado, trazer a luz da administração o frescor de uma nova Lei que compila os textos afins de forma coordenada, e tenta sanar as lacunas da imprevisibilidade de alguns dispositivos em textos legais existentes;

uma vez que estabelece um raciocínio coerente, entre as exigências do PLOA, PPA, LOA, LDO, e, ainda possibilita a revogação da Lei nº 4.320/64 já bastante defasada ao longo das décadas de sua existência. (Cysne, Rubens Penha, 2010).

Em linhas gerais o PLS 229/2009 complementa a LRF nos aspectos relativos às exigências nominais e mais diretas dos agentes públicos, como é o caso da alteração proposta para o art. 9º que traz os titulares dos poderes como principais responsáveis, de forma taxativa, das etapas de elaboração e definição dos gastos e execução e gestão financeira.

Ademais, sob o aspecto do rigor, o PLS 229/2009 cria mais regras e instrumentos de controle, seja por emissão obrigatória de relatórios, da transparência nos gastos (artigo 48), como ainda na periodicidade dos “balanços” operacionais de execução (artigos 17 e 18 do texto original).

Portanto em linhas gerais o PLS 229/2009, estabelece mais etapas e controle na gestão, e mais responsabilidade dos agentes públicos.

Em se tratando de receitas, vale ainda frisar que a proposição do PLS 229/2009, coloca regras sobre as demonstrações claras sobre os montantes de receita corrente líquida, e ainda sobre às prerrogativas de renúncias de receitas (art. 11), dificultando a existência de contabilidade criativa que possa desvirtuar os resultados reais das destinações dos recursos públicos em questão.

Quanto a Lei 4320/64, em regra, atualiza os dispositivos, e segue o viés da LRF, propondo um arcabouço de exigências e etapas, no processo contábil e patrimonial, de modo a trazer maior aderência e menos poder discricionário de interpretações aos atores do processo. A proposta do PLS 229/2009 visa simplificar o PPA, e espera que este, definitivamente, agora retrate o programa de governo do poder vigente. (Cysne, Rubens Penha, 2010).

Outro aspecto relevante do PLS 229/2009 é a vinculação na elaboração da LDO com o PPA, assim, espera-se que sejam elaboradas políticas públicas realistas, mais aderentes e próximas da realidade e capacidade de execução pelo Estado e Órgãos, e uma simetria lógica na proposição do PPA, LDO, LOA.

### 3. MÉTODOS

Realizou-se uma pesquisa descritiva, sobre o estudo qualitativo do uso do orçamento inscrito em RAP, além de busca documental e bibliográfica, com a opinião dos entrevistados.

A elaboração do presente estudo aconteceu em duas etapas, sendo a primeira a realização de uma revisão da literatura sobre o tema, e na segunda etapa, a pesquisadora entrevistou servidores públicos federais do Poder Executivo e do Poder Legislativo, em exercício no TCU, CGU, Ministério do Planejamento Desenvolvimento e Gestão que atuam na auditoria e na execução, estes últimos como gestores e ordenadores de despesas. Utilizaram-se ainda fontes documentais de informação, a saber: Leis, Decretos, Acórdãos do TCU, e livros que versam sobre o tema.

O instrumento elaborado para a realização das entrevistas foi um questionário com perguntas abertas, que tiveram por objetivo servir de “perguntas disparadoras”, para facilitar os entrevistados nas suas narrativas e manutenção do foco dos temas considerados relevantes para promover informação e esclarecimento acerca dos objetivos do presente estudo.

Todos os participantes foram esclarecidos sobre a finalidade e os objetivos da pesquisa, foram garantidos o sigilo e confidencialidade das informações, inclusive de preservação de sigilo absoluto em relação a qualquer informação que os possa identificar. Os participantes declararam seu interesse e concordância em participarem do estudo, tendo garantida sua respectiva autonomia, justiça, beneficência e não maleficência, conforme princípios da Bioética, que em parte regem a pesquisa envolvendo seres humanos, direta ou indiretamente, (CONSELHO NACIONAL DE SAÚDE, 2012; KIWONGHI BIZAWU *et al*, 2016).

As perguntas do questionário foram elaboradas com foco em dois paradigmas, a execução e a fiscalização. O primeiro relacionado às atividades de execução orçamentária e financeira, razão pela qual foram selecionados para serem entrevistados servidores do Poder Executivo, vez que atuam como gestores, tendo Unidades Gestoras sob a sua responsabilidade, com larga experiência como ordenadores de despesas e operadores do SIAFI.

O segundo paradigma é o dos Órgãos de Controle, com foco na fiscalização dos gastos públicos e aplicação dos dispositivos legais de um modo geral e inclusive com as auditorias de conformidade, razão pela qual foram selecionados para composição dos entrevistados 03 (três) funcionários, sendo 01 (um) do TCU e 02 (dois) da CGU.

## **4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS E DISCUSSÃO – COM BASE NA COLETA DAS OPINIÕES DOS ENTREVISTADOS**

### **4.1. Fatores que induzem a inscrição em RAP**

Embora haja rotinas e fluxos de planejamento orçamentário, desde a elaboração da Proposta de Lei Orçamentária (PLOA) até o fechamento de cada exercício financeiro, o administrador precisa trabalhar pautado no planejamento do gasto, preparando-se para um número considerável de situações que o obrigam a garantir, de toda maneira, a aplicação efetiva do orçamento disponível no ano civil.

Tal condição, sobretudo em função da incerteza frequente que o acompanha, no que se refere à disponibilidade de renovação de recursos no ano subsequente, tendo-se quase certo a indisponibilidade deste tipo de renovação.

Essa circunstância, que acontece de forma repetida, sedimenta a cada exercício uma percepção de baixa credibilidade e previsibilidade do Estado, favorecendo um assoberbado crescimento dos RAPs.

Segundo Giacomoni (GIACOMONI, 2012, pág. 3), “o crescimento das despesas públicas teve início desde a Segunda Guerra Mundial e é uma das características mais marcantes da economia do século XX”.

Já no século XXI o orçamento público vem sendo reduzido a tetos de gastos que não podem ser cumpridos, nem sempre acompanhando o crescimento necessário a cada Órgão. Serviços são adiados, despesas reduzidas para “cabem” dentro do orçamento que foi aprovado. Na prática, talvez se possa afirmar que: “No âmbito das finanças públicas e até do Direito Financeiro, o orçamento público é considerado uma peça de ficção”. (PEDERIVA, 2008).

Elaborado com base na execução do último exercício, que por sua vez já sofreu à época grande potencial de contingenciamento, ou seja, a depender do Órgão, não retrata a realidade orçamentária necessária a cada Órgão.

Na sequência, após a elaboração do PLOA, ocorre o ajuste realizado durante o processo Legislativo que culmina com a proposta final da LOA, já reduzida e retratada, quase que em idêntica semelhança, do ponto de vista quantitativo, aos exercícios anteriores. Por fim, ou quase isso, a LOA é aprovada, e após cada bimestre, apurada a meta fiscal, há o chamado

contingenciamento, que vem reduzindo, o já insuficiente orçamento, impondo ao gestor uma restrição imediata dos seus limites de movimentação e empenho, e em alguns Órgãos, restringindo as despesas àquelas meramente de caráter essencial ao seu funcionamento.

Em outras palavras, a incerteza orçamentária associada ao caráter pretensamente autorizativo do orçamento público não se harmoniza com os objetivos fundamentais da nossa República Federativa, expressos no art. 3º da nossa Constituição federal. Tampouco satisfaz a demanda privada por segurança jurídica e regras institucionais condizentes com os interesses de investimentos. Em suma, a falácia do orçamento autorizativo não atende aos interesses nacionais. É um mecanismo anacrônico e contraproducente de coordenação da formulação e da execução das políticas públicas. (PEDERIVA, 2008)

É frequente que passados metade do exercício, pouco do que foi planejado foi executado, seja pelos cortes na LOA, seja pelo contingenciamento, o que ainda é extremamente gerido, ou ao menos deveria ser, uma vez que o ordenador de despesas não pode ultrapassar os limites de créditos destinados ao exercício conforme disciplina o parágrafo 1º, inciso I do art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 16. (...)

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

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

Chegado o final do exercício, Órgãos, entidades, setores, unidades, encontram-se com o grande volume de projetos, que constam muitas vezes nos seus respectivos planos de ação, e que são necessários para viabilizar modernização, economia, eficiência do serviço, entretanto, todos sem conclusão ou mesmo sem terem sido iniciados em função da falta de recursos, mesmo que contemplados no PLOA.

Cita-se como exemplo a economia de retorno: Quando reformado um prédio, o mesmo atende as boas práticas de caráter energético e ambiental, e nesse caso, há a necessidade de um investimento grande de recursos públicos no primeiro momento, mas em contrapartida haverá um retorno progressivo e perene de recursos ambientais e orçamentários a longo prazo. Todavia, sem recursos orçamentários, ou limite de movimentação e empenho, o gestor não viabilizou esta

demanda, continuando a gastar mais com energia e conservação, então não alcançará a meta de redução jamais.

Em muitas ocasiões os projetos ficam prejudicados, gerando retrabalho e a necessidade de redimensionamento das metas para realização do que for possível, até a chegada do final do exercício, com foco na provável liberação de recursos orçamentários de caráter suplementar, ou no aumento de limite de movimentação e empenho que ao final possa ser liberado.

Dentre as possibilidades de o gestor executar bem o orçamento disponibilizado, resta-lhe: agilizar tudo que for possível, realizar licitações, contratações, encurtar os prazos de entrega do objeto para “caber” dentro daquele ano civil, e aguardar que não haja imprevistos como impugnações de editais, recursos das licitações, impor celeridade a todas as esferas de andamento da contratação para conseguir receber o objeto, serviço ou material até 31 de dezembro, liquidar a despesas e realizar o pagamento, não necessitando inscrever esta despesa em RAP (opinião dada por todos os servidores entrevistados que atuam no Poder Executivo).

Ocorre, contudo, que infelizmente no cotidiano dos administradores a prática não acontece de forma cartesiana como previsto nos dispositivos legais, mas, muito distintamente destes, não obstante respeitosa reconhecer-se de que há regra de exceção de caráter geral nos termos das Leis 4.320/64 e 101/2000.

Situações adversas, alheias a vontade dos agentes, também podem ser óbice na execução orçamentária e financeira que levam o gestor/ordenador a ter que optar pela inscrição em RAP, além de possíveis deficiências dos conhecimentos teórico e prático, pelos agentes públicos, que implicam na baixa execução dos programas dentro do ano.

Este questionamento nos leva a refletir sobre a ótica da aplicação dos recursos orçamentários de um modo geral, e sobretudo no tema central, objetivo desta pesquisa, o orçamento utilizado em exercícios seguintes como restos a pagar.

Conforme o Decreto 7.654/2011, cabe ao ordenador de despesas deliberar, após a aferição dos requisitos legais que permitem a inscrição das despesas em RAP e decidir, sob o mérito qualitativo e quantitativo das despesas a serem inscritas ou canceladas.

Assim, o considerável aumento dos montantes de RAP inscritos e reinscritos indica falta do controle tão recomendado pelo TCU, somado aos componentes externos que estão contribuindo para uma universalização de inscrição de restos. (opinião dada por todos os entrevistados).

No Acórdão – TCU - Plenário nº 2.659, a Corte adentra na análise mais apurada do rito da gestão orçamentária, reitera a constatação do crescimento do “estoque” de restos a pagar, e sobre os contingenciamentos.

Importa consignar que o impacto causado pela liquidação das despesas de RAP, uma vez que o regime de caixa concorrerá com as despesas primárias do exercício que a despesa será liquidada.

Vejamos:

## RESTOS A PAGAR

### 2.1 (...)

A análise da execução orçamentária e financeira dos restos a pagar tem se tornado a cada exercício mais relevante, tendo em vista, principalmente, a elevação do volume de recursos inscritos e reinscritos ao final de cada ano.

De acordo com a Lei n.º 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas, sendo considerados restos a pagar as despesas empenhadas não pagas até 31 de dezembro de cada exercício. O art. 36 da mesma faz a distinção entre restos a pagar decorrentes de despesas processadas e não processadas.

Este processamento diz respeito ao segundo estágio da despesa, a liquidação, que ocorre com a verificação por parte da Administração Pública do direito adquirido pelo credor, decorrente do cumprimento da respectiva obrigação.

O não implemento dos três estágios da despesa no decorrer do ano para o qual foi consignado o orçamento conduz a um acompanhamento que transcende o próprio exercício, haja vista que o volume de despesas efetivamente realizadas pode ser alterado ao longo dos exercícios seguintes, especialmente com o cancelamento de restos a pagar.

Ressalte-se também que o pagamento dessas despesas impacta o cálculo do resultado primário, tendo em vista que neste cálculo o confronto entre receitas e despesas é realizado pelo critério de caixa. Assim, a execução orçamentária e financeira de determinado exercício é impactada pela execução orçamentária de exercícios anteriores. De igual forma, a ausência de pagamento de despesas primárias no exercício de competência impacta positivamente aquele resultado.

No art. 35 do Decreto 93.872 de 23 de dezembro de 1986, encontramos a definição das hipóteses de exceção em que o empenho de despesa não liquidada poderá ser mantido, sendo uma das condições a manutenção da vigência do prazo para o cumprimento da obrigação, bem como, ainda que vencido o prazo de cumprimento da obrigação, que seja do interesse da Administração exigir a entrega do compromisso assumido pelo credor.

Art. 35.

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.

Neste contexto, dos incisos I e II, a vontade unilateral da Administração vincula o pacto contratual, contudo, não obstante o contrato firmado, e ainda que findo o prazo, permite que a União conceda ao contratado a possibilidade de honrar o compromisso em data futura, sem o risco de perder o orçamento empenhado.

Além das hipóteses dos incisos I e II, ressaltamos a condição de manutenção dos empenhos quando se destinam a atender transferências a instituições públicas ou privadas e ainda para honrar compromissos assumidos no exterior, incisos III e IV do art. 35 do Decreto 93.872/1986

Assim, a análise do ordenador ao decidir sobre os empenhos que serão inscritos em RAP com base no art. 35 do Decreto 93.872/1986, pode sofrer interferência de caráter subjetivo, vez que os critérios, de certo modo, são abrangentes em relação as variantes de prazo, partes envolvidas, interesse da administração e local a que se destinam os recursos no exterior.

Ao mesmo tempo, a Lei 4.320/64 abre um prazo, em dobro, quando permite a liquidação do RAP ao longo do exercício que se segue, possibilitando que a liquidação e o pagamento aconteçam em até 365 dias subsequentes, se não considerarmos aqui nesse cômputo às possibilidades de reinscrição de restos a pagar.

De acordo com os entrevistados na nossa coleta de dados, o uso do RAP é visto como positivo pelos gestores, pois preserva a racionalidade localizada do gestor, coerente com o ambiente de baixa coordenação macro organizacional, cada gestor tenta “salvar” sua dotação orçamentária como pode, tanto para assegurar a continuidade dos projetos em vista da falta de garantia de que o Órgão receberá nova dotação no futuro, quanto para evitar reduzir sua média de execução financeira e ser punido nos limites de gastos dos anos seguintes.

A racionalidade coletiva seria mais preservada se cada dotação anual fosse aquela estritamente necessária para efetuar os pagamentos do ano, assegurando-se ao gestor novas

dotações futuras, até que os projetos estivessem concluídos. Essa macrocoordenação permitiria que um mesmo volume de créditos orçamentários anuais pudesse lastrear um volume maior de serviços e atividades do Estado, pela não necessidade do gestor individual se ver instado a “reservar o excedente” para o futuro e, por essa via, inviabilizar a destinação desses recursos para os pagamentos das etapas anuais para outros gestores.

As despesas inscritas em restos a pagar passaram a ter um status de orçamento, que surge com o ano civil paralelamente a LOA do exercício, de modo que até concorre com os recursos financeiros do ano subsequente quase que em condições equiparadas, uma vez que apesar da obrigatoriedade de pagamentos em ordem cronológica, caberá ao ordenador de despesas definir o critério de pagamento dos compromissos sujeitos a sua competência.

É mister observar que cada vez mais as regras estabelecidas por Decretos e atos normativos criam calendários mais curtos para liquidação e pagamento de despesas empenhadas e inscritas em RAP, com o intuito de não criar volumes imponderáveis, ou de dar maior fluxo a esse orçamento paralelo.

O TCU e a CGU realizam auditorias de conformidade, e nesse tipo de avaliação, são verificadas se houve cumprimento das normas relativas a inscrição, bem como a execução dos restos a pagar por parte dos ordenadores de despesas e gestores públicos. Portanto, verifica-se se os valores inscritos em RAP constituem de fato obrigação de pagamento para o respectivo Órgão Público, exigindo assim maior cautela dos ordenadores no momento de decisão pela inscrição dos saldos de empenho, que ao invés de serem cancelados com o término do exercício, serão inscritos em RAP. Cabe ainda ressaltar o impacto relativo a execução dos RAP, posto que vários dos Acórdãos citados neste estudo, estabelecem recomendações sobre o cancelamento dos restos a pagar, cuja vigência esteja expirada, nos termos do Acórdão 449/2009-TCU- Plenário.

De acordo com o relato de entrevistados no presente estudo, pode-se informar que, no trabalho que resultou no Acórdão 3.108/2011-TCU- Plenário, foi constatado que a edição sistemática de decretos de prorrogação de validade dos restos a pagar expõe a fragilidade do processo de execução orçamentária. Ademais, a tradição orçamentária incremental, aliada ao receio quanto à disponibilidade de dotações futuras, tem levado à utilização indevida da inscrição em RAP, como garantia imprópria à obtenção de recursos. Em meio aos achados de auditoria, pode-se destacar um grande número de reincidentes procedimentos de uso indevido de RAP, em especial a existência de restos a pagar relativos a empenhos de muitos anos anteriores - em

alguns, casos datam mais de 10 (dez) anos, e ainda outras situações, a exemplo de algumas despesas consideradas de exceção como os recursos do Programa de Aceleração do Crescimento, cujos restos a pagar possuem regra excepcional, e têm vigência por tempo indeterminado.

Em que pese o reconhecimento de que o Decreto nº 93.872/1986 é, de fato, o instrumento Legal que trata sobre o assunto de inscrição em RAP de forma mais completa, permitindo ao ordenador extrair dele as orientações para a sua atuação procedimental e decisória, na prática, segundo a opinião de alguns dos gestores e ordenadores de despesas entrevistados nesta pesquisa, ainda há déficit entre as situações que se apresentam no dia-a-dia em relação às definições das regras estabelecidas na letra da Legislação.

Registre-se, contudo, que esta opinião não é unânime, dentre os sete servidores entrevistados, apenas um deles julga a legislação e normativos existentes como instrumentos suficientes e claros para direcionar os ordenadores de despesas e gestores públicos na prática da gestão orçamentária, sobretudo na inscrição de despesas em RAP.

Este é um aspecto que ainda carece de maior investigação e deliberação pelos agentes competentes, no que se refere a clareza sobre a legislação existente entre os agentes que atuam no planejamento, da execução, no controle e na fiscalização. O tema inclusive, vem sendo objeto de reiterados Acórdãos do TCU, a exemplo do Acórdão nº 226/2016 - TCU – Plenário.

Existe um outro ponto, ao que parece, ainda não pacificado, que se refere as etapas de liquidação, desbloqueio e cancelamento de RAP. De outro lado há que se considerar nesse arcabouço legal os atos dos Poderes Executivo e Legislativo, Decretos de Contingenciamento, Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias-PLDO, Lei de Diretrizes Orçamentárias-LDO, Lei Orçamentária Anual - LOA, que complementam o universo de legislação a serem observados pelo gestores e ordenadores de despesas nos procedimentos relacionados aos recursos orçamentários e financeiros, e conseqüentemente às despesas inscritas em restos a pagar.

As ocorrências comprovam, como já citado, a expressa necessidade de ajustes para possíveis melhorias nos procedimentos regulamentares ampliáveis à matéria. Decerto que, se toda a legislação estivesse suficientemente clara e coerente, de modo a atender à necessidade dos gestores na execução e dos auditores na fiscalização, não haveria tantos apontamentos pelo TCU como tem ocorrido.

Neste contexto, importa registrar o conteúdo do Acórdão- Plenário TCU nº 226/2016

## ACÓRDÃO Nº 226/2016 - TCU – Plenário

Os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, quanto ao processo abaixo relacionado, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 c/c os arts. 143, inciso III e 250 a 252 do Regimento Interno/TCU, ACORDAM em considerar parcialmente atendidas as recomendações contidas no item 1.7 do Acórdão 3.108/2011 – Plenário, adotar as seguintes medidas e arquivar este processo, conforme os pareceres emitidos nos autos:

### 1. Processo TC-028.055/2011-0 Monitoramento (em Relatório de Levantamento)

- 1.1. Interessado: Tribunal de Contas da União
- 1.2. Unidades: Secretaria de Orçamento Federal; Secretaria do Tesouro Nacional; Ministério da Educação; Ministério das Cidades e Ministério do Turismo
- 1.3. Relator: Ministro José Múcio Monteiro
- 1.4. Representante do Ministério Público: não atuou
- 1.5. Unidade Técnica: Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag)
- 1.6. Representação legal: não há
- 1.7. Reiterar à Secretaria do Tesouro Nacional, com fulcro no art. 11, inciso I, da Lei 10.180/2001, as recomendações constantes dos itens 1.7.1, 1.7.2 e 1.7.3 do Acórdão 3.108/2011 – Plenário, transcritas a seguir, no sentido de orientar os órgãos setoriais do Sistema de Administração Financeira Federal, inclusive por meio da inclusão de rotinas de comunicação no Siafi, sobre:
  - “1.7.1. a obrigatoriedade de se observar o disposto no parágrafo 1º do art. 1º da Lei Complementar 101/2000 quando da inscrição de despesas em restos a pagar não processados;
  - 1.7.2. a necessidade de se inscrever a despesa em restos a pagar não processados pelos valores previstos nos respectivos contratos;
  - 1.7.3. a importância de se inscrever a despesa em restos a pagar não processados observando-se o emprego de recursos financeiros definidos no cronograma de desembolso contido no Plano de Trabalho do respectivo convênio ou contrato de repasse.”
- 1.8. Recomendar:

**1.8.1. à Secretaria de Orçamento Federal e à Secretaria do Tesouro Nacional que, conjuntamente, verifiquem a possibilidade de iniciar processo de revisão das normas que tratam da inscrição e manutenção de despesas em restos a pagar não processados, em especial das disposições dos §§ 2º e 3º do art. 68 do Decreto 93.872/1986, com as alterações dadas pelo Decreto 7.654/2011, com a finalidade de verificar a adequação da flexibilidade de inscrição e reinscrição de despesa em restos a pagar não processados concedida por esses dispositivos, bem como a possibilidade de aprimoramento de suas disposições; (grifo nosso).**

1.8.2 ao Ministério do Turismo que elabore e apresente a este Tribunal plano de ação com medidas que visem o controle e a diminuição do montante de restos a pagar não processados inscritos e reinscritos por esse órgão ao término do exercício de 2014, com atenção especial ao cumprimento das disposições do Decreto 8.407/2015, com as alterações dadas pelo Decreto 8.551/2015;

1.8.3. ao Ministério das Cidades, ao Ministério da Educação e ao Ministério do Turismo que regularizem o cadastro no Siafi dos empenhos inscritos em restos a pagar não processados no que se refere à informação do número do processo, contrato, termo ou outro instrumento similar, com a finalidade de garantir a transparência do gasto público, em atendimento ao disposto no § 1º do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal;

1.9. Encaminhar cópia desta deliberação à Secretaria do Tesouro Nacional; à Secretaria de Orçamento Federal; à Controladoria-Geral da União; ao Ministério da Fazenda; ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; ao Ministério da Educação; ao Ministério das Cidades, ao Ministério do Turismo e à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional.

#### **4.2. Restos a pagar como instrumento negativo de comprometimento do planejamento orçamentário.**

Em termos negativos, o volume crescente de inscrição de despesas em restos a pagar representa risco para a programação financeira, com impactos potenciais negativos sobre o planejamento e a execução das políticas públicas. Isso porque, embora não demande nova dotação orçamentária, o pagamento dos RAP é realizado com recursos financeiros dos exercícios posteriores, os quais também necessitam cobrir, cumulativamente, as despesas do respectivo orçamento em curso.

Considerando que a previsão de recursos financeiros vem sendo inferior a necessidade do orçamento da LOA do exercício corrente, os restos a pagar, concorrem diretamente com o orçamento anual, seja no formato de RAP, ou em forma de despesas de exercício anterior, no caso de cancelamento de RAP não liquidados e pagos.

Outrossim, é relevante realizar uma análise sobre o prisma do impacto do superávit primário, vez que as despesas liquidadas e pagas se enquadram no regime de caixa, portanto oneram financeiramente o exercício em que são pagos e liquidadas, e não necessariamente aquele a que vincula o orçamento empenhado. A maioria dos entrevistados, neste estudo, relatou que a prerrogativa de inscrever as despesas em restos a pagar não é utilizada adequadamente pelos gestores e ordenadores públicos, por razões relativas a má gestão (falta de planejamento e coerência entre PPA, LOA e execução no exercício financeiro), mas também em razão de fatos como a instável definição de limites orçamentários e financeiros.

#### **4.3. Restos a pagar como instrumento positivo de flexibilidade de gestão orçamentária.**

Na ótica dos entrevistados os RAPs, que nascem como instrumentos de gestão orçamentária anual, passaram a ser adequados, pela circunstância fática, a serem utilizados como instrumento de gestão dos contratos continuados, em razão das despesas de dezembro de cada exercício serem pagas em regra geral em janeiro do ano subsequente.

Pode-se assim dizer que há um aspecto positivo na inscrição em RAP, visto que contribui para as despesas de caráter plurianual, despesas essenciais e de caráter continuado, a exemplo dos

serviços de limpeza e conservação, de relevante importância, sobretudo em instituições de saúde tal como a rede hospitalar, bem assim àquelas de funcionamento geral de qualquer entidade como serviços de água e esgoto, energia.

Importa registrar que a disposição Legal existente na Lei 4.320/64, bem como no Decreto 9.3872/86, retratam meios de aplicação para o RAP, porém não são suficientes para esgotar as rotinas administrativas e operacionais no que concerne ao dia-a-dia da prática administrativa, fato que possibilita ao administrador delimitar àquelas despesas que entende continuada, com foco inclusive nas suas atividades finalísticas, permitindo assim o uso, com bom senso, da prerrogativa de inscrição em RAP.

Outro ponto entendido como positivo na perspectiva dos entrevistados foi que, a despeito das etapas e possibilidades citadas, ainda resta ao gestor e ao ordenador de despesa a prerrogativa de que, na ausência de prazo suficiente para realização, com sucesso, do rito procedimental exigido à contratação em sua totalidade, ele poderá garantir aquele orçamento para a finalidade necessária, e inscrevê-lo em RAP, processados, ou não, nas hipóteses contempladas na legislação, e permitindo a fundamental contratação que se pretende no Órgão ou entidade. Esta faculdade, assegura de certo modo a desoneração do orçamento do ano seguinte, para viabilizar a cobertura daquela despesa contratada e empenhada, apesar de onerar o financeiro do ano subsequente.

A situação parece ser menos crítica se houver carência apenas do recurso financeiro, vez que garantido orçamento pelo RAP. Por outro lado, sem a realização do RAP, a despesa estará duplamente prejudicada, já que a administração precisará propor e receber novos recursos orçamentários, e ainda o respectivo lastro financeiro.

Importa alertar, contudo, que em razão das despesas de RAP concorrerem com as despesas financeiras do ano corrente onde se efetuará a liquidação e pagamento, ocorrerá sempre à necessidade de optar por um pagamento em detrimento de outro (s) uma vez que o “transporte” da dotação orçamentária não implicará na multiplicação do já estabelecido lastro financeiro do respectivo ano civil, razão pela qual o uso do RAP só se mostra positivo quando utilizado de forma correta e proporcional, dentro dos parâmetros que não comprometa totalmente às execuções financeiras dos anos subsequentes.

#### 4.4 Opiniões Divergentes

Há, segundo a opinião dos 06 (seis) servidores entrevistados, dois paradigmas sobre o uso do RAP, a saber: um do Controle e outro da Gestão. Por um lado, uma interpretação de ser o RAP uma facilidade que leva o mau gestor a acomodação, e de outra parte, aos bons ordenadores de despesa, a justificativa de que nem sempre possuem condições adequadas, do ponto de vista operacional, técnico e temporal para instrumentalizarem o orçamento quando necessário, inclusive para efetuarem às inscrições, liquidações e reinscrições em RAP.

De fato, há evidências de que nem sempre essas condições favoráveis estão à disposição dos administradores; o lapso temporal entre as etapas de elaboração do orçamento já foi objeto de recomendação do TCU, uma vez que as peças PPA – Plano Plurianual, a LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias e a LOA – Lei Orçamentária Anual necessitam caminhar em consonância temática, quantitativa, qualitativa, temporal e com foco nas prioridades e projetos destacados nas peças inaugurais do orçamento, o PPA e a LDO. Sendo relevante evitar a generalização dos temas e garantir a aderência da LOA àquelas ações consideradas prioritárias, vide Acórdão – Plenário – TCU nº 449/2009, Voto:

5.Quanto ao processo orçamentário, a unidade técnica apontou o reconhecido descompasso existente nos prazos para a aprovação do PPA, LDO e LOA, gerando inconsistências, incongruências e possível descontinuidade nas ações e programas de governo.

6.Como exemplo, a LDO/2008, aprovada em 13/8/2007, determinou que as prioridades fixadas no Anexo de Metas e Prioridades deveriam constar do projeto de lei orçamentária para 2008, sendo obrigatório ao Poder Executivo justificar, na mensagem de encaminhamento do PLOA/2008, o atendimento parcial das metas e prioridades ou a inclusão de outras prioridades, em detrimento das constantes do referido Anexo, admitida a exclusão apenas em face de impossibilidade de ordem técnica ou legal.

7.Consoante disposto no relatório anteriormente transcrito “O encaminhamento do projeto de lei orçamentária para 2008 (PLOA/2008), pelo Poder Executivo, deu-se em fins de agosto de 2007, aproximadamente 15 dias após a aprovação da LDO/2008 (Lei nº 11.514, de 13 de agosto de 2007), com significativas divergências quanto às ações ditas prioritárias. Com base nos dados disponíveis, foi possível verificar que, das 315 ações orçamentárias relacionadas no Anexo de Prioridades e Metas (LDO/2008), apenas 62 ações (cerca de 20%) constaram do projeto de lei orçamentária (PLOA/2008), apresentando o mesmo código. Dentre as 253 ações prioritárias restantes, pode-se identificar 15% que figuram no PLOA2008, mas exibindo outro código de ação, ou ainda apresentando dissonâncias em termos de produto, unidade de medida, título e de programas”

**8.Ou seja, o PLOA/2008 não observou, rigorosamente, as prioridades e metas estabelecidas pelo Congresso e aprovadas poucos dias antes, pois grande parte das ações consideradas prioritárias não constaram do PLOA respectivo, com o mesmo código, concorrendo para dificultar acompanhamentos futuros e aferição de resultados dos gastos públicos. Ademais,**

**do comparativo ente a LDO/2008 e a LOA/2008 (aprovada), foi possível verificar que apenas 30 % das 315 ações prioritárias estipuladas na LDO foram acolhidas na LOA correspondente.(Grifo nosso)**

Ademais importa destacar que o grau de interferência das ações do Poder Executivo, como a edição de Decretos Presidenciais e Medidas Provisórias, bem como do Poder Legislativo, mais precisamente em relação aos prazos de votação da LOA, e liberação de créditos adicionais que em alguns casos ocorrem mais tardiamente, podem interferir de forma direta e transversal na atuação dos gestores/administradores.

Assim, defende Pederiva, (PEDERIVA, 2008):

Há que resgatar o valor normativo do orçamento público. Tal resgate envolve toda a nossa sociedade, **inclusive os Poderes, na exigência processual de diálogo e compreensão do outro, sem o que o impasse dos conflitos orçamentários não se resolve no Estado democrático e republicano de Direito.** O respeito ao devido processo orçamentário consiste numa demonstração inequívoca do respeito à pluralidade, por parte de representantes e representados políticos. **(grifo nosso)**

As edições reiteradas, pelo Poder Executivo, de Decretos de prorrogação de prazo de validade de restos a pagar não processados, somados às restrições orçamentárias e financeiras que geram contingenciamentos de despesas, podem levar à reinscrição indiscriminada de despesas em RAP.

Outro fator crescente é a negociação entre Executivo e Legislativo visando a liberação de créditos suplementares, que ocorrem em grande parte no final do exercício, e igualmente impactam na programação financeira e possibilitam demasiado volume de inscrições em RAP, haja vista que as liberações normalmente não seguem um cronograma planejado de execução, ficando na dependência de decisões políticas, inclusive no Órgão finalístico; com exceção as emendas parlamentares individuais impositivas, em razão de possuírem disposição legal que estabelece rito próprio de execução orçamentária e financeira.

## 5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Conforme entendimento da maioria dos entrevistados o RAP é necessário, e deve ser mantido, pois sem a sua existência haveria impacto na execução do orçamento e conseqüentemente no sucesso de algumas políticas públicas, contudo há a necessidade de estabelecer melhor planejamento e sintonia entre as Leis que regem os recursos públicos, inclusive com a provável adequação ou alteração da legislação vigente.

Ademais, há que se buscar coletivamente, pelos poderes executivo e legislativo uma adequação temporal, dentro de cada exercício financeiro, que possa tornar possível um aumento na execução anual dos recursos orçamentários e financeiros, evitando assim a inscrição desarrazoada de despesas em restos a pagar, uma vez que a votação da LOA e os Decretos de contingenciamento, somados às liberações de créditos adicionais, são componentes de controle imponderável, de certo modo intrínseco ao processo de gestão, mas potencializado pela falta de planejamento.

O alcance de certa simetria na opinião da CGU, TCU, SOF e gestores/ordenadores de despesa, sobre como pode e deve ser utilizado o RAP, pode levar a um diagnóstico que retrate de forma preventiva e mais amplamente a necessidade, ou não, de realização de complementação ou alteração da legislação vigente, e ainda de uma gestão integrada do orçamento que favoreça o intercâmbio de informações em todas as etapas do orçamento, especialmente no uso das possibilidades de RAP sob a perspectiva e ênfase na qualidade do gasto de políticas públicas.

Os entrevistados consideraram, por unanimidade, que deve ser evitado o uso indevido no emprego das hipóteses de inscrição em RAP, bem como rigorosamente avaliada a possibilidade de prorrogações sucessivas da validade deste instrumento jurídico, esta opinião também é encontrada na literatura analisada.

Em paralelo, concluíram pela necessidade de realização do planejamento de despesas, objetivando à sua regular e tempestiva execução, e a criação de dispositivos legais que garantam o comprometimento do ato decisório que antecede a inscrição em RAP, ao mesmo rigor da proposta da LOA, ou seja, o ordenador de despesa e a autoridade máxima do Órgão devem responder de forma concorrente e solidária, considerando que a inscrição em RAP, apesar de terem reduzido nos exercícios de 2015 e 2016, ainda somam volumes que se aproximam dos recursos anuais de cada Órgão ou entidade.

É importante destacar que como todo estudo, o nosso tem suas limitações, e consideramos que talvez o número de participantes objetos de tal pesquisa poderia ter sido mais amplo, embora as entrevistas tenham possibilitado se saber sobre o pensamento de expertises ao tema, ampliando o conhecimento do objeto deste estudo para além do conhecimento jurídico legal e disponível à consulta. Aspecto que enfatizamos de importância, pois as limitações relativas às informações sobre o uso de RAP, como já posto neste exame, são restritas quando se trata da sua aplicação na prática cotidiana da gestão, abrindo assim um vácuo no concernente a adequabilidade qualitativa do seu uso.

Outrossim, realizou-se um esforço exploratório e pela sua natureza os achados correspondentes são relevantes e destacam a importância de realização de outros planos de avaliação qualitativa no uso de RAP, que possam mostrar a magnitude do problema, seja no uso muito frequente da regra de exceção pelos gestores, seja relativo a gestão com qualidade no cumprimento de suas metas, cujos critérios de utilização primem pela eficiência e eficácia na gestão da coisa pública, direcionada a redução de custos e de maneira a favorecer o Estado, sempre norteado pelo bem, e para o bem da população, premissa maior das políticas públicas a esta destinadas.

## 6. REFERÊNCIAS

Acórdão nº 19/2007. Plenário. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 18 mai. 2017.20:00.

Acórdão nº 449/2009. Plenário. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 18 mai. 2017.20:00.

Acórdão nº 2.659/2009. Plenário. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 18 mai. 2017.20:00.

Acórdão nº 1.143/2011. Plenário. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 18 mai. 2017.20:00.

Acórdão nº 3.108/2011. Plenário. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 18 mai. 2017.20:00.

Acórdão nº 226/2016. Plenário. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 18 mai. 2017.20:00.

Acórdão nº 272/2017. Plenário. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 18 mai. 2017.20:00.

Acórdão nº 2521/2015 - Ata nº 41/2015 – Plenário. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 03 ago. 2017.22:00.

ALBUQUERQUE, Claudiano M, MEDEIROS, Márcio B, FEIJÓ, Paulo H. *Gestão de Finanças Públicas*. 2ª ed. Brasília: Ed. Cidade, 2008.

BITTENCOURT, Fernando M. R. *Nota Técnica nº 112/2017. Orçamento em discussão*. Disponível em: <http://www.senado.leg.br> >Acesso em 01 de jul. 2017. 22:00

Brasil. *Emenda Constitucional 95, de 15 de dezembro de 2016*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 ago. 2017. 15:00.

Brasil. *Lei 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 17 março de 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05 mar. 2017. 15:00.

Brasil. *Lei 8.443, de 16 de julho de 1982*. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília, 16 julho de 1982. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 maio. 2017. 19:00.

Brasil. *Lei Complementar, 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 4 maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2017. 19:00.

Brasil. *Decreto 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. Brasília, 23 dezembro de 1986. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 abr. 2017. 22:00.

Brasil. *Decreto 7.654, de 23 de dezembro de 2011*. Altera o Decreto no 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências. Brasília, 23 dezembro de 2011. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> acesso em: 12 abr. 2017. 22:00.

Brasil. *Decreto 8.407, de 24 de fevereiro de 2015*. Dispõe sobre a realização, no exercício de 2015, de despesas inscritas em restos a pagar não processados e dá outras providências. Brasília, 24 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> acesso em: 10 ago. 2017. 22:48.

Brasil. *PLS nº 229/2009*. Estabelece normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, altera dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável e dá outras providências. Disponível em <<http://www25.senado.leg.br>> acesso em: 14 ago. 2017. 21:55.

BRYNARD, P. *Policy implementation: improving public policy*. Pretoria: Van Schaik, 2000.

CARVALHO JR, Antônio C. C. D'Ávila; FEIJÓ, Paulo H. *Entendo Resultados Fiscais*. 1ª ed. Brasília: Gestão Pública, 2015.

CARVALHO, Maria de Lourdes de, BARBOSA Telma Regina C. G.; SOARES, Jeferson Boechat. *Implementação de Política Pública: Uma Abordagem Teórica e Crítica*. In: X Colóquio Internacional sobre Gestión Universitaria em America del Sur. Mar Del Plata, 2010, p. 1-13.

CYSNE, Rubens Penha. *Algumas Reflexões sobre a Reforma Orçamentária*. Revista Conjuntura Econômica. 2010. Disponível em: <http://www.fgv.br> > Acesso em 15 ago. 2017. 00:37.

CONSELHO NACIONAL DE SAÚDE. *Resolução 466/12*. Disponível em: [http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/cns/2013/res0466\\_12\\_12\\_2012.html](http://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/cns/2013/res0466_12_12_2012.html). Acesso em 03 março de 2017. 20:00.

FEIJÓ, Paulo H, JÚNIOR, José P. C., RIBEIRO, Carlos Eduardo. *Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público*. 1ª ed. Brasília: Gestão Pública, 2015.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. *Restos a Pagar*. Brasília. UNB. 2004

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 16º ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2012.

KIWONGHI BIZAWU S, ROMANO TORRES R, DA CUNHA, Nivaldo C. *A Bioética, a universalidade dos valores e a teoria tridimensional do Direito*. Revista Jurídica: vol. III, nº 44. Curitiba, 2016, pp 667/695.

Licitações Contratos & Orientações e Jurisprudência do TCU Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 03 ago. 2017. 22:20.

Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MTO 2016. *Manual Técnico de Orçamento*. Instruções para a Elaboração da Proposta Orçamentária da União para 2016, Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. 2ª versão. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.orcamentofederal.gov.br>>. Acesso em: 25 jun. 2017. 20:14.

Ministério da Fazenda. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 ago. 2017. 23:45.

PEDERIVA, João Henrique. *A Falácia do orçamento autorizativo*. O Estado de São Paulo, Espaço Aberto. p. 24, 2008.

SENADO FEDERAL. SIGA Brasil/SIAFI, Portal do Orçamento. Disponível em: <http://www.senado.leg.br> >Acesso em 17 jul.2017. 22:00

TESOURO NACIONAL. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br> >. Acesso em 10 ago.2017. 23:47

VOLPE, Ricardo Alberto. *Estudo Técnico nº 26, de 2016*. Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br> >Acesso em 14 ago.2017. 22:26

## **APÊNDICE I - QUESTIONÁRIO**

### **ENTREVISTA PARA TRABALHO DE MONOGRAFIA**

**ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO**  
**INSTITUIÇÃO ILB – INSTITUTO LEGISLATIVO BRASILEIRO**  
**ALUNA: ANA CLECIA SILVA GONÇALVES DE FRANÇA**  
**ORIENTADORA: Dra. RITA DE CÁSSIA LEAL FONSECA DOS SANTOS**

**TEMA DO TCC: CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS INSCRITOS EM RESTOS A PAGAR COMO INSTRUMENTO DE CUMPRIMENTO DOS PROGRAMAS DE GOVERNO.**

- 1 Na sua opinião qual a finalidade do RAP? Qual o aspecto técnico que justifique a sua existência?
- 2 No âmbito dos Órgãos de Controle, TCU e CGU, existe roteiro e/ou procedimento próprio utilizado nas auditorias sobre RAP? Nesses casos, há avaliação sobre a aplicação do RAP, pelos Órgão Públicos, sob o aspecto **qualitativo**, no sucesso das políticas públicas?
- 3 O que o uso do RAP, enquanto ferramenta de execução, propicia de forma POSITIVA e/ou NEGATIVA na conclusão das políticas públicas?
- 4 Quais são os achados de auditoria, que identificam reincidência de uso indevido do RAP? Pode citar alguns exemplos?
- 5 Há auditoria que comprovou o uso adequado do RAP? Em qual área pública? Pode citar alguns exemplos?
- 6 Os ordenadores de despesas possuem condições adequadas, do ponto de vista operacional, técnico e temporal para instrumentalizarem o orçamento e quando necessário efetuarem às **inscrições, liquidações e reinscrições** em RAP?
- 7 O RAP é usado adequadamente pelos gestores públicos?
- 8 Qual o grau de interferência das ações do Poder Executivo e do Poder Legislativo em relação a atuação dos administradores e ordenadores de despesas nas operações que envolvem o RAP?
- 9 Na edição da LOA e na gestão do orçamento ao longo de cada exercício são editadas várias alterações e ajustes, inclusive de limites de movimentação e empenho que vinculam os gestores; há impacto dessa realidade em relação aos RAPs inscritos nos últimos dias de cada exercício, em geral 31 de dezembro?
- 10 O que acha da possibilidade de reinscrição sucessiva dos RAPs?
- 11 O arcabouço de legislação que trata do RAP é suficiente e claro para aplicação pelos gestores na execução, bem como pelos auditores na fiscalização? Ou a legislação deveria ser alterada/complementada para melhor contribuir com o uso eficaz do RAP?
- 12 A inclusão de penalidades para controle sobre o uso indevido de RAP seria adequada? Neste caso quem deveria ser punido?

- 13 O RAP deveria acabar?
- 14 Sem a existência dos RAP, haveria algum impacto na execução das políticas públicas?
- 15 Você acha que há uma opinião unânime da CGU, TCU, SOF e gestores/ordenadores de despesa sobre como pode ser utilizado o RAP?
- 16 O que você gostaria de acrescentar sobre o tema?