



ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS DA AERONÁUTICA  
CURSO DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS 1/2021

**KARYNA CASTRO MENEZES, Cap QOINT**

**Restos a pagar:** importância e impactos na credibilidade orçamentária de um Grupamento de Apoio.

Rio de Janeiro

2021

ESCOLA DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS DA AERONÁUTICA  
CURSO DE APERFEIÇOAMENTO DE OFICIAIS 1/2021

**KARYNA CASTRO MENEZES**, Cap QOINT

**Restos a pagar:** importância e impactos na credibilidade orçamentária de um Grupamento de Apoio.

Trabalho de conclusão de curso apresentado no Curso de Aperfeiçoamento de Oficiais da Aeronáutica como requisito parcial para aprovação no Curso de Pós-graduação em Gestão Pública com ênfase em Projetos e Processos.

Linha de Pesquisa: Administração Militar

Orientador: **Isabel** Corrêa da **Costa** Mileski,  
Cap Dent

Rio de Janeiro  
2021

**KARYNA CASTRO MENEZES, Cap QOINT**

**Restos a pagar:** importância e impactos na credibilidade orçamentária de um Grupamento de Apoio.

Trabalho de conclusão de curso apresentado no Curso de Aperfeiçoamento de Oficiais da Aeronáutica.

Aprovado por:

---

Thiago Diorgilis Ribeiro **Daniel**, Maj Av  
EAOAR

---

**Isabel** Corrêa da **Costa** Mileski, Cap Dent  
EAOAR

Rio de Janeiro

2021

## RESUMO

O Tribunal de Contas da União (TCU) tem emitido, cada vez com mais frequência, acórdãos cujo tema se baseia no alto volume de recursos que o Governo Federal tem inscrito em Restos a Pagar, tornando-se um crescente aliado às novas práticas de governança implementadas no âmbito da Administração Pública na Força Aérea Brasileira. O presente ensaio defende a tese de que a distribuição mais equilibrada dos recursos creditícios ao longo do ano nos Grupamentos de Apoio da Força Aérea Brasileira propiciará uma gestão orçamentária mais eficaz e transparente. Essa proposição se encontra amparada primeiramente pelo argumento de que o uso desenfreado da inscrição de Restos a Pagar compromete o princípio da anualidade. O segundo argumento reforça que um alto volume de recursos inscritos em Restos a Pagar compromete a execução orçamentária do ano seguinte a sua inscrição. Ao fim, poderemos afirmar que a busca por reduzir os valores inscritos em restos a pagar repercutirá diretamente na segurança administrativa do gestor responsável pelos créditos orçamentários nos Grupamentos de Apoio, permitindo manter a imagem idônea da FAB perante as auditorias externas.

**Palavras-chave:** Restos a pagar. Credibilidade orçamentária. Princípio da anualidade. Transparência.

## 1 INTRODUÇÃO

Quando se fala em gastos de dinheiro público, a grande maioria das pessoas faz referência a seu uso com políticas públicas e ações sociais promovidas pelo Estado. Contudo, o orçamento das Forças Armadas também compõe parcela significativa do orçamento federal com vistas à soberania nacional. A busca por um orçamento equilibrado é um dos desafios dos governos para estabilizar as contas públicas. Em alguns países, a exemplo da Nova Zelândia, o nível de Restos a Pagar (RP) inscritos é um fator crítico, e pode indicar uma fraqueza na regulação em uma das fases do ciclo financeiro (AQUINO E AZEVEDO, 2017).

A respeito de Restos a Pagar, a principal legislação que trata sobre o assunto está estabelecida na Lei nº 4.320/1964, a qual dispõe de normas gerais do direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos, a qual define: “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas” (BRASIL, 1964). A despesa pública é composta por três estágios principais: o empenho, a liquidação e o pagamento. No artigo 36 da supracitada, fica determinado que os empenhos emitidos, não liquidados e não pagos até a supracitada data deverão ser objeto de inscrição em Restos a Pagar não-processados, não estabelecendo, contudo, limitação para tal ação.

É comum observar no âmbito das Unidades Executoras da Força Aérea Brasileira (FAB), chamadas de Grupamentos de Apoio, o acúmulo de afazeres administrativos advindos do final da execução orçamentária, dentre eles o problema de executar os créditos recebidos no último trimestre no exercício financeiro. A tese deste trabalho defende que a distribuição mais equilibrada dos recursos creditícios ao longo do ano propiciará uma gestão orçamentária mais eficaz e transparente.

O primeiro argumento aponta que o uso desenfreado da inscrição de Restos a Pagar compromete o princípio da anualidade, ferindo diretamente a Constituição Brasileira e diversos acórdãos emitidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU), repercutindo na transparência do uso do dinheiro público.

O segundo argumento reforça que um alto volume de recursos inscritos em Restos a Pagar compromete a execução orçamentária do ano seguinte a sua inscrição, impactando diretamente o alcance de uma gestão eficaz.

## **2 DESENVOLVIMENTO**

### **2.1 Atendimento ao princípio da anualidade infringida**

Segundo Cavalcanti (2018), a ideia de anualidade representa “o máximo de tempo durante o qual podem os parlamentares consentir em delegar seus poderes e o período mínimo necessário aos governos para pôr o orçamento em execução”. Assim, os entes federais deveriam envidar esforços para que o orçamento recebido em determinado ano fosse executado ainda no exercício financeiro.

A execução orçamentária brasileira pode ser assim resumida: inicia-se com o Plano Plurianual - PPA, que estabelece diretrizes, objetivos e metas para as despesas ao longo de 4 anos. A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO é a norma que orienta a confecção da LOA, sendo esta última a diretriz de como deverão ser utilizadas as despesas e receitas do Governo. Atrasos em sua aprovação, por si só, já provocam atrasos na execução, o que influencia diretamente a constituição dos Restos a Pagar. (FIDELIS, 2014).

Na FAB, o orçamento é planejado pelo Estado-Maior da Aeronáutica - EMAER, o qual consolida as propostas dos Grandes Comandos e encaminha ao Ministério da Defesa. Este reparte o crédito recebido entre as Forças Armadas, de forma que cada Força terá uma previsão de gastos para o ano corrente, atendendo ao princípio da anualidade. Quando os créditos chegam nas Unidades Executoras (sendo os Grupamentos de apoio os principais elos de execução no âmbito da FAB), estes devem ser empenhados, garantindo ao fornecedor que aquele crédito está reservado para seu pagamento, ficando pendente do recebimento efetivo do objeto/serviço, e efetivo pagamento aos fornecedores com recursos do ano, concluindo as três etapas da despesa - empenho, liquidação e pagamento (FIDELIS, 2014).

Em virtude da demora da aprovação da LOA por parte do Governo Federal e conseqüentemente atraso nas primeiras descentralizações de crédito no ano (geralmente ocorrendo ao final de fevereiro/início de março), é aceitável que haja empenhos com saldo suficiente advindos do exercício anterior para que se cumpra com os compromissos financeiros da Organização advindo de contratos continuados. Entretanto, com base em relatórios advindos do Tesouro Gerencial, o volume de recursos inscritos não está relacionado à continuação dos contratos vigentes. Trata-se de aquisições de material comum e/ou serviços simples, de rápida execução. Tal prática quebra o princípio da anualidade, posto que precisam utilizar recursos do orçamento vigente não previstos pela LOA para arcar com os compromissos financeiros advindos de empenhos gerados no ano anterior, comprometendo a transparência do orçamento público.

## **2.2 Comprometimento do orçamento do ano seguinte**

Uma vez que não é respeitado este princípio, a eficácia da gestão orçamentária fica comprometida em virtude da divergência entre informações orçamentárias do ano anterior a inscrição e a parte financeira do ano seguinte. De acordo com Furiatti (2011), o pagamento de Restos a Pagar não deveria afetar orçamentos futuros. Mas, devido a inexistência de limites para a inscrição de Restos a Pagar, se faz necessário o uso de recursos do ano corrente para arcar com as despesas oriundas dos anos anteriores, resultando despesas maiores que as planejadas e autorizadas pela LOA e, em decorrência disso, o contingenciamento delas para se adequar ao orçamento aprovado tardiamente.

De acordo com Fidelis (2014), os Restos a pagar apresentam forte impacto no exercício subsequente, diminuindo a capacidade de execução orçamentária, uma vez que diminuem o limite de pagamento na contabilidade. Esse impacto na credibilidade orçamentária prejudica a fase de planejamento, pois no ano subsequente à inscrição do RP, o Governo deverá dispor do numerário para cumprir compromissos estabelecidos no ano anterior.

Segundo Oliveira (2009), na gestão pública brasileira, existe uma prática comum de descentralizar grandes volumes de créditos ao final do exercício

financeiro, obrigando os gestores a realizarem inúmeros empenhos de forma apressada, sem tempo suficiente para realizar efetivamente a despesa, culminando na necessidade de inscrevê-los em RP a fim de não perder o crédito recebido.

Diante desse cenário, segundo Giacomoni (2017 apud CAVALCANTI, 2018), os Restos a Pagar “[...] promovem o descompasso entre execução orçamentária e financeira, pois o orçamento considera como despesa aquilo que foi empenhado.” Ou seja, não existe repercussão financeira do gasto no ano da execução da inscrição dos restos a pagar.

Observando-se os dados extraídos do Tesouro Gerencial de unidades executoras da FAB, é perceptível a correlação entre crédito recebido e empenhos gerados, com especial destaque ao último trimestre, onde mais de 30% do crédito descentralizado foi empenhado nesse curto período. Concomitantemente, por diretriz emanado da Secretaria de Economia, Finanças e Administração da Aeronáutica - SEFA, há um calendário financeiro que proíbe a confecção de empenhos no mês de dezembro, com exceções mediante solicitações pontuais.

A descentralização de uma parcela significativa de créditos ao final do ano corrobora com a prática supracitada, onde os gestores tendem a inscrever em RP os empenhos gerados no último trimestre. Essa prática, apesar de não ser proibida por lei, tem sido alvo de diversas auditorias e acórdãos do TCU, nos quais se orienta aos gestores que atentem quanto a necessidade de inscrição de valores em restos a pagar e, se o fizerem, executá-los em até seis meses

De acordo com Oliveira (2003), os RP são vinculados ao orçamento de ano(s) anterior(es), porém executados com financeiro do ano corrente, existindo “paralelamente, uma espécie de administração de recursos extraordinários por conta dos RP inscritos”. Dessa forma, o “orçamento paralelo” afeta o alcance de uma gestão orçamentária eficaz.

### **3 CONCLUSÃO**

Restos a pagar são despesas empenhadas e não pagas até o término do exercício financeiro, dividindo-se em processadas e não processadas, segundo a Lei 4.320/1964. A inscrição de Restos a Pagar ainda é um problema de cunho

contábil pouco visado pelos gestores em virtude de ser uma prática prevista e permitida em Lei. Entretanto, os impactos advindos de altos volumes inscritos já começam a preocupar órgãos de auditoria pública. Inúmeros acórdãos do TCU abordam a necessidade de redução dos valores inscritos em Restos a Pagar, sem contudo, normatizar limites para sua inscrição.

A quebra do princípio da anualidade abre portas para a criação de um “orçamento paralelo”, cujo impacto financeiro se mostra na dificuldade do planejamento orçamentário, repercutindo na transparência orçamentária tanto para a FAB como para o Governo Federal como um todo.

O uso de recursos do ano corrente para arcar com as despesas oriundas dos anos anteriores, resultando despesas maiores que as planejadas e autorizadas pela LOA compromete a eficácia de uma gestão orçamentária, onde o planejamento não pode ser executado sem remendos.

Desta forma, é possível compreender a importância de se distribuir os recursos de forma mais equilibrada ao longo do ano, de modo a mitigar a inscrição de Restos a Pagar. Portanto, espera-se com esta tese contribuir para a preservação da integridade administrativa dos gestores das unidades executoras, bem como a integridade e imagem da administração pública da FAB, mantendo-a idônea perante a sociedade. Distribuir de forma mais proporcional os créditos ao longo do ano trará maior eficiência no gasto do dinheiro público, bem como maior transparência ao contribuinte brasileiro.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm) . Acesso em 27/06/2021.

BRASIL, Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm) . Acesso em 27/06/2021

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária**. Revista da Administração Pública. v51, n.4, p.580-595, Jul-Ago/2017. Rio de Janeiro. Disponível em:

<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/71173>. Acesso em 27/06/2021.

CAVALCANTI, Victor Reis de Abreu. **Motivos para a inscrição de despesas em Restos a pagar**: Uma pesquisa empírica sobre a percepção de gestores públicos federais. 2018. Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título no Mestre em Políticas Públicas e Desenvolvimento pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). Brasília 2018. Disponível em

[http://www.mestrado-profissional.gov.br/sites/images/mestrado/turma2/victor\\_reis.pdf](http://www.mestrado-profissional.gov.br/sites/images/mestrado/turma2/victor_reis.pdf). Acesso em 27/06/2021.

FIDELIS, Maurício Roberto Rangel. **O fluxo da execução dos créditos de Saúde e Subsistência e seu impacto na constituição de Restos a Pagar**. 2014. Monografia (Curso de Comando e Estado-Maior) – Escola de Comando e Estado-Maior da Aeronáutica, Universidade da Força Aérea, Rio de Janeiro, 2014. Disponível na Rede BIBLIENS em <https://redebias.direns.fab.mil.br/> . Acesso em 26/06/2021

FURIATI, Alexandre Ávila. **Restos a pagar e o “orçamento paralelo”**. 2011. 67f. Monografia apresentada ao Departamento de Administração como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Administração. Brasília 2011 [Orientadora: Me. Olinda Maria Gomes Lesses]. Disponível em [http://bdm.unb.br/bitstream/10483/2006/1/2011\\_AlexandreAvilaFuriati.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/2006/1/2011_AlexandreAvilaFuriati.pdf). Acesso em 26/06/2021

OLIVEIRA, Marcio Guimarães de. **Restos a pagar**: análise à luz da teoria das restrições. 2013. Monografia (Curso de Comando e Estado-Maior) – Escola de Comando e Estado-Maior da Aeronáutica, Universidade da Força Aérea, Rio de Janeiro, 2013. Disponível na Rede BIBLIENS em <https://redebias.direns.fab.mil.br/> Acesso em 26/06/2021.

