

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF

DIRETORIA DE EDUCAÇÃO

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIO-FINANCEIRA – AOF.

**Os Impactos dos Restos a Pagar na Administração
Orçamentária da Justiça Eleitoral**

Milton Dias Furtado

Brasília

2010

**ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF
DIRETORIA DE EDUCAÇÃO**

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIO-
FINANCEIRA – AOF.**

Os Impactos dos Restos a Pagar na Administração Orçamentária da Justiça Eleitoral

Trabalho de conclusão de curso de Pós-Graduação apresentado à Escola de Administração Fazendária – ESAF, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Administração Orçamentário-Financeira.

Pós-Graduando: Milton Dias Furtado

Professor-Orientador: Mestre Romilson Rodrigues Pereira

BRASÍLIA – DF

Dezembro de 2010

Furtado, Milton Dias

Os Impactos dos Restos a Pagar na Administração
Orçamentária da Justiça Eleitoral / Milton Dias Furtado.
Brasília: ESAF, 2010. N° de f.: 63.

Orientador: Mestre Romilson Rodrigues Pereira

Monografia de Especialização – Escola de Administração
Fazendária/Diretoria de Educação – Curso de Especialização
em Administração Orçamentário-Financeira, 2010.

Universidade: Escola de Administração Fazendária, 2010.

1. Restos a Pagar. 2. Execução Orçamentária. 3. Justiça
Eleitoral. 4. Financeiro I. Pereira, Romilson Rodrigues. II.
Escola de Administração Fazendária. III. Os Impactos dos
Restos a Pagar na Administração Orçamentária da Justiça
Eleitoral

TERMO DE APROVAÇÃO

Milton Dias Furtado

Os Impactos dos Restos a Pagar na Administração Orçamentária da Justiça Eleitoral

(**X**) aprovada

() reprovada

Este trabalho de conclusão de curso foi julgado adequado como requisito para obtenção do título de especialista do Curso de Administração Orçamentário-Financeira da Escola de Administração Fazendária – ESAF, pela seguinte banca examinadora:

Professor-Orientador Mestre Romilson Rodrigues Pereira

Professor Dr. Eduardo Amadeu Dutra Moresi

Professor Dr. Fabiano Maia Pereira

Brasília, DF. 10 de dezembro de 2010.

CESSÃO DE DIREITOS

Os Impactos dos Restos a Pagar na Administração Orçamentária da Justiça Eleitoral

Trabalho de conclusão de curso de Pós-Graduação apresentado à Escola de Administração Fazendária – ESAF, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Administração Orçamentário-Financeira.

“É concedida à Escola de Administração Fazendária – ESAF permissão para publicar este trabalho por via impressa ou para divulgá-lo em meio eletrônico, para fins de leitura, impressão e/ou *download* pela internet, a título de divulgação da produção científica produzida em conjunto com a ESAF, sem ressarcimento dos direitos autorais”.

Milton Dias Furtado

Brasília, dezembro de 2010.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus pelo dom da vida, pela fé que me impulsiona do caminho, pela saúde que me permite caminhar e pela inteligência que proporciona acumular conhecimentos.

A minha esposa Regina Coeli e filhos Matheus e Thiago Henrique pelo carinho, amor, incentivo, renúncia e compreensão. Pela felicidade de tê-los a meu lado.

Aos meus pais, irmãs e irmãos pelo amor e incentivo.

Especialmente ao professor Romilson Rodrigues Pereira pelos conhecimentos transmitidos e, de modo particular, pelo incentivo a este aluno para que se tornasse possível a produção do presente trabalho de conclusão de curso.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF88 – Constituição Federal de 1988

GERIM – Sistema de Gerenciamento de Imóveis da Justiça Eleitoral

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPCA – Índice de Preços ao Consumidor Amplo

JE – Justiça Eleitoral

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

MTO – Manual Técnico de Orçamento da Secretaria de Orçamento Federal

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000)

PNEs – Portadores de Necessidades Especiais

PPA – Plano Plurianual

RP – Restos a Pagar

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

TSE – Tribunal Superior Eleitoral

LISTA DE GRÁFICOS E TABELAS

Gráfico 1: – Evolução do Orçamento Anual Autorizado para a Justiça Eleitoral - Período de 2001 a 2010	37
Gráfico 2: Percentual de Restos a Pagar Inscrito em Relação ao Orçamento Autorizado para a Justiça Eleitoral - 2002 a 2010	38
Gráfico 3: Variação Percentual dos Restos a Pagar Pagos em Relação aos Restos a Pagar Inscritos da Justiça Eleitoral - 2001 a 2010	40
Gráfico 4: Evolução do Orçamento Discricionário Autorizado para a Justiça Eleitoral - 2001 a 2010	43
Gráfico 5: Evolução do Orçamento de Infraestrutura Imobiliária Autorizado para a Justiça Eleitoral - 2001 a 2010	46
Gráfico 6: Percentual de RP Inscrito do Orçamento destinado à construção do Edifício-Sede em relação ao RP Inscrito da Justiça Eleitoral	48
Gráfico 7: Percentual de RP Processado Cancelado no Período de 2001 a 2009 – Orçamento Geral da Justiça Eleitoral	52
Gráfico 8: Percentual de RP Processado Cancelado no Período de 2001 a 2009 – Despesas Discricionárias da Justiça Eleitoral	53
Gráfico 9: Percentual de RP Não Processado Cancelado no Período de 2001 a 2009 – Despesas Discricionárias da Justiça Eleitora	54
Gráfico 10: Percentual de RP Processado Cancelado no Período de 2001 a 2009 – Despesas com Infraestrutura Imobiliária da JE	55

Gráfico 11: Percentual de RP Não Processado Cancelado no Período de 2001 a 2009 – Despesas com Infraestrutura Imobiliária da JE	56
Tabela 1: Inscrição e Cancelamento de RP – 2002 a 2009	39
Tabela 2: Quadros Finais Relatório Proposta 2011 – Infraestrutura Imobiliária	44
Tabela 3: Comparativo de quantidade de imóveis da Justiça Eleitoral por tipo de situação - 2008 x 2010	45
Tabela 4: Execução do Orçamento Autorizado para Ações de Infraestrutura Imobiliária – 2003 a 2010 – comparativo da dotação para construção do Edifício-Sede do TSE com as demais ações da JE	50

RESUMO

FURTADO, Milton Dias. Os Impactos dos Restos a Pagar na Administração Orçamentária da Justiça Eleitoral. 63 f. Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – Escola de Administração Fazendária – ESAF. Brasília, 2010.

Este trabalho analisa a execução de Restos a Pagar (RP) no âmbito da Justiça Eleitoral. Entende-se por Restos a Pagar como sendo os compromissos assumidos pela Administração Pública em cada exercício financeiro e que ao seu final não foram pagos. A inscrição em restos a pagar é um dos grandes problemas enfrentados pela execução orçamentária nos órgãos federais. A União apresenta significativa soma de inscrição em restos a pagar, segundo o TCU, ultrapassando a soma dos 48 bilhões de reais em 2009. Coube, neste mesmo ano, à Justiça Eleitoral contribuir com cerca de R\$ 531 milhões desse valor. Analisando os dados orçamentários da Justiça Eleitoral, verificou-se que o volume orçamentário inscrito na rubrica restos a pagar apresenta percentuais de 12% no último exercício financeiro, com viés de alta. Do montante anualmente inscrito e executado na forma de restos a pagar, as despesas discricionárias, especialmente as destinadas a dotar a Justiça Eleitoral de infraestrutura imobiliária própria, são as que mais contribuem percentualmente para a formação do valor total inscrito. Este trabalho apresenta, em sua conclusão, sugestões objetivando contribuir para minimizar os impactos da execução de restos a pagar em paralelo com a execução orçamentária anual, conferindo, assim, maior qualidade na execução do orçamento público na Justiça Eleitoral.

Palavras-chave: Restos a Pagar. Execução Orçamentária. Justiça Eleitoral. Financeiro.

RESUMEN

FURTADO, Milton Dias. Los impactos de las cuentas por pagar en la Administración Presupuestaria de la Justicia Electoral. 63 f. Trabajo de Conclusión de Curso (TCC) – Escola de Administração Fazendária – ESAF. Brasília, 2010.

Este trabajo hace un análisis de la ejecución de las cuentas por pagar (RP) dentro de la Justicia Electoral. Comprende las cuentas por pagar como siendo los compromisos asumidos por la Administración Pública en cada ejercicio financiero y que al final de este ejercicio no se quedaran pagas. La inscripción en cuentas por pagar es uno de los grandes problemas enfrentados por la ejecución de los presupuestos en las agencias federales. La Unión presenta importante suma de inscripción en cuentas por pagar, de acuerdo con el TCU, superando la suma de 48 mil millones en 2009. Cabe, en el mismo año, a la Justicia Electoral contribuir con \$ 531 millones de este valor. Analizando los datos presupuestarios de la Justicia Electoral, se constató que la cantidad presupuestario suscrito en cuentas por pagar presenta el porcentaje de 12% en el último ejercicio financiero, con tendencia de alto. Del importe anualmente suscrito y ejecutado en la forma de cuentas por pagar, los gastos discrecionales, especialmente las encaminadas a dotar la Justicia Electoral de la infraestructura propia, son las que más contribuyen a la formación del valor total suscrito. Este trabajo se presenta, en su conclusión, sugerencias con el objetivo de contribuir a minimizar los impactos de las cuentas por pagar en paralelo con la ejecución presupuestaria anual, conferiendo, así, mayor calidad en la ejecución del presupuesto público en la Justicia Electoral.

Palavras-chave: Cuentas por Pagar. Ejecución Presupuestaria. Justicia Electoral. Financiero.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Tema	14
1.2 Problema	14
1.3 Justificativa	14
1.4 Objetivo Geral	15
1.5 Objetivos Específicos	15
1.6 Metodologia	15
2 ORÇAMENTO PÚBLICO: elaboração e execução	17
2.1 Legislação Orçamentária: PPA, LDO e LOA	17
2.2 Receita Pública	24
2.3 Inscrição em Restos a Pagar	26
3 O ORÇAMENTO DA JUSTIÇA ELEITORAL E O PROBLEMA DOS RESTOS A PAGAR	36
3.1 Orçamento Geral da Justiça Eleitoral	36
3.2 Orçamento Discricionário da Justiça Eleitoral	41
3.3 Orçamento de Infraestrutura Imobiliária da Justiça Eleitoral	44
3.4 Inscrição em Restos a Pagar na Justiça Eleitoral	51
3.5 Cancelamento de RP Processados e Não Processados na Justiça Eleitoral	51
4 CONCLUSÕES	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho pretende fazer um estudo acerca da execução de Restos a Pagar (RP) no âmbito da Justiça Eleitoral. A inscrição em restos é um dos problemas enfrentados pela execução orçamentária nos órgãos federais. A União apresenta significativa soma de inscrição em restos a pagar.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988, em seu capítulo destinado ao orçamento público, determina a forma de apropriação da receita e execução da despesa pública. Ao recepcionar a Lei nº 4.320/64 com status de Lei Complementar, a Carta Magna remeteu a esta lei o papel de disciplinar a arrecadação e a forma de gastar as receitas do país.

Preceitua a referida lei que o orçamento público deve ser empenhado no exercício financeiro. O empenho não pago deve ser inscrito em uma conta denominada Restos a Pagar no final de cada exercício.

Resolvido, por força da lei, o problema das sobras orçamentárias do exercício, resta saber o que fazer com tais sobras no exercício seguinte. A mesma Lei nº 4.320/64 determina que as inscrições em restos a pagar devem ser executadas até o dia 31 de dezembro do próximo exercício. Este preceito legal tem levado os gestores públicos a lançarem mão do artifício de inscrever o orçamento não executado no ano em restos a pagar, imprimindo uma trajetória ascendente ao saldo desta conta a cada exercício.

Valorizando os diversos autores que prestaram relevante serviço à compreensão da problemática da inscrição orçamentária em restos a pagar e pretendendo também oferecer uma singela contribuição ao tema, este trabalho pretende estudar o comportamento da execução orçamentária da Justiça Eleitoral, especificamente o desempenho da inscrição e execução em restos a pagar.

Com base em dados sobre a execução orçamentária da Justiça Eleitoral, utilizando valores nominais (ou seja, não descontada a inflação acumulada no período), a problemática dos restos a pagar será estudada sob os seguintes enfoques: inscrição em restos a pagar, restos a pagar processados e não processados, restos a pagar pagos, cancelamentos e perda de restos a pagar.

O trabalho está organizado conforme se segue: após esta introdução, o capítulo 2 aponta os objetivos geral e específicos deste estudo; o capítulo 3

apresenta os referenciais teóricos que darão suporte ao trabalho de análise da execução de RP no âmbito da Justiça Eleitoral, as teorias que poderão justificar o estudo em pauta, bem como os motivos que levam à inscrição do orçamento não executado no exercício para uma possível execução no exercício seguinte; o capítulo 4 contém os resultados e análises das séries de tempo e; no capítulo cinco é apresentado as conclusões deste estudo.

1.1 Tema

Os impactos dos restos a pagar na administração orçamentária da Justiça Eleitoral.

1.2 Problema

A inscrição em Restos a Pagar afeta a execução orçamentária da Justiça Eleitoral? Existe execução paralela sob a forma de restos a pagar na Justiça Eleitoral?

1.3 Justificativa

Diante dos inúmeros problemas enfrentados pelos gestores públicos para transformar o orçamento em um instrumento de combate à desigualdade e de promoção do bem estar da sociedade brasileira, que ferramentas teriam os gestores para realizarem suas tarefas? Alguns teóricos acreditam que a inscrição em restos a pagar é uma maneira de melhor executar o orçamento anual que, nem sempre, é possível ser executado em um mesmo ano. Pretende-se colocar à disposição da sociedade os resultados deste estudo, colaborando com a conceituada literatura existente no país.

Estudando de forma específica a execução orçamentária da Justiça Eleitoral, acredita-se poder identificar possíveis e precisas causas para a inscrição

em restos a pagar e indicar prováveis soluções para a melhoria da execução e minimização das perdas (cancelamentos e não execução) dos valores inscritos.

1.4 Objetivo Geral

Este trabalho tem por objetivo principal analisar os impactos dos restos a pagar na administração orçamentária da Justiça Eleitoral.

1.5 Objetivos específicos

- a. Analisar a inscrição em restos a pagar da Justiça Eleitoral;
- b. Analisar os restos a pagar pagos, cancelamentos e/ou perdas de restos a pagar na execução orçamentária da Justiça Eleitoral;
- c. Indicar possíveis soluções para a problemática da execução de restos a pagar na Justiça Eleitoral.

1.6 Metodologia

Este trabalho foi desenvolvido baseando-se na análise crítica da literatura brasileira sobre o assunto, escolha de autores que prestaram relevantes contribuições aos estudos da execução de restos a pagar, análise de dados extraídos do Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal e elaboração de tabelas e gráficos analíticos a partir dos dados colhidos do sistema do Senado brasileiro, elaboração de conclusões e apontamento de possíveis soluções que contribuam para o melhoramento da execução dos restos a pagar na Justiça Eleitoral.

Procedeu-se, ainda, a análise de relatórios da Proposta Orçamentária da Justiça Eleitoral com fins de abstrair informações sobre as possíveis influências do

novo orçamento na formação dos restos a pagar inscritos em 2011 e suas implicações para a execução orçamentária anual.

2 ORÇAMENTO PÚBLICO: ELABORAÇÃO E EXECUÇÃO

2.1 Legislação Orçamentária: PPA, LDO e LOA

O processo de elaboração orçamentária é composto pela aprovação legislativa de três leis propostas pelo Poder Executivo. Inicialmente, é elaborada a lei do Plano Plurianual (PPA). O Plano Plurianual tem vigência de quatro anos e é elaborado por iniciativa do Presidente da República em seu primeiro ano de mandato para abranger os três anos restantes do mandato presidencial e o primeiro ano do mandato de seu sucessor (ou segundo mandato quando se tratar de reeleição). A constituição Federal de 1988 prevê em seu art. 165, *in verbis*, o que conterà a lei do PPA:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

(...)

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

(...)

§ 4º - Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

(...)

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Discorrendo sobre a importância da elaboração do PPA, Nascimento (2006) afirma que:

O que deve ser ressaltado é a condição do PPA como documento da mais alta hierarquia no sistema de planejamento de qualquer ente público, razão

pela qual todos os demais planos e programas devem subordinar-se às diretrizes, objetivos e metas nele estabelecidos.

Por exemplo, no âmbito da União, os demais planos e programas, aos quais nos referimos aqui, são os demais planos e programas nacionais, com exceção do PPA e os planos e programas regionais e setoriais, conforme menciona a CF/88 n.º 4.º do seu artigo 165.

Vesely (2010) afirma que o projeto de orçamento anual ou aqueles que o modifiquem só podem ser aprovados se estiverem em concordância com o PPA vigente. Apoiando os ensinamentos de Nascimento (2006) e ante ao mandamento constitucional do artigo 165, Vesely (2010) afirma:

Portanto, o PPA, determinará as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal por regiões, para despesas de capital e outras delas decorrentes, bem como, as relativas aos programas de duração **continuada**, ou seja, que ultrapassem um exercício financeiro.

Determina a CF88 que as demais leis orçamentárias (Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual) serão elaboradas em obediência às proposições da Lei do PPA. Afim de garantir o cumprimento do preceito constitucional, o art. 35, § 2º, inciso I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determina o período de envio pelo Presidente da República do projeto de PPA ao Congresso Nacional, bem como sua devolução para sanção presidencial.

Art. 35 (...)

§ 2º - Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

Tal mandamento impede que a LDO e LOA sejam aprovadas sem a existência de um PPA em vigência, permitindo que as citadas leis sejam elaboradas conforme planejado no Plano Plurianual.

Por fim, e não menos importante, a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério da Fazenda afirma, por intermédio do Manual Técnico de Orçamento – MTO 2011, que:

O Plano Plurianual - PPA é o instrumento de planejamento de médio prazo do Governo Federal que estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Os princípios básicos que norteiam o PPA são:

- Identificação clara dos objetivos e das prioridades do Governo;
- Integração do planejamento e do orçamento;
- Promoção da gestão empreendedora;
- Garantia da transparência;
- Estímulo às parcerias;
- Gestão orientada para resultados; e
- Organização das ações de Governo em programas.

A segunda lei orçamentária é denominada Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO. A lei de diretrizes, como o próprio nome sugere, apresenta as diretrizes a serem seguidas na elaboração do orçamento anual. Para Bruno (2008) a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve abranger as metas e prioridades da Administração, a inclusão de despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientações sobre a elaboração do orçamento anual, as alterações na legislação tributária para o exercício seguinte, política de aplicação das agências financeiras da União e os anexos de metas para a Administração no exercício do orçamento e os próximos dois exercícios orçamentários.

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, assim refere-se à elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO:

Art. 35 - O disposto no Art. 165, § 7º, será cumprido de forma progressiva, no prazo de até dez anos, distribuindo-se os recursos entre as regiões macroeconômicas em razão proporcional à população, a partir da situação verificada no biênio 1986-87.

(...)

§ 2º - Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o Art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

(...)

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

(...)

Em complemento aos preceitos constitucionais destacados pelo autor, a Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, determina:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

(...)

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

(...)

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

§ 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

Destaca-se que, das três leis orçamentárias em comento, a LDO é a única que imputa restrição ao Poder Legislativo. Fica o Congresso Nacional impedido de iniciar recesso parlamentar, caso a LDO não seja aprovada até o fim da primeira metade de cada legislatura. Para o início do recesso parlamentar é necessário a aprovação da LDO. Para Campos (1995) a elaboração da Lei Orçamentária Anual depende da aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), pois, esta contém as bases para a elaboração do orçamento pelo Poder Executivo e aprovação do mesmo pelo Poder Legislativo.

A terceira lei encaminhada pelo Poder Executivo ao Legislativo é a Lei Orçamentária Anual – LOA. A lei anual de orçamento vem em atendimento ao art. 165 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

III - os orçamentos anuais.

(...)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

O conteúdo constitucional imputa à lei orçamentária anual a obrigatoriedade de conter no orçamento geral da união os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimento das empresas estatais. Em consonância com a legislação de planejamento (PPA), a lei orçamentária anual compatibiliza a programação orçamentária com as metas previstos no anexo de metas físicas da LDO, explicita o desenvolvimento regional via distribuição do orçamento, evidencia o serviço da dívida, estima as receitas e fixa as despesas da União para o exercício.

Ressalte-se que a lei orçamentária não poderá prever receitas sem finalidade definida nem, tão pouco, créditos para investimentos plurianuais não contidos no Plano Plurianual do respectivo Órgão.

Bruno (2008) afirma, ainda, que o princípio da anualidade (ou seja, o orçamento possui vigência anual) está presente em todos os países, variando apenas o período de verificação. Em alguns Estados Nacionais há coincidência com o ano civil; em outros, a aferição se dá em relação ao período econômico (março de um ano a fevereiro do ano seguinte, julho de um ano a junho do ano seguinte, dentre outros períodos); ou coincidindo com o funcionamento do Parlamento Federal do país. Mas, normalmente, o princípio da anualidade (de um ano) é adotado na maioria dos países.

Em auxílio ao autor, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 165, *in verbis*, profere que a Lei Orçamentária Anual conterá os orçamentos fiscal, de investimento e da seguridade social:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

III - os orçamentos anuais.

(...)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Pela letra da Carta Magna de 1988 o orçamento público brasileiro obedece ao princípio da anualidade, iniciando em 1º de janeiro e encerrando em 31 de dezembro do ano civil. Entende o doutrinador que o orçamento deverá ser executado até o último dia do ano civil em curso. Leciona, ainda, que a lei orçamentária anual conterá a previsão das receitas públicas e a fixação das despesas a serem honradas com o orçamento em proposição.

Em complemento, Vesely (2010) leciona que:

não ocorrendo a sanção da LOA até o final de dezembro, os órgãos públicos poderão executar o orçamento (empenho e pagamento) na proporção de 1/12 avos dos valores estabelecidos no Projeto de Lei Orçamentária (PLOA), conforme disposição da LDO. Em geral, nesse caso, somente as despesas necessárias e imprescindíveis serão executadas (pagamento de pessoal, pagamento da dívida, transferências constitucionais, pagamento de luz, água etc.)

2.2 Receita Pública

Entende-se por receita pública os ingressos aos cofres públicos, de forma definitiva, em decorrência da utilização de bens públicos, pagamento de impostos, taxas e contribuições por serviços prestados pelo ente público. As receitas públicas possuem algumas classificações, dentre as quais a que define que a receita pode ser originária, derivada e transferida.

- a) Receita Originária - é a receita obtida da exploração dos bens públicos pelo estado. O bem público é utilizado pelo estado para gerar receita para o próprio estado;
- b) Receita Derivada - é a receita decorrente do poder do estado de impor tributos sobre o patrimônio e a renda. Inclui-se neste poder estatal de tributar os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e penalidades (multas);
- c) Receita Transferida - sua definição coincide com a origem da receita derivada por ser o resultado do poder de tributação do Estado. Contudo, a receita transferida é aquela que, por força dos art. 157 a 162 da Constituição Federal de 1988, são arrecadas por um ente da federação e repartida entre vários outros entes federados. São exemplos de geradores da receita transferida impostos como o IPI e ICMS. No caso desses impostos a CF88 determina que uma unidade da federação arrecade e repasse parte do montante ingressado em seus cofres para outros entes da federação. Portanto, o valor ingressado não compõe integralmente a receita do estado; desta forma, é contado como receita do órgão para o qual foi transferido.
- d) Receita Orçamentária¹ – são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a receita orçamentária é fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

¹ Secretaria de Orçamento Federal – Manual Técnico de Orçamento – MTO 2011 – pág. 15.

Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do poder público, aumentam o saldo financeiro, e via de regra, por força do princípio orçamentário da universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA.

- e) Receita Extra-orçamentária² – São recursos financeiros de caráter temporário, não se incorporam ao patrimônio público e não integram a Lei Orçamentária Anual. O Estado é mero depositário desses recursos, que constituem passivos exigíveis e cujas restituições não se sujeitam à autorização legislativa.

Exemplos: depósitos em caução, fianças, operações de crédito por antecipação de receita orçamentária – ARO3, emissão de moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

Indicando como são formadas as receitas do setor público, Gnisci (2007) afirma que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, cujo valor possa ser expresso em moeda, que não constitua ato ilícito, que seja instituído por lei e que seja cobrada mediante atividade administrativa vinculada. Complementando, o autor afirma que os tributos se dividem em impostos (obrigação pecuniária da pessoa física ou jurídica perante o Estado independente da prestação de uma atividade específica), taxas (decorrente do poder de polícia ou da utilização de bem ou serviço prestado pelo Estado) e contribuições (cujas receitas se destinam a fins específicos).

Colaborando para o entendimento de como se formam as receitas estatais, Feijó (2006) define imposto como sendo uma obrigação pecuniária exigida pelo Estado de forma geral tanto do ente humano como das coisas e sem contrapartida. Taxa seria a cobrança pela prestação de serviço face ao poder de polícia do Estado, bem como a repressão de quaisquer atividades prejudiciais à sociedade. Define ainda o autor a Contribuição de Melhoria como sendo o ônus pecuniário do contribuinte que auferir algum benefício com determinada ação do poder público.

Outra classificação da receita é aquela que aponta a existência de receita orçamentária e receita extra-orçamentária. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central de contabilidade do Brasil, entende-se por Receita Orçamentária como sendo as classificadas em conformidade com o art. 11 da Lei nº 4.320/64, quais sejam, receitas correntes (receitas tributária, de contribuição, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, transferências correntes, outras

² Secretaria de Orçamento Federal – Manual Técnico de Orçamento – MTO 2011 – pág. 15.

receitas correntes) e receitas de capital (operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital); e, por Receita Extra-Orçamentária como sendo toda arrecadação que não faz parte do orçamento, não constitui renda do estado. Diz, ainda, que a receita extra-orçamentária possui caráter transitório nos orçamentos.

A definição de receita extra-orçamentária engloba os valores inscritos em restos a pagar, serviços da dívida, depósitos, débitos de tesouraria e movimentos de fundos. Em harmonia com este conceito, SILVA (2003) afirma que os restos a pagar constituem receita extra-orçamentária, em atendimento ao art. 103 da Lei nº 4.320/64, *in verbis*, e que seu cancelamento constitui uma despesa extra-orçamentária.

Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

2.3 Inscrição em Restos a Pagar

O primeiro conceito para Restos a Pagar é dado pela Lei nº 4.320/64, recepcionada na Constituição Federal de 1988 com status de Lei Complementar, e que continua com a missão de indicar as diretrizes básicas na área orçamentário-financeira no Brasil. A citada lei, em seu artigo 36, produz o entendimento de que Restos a Pagar se referem a compromissos assumidos pela Administração Pública em um dado exercício orçamentário e que não foram pagos dentro do mesmo exercício. Os artigos 34 a 36 da Lei nº 4.320/64, *in verbis*, definem a periodicidade do exercício financeiro, as receitas e despesas a ele pertencentes e o que vem a ser os Restos a Pagar.

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

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.

Em resumo, segundo a citada lei, Restos a Pagar são as despesas empenhadas e não pagas dentro de um mesmo exercício financeiro, ou seja, despesas empenhadas e não pagas dentro do mesmo ano civil.

Antes de abordar o assunto Restos a pagar, Giacomoni refere-se à liquidação da despesa:

Nesse estágio, são procedidas as verificações e avaliações sobre o cumprimento, por parte do credor, das condições previamente acertadas (na licitação, no contrato, no empenho etc.). Dependendo do objetivo da transação, a liquidação pode exigir um conjunto bastante amplo de verificações. No caso da execução de obra contratada por empreitada global, com pagamentos por etapas, sujeitos a reajustamentos, a liquidação de cada etapa considerará uma série de aspectos, tais como: cumprimento dos prazos por parte do empreiteiro, testes de verificação da qualidade do material e do serviço, adequação dos índices de reajustamento aplicados etc. Numa situação dessas, a responsabilidade pela liquidação será dividida entre um número variado de funcionários, de diversos níveis hierárquicos. (GIACOMONI, 2007, p. 303).

Em seguida Giacomoni (2007, p. 314) refere-se ao período de validade dos Restos a Pagar e apontando a diferença entre as modalidades processados e não processados:

Na ausência de definição por parte da Lei nº 4.320/64, essas novas categorias têm sido caracterizadas por norma federal: despesas processadas são as despesas liquidadas, ou seja, aquelas cujos implementos de condição foram verificados e satisfeitos, estando em condições de pagamento. Já as não processadas são as despesas empenhadas que se encontram em fase de execução, sem condições ainda de se submeterem ao estágio da liquidação, ou seja, da verificação do direito adquirido pelo credor. A referida distinção é especialmente importante, já que as despesas não processadas – não liquidadas – não se constituíram ainda como obrigações reais, cabendo às demonstrações contábeis evidenciar essa situação.

Ainda de conformidade com normativo federal, a inscrição de despesas em restos a pagar terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente, quando haverá o cancelamento dos compromissos não pagos. Em face, entretanto, das disposições do Código Civil Brasileiro, os direitos dos credores de restos a pagar prescrevem após cinco anos. Quando a habilitação do credor se der após o cancelamento dos restos a pagar, o pagamento da despesa dar-se-á por meio do crédito de despesas de exercícios anteriores. (GIACOMONI, 2007, p.314).

Para Cruz (2008), pelo princípio da anualidade o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, conforme art. 34 da Lei nº 4.320/64. Já o art. 35 da mesma lei define que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele pagas ou inscritas em Restos a Pagar. Portanto as despesas inscritas em restos a pagar, segundo o autor, embora executadas no(s) exercício(s) seguinte(s), pertencem ao exercício de sua inscrição, ou seja, fazem parte do orçamento que lhe deu origem, não podendo ser incorporada a outros exercícios. Os restos a pagar pertencem ao exercício de arrecadação da receita.

O já citado princípio da anualidade tem por fundamento que as despesas devem ser empenhadas e pagas no mesmo exercício financeiro para não permitir que os orçamentos dos exercícios seguintes sejam afetados pela não execução de orçamentos anteriores. No entanto, é possível verificar exceção a tal mandamento pela possibilidade da inscrição de despesa assumida pela administração pública (empenhada e não paga) na conta Restos a Pagar. É o que prediz os art. 35 e 36 da Lei nº 4.320/64.

Os restos a pagar se classificam em processados, não processados, liquidados, pagos e não pagos e referem-se ao exercício imediatamente anterior ao do orçamento anual em execução. Porém, a Lei 4.320/64, em seu art. 37, prevê o pagamento de despesas de exercícios anteriores só reconhecidas em exercícios futuros, ainda que não tenha havido previsão de receita para fazer frente a tais despesas. De certa forma, pode-se dizer que se trata de uma exceção à regra de inscrição, liquidação e pagamento de restos a pagar.

Cruz (2008) ensina, ainda, que existem algumas exigências para se inscrever despesas em restos a pagar. Uma exigência que a despesa assumida pela Administração Pública e não paga no exercício financeiro/orçamentário precisa ter sido legalmente empenhada até o dia 31 de dezembro daquele exercício, ou seja, precisa ter sido ordenada pela autoridade competente, estar aprovada no orçamento anual (LOA, créditos suplementares, especiais ou extraordinários), tenha sido objeto de licitação ou dispensa desta e, finalmente, empenhada até o último dia do ano civil em curso. É necessário, ainda, que a despesa seja classificada em Restos a Pagar como liquidada ou não liquidada.

Cruz (2008) pontua que despesa liquidada é entendida como sendo aquela cujo fornecimento do material ou serviço já ocorreu e que a autoridade administrativa

atestou o recebimento do bem, caracterizando, assim, o direito líquido e certo do credor/fornecedor de receber pelo bem/serviço prestado. Já a despesa não liquidada entende-se por ser aquela cuja licitação (ou dispensa desta se for o caso) ensejou apenas a assinatura de contrato com o fornecedor do bem ou serviço pretendido pela administração pública. Não houve, de fato, a produção e entrega do bem ou serviço pretendido pela Administração Pública.

Ressalta, ainda, que a inscrição em restos a pagar de despesa não liquidada não pressupõe ou imputa qualquer direito ao particular contratante com a administração pública. A inscrição como despesa não liquidada pode, ainda, ser efetuada em virtude da não conclusão e/ou entrega do bem/serviço objeto do contrato celebrado com a Administração Pública, não existindo, neste momento, o direito líquido e certo do contratante fornecedor.

Segundo Nascimento (2006) a criação da rubrica Restos a Pagar tinha por objetivo propiciar ao gestor uma maneira de adequar o término do exercício financeiro. Entende o autor que apesar do orçamento público ter caráter anual e das receitas e despesas pertencerem ao exercício financeiro, conforme preceituam a Lei nº 4.320/64 e a Constituição Federal de 1988, não sendo possível efetuar o pagamento de todas as despesas dentro do mesmo exercício, sendo natural que algumas despesas sejam efetivamente pagas no exercício seguinte. Assim, a rubrica Restos a pagar tem por objetivo propiciar ao administrador público uma forma de *“compatibilizar o término do exercício financeiro com a continuidade da Administração Pública”*, Nascimento (2006, p. 222).

Em face do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar 101/2000), o autor chama atenção para a determinação legal que proíbe o administrador público de contrair despesa nos últimos oito meses de seu mandato, salvo se estas forem saldadas dentro do exercício ou exista disponibilidade financeira para honrar sua inscrição em Restos a Pagar após descontados os encargos legais e demais compromissos da entidade a vencer naquele exercício.

No entanto, a rubrica Restos a Pagar não vem sendo utilizada apenas como uma forma de *“compatibilizar o término do exercício financeiro com a continuidade da Administração Pública”* (Nascimento, 2006, p. 222). Dadas as distorções verificadas na elaboração do orçamento (planejamento da administração), como superestimativas de receitas ou subestimativas de despesas, a inscrição em restos a

pagar passou a ser mais um instrumento nas mãos do administrador para rolar seus compromissos, muitos deles assumidos em fins de períodos administrativos.

Tal distorção no planejamento orçamentário, receitas estimadas diferentes das despesas previstas, aliada à ausência de sanções para quem não saldasse seus compromissos durante o período administrativo, levou a um significativo aumento da inscrição distorcida em restos a pagar, ou seja, os compromissos assumidos eram jogados para o exercício seguinte, gerando uma rolagem não oficial da dívida da entidade.

Nascimento (2006) identifica que, somente após a Lei Complementar 101/2000 tais práticas distorcidas vieram a ser combatidas por força do artigo 42 da mesma lei. Em conformidade com a Lei Complementar 101/2000, foi publicada a Lei nº 10.028/2000. Esta lei passou a criminalizar a ordenação de despesas em desacordo com o que determina o referido art. 42 da LRF, punindo tal fato com pena que varia de um a quatro anos de reclusão.

A Lei nº 10.208/2000 vem reforçar o princípio de que a assinatura de contrato por parte da Administração Pública não imputa obrigação de despesa, antes esta deve ser empenhada e liquidada e, só após estes passos, paga pela entidade. Ou seja, o gestor não pode simplesmente assumir uma dívida inscrevendo-a em restos a pagar. É necessário verificar a existência de suficiência de caixa para honrar tal compromisso. Deve o gestor público empenhar a despesa e, se for o caso, inscrevê-la em Restos a Pagar, somente depois de verificada a existência de caixa em valor suficiente para saldar o compromisso hora assumido.

Ressalta-se que a disponibilidade de caixa referida no art. 42 da LRF não se refere à União, Estado ou Município, mas a cada órgão de cada Poder, conforme mandamento do art. 20 da mesma Lei Complementar. Assim, caso um órgão de um Poder infrinja os limites legais do art. 42, o Poder em tela não será responsabilizado, mas apenas aquele órgão detentor de autonomia administrativa. Ou seja, a regra se aplica a todos os Poderes da União, dos estados e dos municípios, especificamente ao dirigente com autoridade para inscrever ou mandar inscrever despesas em Restos a pagar, caso não observe os ditames do art. 42 da LRF, independente de ser detentor ou não de cargo eletivo.

Albuquerque, Medeiros e Silva (2006) lecionam que a origem dos Restos a Pagar está fundada nos princípios da Legalidade da Despesa (toda despesa deve estar prevista na legislação e tem como pré-requisito sua indicação na lei

orçamentária) e da Anualidade do Orçamento (as despesas são lançadas tendo por fundo legal o exercício orçamentário que lhe deu origem). A necessidade de se submeter ao princípio da legalidade impõe ao processo de execução da despesa uma série de rituais que podem prolongar-se por todo o exercício, inviabilizando o pagamento dentro do mesmo exercício. Daí a legislação brasileira prever que as despesas legalmente empenhadas em um exercício financeiro devam ser apropriadas neste mesmo exercício e possam ser pagas até o dia 31 de dezembro do exercício seguinte, sendo, no entanto, obrigatória a vinculação da despesa ao direito do fornecedor.

Albuquerque, Medeiros e Silva (2006) afirmam que a Lei nº 4.320/1964 define duas categorias para Restos a Pagar: os processados e os não processados.

“Restos a Pagar Processados – despesas em que o credor já tenha cumprido com as suas obrigações, ou seja, já tenha entregue os bens ou serviços, e em que tenha reconhecido como líquido e certo o seu direito ao respectivo pagamento. Tratam-se dos empenhos liquidados no exercício anterior e ainda não pagos. Restos a Pagar Não Processados – despesas que ainda dependem da entrega, pelo fornecedor, dos bens ou serviços ou, ainda que tal entrega tenha se efetivado, o direito do credor ainda não fora apurado e reconhecido. Tratam-se de despesas empenhadas no exercício anterior, ainda não liquidadas e não pagas.” (Albuquerque, 2006 p. 294).

O decreto nº 93.872, de 20 de dezembro de 2006, define o que se considera como restos a pagar, como proceder ao registro e como se dará a execução e cancelamento e por quanto tempo perdurará o crédito inscrito em restos a pagar, *in verbis*.

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 (Lei nº 4.320/64, art. 36).

§ 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 será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho, desde que satisfaça às condições estabelecidas neste Decreto, e terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente. Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar será automática, no

encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho, desde que satisfaça às condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa. (Redação dada pelo Decreto nº 6.708, de 2008).

Parágrafo único. A inscrição de restos a pagar relativa às despesas não processadas terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente. (Incluído pelo Decreto nº 6.708, de 2008).

Art. 69. Após o cancelamento da inscrição da despesa como Restos a Pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores.

Art. 70. Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar (CCB art. 178, § 10, VI).

Comentando o art. 36 da Lei nº 4.320/64, Aguiar (2004) afirma que o Estado, para satisfazer as necessidades públicas, precisa legalmente empenhar, liquidar e pagar as obrigações financeiras derivadas da satisfação das necessidades da sociedade. Empenhar a despesa é constituir a obrigação de pagamento face ao bem ou serviço que a Administração Pública pretende adquirir. Empenhada a despesa, passa-se à sua liquidação, ou seja, à verificação dos documentos, valores a serem pagos e identificação do credor. Findada a liquidação da despesa, resta o pagamento por meio do qual se extingue a obrigação da Administração com seu credor.

A execução da despesa segue, portanto, três passos:

- a) empenho: ato da autoridade administrativa que cria a obrigação financeira para a Administração Pública; provisão orçamentária para fazer face à despesa prevista em contrato, convênio ou lei;
- b) liquidação: após a entrega do bem ou serviço contratado a administração financeira examina as condições do objeto a ser pago, o valor a ser pago e a quem deve ser pago para finalizar a obrigação do ente público;
- c) pagamento: é o efetivo desembolso da entidade pública em favor do contratado fornecedor do bem ou serviço.

Regularmente, a despesa é empenhada, liquidada e paga dentro do mesmo exercício financeiro, ou seja, até 31 de dezembro do ano civil. No entanto, quando subsiste qualquer obstáculo ao pagamento da despesa dentro do exercício, a obrigação é inscrita em uma conta contábil denominada Restos a Pagar. Portanto,

segundo Aguiar (2004), restos a pagar é a conta na qual são inscritas as obrigações financeiras do Estado que foram legalmente empenhadas, liquidadas e não foram pagas até o dia 31 de dezembro de cada ano.

A inscrição da despesa em Restos a Pagar se dá obedecendo a duas indicações: restos a pagar processados e não processados. Por restos a pagar processados ou liquidados entende-se a despesa empenhada e liquidada, ou seja, aquela cujo contratado já cumpriu sua obrigação de fornecimento do bem ou serviço perante a Administração Pública, porém, esta não efetuou o pagamento até o último dia do ano em curso. Já por restos a pagar não processados ou não liquidados entende-se a despesa empenhada mas não liquidada em face do não cumprimento contratual por qualquer das partes envolvidas, isto é, a não entrega do bem ou serviço ou a não confirmação de recebimento por parte da autoridade pública. Diz-se que os fatos geradores da obrigação e da contrapartida por parte do ente público não foram concluídos dentro do exercício orçamentário-financeiro. Por não estar liquidada, ou seja, não ter sido ratificada pela Administração Pública no exercício em curso, a despesa não pode ser paga, sendo necessária sua inscrição em restos a pagar.

Citando o Decreto nº 93.872/86, Aguiar (2004) afirma que a inscrição de despesas na conta Restos a Pagar deverão ser realizadas por exercício e por credor, ou seja, ao final do exercício financeiro as despesas não pagas são inscritas em restos a pagar sendo identificado a quem se destina cada crédito, quem é o credor da Administração Pública e qual valor está destinado ao credor. O direito do credor, legalmente inscrito em restos a pagar, perdurará até o dia 31 de dezembro do exercício subsequente. O registro por credor e por exercício está expresso no parágrafo único do art. 92 da Lei nº 4.320/64, *in verbis*:

Art. 92 – A dívida flutuante compreende:

(...)

Parágrafo Único – O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Não sendo paga até o último dia do ano seguinte, a despesa inscrita em restos a pagar será cancelada. No entanto, sendo posteriormente reclamada pelo contratante com a Administração Pública, a despesa poderá ser quitada com dotação consignada a atender débitos de exercícios anteriores. Desta forma,

resíduos passivos de restos a pagar prescrevem em cinco anos, conforme art. 70 do citado decreto.

Há que se destacar, apoiado nos ensinamentos de Aguiar (2004), a particularidade definida no art. 167 da Constituição Federal de 1988, segundo o qual os créditos especiais e extraordinários aprovados nos últimos quatro meses do exercício orçamentário poderão ser reabertos no exercício seguinte e serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente. Portanto, tais obrigações do ente público não serão inscritas em restos a pagar.

Destaque-se, ainda, que a LRF, em seu art. 42, excetua da inscrição em restos a pagar as despesas contraídas e não pagas pelo titular de cada Poder (Executivo, Legislativo e Judiciário) nos últimos dois quadrimestres do seu mandato. Portanto, é um impeditivo previsto em lei a contração de despesas e o não pagamento das mesmas nos últimos oito meses de mandato do gestor público, ressalvando-se a existência de caixa para fazer frente à referida despesa quando esta for inscrita em restos a pagar, conforme mandamento do citado artigo, *in verbis*:

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.

Aguiar (2004) chama atenção, por fim, para o caso dos créditos especiais aprovados no último quadrimestre do ano. Neste caso, mesmo quando empenhados e não pagos até o término do exercício serão reabertos no exercício seguinte, ao invés de inscritos em restos a pagar. Excetua-se, ainda, da execução normal de RP a prorrogação de validade dos restos a pagar em função de edição de normativo por parte do Presidente da República dando aos valores inscritos nova vigência.

Fernandes (2004) caracteriza restos a pagar como sendo as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro e são compromissos exigíveis que compõem a dívida flutuante. A inscrição em restos a pagar não se constitui automaticamente em obrigação a pagar, pois esta só se configura com a liquidação da despesa, enquanto que os restos a pagar podem ter sua origem no empenho. Para ele:

o pagamento da despesa inscrita em Restos a Pagar, sejam Processadas ou Não Processadas, é feito no ano seguinte ao da sua inscrição, necessitando para o pagamento dos Não Processados que a despesa seja

antes liquidada, ou seja, que haja ocorrido após o recebimento o aceite do objeto do empenho. (FERNANDES, 2004, p. 10)

Quando o valor empenhado e inscrito em restos a pagar é inferior ao valor a ser pago, a diferença será empenhada como despesa de exercícios anteriores. Já quando o valor de restos a pagar é superior ao montante a ser pago, a diferença a maior será cancelada.

Conforme orienta o Manual de Despesa Nacional da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, uma vez inscritos como processados os restos a pagar não podem ser cancelados. Tal orientação se faz pertinente, visto que o fornecedor cumpriu a obrigação de fazer ao entregar o bem ou serviço previsto no contrato (despesa liquidada: bem ou serviço prestado ou entregue e aceitos pela autoridade pública). Fica, nessas condições, a Administração Pública submetida à obrigação de pagar, cumprindo o princípio da moralidade previsto no artigo 37 da Constituição Federal.

Vesely (2010), por sua vez, afirma que as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em restos a pagar e serão parte integrante da dívida flutuante do setor público, sendo classificado como processados e não processados. Em concordância com a visão da Secretaria do Tesouro Nacional, afirma que (p. 266): “Os restos a pagar processados são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o estágio do pagamento”. Afirma, ainda, não ser possível cancelar os restos a pagar processados, pois, o fornecedor de bens/serviços já cumpriu com a obrigação de fazer não podendo a administração deixar de cumprir com a obrigação de pagar conforme reza o princípio da moralidade previsto no art. 37 da Constituição Federal.

Entende-se, do que afirma Vesely (2010), que se o fornecedor entregou o bem/serviço, obedecendo a caracterização estipulada pela Administração Pública e o gestor tendo atestado a adequação do bem/serviço, não cabe mais à Administração cancelar o pagamento ora devido, visto estar configurado o direito líquido e certo do fornecedor.

3 O ORÇAMENTO DA JUSTIÇA ELEITORAL E O PROBLEMA DOS RESTOS A PAGAR

3.1 Orçamento Geral da Justiça Eleitoral

Analisando o orçamento global da Justiça Eleitoral, despesas obrigatórias e discricionárias, no período de 2002 a 2010, verifica-se que esta Justiça Especializada apresenta evolução positiva da dotação orçamentária autorizada, verificando crescimento após atualização anual pelo índice de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA superior a 60%.

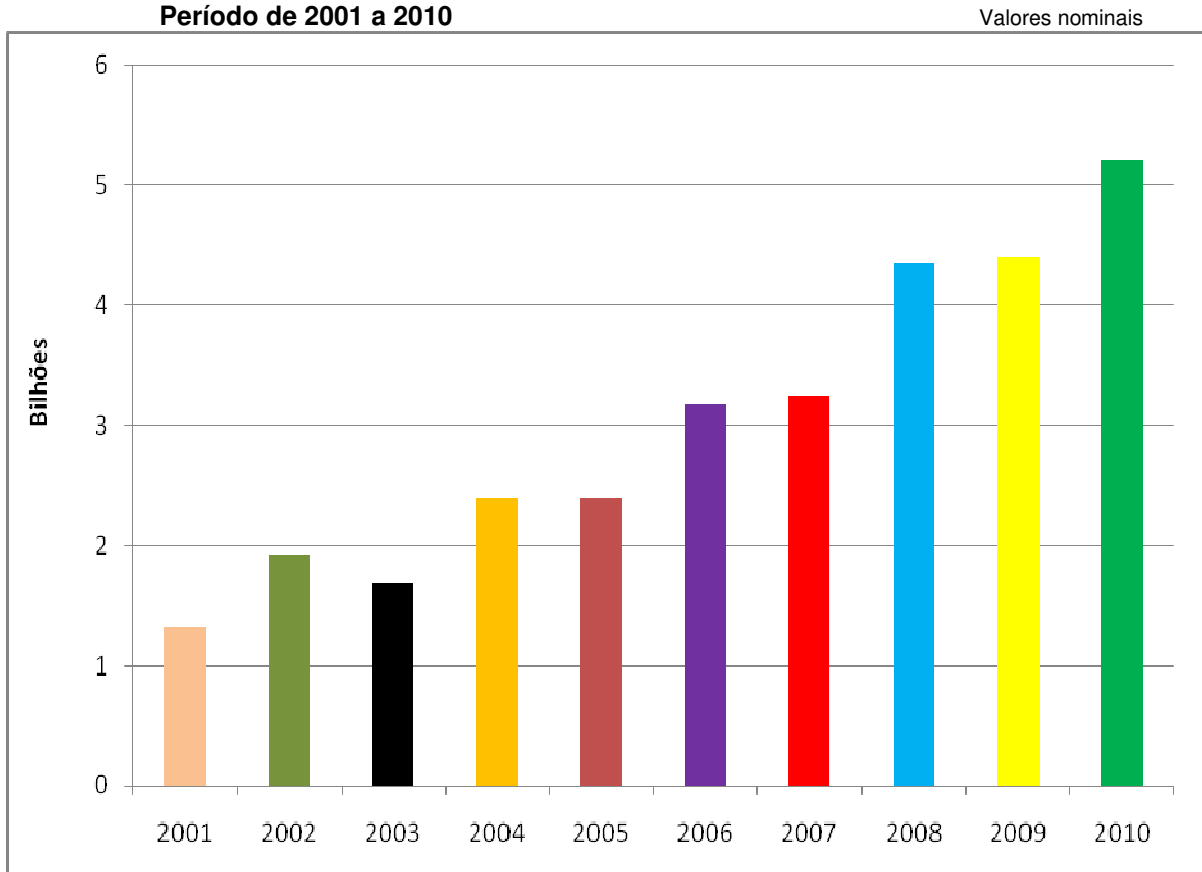
O período em análise ((2002 a 2010) inicia com orçamento de R\$ 1.925.837.395,00 em valores nominais. Atualizando este valor pelo IPCA chega-se ao montante de R\$ 3.205.924.714,60 no início do exercício de 2010. Em 2010 o orçamento da Justiça Eleitoral aprovado pelo Poder Legislativo é de R\$ 5.205.604.298,00, valores constantes da Lei nº 12.214/2010, tendo alcançado a cifra de R\$ 5.217.137.354,00 até agosto de 2010, após aprovação de créditos especiais pelo Congresso Nacional em favor desta Justiça Especializada, representando um crescimento real de cerca de 60% se comparado com o orçamento em 2002 (atualizado até 2010 pelo IPCA).

A dotação orçamentária nem sempre foi crescente. Há uma perceptível redução do orçamento em anos ímpares (gráfico 1). Tal fato justifica-se por se tratar os anos ímpares de períodos não eleitorais, portanto, com ausência de efetivo desempenho da atividade fim da Justiça Eleitoral que é a realização de eleições, sejam elas gerais (eleição de Presidente da República, governadores de estado, senadores, deputados federais e estaduais) ou municipais (eleição de prefeitos e vereadores).

O parágrafo anterior pode ser desdobrado em duas análises diferenciadas: a primeira comparando o orçamento autorizado em anos ímpares ou não eleitorais, e a segunda fazendo a comparação da dotação orçamentária de anos pares (anos com realização de eleições). Em ambas as comparações há evidências de crescimento da disponibilidade orçamentária em favor da Justiça Eleitoral, conforme se visualiza no gráfico 1. Excetua-se apenas uma variação negativa da ordem de

0,02% no ano de 2004, o que não chega a indicar uma mudança de comportamento na tendência de crescimento presente em todo o período (2002 a 2010).

Gráfico 1 – Evolução do Orçamento Anual Autorizado para a Justiça Eleitoral – Período de 2001 a 2010



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Gráfico elaborado pelo autor utilizando valores nominais.

Para a Justiça Eleitoral, cuja missão principal é “assegurar os meios efetivos que garantam à sociedade a plena manifestação de sua vontade, pelo exercício de votar e ser votado³” e visão de futuro que vislumbra “ser referência mundial na gestão de processos eleitorais que possibilitem a expressão da vontade popular e contribuam para o fortalecimento da democracia⁴”, tornam-se tais postulações justificativas para a diferenciação na destinação do orçamento em anos eleitorais e não eleitorais. Define-se, para melhor compreensão, que os anos eleitorais são

³ Disponível em <http://intranet.tse.gov.br/institucional/missao.html>. Acesso em 16/09/2010.

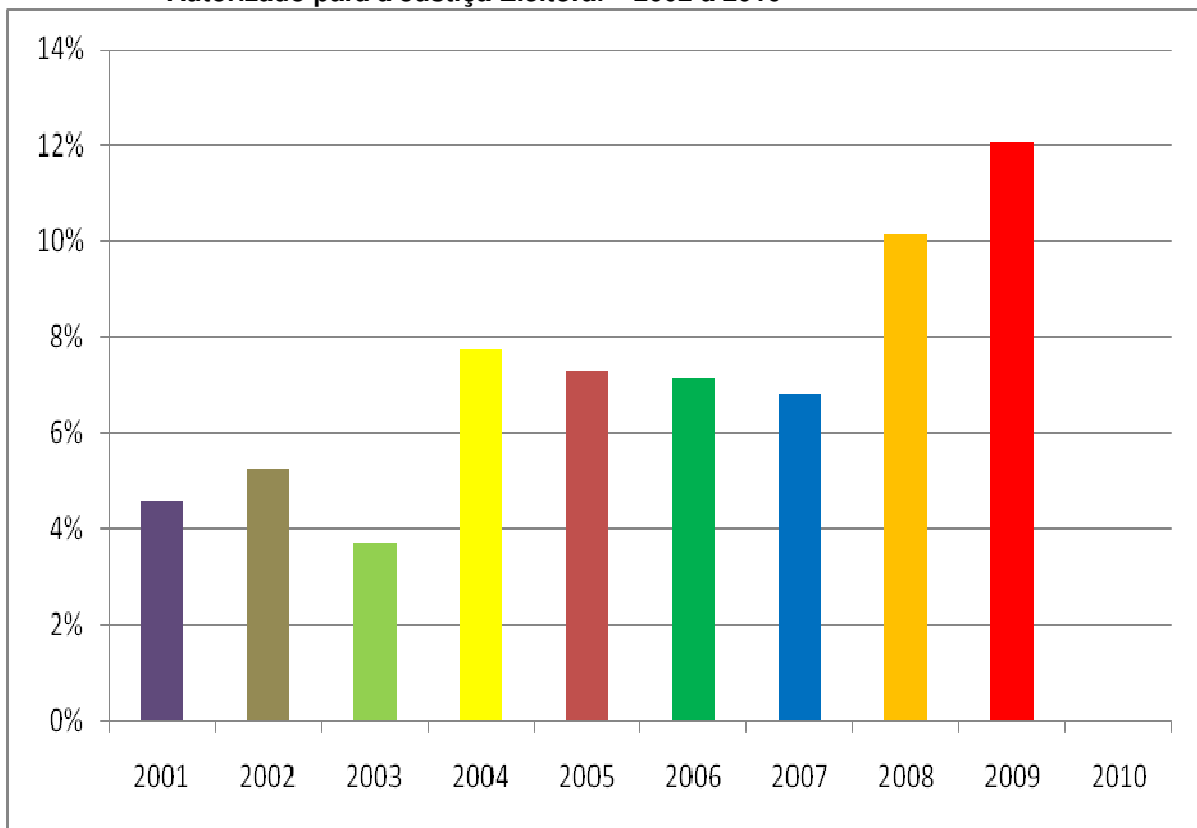
⁴ Disponível em <http://intranet.tse.gov.br/institucional/missao.html>. Acesso em 16/09/2010.

entendidos como aqueles em que se verifica a ocorrência de eleições gerais ou municipais.

Quanto aos valores empenhados, a Justiça Eleitoral tem pautado por cumprir nesta etapa de execução das despesas quantitativos superiores a 95% da dotação orçamentária autorizada pelo Poder Legislativo, excetuando-se apenas o ano de 2005 cujo empenho foi da ordem de 90% do orçamento autorizado. Do valor empenhado, são pagos em média 92,80%, indicando uma média de 7,20% de inscrição em Restos a Pagar.

Em 2002, a Justiça Eleitoral inscreveu em restos a pagar aproximadamente 5,26% de sua dotação orçamentária. Em 2003, inscreveu montante em torno de 3,70%. Assumindo trajetória ascendente a partir de 2004, até chegar aos 12% de inscrição em restos a pagar em 2009, conforme se verifica no gráfico 2.

Gráfico 2 – Percentual de Restos a Pagar Inscrito em Relação ao Orçamento Autorizado para a Justiça Eleitoral – 2002 a 2010



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Gráfico elaborado pelo autor.

Chamam atenção os percentuais de restos a pagar cancelados frente aos valores inscritos. O período em análise apresenta média de cancelamento de 14% ao ano. Verificam-se picos de máximo (37,13% em 2008) e mínimo (4,12% em 2009), conforme tabela 1.

Os anos de ocorrência de eleições gerais e municipais apresentam os maiores índices de registros de cancelamento de Restos a Pagar do período (2002, 2004 e 2008) se comparados ao ano subsequente (2003, 2005 e 2009), excetuando-se apenas o ano de 2006 que tem valor inscrito ligeiramente inferior ao verificado em 2007.

Tabela 1. Inscrição e Cancelamento de RP da JE – 2002 a 2009. Valores nominais

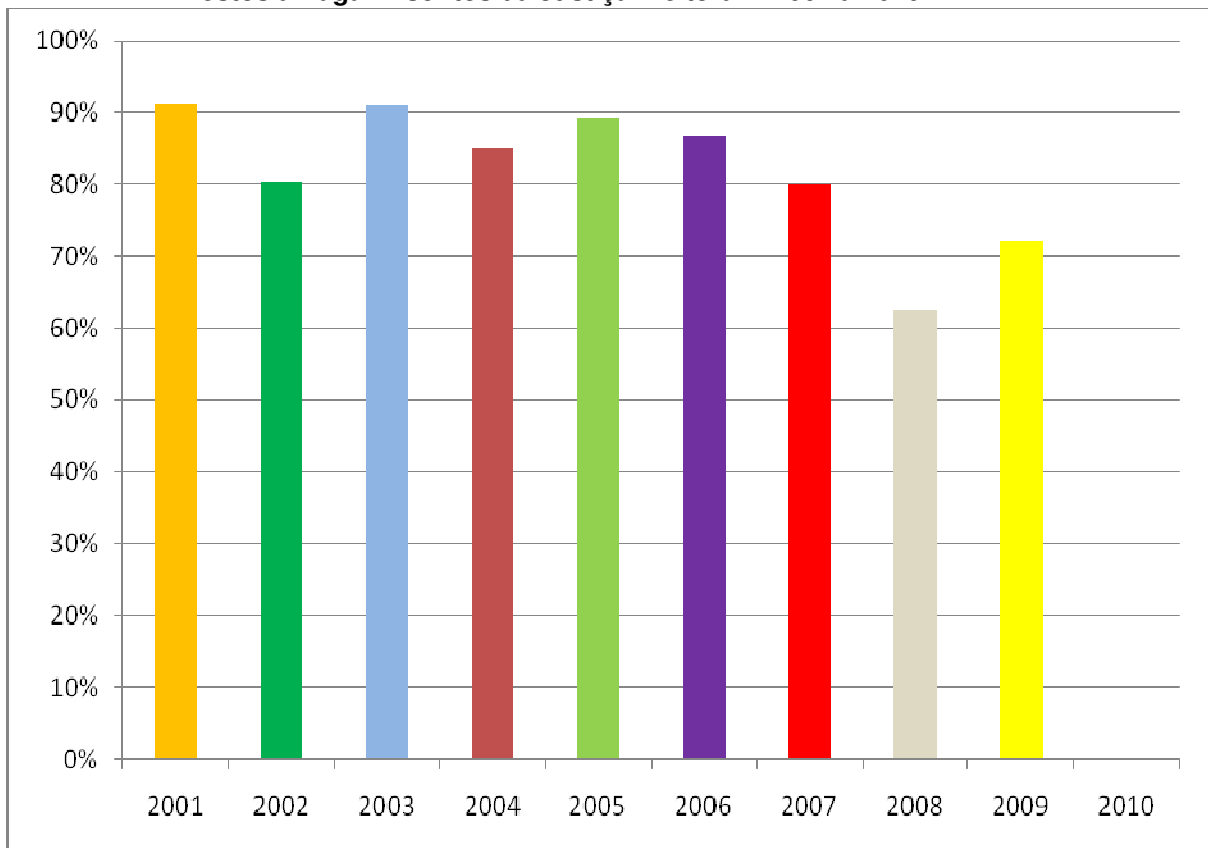
Ano	RP Inscrito (R\$)	RP Cancelado (R\$)	% RP Cancelado
2001	R\$ 62.885.528,38	-	0,00%
2002	R\$ 101.304.951,1	R\$ 19607017,78	19,35%
2003	R\$ 62771593,82	R\$ 5337851,32	8,50%
2004	R\$ 185356861,8	R\$ 25213862,28	13,60%
2005	R\$ 173851106,4	R\$ 17230765	9,91%
2006	R\$ 227540823,1	R\$ 22508672,98	9,89%
2007	R\$ 220758484,9	R\$ 22235347,92	10,07%
2008	R\$ 440638415,1	R\$ 163607151,1	37,13%
2009	R\$ 531162564,5	R\$ 21894012,93	4,12%

Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Tabela elaborada pelo autor utilizando valores nominais.

Quanto ao pagamento dos restos a pagar inscritos, a Justiça Eleitoral apresenta um quadro decrescente nos anos de 2006 a 2008, independente de se tratar de ano eleitoral ou não, voltando a recuperar o poder de pagamento em 2009

(gráfico 3). Este último ano apresenta dissonância na comparação do RP Inscrito com o Cancelado e do RP inscrito com o pago. Enquanto que o RP cancelado foi da ordem de 4,12% do valor inscrito, o RP pago ficou em 72% do RP inscrito. Resta um hiato equivalente a 23% dos restos a pagar inscritos que não foi pago nem, tão pouco, cancelado. Hiato explicado pela edição de decreto presidencial que prorrogou a validade dos restos a pagar do exercício de 2008, com execução orçamentária até 31 de dezembro de 2009. Portanto tais valores serão executados apenas em 2010.

Gráfico 3 – Variação Percentual dos Restos a Pagar Pagos em Relação aos Restos a Pagar Inscritos da Justiça Eleitoral – 2001 a 2010



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Gráfico elaborado pelo autor.

3.2 Orçamento Discricionário da Justiça Eleitoral

Feitas estas considerações acerca do orçamento geral, passa-se, agora, a análise do orçamento destinado apenas a despesas discricionárias da Justiça Eleitoral.

As despesas discricionárias são entendidas como sendo aquelas em que o gestor pode ter alguma ingerência em seu processo executório, ou seja, o agente público pode, seguindo os critérios previstos em legislação, definir o melhor momento para sua aplicação ou, até mesmo, pela não execução orçamentária do valor disponível.

Classificam-se na categoria de despesas discricionárias os projetos e ações dos órgãos para dar visibilidade orçamentária a suas atividades. Na Justiça Eleitoral são destaques os projetos de construção e aquisição de imóveis para cartórios eleitorais, centrais de atendimento ao eleitor, depósitos de urnas eletrônicas e construção de edifícios-sede dos Tribunais Regionais Eleitorais e do próprio Tribunal Superior Eleitoral.

Conforme Relatório de Avaliação do PPA, desde 1997:

... a Justiça Eleitoral brasileira vem desenvolvendo trabalhos sociais que visam a aproximação do cidadão com os procedimentos eleitorais. Há uma variedade de temas propostos, sendo que o foco principal está na formação da consciência crítica do cidadão, mostrando-lhe que o voto é um instrumento de cidadania e de condução para a melhoria da qualidade de vida. A Justiça Eleitoral brasileira, com os projetos desenvolvidos pelos Tribunais Regionais Eleitorais, demonstra sua preocupação com a responsabilidade social. Dentre os temas que são abordados pelos projetos, podemos destacar os seguintes: a) Conscientização da população sobre voto, Justiça Eleitoral e democracia; b) Projeto Eleitor do Futuro; c) Alfabetização de eleitores d) Meio ambiente; e) Voluntariado nos trabalhos da Justiça; f) Divulgação da urna eletrônica; g) Integração à democracia de grupos sociais historicamente excluídos, como por exemplo, negros, índios e PNEs [Portadores de Necessidades Especiais]; h) Atendimento itinerante da Justiça Eleitoral; e, i) Divulgação cultural e histórica da Justiça Eleitoral. (Relatório de Avaliação do PPA – Ano Base 2009, pág. 12).

O orçamento anual autorizado para a Justiça Eleitoral, destinado ao custeio de despesas discricionárias, ou seja, excluídos os compromissos obrigatórios (pagamento de pessoal, benefícios aos servidores, realização de eleições e fundo

partidário) apresenta declínio no período de 2002 a 2005 e crescimento deste último ano até o exercício de 2009 (gráfico 4).

Analisando as ações dos órgãos eleitorais, verificou-se que o carro chefe das despesas discricionárias, no período de 2002 a 2010, são ações ligadas à administração dos órgãos, manutenção e atualização do sistema de votação e modernização do parque tecnológico (ações de informática). Estas ações também deixam de exercer predomínio no orçamento eleitoral, no ano de 2007, quando representa apenas 22% da dotação orçamentária discricionária.

O exercício orçamentário de 2007 coincide com um forte crescimento da dotação para construção de imóveis. Contribui para tal fato o incremento do orçamento para construção da nova sede do Tribunal Superior Eleitoral que evolui de 20 milhões no exercício anterior para uma dotação autorizada de 67 milhões no ano corrente, acréscimo superior a 300% em valores nominais e desta dotação 24% foram inscritos em restos a pagar, ou seja, R\$ 16.101.982,91.

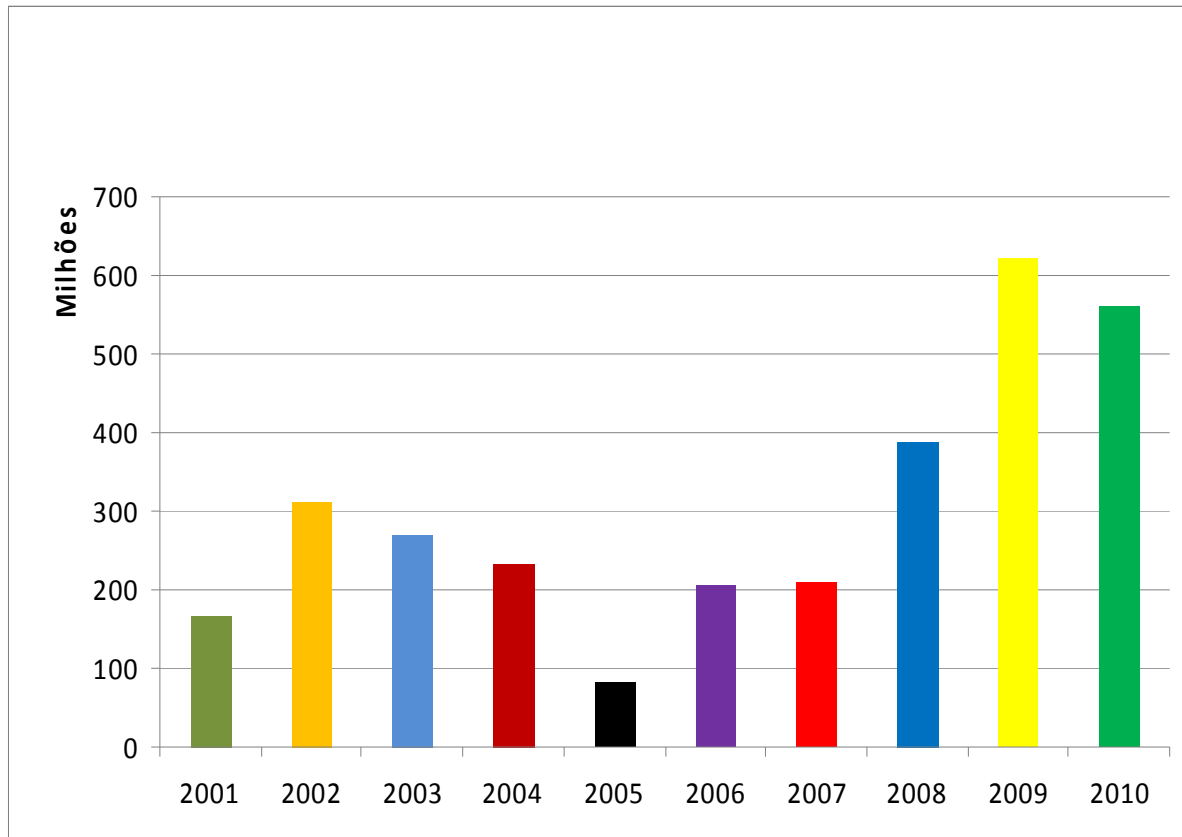
O Tribunal de Contas da União – TCU destacou o crescente índice de inscrição das despesas discricionárias na rubrica Restos a Pagar. Enfatiza o TCU no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – exercício de 2009:

Nada obstante, desconsiderando-se as despesas classificadas como primária obrigatória e financeira, o percentual de pagamento é próximo a 51%. Como consequência, constata-se elevada inscrição em restos a pagar nessas despesas. Considerando os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, somente 33% das despesas primárias discricionárias relativas ao PAC foram pagos dentro do próprio exercício, sendo que o restante foi inscrito em restos a pagar. Do total da despesa empenhada em 2009, R\$ 85,1 bilhões foram inscritos em restos a pagar processados e não processados.

Cumpra consignar que, em 2009, foram pagos relativos a restos a pagar processados e não processados inscritos em exercícios anteriores R\$ 48,3 bilhões, bem como cancelados outros R\$ 16,3 bilhões. (Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – exercício de 2009, página 111, *in verbis*)

Gráfico 4 – Evolução do Orçamento Discricionário Autorizado para a Justiça Eleitoral – 2001 a 2010

Valores nominais



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Gráfico elaborado pelo autor utilizando valores nominais.

Como que a ouvir as orientações do TCU, a proposta orçamentária da Justiça Eleitoral para 2011 (tabela 2) apresenta mudança de comportamento bastante significativa na questão da infraestrutura imobiliária: enquanto que em exercícios anteriores, especialmente a partir de 2007, esta rubrica orçamentária vinha numa ascendente, na proposta de 2011 verifica-se um decréscimo se comparada a 2010, variando de 211,6 milhões para 78,34 milhões (previsão para 2011), o que representará redução na inscrição de RP (que em 2009 girou em torno de 89 milhões) para algo estimado em 36,8 milhões para 2011. Tal fato se justifica pela conclusão da construção da nova sede do Tribunal Superior Eleitoral.

Tabela 2 – Quadros Finais Relatório Proposta 2011 – Infraestrutura Imobiliária

Em R\$ 1,00

CLASSIFICAÇÃO DAS OBRAS E AQUISIÇÕES	FASES DA PROPOSTA			
	DEMANDA INICIAL	LIMITE REFERENCIAL	AMPLIAÇÃO DE LIMITE	PROPOSTA FINAL
em Andamento	10.837.000	10.837.000	10.837.000	1.326.000
Cartórios e assemelhados -			- -	-
Secretarias	10.837.000	10.837.000	10.837.000	1.326.000
Depósitos de urnas	-	-	-	-
Novas	622.899.719	71.773.431	79.243.870	77.020.789
Cartórios e assemelhados	85.039.842	25.773.381	31.243.820	29.020.739
Secretarias	533.025.196	46.000.050	48.000.050	48.000.050
Depósitos de urnas	4.834.680	-	-	-
TOTAL	633.736.719	73.099.431	80.569.870	78.346.789

Nota: A classificação da obra como "Em Andamento" ou "Nova" segue o conceito previsto na LDO 2011.

Fonte: Extraído dos arquivos anexos ao Relatório da Proposta Orçamentária da Justiça Eleitoral para 2011 – Elaborado pela Secretaria de Planejamento, Orçamento, Finanças e Contabilidade da Justiça Eleitoral – SOF/TSE

3.3 Orçamento de Infraestrutura Imobiliária da JE

A Justiça Eleitoral vem adotando a política de substituição dos imóveis hoje ocupados que, em sua maioria, pertencem a terceiros (judiciário estadual, governos municipais, estaduais ou federal). A situação imobiliária do órgão eleitoral apresenta o quantitativo de 3.438 imóveis ocupados, dos quais 23,3% são alugados, 62,4% são cedidos (por administrações municipais, estaduais e federal) e, apenas, 14,3% são próprios (tabela 3). Dos dados apresentados decorre a política de investimento em uma infraestrutura imobiliária própria para a Justiça Eleitoral.

Tabela 3 – Comparativo de quantidade de imóveis da Justiça Eleitoral por tipo de situação - 2008 x 2010

TIPO DE OCUPAÇÃO	2008		2010		EVOLUÇÃO 2008/2010	EVOLUÇÃO % 2008/2010
	QUANTIDADE DE IMÓVEIS	% DO TOTAL	QUANTIDADE DE IMÓVEIS	% DO TOTAL		
ALUGADOS	683	20,82%	802	23,33%	119	17,42%
CEDIDOS	2.177	66,35%	2145	62,39%	-32	-1,47%
Estados	1679	77,12%	1633	76,13%	-46	-2,74%
Próprios	1.669		1626		-43	-3%
Alugados	10		7		-3	-30%
Municípios	478	21,96%	490	22,84%	12	2,51%
Próprios	205		185		-20	-10%
Alugados	273		305		32	12%
União	73	3,35%	22	1,03%	-51	-69,86%
PRÓPRIOS	421	12,83%	491	14,28%	70	16,63%
Registrados (SPIUNET)	134		146		12	9%
Demais	287		345		58	20%
TOTAL GERAL	3.281	100%	3438	100%	157	32,58%

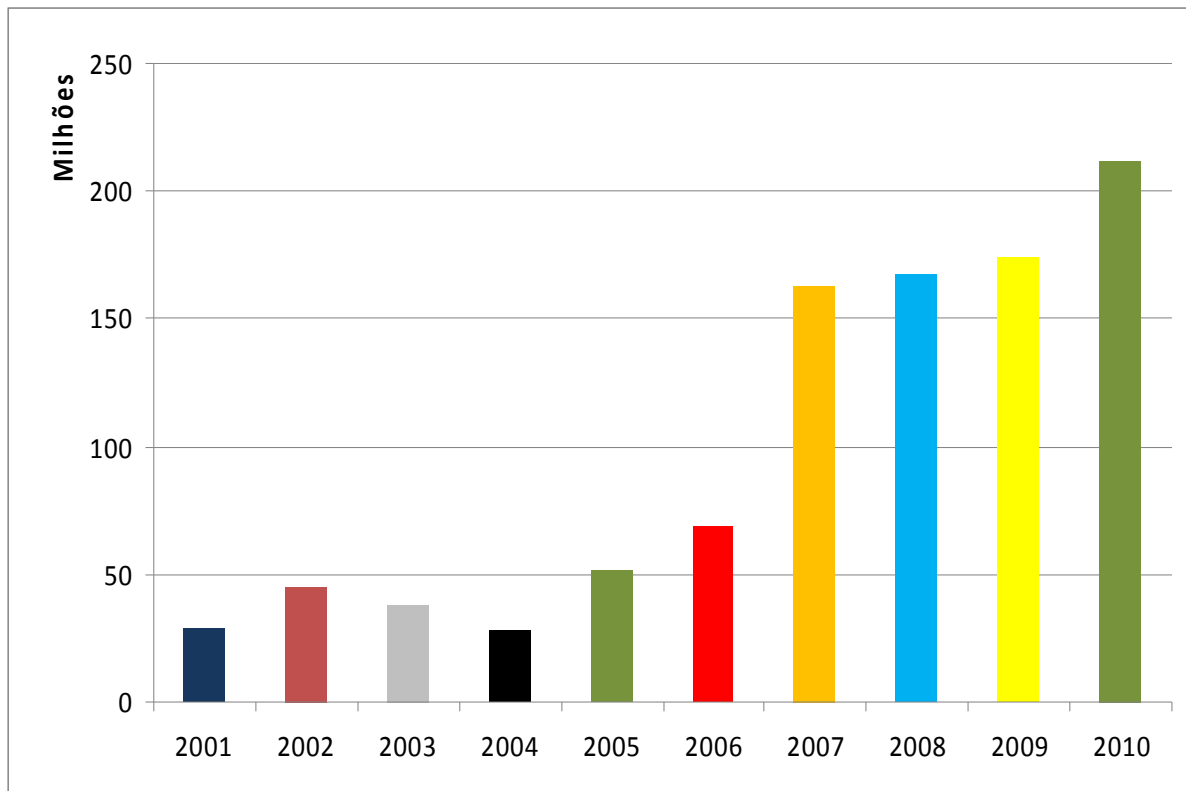
FONTE: GERIM 12 Janeiro 2010. O GERIM – Gerenciamento de Imóveis da Justiça Eleitoral está disponível em <http://tseit02:7003/maxcsg/jsp/common/startcenters/startcenter.jsp>. Quadro extraído dos arquivos anexos ao Relatório da Proposta Orçamentária da Justiça Eleitoral para 2011 – Elaborado pela Secretaria de Planejamento, Orçamento, Finanças e Contabilidade da Justiça Eleitoral – SOF/TSE.

O orçamento discricionário destinado a investimentos imobiliários (reformas, construções e aquisições de imóveis) vem crescendo ano após ano, conforme se verifica no gráfico 5. Algumas unidades orçamentárias da JE optam pela aquisição de imóveis prontos e posterior adaptação às necessidades do órgão, enquanto que, na maioria das unidades a opção recai sobre a construção de imóveis para abrigar cartórios eleitorais e edifícios-sede dos Tribunais Regionais Eleitorais.

No período de 2001 a 2004 este tipo de orçamento apresenta uma certa estabilidade com tendência decrescente (gráfico 5). Já no período de 2004 a 2010 as dotações crescem de forma acelerada, saltando de 28,3 milhões em 2004 para 211,6 milhões em 2010 (gráfico 5). Este último período é marcado pelos investimentos em aquisições, ampliações e construções de edifícios-sedes ou anexos a estes, sendo que o maior destaque é a construção da nova sede do Tribunal Superior Eleitoral em Brasília.

Gráfico 5 – Evolução do Orçamento de Infraestrutura Imobiliária Autorizado para a Justiça Eleitoral – 2001 a 2010

valores nominais



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Gráfico elaborado pelo autor utilizando valores nominais.

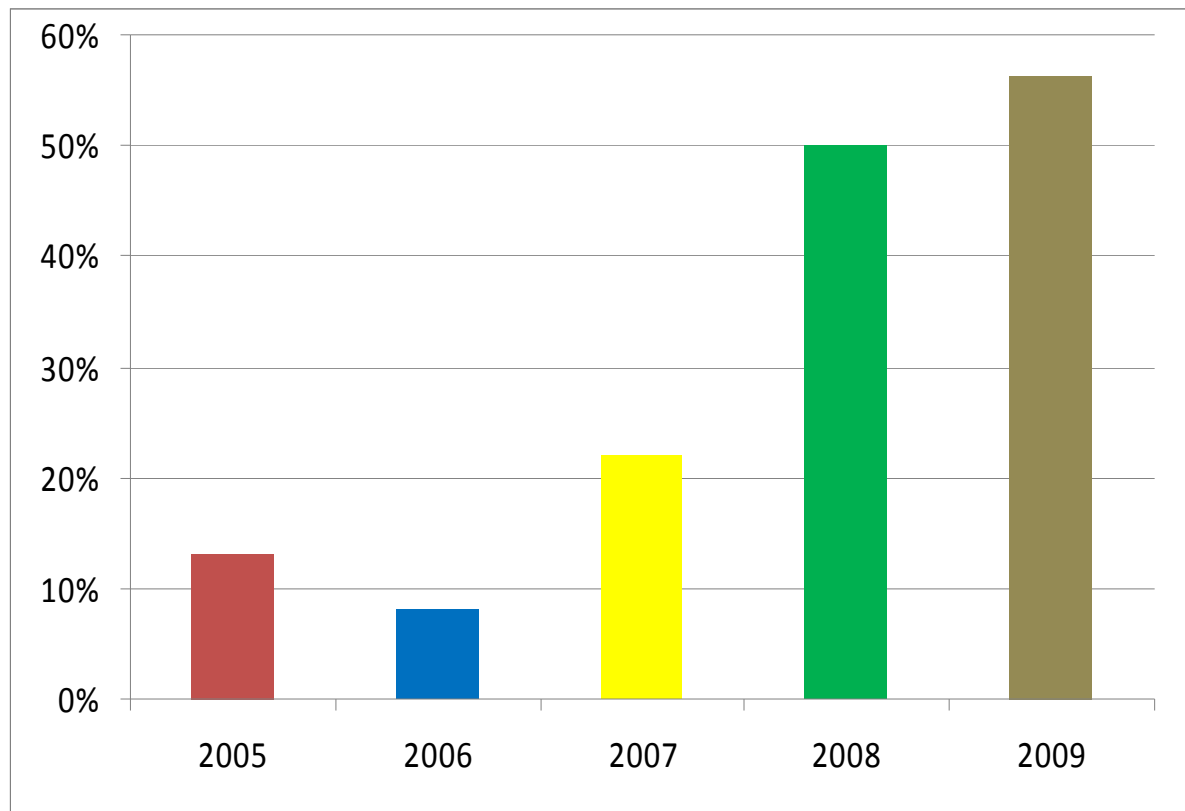
Chama atenção no orçamento imobiliário da Justiça Eleitoral o comportamento da dotação orçamentária destinada à construção da nova sede do Tribunal Superior Eleitoral. A Lei nº 10.933/2004, em seu anexo II, pág. 333 apresenta a descrição do projeto inicial da nova sede do TSE, com orçamento inicial de R\$ 40 milhões de reais. Com a publicação da Lei de Revisão Anual do PPA 2004 – 2007 (Lei nº 11.450/2007) o valor foi atualizado para R\$ 195.268.505,00 (valores nominais), conforme Anexo I, pág. 355 da citada lei, e previsão de sede construída com 52.537m².

No entanto, a aprovação do PPA 2008 – 2011, Lei nº 11.653/2008, apresenta modificações nos valores do edifício-sede do TSE, orçado em R\$ 342.996.748,00, sendo que o anexo publicado em conformidade com o disposto no § 1º. do art. 16 desta lei apresenta previsão de dotações de R\$ 98 milhões para 2008, 120 milhões para 2009 e 144 milhões para 2010 (ambos os valores são nominais).

Detectou-se que a evolução da execução orçamentária da ação 7125 – Construção do Edifício-Sede do Tribunal Superior Eleitoral em Brasília apresenta, segundo o sistema SIGA BRASIL (sistema de acompanhamento dos gastos da União administrado pelo Senado Federal), orçamento empenhado e pago no montante de R\$ 209,54 milhões; restos a pagar pagos de 2005 a 2010 no valor de R\$ 122,53 milhões ; além de restar por executar R\$ 123,86 milhões do orçamento de 162 milhões consignados na LOA 2010 (e créditos especiais aprovados) para este fim. Desses números conclui-se que o custo total da construção da nova sede do TSE será de R\$ 455,94 milhões (valores nominais) e não os 342,99 milhões previstos no PPA 2008-2011.

Infere-se, assim, que o período de 2005 a 2010 resulta por ser fortemente marcado pela dotação orçamentária destinada à construção do edifício-sede do TSE, como se percebe no gráfico 6. Os percentuais dos recursos de infraestrutura imobiliária desta construção variaram de 12% em 2005 a 76% em 2010 em relação à dotação orçamentária global da Justiça Eleitoral nesse período. Os valores destinados a esse projeto inscritos anualmente em Restos a Pagar – gráfico 6 – influenciam diretamente o montante da Justiça Eleitoral inscritos nesta rubrica, passando de menos de 8% em 2006 para somas superiores a 50% em 2010 (RP inscrito do exercício de 2009).

Gráfico 6 – Percentual de RP Inscrito do Orçamento destinado à construção do Edifício-Sede em relação ao RP Inscrito da Justiça Eleitoral



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Gráfico elaborado pelo autor.

Comparando a execução das despesas, em valores nominais, inscritas em restos a pagar da ação 7125 – Construção do Edifício-Sede do Tribunal Superior Eleitoral em Brasília – com as demais ações de infraestrutura imobiliária da Justiça Eleitoral, verifica-se que os valores da ação 7125 contribuem decisivamente para a melhora da execução de RP do órgão eleitoral como um todo. No período de 2003 a 2010, espaço temporal no qual houve dotação anual e inscrição em RP para a construção do edifício-sede do TSE, o pagamento de restos a pagar desta ação atingiu o patamar de 98% do valor inscrito (tabela 4), enquanto que as demais ações tiveram uma liquidação de 85% da dotação inscrita em restos a pagar.

Chama atenção a comparação entre os valores autorizados e os valores efetivamente pagos na questão estratégica da Justiça Eleitoral denominada “Infraestrutura Imobiliária”. A dotação destinada à JE, excluída aquela voltada para a construção do edifício-sede do TSE, aponta para valores pagos diminutos em relação ao que foi autorizado para os órgãos eleitorais. No período de 2003 a 2010

foram autorizados cerca de 460 milhões de reais, enquanto que nesse ínterim foram pagos apenas 79 milhões (tabela 4). O pagamento do período representa apenas 17% da dotação autorizada. Se comparado com o empenho, o pagamento representa aproximadamente 24% do valor empenhado.

Destaque-se a participação do orçamento da construção do edifício-sede do TSE na execução orçamentária da Justiça Eleitoral. Do total autorizado no período de 2003 a 2010, cerca de 480 milhões, aproximadamente 78% foi empenhado, ou seja, cifras em torno de 377 milhões de reais. Do valor empenhado, 56% foram pagos até a data base de levantamento dos dados aqui utilizados (agosto/2010), ou seja, cerca de 209 milhões de reais.

Dividindo o orçamento de Infraestrutura Imobiliária da Justiça Eleitoral entre construção do edifício-sede do TSE e demais ações de infraestrutura, verifica-se que o percentual de inscrição em restos a pagar da construção do edifício-sede gira em torno de 33% do valor empenhado no período de 2003 a 2009, enquanto que a inscrição de RP das demais ações corresponde a 73% do valor empenhado para as mesmas ações estratégicas em idêntico período. Daí, conclui-se que as demais ações de infraestrutura imobiliária contribuem decisivamente para a formação do montante de restos a pagar da Justiça Eleitoral.

Outro ponto relevante é o percentual de cancelamento da rubrica restos a pagar, nesta questão de infraestrutura imobiliária. A liquidação de RP do orçamento destinado à construção do edifício-sede do TSE apresenta cancelamento de cerca de 1% do valor inscrito, enquanto que as demais ações imobiliárias da Justiça Eleitoral apresentam cancelamento de 6% do valor inscrito em RP. Constata-se que, somados todos os valores da JE, o cancelamento de RP gira em torno de 16,3 milhões de reais no período compreendido entre os anos de 2003 e 2010, inclusive.

Tabela 4 – Execução do Orçamento Autorizado para Ações de Infraestrutura Imobiliária – 2003 a 2010 – comparativo da dotação para construção do Edifício-Sede do TSE com as demais ações da JE –

Valores nominais

Ação (Cod/Desc)	Autorizado (R\$)	Empenhado (R\$)	Liquidado Subelemento (R\$)	Pago (R\$)	RP Inscrito (R\$)	RP Cancelado (R\$)	RP Pago (R\$)	% RP Pago em Relação ao RP Inscrito
7125 - CONSTRUÇÃO DO TSE	R\$ 480.975.394,00	R\$ 377.036.636,19	R\$ 343.701.279,56	R\$ 209.543.421,65	R\$ 124.599.300,10	R\$ 1.531.265,38	R\$ 122.530.433,71	98%
OUTRAS AÇÕES DE INFRAESTRUTURA	R\$ 466.954.433,00	R\$ 332.439.151,95	R\$ 313.387.387,77	R\$ 79.140.213,12	R\$ 244.296.235,52	R\$ 14.843.788,97	R\$ 208.375.381,71	85%
TOTAL JE	R\$ 947.929.827,00	R\$ 709.475.788,14	R\$ 657.088.667,33	R\$ 288.683.634,77	R\$ 368.895.535,62	R\$ 16.375.054,35	R\$ 330.905.815,42	90%
Varição Percentual (7125/demais ações)	103%	113%	110%	265%	51%	10%	59%	
Varição Percentual (7125/Total JE)	51%	53%	52%	73%	34%	9%	37%	

Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010.
Tabela elaborada pelo autor utilizando valores nominais.

3.4 Inscrição em Restos a Pagar da Justiça Eleitoral

A execução da despesa tem como pressupostos o empenho, a liquidação e o pagamento. Os órgãos eleitorais empenham em média 92,8% do orçamento autorizado. No entanto, do orçamento não obrigatório apenas 84% é empenhado anualmente e, quando se trata individualmente de infraestrutura imobiliária, a Justiça Eleitoral empenha em média 73% do orçamento anual autorizado.

A Justiça Eleitoral inscreve, em média, 7,2% de sua dotação orçamentária anual em restos a pagar – conforme tabela 5. Não é, em princípio, um índice espantoso. Outrossim, atentando-se para o fato de que os recursos eleitorais giram em torno dos 5,2 bilhões de reais, a inscrição em RP será de 375 milhões, o que aparenta ser um número bastante significativo.

Torna-se relevante destacar que, embora a inscrição em RP seja de 7,2%, quando o orçamento é fracionado identifica-se que existem faixas orçamentárias em que esta inscrição é bastante superior. As despesas não obrigatórias, por exemplo, inscrevem em média 30% de sua dotação orçamentária em restos a pagar. Ao analisar separadamente as receitas e despesas de infraestrutura imobiliária verifica-se que esta rubrica inscreve em média 47% do orçamento anual que lhe é destinado em restos a pagar.

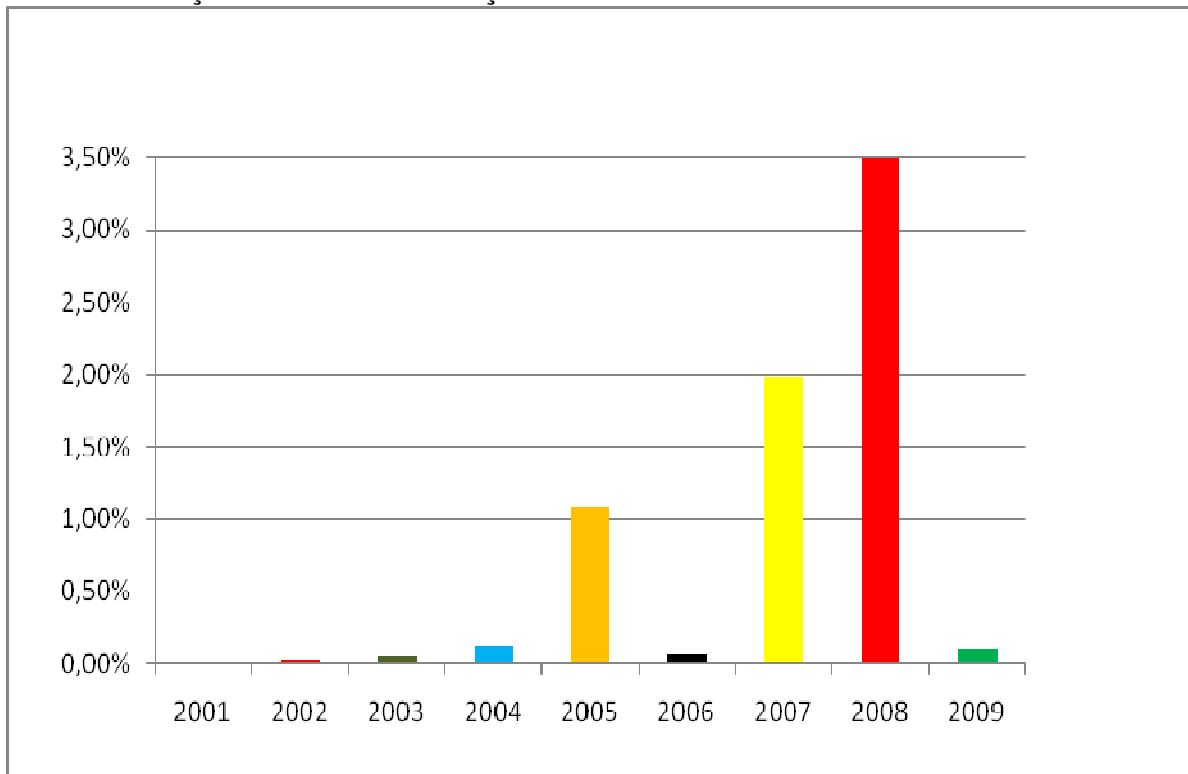
Entende-se, portanto, que o grande definidor do volume inscrito em restos a pagar é o orçamento discricionário e, mais especificamente, aquele destinado a melhorar a infraestrutura imobiliária da Justiça Eleitoral e reduzir sua dependência em relação às administrações municipais, estaduais e Federal.

3.5 Cancelamento de RP Processados e Não Processados da Justiça Eleitoral

O cancelamento de restos a pagar não processados é pouco significativo dado o volume inscrito a cada ano. Exceto o ano de 2008, que apresentou um cancelamento de RP não processado da ordem de 29,7% do valor inscrito, os

demais anos analisados, 2001 a 2009, apresentam valores que variam entre 0% e 2% de cancelamento, quando analisado o orçamento geral da Justiça Eleitoral (gráfico 7).

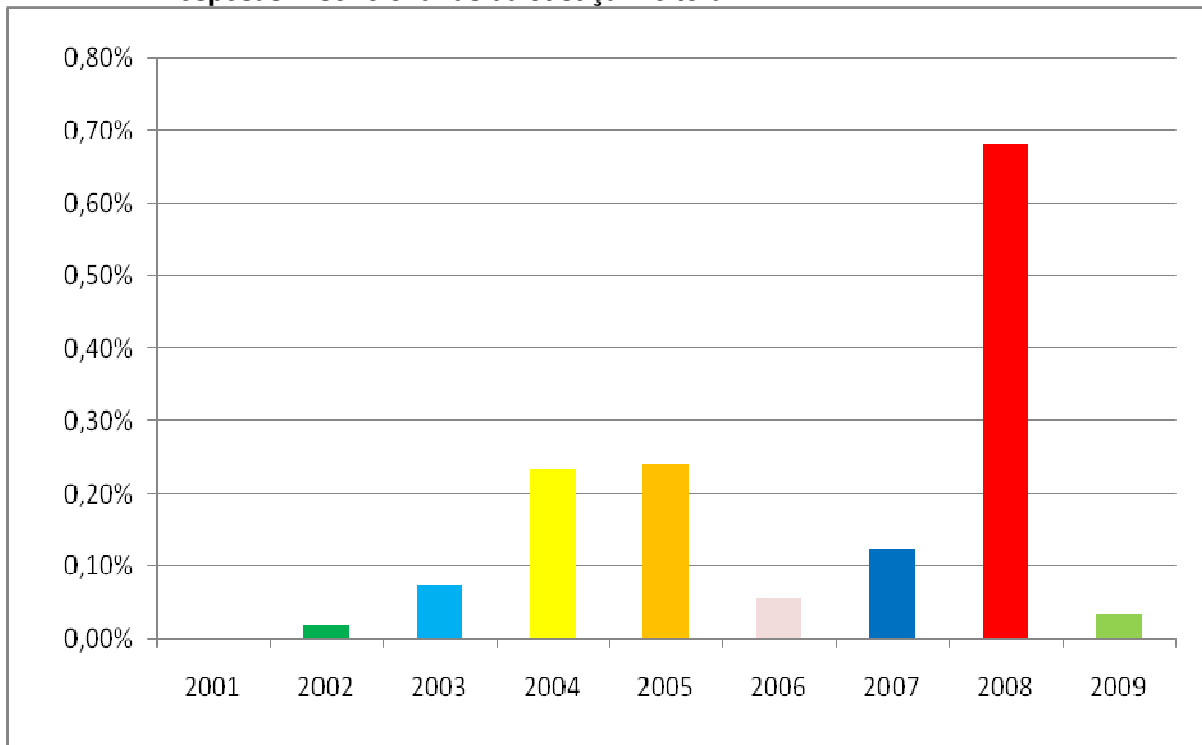
Gráfico 7 – Percentual de RP Processado Cancelado no Período de 2001 a 2009 – Orçamento Geral da Justiça Eleitoral



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Gráfico elaborado pelo autor.

No tocante ao orçamento de execução não obrigatória, ou seja, aquela dotação orçamentária sobre a qual o gestor público pode decidir se a executa conforme a aprovação legislativa previu ou se lhe dá outra destinação, o cancelamento oscila sempre abaixo de um por cento, como se pode verificar no gráfico 8, se comparado com o montante orçamentário inscrito em restos a pagar. Tal incidência, ao que se pode deduzir, pouco interfere na execução orçamentária das despesas discricionárias da Justiça Eleitoral.

Gráfico 8 – Percentual de RP Processado Cancelado no Período de 2001 a 2009 – Despesas Discricionárias da Justiça Eleitoral

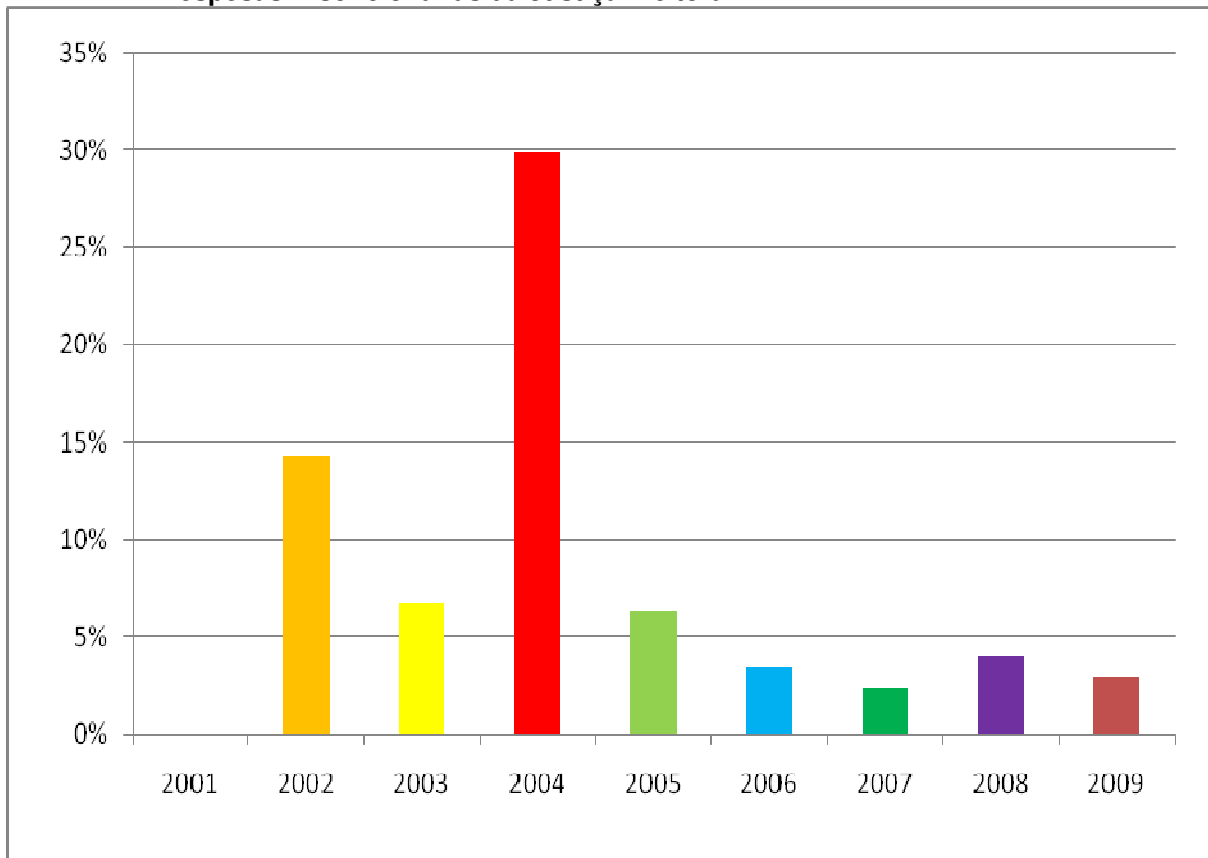


Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Gráfico elaborado pelo autor.

Seguindo com a análise da execução do orçamento não obrigatório, verifica-se que os valores inscritos em restos a pagar não processados são, em grande monta, não executados no exercício posterior. O período de análise – que apresenta restos a pagar inscritos dos anos de 2000 a 2008 – destaca-se pelo cancelamento de RP não processados que variam de 0% (restos a pagar inscritos em 2000 e cancelados em 2001) a 30% do valor inscrito (restos a pagar inscritos em 2003 e cancelados em 2004).

Chama atenção o fato de os dois maiores valores percentuais de cancelamento referir-se aos exercícios de 2002 e 2004, verificação possível no gráfico 9, exercícios orçamentários que coincidem com a realizações de eleições gerais e municipais, respectivamente, o que, embora não seja objeto deste estudo, aponta para uma interferência das atividades eleitorais na execução orçamentária discricionária dado o grande volume de atividades obrigatórias assumidos pela JE para a realização dos pleitos democráticos.

Gráfico 9 – Percentual de RP Não Processado Cancelado no Período de 2001 a 2009 – Despesas Discricionárias da Justiça Eleitoral

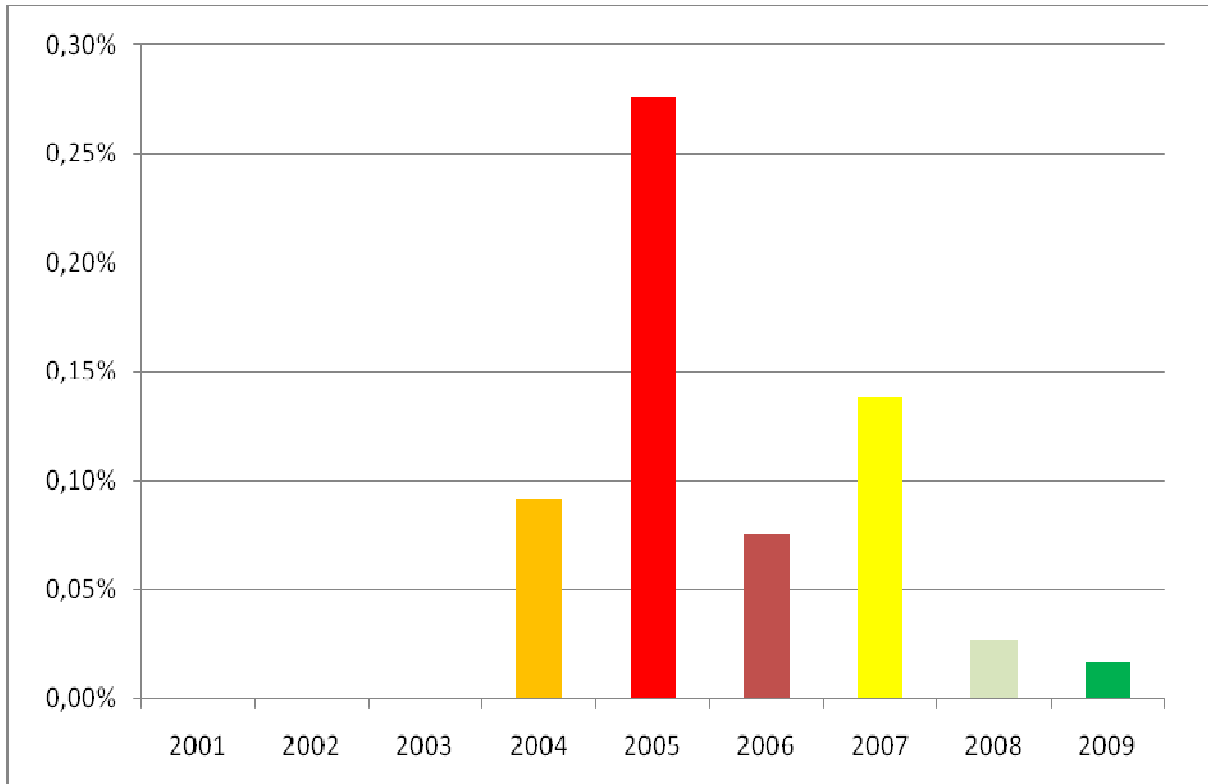


Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Gráfico elaborado pelo autor.

O cancelamento de RP Processados de infraestrutura imobiliária apresenta percentuais abaixo de um por cento se comparado com o volume inscrito na conta restos a pagar. A maior incidência de cancelamento de restos a pagar processados foi observada no ano de 2005, sendo encontrado um registro da ordem de 0,26% do valor total inscrito em RP, conforme se verifica no gráfico 10. Tal percentual representa monetariamente R\$ 65.713,9, em um universo inscrito de R\$ 23.826.565,08.

Ressalte-se o caráter oscilante das despesas inscritas em RP e canceladas após seu processamento, destacando sua inclinação negativa a partir de 2007. Daí, e sempre confrontando com o valor total inscrito, conclui-se que a ação destinada a dotar a Justiça Eleitoral de infraestrutura imobiliária própria pouco contribui para o cancelamento total de restos a pagar após seu processamento.

Gráfico 10 – Percentual de RP Processado Cancelado no Período de 2001 a 2009 – Despesas com Infraestrutura imobiliária da JE



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Gráfico elaborado pelo autor.

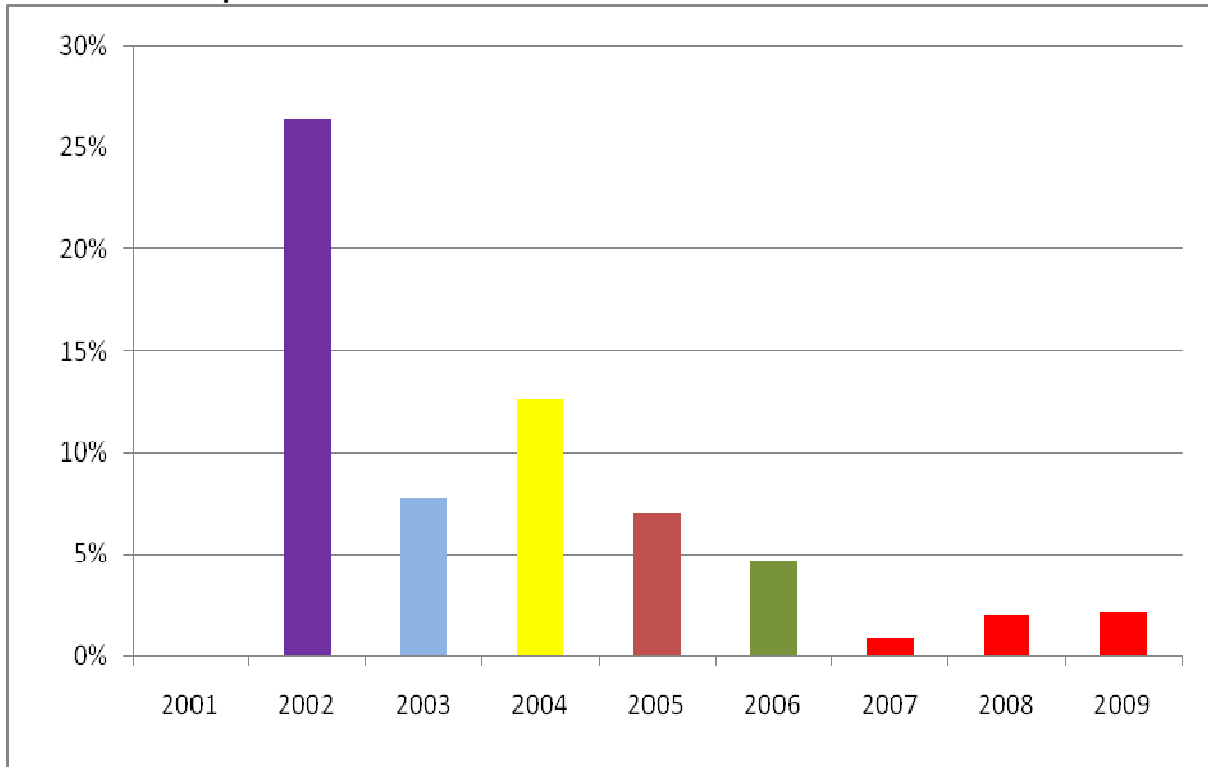
Na análise dos restos a pagar não processados, encontraram-se oscilações em todo o período estudado. O ano de 2002 é destacadamente o de maior volume de cancelamentos em toda a série. Seguindo a mesma tendência dos restos a pagar processados, os não processados também apresentam as maiores variações nos exercícios financeiros de 2002 e 2004, com destaque para o primeiro.

Em média, o período analisado vive tendência de redução dos valores inscritos em RP não processados. Embora haja aumento de cancelamento nos anos 2002 e 2004, a partir deste exercício o que se verifica é uma acentuada inclinação negativa, com variação de 26% para 1% do valor do RP não processado cancelado em comparação com o RP inscrito. Nos anos de 2008 e 2009 encontram-se cancelamentos de não processados estabilizados no patamar de 2% dos valores inscritos em RP, indicando uma tendência de estabilização do processo de cancelamento.

Conclui-se que, embora com tendência declinante, o cancelamento de RP não processados no período de 2001 a 2009 foi da ordem de 7 a 8% em média.

Além da média significativa, os volumes cancelados atingiram o patamar de 26% do RP inscrito em dado exercício do período analisado (gráfico 11), o que representa em termos monetários mais de R\$ 5,7 milhões de reais.

Gráfico 11 – Percentual de RP Não Processado Cancelado no Período de 2001 a 2009 – Despesas com Infraestrutura imobiliária da JE



Fonte dos dados orçamentários: Sistema SIGA BRASIL do Senado Federal – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil - acesso em 03.09.2010. Gráfico elaborado pelo autor.

4 CONCLUSÕES

O impacto da inscrição em restos a pagar na Justiça Eleitoral é de 7,2% do orçamento anualmente autorizado (2001 a 2009) pelo Poder Legislativo. Este percentual indica um orçamento oriundo de outro exercício orçamentário/financeiro de mais de 377 milhões de reais em média no período de 2002 a 2010, em termos nominais. Portanto, ao orçamento anual da Justiça Eleitoral deve-se acrescentar 7,2% em média, sob a forma de RP. Tendo-se como exemplo o exercício de 2010, cujo orçamento autorizado está em torno dos 5,2 bilhões de reais, deve-se acrescentar outros 377 milhões de exercícios anteriores, tendo por base apenas a média do período. Desta forma, a receita total do Judiciário Eleitoral nesse exercício seria de 5,5 bilhões de reais e não somente os 5,2 bilhões consignados na LOA e suas alterações.

A inscrição orçamentária em restos a pagar na JE oscila a cada ano. No período de 2004 a 2007, apresenta inclinação negativa com variação de 7,74% para 6,80%. Embora pequena, a redução apresentava tendência declinante, mostrando que o artifício de inscrever o orçamento em RP vinha, paulatinamente, sendo reduzido como política de execução orçamentária.

No entanto, os anos de 2008 e 2009 voltam a apresentar crescimento nos percentuais de inscrição em RP e, como o orçamento da Justiça Eleitoral cresce a cada ano em valores nominais, conseqüentemente também cresce o montante inscrito em valores absolutos. Nestes anos, o volume de RP inscritos em comparação com a dotação orçamentária total foi da ordem de 10,13% e 12,07% do orçamento aprovado pelo Congresso Nacional, respectivamente.

O ponto crucial a ser destacado é a tendência de crescimento dos percentuais de inscrição orçamentária na rubrica Restos a Pagar detectados nos dois últimos exercícios orçamentários, verificável no gráfico 2 da seção 3.1, que podem indicar o retorno da política de execução de parte do orçamento no exercício posterior à sua aprovação, ou seja, execução orçamentária paralela à execução do orçamento aprovado anualmente pelo Poder Legislativo. O volume inscrito em RP nos exercícios de 2008 (10,13%) e 2009 (12,07%) corresponde a R\$ 440,63 milhões e 531,16 milhões, respectivamente, do orçamento autorizado a cada exercício.

Baseando-se na tendência crescente dos percentuais orçamentários inscritos em RP nos últimos exercícios e aplicando-se o percentual de inscrição de 2009 sobre o valor do orçamento até o momento autorizado pelo Congresso Nacional para suprir as despesas previstas para 2010, estima-se que o montante a ser inscrito em restos a pagar do presente exercício (2010) chegará a cifras superiores a 629 milhões de reais.

Ora, se a média de 2001 a 2009 equivale a 377 milhões de orçamento paralelo (ou restos a pagar inscrito por exercício financeiro), o valor de mais de 629 milhões de inscrição em RP, estimado para 2010, é um montante que deve merecer atenção, especialmente se observada a tendência verificada a partir de 2008 (440,6 milhões) e 2009 (531,1 milhões). O total de RP inscritos desses últimos dois anos indica uma tendência de alta que, principalmente, por se tratar de ano eleitoral, tende a se confirmar no presente exercício.

Com fundamento no disposto no Projeto de Lei Orçamentária Anual 2011 em tramitação no Congresso Nacional, que prevê dotação orçamentária para o Órgão Justiça Eleitoral da ordem de R\$ 5,171 bilhões para execução no próximo exercício, estima-se que a inscrição, mantendo-se a estabilidade do índice apurado no exercício anterior (12,07%), será de R\$ 624,22 milhões.

No entanto, excluídos os valores de Previdência de Inativos e Pensionistas da União (R\$ 596 milhões), Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais (R\$ 47,24 milhões) e Operações Especiais: Outros Encargos Especiais ou Fundo Partidário (R\$ 200,92 milhões) resta como orçamento anual para a JE R\$ 4,32 bilhões. Portanto, a projeção de inscrição efetiva em RP gira em torno de R\$ 522,31 milhões.

Com base no Orçamento Geral da Justiça Eleitoral previsto no PLOA 2011 e tomando-se por base os índices de inscrição em RP nos exercícios orçamentários de 2001 a 2009, conclui-se que há uma taxa crescente de execução orçamentária paralela, sob a forma de restos a pagar, no Órgão Justiça Eleitoral.

Quanto ao orçamento discricionário dedicado à questão estratégica da Justiça Eleitoral denominada Infraestrutura Imobiliária entende-se que, embora mantendo o patamar de inscrição em RP na ordem dos 47% anualmente, média verificada no período em análise, o significativo declínio na dotação orçamentária prevista no PLOA 2011 (redução de 211 milhões em 2010 para 78 milhões em 2011) influenciará negativamente os valores inscritos pela JE em restos a pagar no

exercício vindouro sem, no entanto, reverter a prática de execução orçamentária paralela à execução do orçamento anual, sob a forma de restos a pagar.

Das conclusões acima, brotam as seguintes sugestões, objetivando colaborar para uma redução nos valores inscritos em restos a pagar pela Justiça Eleitoral no exercício de aprovação de cada dotação orçamentária:

f) planejamento orçamentário que priorize a execução das despesas discricionárias, inclusive infraestrutura imobiliária, em anos não eleitorais;

g) redução de sete pontos percentuais na taxa anual de inscrição em RP do orçamento de infraestrutura imobiliária, ano base 2009, até atingir o patamar de aproximadamente 10% de inscrição no exercício;

h) redução de cinco pontos percentuais na taxa anual de inscrição em RP das despesas não obrigatórias (orçamento discricionário), ano base 2009, até atingir o patamar de 10% de inscrição no exercício;

i) redução de um ponto percentual na taxa anual de inscrição em RP do Orçamento Geral da Justiça Eleitoral, ano base 2009, até atingir o patamar de cinco por cento de inscrição no exercício.

Entende-se que, assumindo o compromisso de inscrição orçamentária em restos a pagar em patamar não superior a 5% do Orçamento Anual aprovado pelo Congresso Nacional, focando o percentual de inscrição essencialmente sobre as despesas obrigatórias e mantendo-se o percentual de inscrição das despesas discricionárias em torno de 10% da dotação aprovada, a Justiça Eleitoral dará grande passo no sentido de contribuir para a redução da execução orçamentária paralela, por meio de restos a pagar, hoje tão volumosa, conforme detectou o Tribunal de Contas da União⁵.

Este trabalho contribui para a melhoria da execução orçamentária da Justiça Eleitoral, especialmente incentivando a redução da inscrição das despesas na conta Restos a Pagar e privilegiando a efetiva execução do orçamento dentro do exercício financeiro de sua aprovação. Pretende, por fim, entendendo que a grandeza do tema não se exaure na simplicidade dos estudos ora realizados, tornar-se base para

⁵ Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – exercício de 2009, página 111 – Tribunal de Contas da União - TCU.

aprofundamentos futuros que propiciem maiores contribuições ao aprimoramento da execução do orçamento público no Brasil.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso Gomes. **Direito Financeiro: a Lei nº 4.320 – Comentada ao alcance de todos**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de; MEDEIROS, Márcio Bastos e SILVA, Paulo Henrique Feijó da, **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 2. ed. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2008.

BRASIL. **Constituição (1988)**: Constituição da República Federativa do Brasil. Edição administrativa atualizada em dezembro de 2007 (Contém as Emendas Constitucionais n. 1 a 56). Brasília: Senado Federal, 2008.

_____. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 24 dez. 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 10 mai 2010.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 10 mai 2010.

_____. Lei nº 12.214, de 26 de janeiro de 2010. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2010. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 27 de janeiro de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 15 set 2010.

_____. Lei nº 10.933, de 11 de agosto de 2004. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2004/2007. Disponível em <http://www.planobrasil.gov.br/arquivos_down/lei_10933anexoll.pdf>. Acesso em 30 set 2010.

_____. Lei nº 11.450, de 07 de fevereiro de 2007 – Lei de revisão do PPA. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2004/2007. Disponível em http://www.planobrasil.gov.br/arquivos_down/Lei_11450_Anexo_I.pdf Acesso em 30 set 2010.

_____. Lei nº 11.653, de 07 de abril de 2008. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2008/2011. Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2010/100920>.

Acesso em 30 set 2010.

_____. Lei nº 11.653, de 07 de abril de 2008. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2008/2011. Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/spi/PPA/2010/100920>.

[PPA 2010 Anexol.pdf](#) - Publicação em consonância com o disposto no § 1º do art. 16 da Lei no. 11.653, de 07 de abril de 2008. Acesso em 30 set 2010.

_____. Senado Federal. Sistema SIGA BRASIL – disponível em http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil.

Acesso em 03 set 2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Despesa Nacional**. Disponível em

http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/MinutaManualDespesa.pdf. Acesso em 07 out 2010.

_____. Tribunal de Contas da União – TCU. **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – Exercício de 2009**. Disponível em http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/Textos/CG%202009%20Relatório.pdf. Acesso em 13 out 2010.

_____. Tribunal Superior Eleitoral – TSE. **Missão Institucional da Justiça Eleitoral**. Disponível em <http://intranet.tse.gov.br/institucional/missao.html>. Acesso em 16 set 2010.

_____. Tribunal Superior Eleitoral – TSE. **Relatório de Avaliação do Plano Plurianual 2008 – 2011 – Ano Base 2009**. Disponível em [http://www.tse.jus.br/internet/contas_publicas/arquivo/Relatorio de Avaliacao do PPA-Ano Base 2009.pdf](http://www.tse.jus.br/internet/contas_publicas/arquivo/Relatorio_de_Avaliacao_do_PPA-Ano_Base_2009.pdf). Acesso em 13 out. 2010.

_____. Tribunal Superior Eleitoral – TSE. **Sistema de Gerenciamento de Imóveis da Justiça Eleitoral – GERIM** – Disponível em <http://tseit02:7003/maxcsg/jsp/common/startcenters/startcenter.jsp>. Acesso em 12 de jan 2010.

BRUNO, Reinaldo Moreira. **Lei de responsabilidade Fiscal e Orçamento Público Municipal**. 2ª ed. – Revista e Atualizada. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Financeiro e Orçamentário**. São Paulo: Atlas, 1995.

CRUZ, Flávio da [Coord.]. **Comentários à Lei Nº 4.320** – Normas Gerais de Direito Financeiro; Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; Comentários ao Substitutivo do Projeto de Lei nº 135/96. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. **Restos a Pagar**. Monografia apresentada como exigência curricular para obtenção do título de Especialista em Orçamento e Políticas Públicas pela Universidade de Brasília. Orientador Prof. Paulo do Pin Calmon. Brasília, DF. Março de 2004. Disponível em https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/2004-07-28_Monografia_-_Ernani_Fernandes.pdf Acesso em 07 out 2010.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 14. ed. ampliada, revisada e atual. São Paulo: Atlas, 2007.

GNISCI, Eduardo. **Administração Financeira, Orçamentária**. Série Roteiros. 1ª edição. Brasília: Editora Fórtium, 2007.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultseriesHist.shtm. Acesso em 15 set 2010.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública: Tributação e Orçamento; Lei de Responsabilidade Fiscal; Tópicos em Contabilidade Pública; Gestão Pública no Brasil, de JK à Lula; Administração Financeira e Orçamentária; Finanças Públicas nos Três Níveis de Governo**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Despesas Públicas: Reflexos da Inscrição de Restos a Pagar no Balanço Orçamentário do Governo Federal**. Revista Brasileira de Contabilidade. CFC. Brasília, ano XXXII, nº 141, p.59 - 67, 2003.

VESELY, Thiago Andriago. **Administração Orçamentária e Financeira Contemporânea**. Brasília: Editora Gran Cursos, 2010.