UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SARA DAVI DOS SANTOS

GESTÃO DOS RESTOS A PAGAR: UMA ANÁLISE DOS RESULTADOS ALCANÇADOS PELO ESTADO DE ALAGOAS.

MACEIÓ
2020

SARA DAVI DOS SANTOS

GESTÃO DOS RESTOS A PAGAR: UMA ANÁLISE DOS RESULTADOS ALCANÇADOS PELO ESTADO DE ALAGOAS.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas como um dos requisitos para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Valdemir da Silva

MACEIÓ
2020

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

DECLARO para os fins que se fizerem necessários que o aluno **SARA DAVI DOS SANTOS**, matrícula 16111109, no curso de Ciências Contábeis, concluio com aprovação o Trabalho de Conclusão do Curso – TCC com o título **"GESTÃO DOS RESTOS A PAGAR: UMA ANÁLISE DOS RESULTADOS ALCANÇADOS PELO ESTADO DE ALAGOAS"** e obteve nota 9,5 (nove inteiros e cinco décimos).

Maceió(AL), 01 de fevereiro de 2021

Paulo Sérgio Cavalcante

Coordenador do Curso

A Deus, minha força em todos os momentos. Aos meus pais, meu apoio e motivação da minha trajetória. A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por me sustentar e me dar forças para a realização deste trabalho.

Agradeço aos meus pais por sempre estarem ao meu lado me ajudando, por todo o cuidado, incentivo e preocupação com a minha formação. Ao meu irmão, Mateus, por todo o apoio e companheirismo.

À toda a minha família, por todo o carinho e por estarem sempre comigo. Ao meu namorado, Morgan, por toda ajuda, incentivo e por sempre me encorajar e acreditar no meu potencial.

Ainda, faço um agradecimento especial ao meu professor e orientador, Valdemir Silva, por todo o estímulo, ajuda, orientações, ideias e sugestões para a realização desta pesquisa, assim como pela paciência, presteza e ensinamentos que sempre levarei comigo.

RESUMO

O tema Restos a Pagar tem feito parte das atuais agendas de pesquisa em Contabilidade Governamental em razão das exigências impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. O objetivo geral desta pesquisa é analisar os resultados das ações orçamentárias realizadas pelo Estado de Alagoas na gestão dos restos a pagar no período de 2004 a 2019. Foi adotado como procedimento de pesquisa o estudo de caso, quanto aos objetivos uma análise descritiva e para o levantamento de dados utilizou-se de meios bibliográficos e como secundários os documentais. Os resultados revelaram a economia orçamentária na execução dos empenhos em todos os anos analisados, além de um decréscimo nos gastos autorizados e valores empenhados, decorrentes da crise econômica no país. A composição dos restos a pagar exibiu maior representatividade dos não processados em relação aos processados além de apresentarem maior percentual de cancelamento. Ainda, a inscrição de restos a pagar em relação à disponibilidade de caixa nos anos de final de mandato mostrou obediência à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Palavras-chave: Restos a Pagar. Execução Orçamentária. Alagoas.

ABSTRACT

The subject of Remaining Payables has been part of the current research agendas in Government Accounting due to the requirements imposed by the Fiscal Responsibility Law. The general objective of this research is to analyze the results of the budgetary actions carried out by the State of Alagoas in the management of the leftovers to be paid in the period from 2004 to 2019. It was adopted as a research procedure the case study, as for the objectives a descriptive analysis and for the data survey it was used bibliographic means and as secondary the documentary ones. The results revealed the budget savings in the execution of the commitments in all the analyzed years, besides a decrease in the authorized expenditures and committed values, resulting from the economic crisis in the country. The composition of the remainders to be paid showed a greater representation of the unprocessed in relation to those processed, besides presenting a greater percentage of cancellation. In addition, the registration of remainders to be paid in relation to the availability of cash in the years of end of term showed obedience to the Law of Fiscal Responsibility.

Keywords: Remains to be Paid. Budget Execution. Alagoas.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO..... 12
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMÁTICA..... 12
1.2 OBJETIVOS 14
1.2.1 Objetivo Geral 14
1.2.2 Objetivos Específicos 14
1.3 JUSTIFICATIVA..... 14
1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA 15
2 REFERENCIAL TEÓRICO..... 16
2.1 ANUALIDADE E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA..... 16
2.2 RESTOS A PAGAR 18
2.3 EXECUÇÃO E CANCELAMENTO DOS RESTOS A PAGAR..... 21
2.4 ESTUDOS ANTERIORES..... 22
3 METODOLOGIA DA PESQUISA 25
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA..... 24
3.2 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS..... 24
3.3 LIMITAÇÃO DA PESQUISA..... 26
4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS..... 28
4.1 APRESENTAÇÃO DO ESTADO DE ALAGOAS..... 27
4.2 ANÁLISE DESCRITIVA..... 27
4.3 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO ESTADO DE ALAGOAS..... 28
4.4 EVOLUÇÃO DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR..... 30
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 38
REFERÊNCIAS..... 41

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução da Dotação Autorizada e da Execução Orçamentária 30

Gráfico 2 – Comportamento da Inscrição de Restos a Pagar Processados e Não Processados..... 33

Gráfico 3 – Comportamento da Disponibilidade de Caixa e da Inscrição de Restos a Pagar .. 36

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estudos Anteriores.....22
Quadro 2 – Classificação da Pesquisa.....24

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Análise Descritiva.....28
Tabela 2 – Dotação Autorizada e Execução Orçamentária do Estado de Alagoas 29
Tabela 3 – Evolução dos Restos a Pagar 31
Tabela 4 – Composição dos Restos a Pagar 33
Tabela 5 – Valores empenhados e Inscritos em Restos a Pagar no período de 2004 a 2019 ...34
Tabela 6 – Inscrição e Cancelamento de Restos a Pagar (em R$ milhoões).....35

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CRAPNP	CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS
CRAPP	CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS
DCX	DISPONIBILIDADES DE CAIXA
DOA	DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA AUTORIZADA
EMP	VALORES EMPENHADOS
FINBRA	FINANÇAS BRASIL
IBGE	INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA
IPCA	ÍNDICE DE PREÇOS AO CONSUMIDOR AMPLO
LRF	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL
RAP	RESTOS A PAGAR
RAPNP	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS
RAPP	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS INSCRITOS
RGF	RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
RREO	RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
SICONFI	SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FISCAIS DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

1 INTRODUÇÃO

Esta seção introdutória apresentará a contextualização, a problemática, os objetivos e a justificativa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMÁTICA

O equilíbrio orçamentário é uma ficção popular, indicando que não se deve gastar mais do que o que se recebe (total de receitas igual ou maior do que as despesas) em determinado ano. Entretanto, Aquino e Azevedo (2017) manifestam que a utilização dos restos a pagar é uma técnica utilizada pelo governo para o carregamento de créditos e déficits orçamentários entre períodos (*carry-over* ou déficit *carry-over*).

Corroborando com esse cenário, depreende-se que a partir do momento em que as despesas do ano “x” são transferidas, parcela das despesas do orçamento desse ano “x” passa para o ano seguinte (ano “x+1”), promovendo dificuldades para execução do orçamento do ano em curso (ano “x+1”) e, consequentemente, para o fechamento das contas de governo.

O crescimento contínuo da inscrição de despesas empenhadas em restos a pagar é apontado como um dos grandes entraves da execução orçamentária e financeira dos governos nacional e subnacionais (SANTOS *et al.*, 2012; ALVES, 2011). Esses compromissos não pagos (*umpaid commitments*) são registrados no passivo financeiro dos entes, causando, consequentemente, o endividamento de um governo (AQUINO; AZEVEDO, 2017).

Nessa mesma perspectiva, vários pesquisadores questionam a contabilização dos restos a pagar por gerar várias complicações: acúmulo de dívidas e, consequentemente, dificuldades financeiras para as gestões seguintes (VIEIRA; SANTOS, 2018); uso de receitas do ano corrente para pagar despesas de anos anteriores (CASTRO, 2017); exibição de um resultado patrimonial inadequado, desrespeitando o princípio da competência (COSTA *et al.*, 2013); realização de procedimentos sem o devido planejamento, apenas para não perder os recursos (ALVES, 2011); e apresentação da divergência entre a execução orçamentária e a financeira (GIACOMONI, 2012).

No campo normativo, a Lei de Responsabilidade Fiscal busca controlar o uso dos restos a pagar, impondo limites nas despesas de final de mandato e disciplinando o cancelamento daquelas que não cumprem o disposto na legislação (COELHO *et al*., 2019). Assim, para controlar o saldo de restos a pagar, as Instituições Públicas devem adotar rotinas e procedimentos administrativos voltados ao uso apropriado desse instrumento contábil.

Os órgãos centrais de controle interno do Poder Executivo estadual acompanham e orientam as Unidades Gestoras quanto à adoção de controles necessários dos saldos dos estoques de restos a pagar.

Silva (2010) manifesta que o mau desempenho socioeconômico de Alagoas pode ser explicado pela crônica crise financeira e a ineficiência do setor público estadual. Alto endividamento, capacidade de investimentos limitada em virtude dos gastos correntes executados fora do controle inviabilizaram o governo do Estado de Alagoas a promover o desenvolvimento econômico e social do Estado.

Durante os anos de 1997 a 2006, o Estado de Alagoas conviveu com um déficit estrutural nas suas contas públicas. Entre os anos de 1996 e 2002, os resultados deficitários eram majoritariamente financiados por operações de crédito, que, diante das severas restrições ao endividamento subnacional (derivadas dos contratos de renegociação das dívidas estaduais sob a Lei 9.496, de 1997, e da Lei de Responsabilidade Fiscal, de 2000), deram lugar à geração de restos a pagar como forma predominante de financiamento do Estado na última década.

De fato, no período de 1996 a 2006, o Estado vivenciou resultados orçamentários e fiscais deficitários, bem como um um aumento significativo no volume de Restos a Pagar Inscritos. Cabe reforçar que as operações de crédito foram usadas principalmente para financiar o aumento das despesas com pessoal, já que os níveis de investimento público do Estado permaneceram baixos durante esse período.

De 2007 a 2010, os resultados orçamentários do Estado de Alagoas apresentaram uma leve melhora, saindo gradativamente de um déficit para um superávit orçamentário. Por outro lado, os restos a pagar experimentaram um leve controle.

Nessa perspectiva de maior controle dos restos a pagar, Estado de Alagoas, parametrizando as orientações tomadas pelo Governo federal, também vêm estabelecendo rotinas e procedimentos administrativos no sentido de garantir ações eficazes que ensejem o uso adequado e eficiente dos restos a pagar (SILVA, 2010).

Tendo em vista os compromissos financeiros gerados e não pagos durante o ano, emerge, para este estudo, a seguinte questão de pesquisa: **Quais os resultados das ações orçamentárias realizadas pelo Estado de Alagoas na gestão dos restos a pagar no período de 2004 a 2019?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é analisar os resultados das ações orçamentárias realizadas pelo Estado de Alagoas na gestão dos restos a pagar no período de 2004 a 2019.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para que seja possível o alcance do objetivo geral e a resposta à questão proposta nesta pesquisa, trilham-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar, por ano, as dotações orçamentárias autorizadas e executadas;
- verificar, para cada ano, os valores empenhados e inscritos em restos a pagar e a relação percentual entre ambos;
- identificar a composição dos restos a pagar inscritos em processados e não processados, sua evolução e seus respectivos cancelamentos.

1.3 JUSTIFICATIVA

Torna-se relevante estudar o comportamento da inscrição dos restos a pagar, especificamente no Estado de Alagoas, visto que esse tem sido alvo de importantes discussões científicas, acadêmicas, jurídicas e sociais, por conta dos impactos gerados na execução orçamentária, pelo uso em excesso dessa rubrica.

Santos *et al*. (2012) constataram que nos últimos dez anos houve um contínuo crescimento do uso de restos a pagar em todas as esferas governamentais. Este contexto é apontado por Alves (2011) como um dos grandes problemas da execução orçamentário-financeira no Brasil.

À vista disso, estudos realizados por Aquino e Azevedo (2017) e Augustinho *et al.* (2013), discutem o uso de restos a pagar como uma medida de endividamento e, ainda, o associam a manobras fiscais, que podem levar à perda da credibilidade orçamentária e prejudicar a transparência. Semelhantemente, Rezende e Cunha (2014) confirmaram em sua pesquisa que o aumento dos restos a pagar, além de rolar a dívida, gerando falsos superávits, afeta a transparência das contas públicas, distorce a execução financeira e diminui a qualidade do gasto público.

Portanto, o intuito de analisar os restos a pagar, fundamenta-se na relevância que essa prática tem no comprometimento da execução do orçamento público e na qualidade das informações contábeis. Ademais, espera-se que este estudo sirva como fonte de pesquisa para futuras pesquisas e favoreça a continuidade das discussões a respeito do tema.

1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

Esta pesquisa está organizada em cinco seções. Após esta, de caráter introdutório, apresenta-se, na segunda seção, o referencial teórico, que abrange a execução orçamentária e os restos a pagar. Em seguida, na terceira seção, apresenta-se a metodologia utilizada para realização desta pesquisa. Na quarta seção, apresenta-se a análise dos dados e os resultados, e, por fim, na quinta e última seção, as considerações finais, seguidas das referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, serão abordados o planejamento e a execução orçamentária das despesas públicas; em seguida, apresentam-se as definições, classificações, execução e controle dos restos a pagar, bem como pesquisas anteriores e correlatas ao assunto pesquisado.

2.1 ANUALIDADE E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Em atenção ao princípio da anualidade, as leis orçamentárias, seguindo mesmo regramento dos demais países, têm a vigência temporária. Para o orçamento anual, esse prazo é de um ano, iniciando-se em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro.

A anualidade orçamentária é imprescindível para que o planejamento e a execução do orçamento público sejam estabelecidos em um espaço temporal determinado, possibilitando a previsão de receitas, a autorização de despesas e os seus respectivos controles. Por outro lado, a fixação de prazo para a vigência do orçamento público provoca alguns problemas e distorções, visto que a atividade financeira do setor público reúne conjuntos de ações que se realizam continuamente.

Em virtude dessa atividade financeira ininterrupta, os pagamentos de compromissos que deveriam ter sido feitos ao longo do ano são postergados para o ano seguinte, originando-se, assim, os restos a pagar (*unpaid commitments*).

Essa técnica é uma das exceções à anualidade orçamentária, permitindo que a administração pública onere o orçamento do exercício seguinte, uma vez que os compromissos pendentes ou não de implementos de condição, quando inscritos em restos a pagar, fazem com que o ano corrente seja iniciado com expressivos valores de compromissos não pagos oriundos de empenhos realizados no ano anterior. O uso descontrolado dessa prática cria para a administração pública o orçamento paralelo, dificultando o planejamento e a gestão dos recursos públicos.

Obedecendo ao contexto da anualidade, a execução orçamentária é precedida das seguintes etapas: i) planejamento, etapa que se compreende toda a análise para a formulação do plano e ações governamentais que servirão de base para a fixação

da despesa orçamentária; II) descentralização ou movimentação de créditos; III) programação orçamentária e financeira; e IV) processo de licitação e contratação.

A execução orçamentária, de acordo com Alencar (2015), abrange a concretização das ações que foram elencadas no planejamento do Orçamento Público. Nessa perspectiva, para assegurar a legalidade e a correta aplicação dos recursos, a despesa orçamentária submete-se a um regime jurídico próprio e rigoroso, apresentando, para a sua execução, três estágios: empenho, liquidação e pagamento (SOUZA; RODRIGUES, 2018; DECKER; ROSA; COSTA, 2018).

Inicia-se a execução orçamentária com o empenho que, de acordo com o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Lima e Castro (2007) comentam que a formalização desse ato administrativo ocorre com a emissão da nota de empenho, tornando-se, a partir deste momento, o crédito empenhado indisponível para nova aplicação.

Reafirmando esse contexto legal, o empenho representa uma parcela do crédito orçamentário que está comprometida (BEZERRA FILHO, 2013) e que representa para o fornecedor uma garantia de que o valor referente ao seu contrato foi reservado pela administração pública para assumir seus compromissos (LIMA; CASTRO, 2007).

Apesar de existir essa formalização, Garcia, Melo, Resende, Neto e Marciniuk (2015) esclarecem que o empenho não caracteriza uma obrigação líquida e certa, e sim que a futura despesa está adstrita ao limite do crédito orçamentário disponível.

O segundo estágio de execução da despesa é a liquidação, conceituada no artigo 63 da Lei 4.320/1964 como a “verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. Essa etapa tem a finalidade de averiguar a origem e o objeto do que será pago, o valor exato a pagar e a quem se deve pagar para cumprir com a obrigação (BRASIL, 1964).

Desse modo, a liquidação da despesa, de acordo com o art. 58 da Lei nº 4320/64, é assegurada quando a administração é contemplada pelo fornecimento de bens ou serviços prestados, os quais são amparados pelas seguintes bases: o contrato, ajuste ou acordo respectivo; a nota de empenho; os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço. Ainda nesse contexto da liquidação, Nascimento (2006) e Garcia *et al.* (2015) afirmam que o estágio da liquidação é o mais representativo do fato gerador da despesa.

O terceiro e último estágio de execução da despesa orçamentária é o pagamento. Essa etapa só pode ocorrer após a regular liquidação da despesa e corresponde à entrega da quantia devida ao credor por meio de crédito em conta bancária, ordem de pagamento ou cheque com identificação do beneficiário (MCASP, 2018).

Para Silva (2008), o pagamento ocorre em duas etapas: a emissão da ordem de pagamento e o pagamento propriamente dito. A ordem de pagamento, conforme a Lei 4.320/64, equivale ao despacho registrado pela autoridade competente que determina o pagamento da despesa e só pode ser registrada em documentos emitidos pelo setor de contabilidade. Após o pagamento, encerra-se a execução orçamentária da despesa.

Cabe reforçar que, para tornar possível o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, IPSAS, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) acrescentou à fase de execução das despesas o "em liquidação", o qual visa o registro contábil no patrimônio de acordo com a ocorrência do fato gerador, não do empenho (MCASP, 2019).

A realização do registro na fase de crédito empenhado em liquidação ou simplesmente "em liquidação" não é uma obrigação legal, ela foi criada no PCASP para possibilitar o registro dos fatos contábeis no momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, independentemente da execução do orçamento (MCASP, 2019)

Assim, ao final do exercício financeiro, será por meio deste estágio que ocorrerá a inscrição das despesas empenhadas como Restos a Pagar Processados (cumprimento das obrigações por parte do credor) e Não Processados (Garcial *et al.*, 2015).

2.2 RESTOS A PAGAR

A Lei nº 4.320/1964, art. 36, determina que os restos a pagar sejam as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro. Ratificando o texto da lei, Bez e Rosa (2017, p.02) sustentam que os restos a pagar "perfazem compromissos realizados pela Administração Pública que foram empenhados durante o exercício, contudo acabaram por não serem pagos até o encerramento do ano".

Dessa forma, ao final do exercício financeiro, toda despesa empenhada no ano, decorrente das obrigações assumidas pelo Estado com terceiros, que não for paga,

será registrada nas peças contábeis como restos a pagar, sendo essa ação apenas de caráter financeiro (MEURER; ROSA,2016; BEZ;ROSA,2017)

A distinção entre as despesas empenhadas processadas e as não processadas exige a realização de lançamentos distintos e acrescentam que o processamento está relacionado com a etapa da liquidação da despesa orçamentária (BEZ; ROSA, 2017)

Os restos a pagar processados compreendem as despesas que já foram liquidadas, já havendo a emissão na nota de empenho, assim como a verificação do direito adquirido pelo credor, mas cujo pagamento não foi realizado até o final do exercício financeiro (MEURER;ROSA, 2016). De maneira semelhante, Alves, Oliveira e Dantas (2017) discorrem que após a entrega do empenho ao fornecedor, ocorrendo a entrega do material ou a prestação do serviço, procede-se com a liquidação da despesa, restando apenas o pagamento, que quando não realizado no mesmo exercício, caracteriza a despesa como restos a pagar processados.

Os restos a pagar não processados correspondem às despesas empenhadas que não foram liquidadas até o final do exercício e, assim, não sendo constatado o direito líquido do credor (ALVES;OLIVEIRA;DANTAS, 2017).

Os restos a pagar inscritos como não processados não garantem qualquer direito ao credor perante a entidade contratante, podendo haver o cancelamento dos mesmos (MEURER; ROSA, 2016), uma vez que representam um ato administrativo ainda sujeito ao implemento de condição, não sendo caracterizados como despesa do período, tendo em vista que o seu fato gerador, a liquidação da despesa, ainda não ocorreu(SILVA; LIMA, 2009).

Furtado (2010) argumenta que um requisito para que a despesa assumida pelo ente público seja inscrita em restos a pagar é que ela tenha sido legalmente ordenada pela autoridade competente, esteja aprovada no orçamento anual, assim como tenha sido objeto de licitação ou dispensa de licitação e, finalmente, tenha sido empenhada até o final do exercício financeiro corrente.

Giacomoni (2017) destaca que a inscrição em restos a pagar apresenta importantes restrições: uma delas é que o empenho certamente não caracteriza adequadamente a competência do exercício; a outra restrição é o descompasso existente entre a execução orçamentária e a execução financeira, pois a despesa é reconhecida em um exercício, mas seus efeitos financeiros só ocorrem no exercício seguinte.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu artigo 41, buscou introduzir mecanismos de controle sobre os restos a pagar. Entretanto, por se tratar de uma questão bastante controversa, não houve concordância entre a proposta contida no projeto apresentado pelo Executivo Federal e a proposta aprovada pelo Congresso Nacional. Com isso, o referido artigo foi vetado. A LRF não apresenta muitos detalhes sobre os restos a pagar.

Para evitar uso excessivo de transferência de despesas de final de exercício para o ano seguinte, a LRF, por meio do art. 42, determinou que fosse proibido ao titular de Poder, nos últimos oito meses do seu mandato, realizar despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício subsequente sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para saldar tal obrigação.

Reforçando esse entendimento, Silva (2013) afirma que inscrição de despesas em restos a pagar deverá observar as disponibilidades de caixa, assim como as condições de pagamento, como uma forma de prevenir os riscos e corrigir desvios que venham a afetar o orçamento público.

Em síntese, para evitar o crime de responsabilidade fiscal, Meurer e Rosa (2016) relatam que os gestores públicos não podem deixar, ao final de seus mandatos, dívidas para a gestão seguinte se não houver disponibilidade de caixa suficiente para o pagamento dos valores de restos a pagar.

A prescrição dos restos a pagar estava definida no decreto 93.87/1986. Conforme estava disposto no artigo 70 do decreto, a dívida oriunda dos restos a pagar prescrevia em 5 anos. No entanto, o decreto 9.428 de 28 de junho de 2018, revogou esse artigo, retirando do ordenamento jurídico federal o instituto da prescrição sobre os restos a pagar processados e não processados.

Não obstante, sob o entendimento de Costa (2018) e Rodriguez (2019), a prescrição dos restos a pagar continua a existir, seguindo o artigo 206, § 5º, I, da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, que estabelece a prescrição em cinco anos da pretensão de cobrança de dívidas líquidas constantes de instrumento público ou particular.

Desse modo, a prescrição continua sendo de cinco anos, e de acordo com Costa (2018), o prazo prescricional não conta mais da data da inscrição dos restos a pagar, mas a partir da data limite para pagamento.

2.3 EXECUÇÃO E CANCELAMENTO DOS RESTOS A PAGAR

Sob o aspecto orçamentário, tanto os Restos a Pagar Processados como os Não Processados são registrados como despesas orçamentárias do exercício em que foram inscritos, pois, apesar de o pagamento só ocorrer nos exercícios seguintes, representam a utilização dos créditos orçamentários constantes na Lei Orçamentária do exercício corrente (ALVES, 2015).

Ainda, de acordo com esse mesmo autor, os Restos a Pagar Não Processados, para fins de apuração da execução orçamentária do exercício, provocam um fenômeno contábil chamado de “liquidação forçada”, visto que os créditos orçamentários empenhados são reconhecidos como despesas orçamentárias realizadas no exercício, mesmo sem ter ocorrido a liquidação ou pagamento.

Dessa forma, Alves (2015) esclarece que o pagamento dos restos a pagar é um ato extraorçamentário, tendo em vista que não interfere na execução orçamentária do exercício em que está sendo pago.

Com relação ao cancelamento dos restos a pagar, Pacelli (2019), Bez e Rosa (2017) entendem que apenas podem ser cancelados os restos a pagar não processados. Os restos a pagar processados não poderão ser cancelados, pois se entende que o fornecedor já cumpriu com sua obrigação e já foi constatado o seu direito por meio da liquidação.

Desse modo, não existe a possibilidade de cancelamento dos restos a pagar processados, pois, na visão de Tambellini (2020), o Poder Público não pode, sem qualquer justificativa legal, cancelar um crédito que o fornecedor tem o direito de receber por ter cumprido com o contrato. Tal procedimento caracteriza crime de responsabilidade.

Os restos a pagar não processados, diferente dos processados, não passaram pela etapa da liquidação. Nesse contexto, o artigo 68, § 2º do Decreto 93.872, estabelece o prazo limite de 18 meses, contados a partir da data de inscrição, para que ocorra a liquidação. Em conformidade com a legislação, Costa (2018) entende que caso não ocorra a liquidação do prazo estabelecido, o Órgão Central de Contabilidade de cada ente realizará o bloqueio dos créditos dos restos a pagar não processados, com exceção daqueles relativos às despesas do Ministério da Saúde e às decorrentes de emendas individuais impositivas.

Se for do interesse do órgão responsável pelos restos a pagar bloqueados, poderá ser enviada uma comunicação ao Órgão Central de Contabilidade, solicitando o desbloqueio. Havendo o desbloqueio, ocorrerá a reinscrição dos restos a pagar não processados (COSTA, 2018). Complementando, o artigo 68, § 7º, do Decreto 93.872/1986, determina que os restos a pagar não processados, desbloqueados e que não forem liquidados, serão cancelados em 31 de dezembro do ano subsequente ao do bloqueio.

Após o cancelamento dos restos a pagar, caso ocorra de o fornecedor se habilitar para o pagamento, deverá haver o registro na conta de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores (COSTA, 2018).

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

O Quadro 1 apresenta os estudos anteriores que trataram dos restos a pagar no Brasil. As pesquisas foram realizadas em entidades do governo federal e outras nos estados e municípios, as quais têm como propósito geral de mostrar quais os reflexos das inscrições dos restos a pagar. Nesta perspectiva, observam-se os estudos Coelho *et al*. (2019), Vieira e Santos (2019), Cavalcanti (2018), Aquino e Azevedo (2017), Almeida (2016), Alencar (2015), Camargo (2014) e Santos (2011).

Quadro 1 - Estudos Anteriores (Continuação)

Autor/ano	Objetivo, Universo da Pesquisa e Resultados
Coelho *et al.* (2019).	Verificar os reflexos das ações efetuadas por uma instituição pública de ensino superior na gestão dos restos a pagar no período de 2011 a 2016. A amostra compreende os dados da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Os resultados demonstram que as despesas de capital apresentaram taxas elevadas de inscrição em RP; que do montante de restos a pagar uma parcela representativa das despesas é decorrente da prestação de serviços essenciais para o funcionamento da universidade. Ainda, constatou-se que uma maior interação com fiscais de contratos, treinamentos para ordenadores de despesas e implementação de procedimentos específicos culminaram em uma redução na inscrição de restos a pagar não processados e, consequentemente, no total de restos a pagar.
Vieira e Santos (2019)	Discutir a execução orçamentária e financeira das despesas com ações e serviços públicos de saúde (ASPS) do Governo Federal, no período de 2002 a 2015, especialmente quanto às implicações do contingenciamento do pagamento de despesas e de sua inscrição como restos a pagar para o financiamento do Sistema Único de Saúde (SUS). A amostra compreende o Governo Federal. Os resultados revelaram que o limite de pagamento autorizado para o Ministério da Saúde nesse período foi insuficiente para pagar as despesas do órgão em cada exercício, provocando elevada inscrição de despesas como restos a pagar. Além disso, o cancelamento de parte dos restos a pagar impactou a aplicação de recursos em ASPS, contribuindo para agravar o problema de financiamento do SUS.

Fonte: Elaboração da autora (2020).

Quadro 1 - Estudos Anteriores (Continuação)

Autor/ano	Objetivo, Universo da Pesquisa e Resultados
Cavalcanti (2018)	Compreender os motivos para a inscrição de despesas em restos a pagar (RAP). A metodologia utilizada foi de pesquisa qualitativa. Os resultados mostraram alguns motivos para inscrição de restos a pagar: a liberação tardia de dotações e limites orçamentários; a discrepância entre o limite de empenho e de pagamento; o interesse do gestor em não perder o orçamento em vigor ou ver reduzido seu orçamento futuro; a falta de planejamento das unidades; a descentralização da execução de despesas para estados e municípios; a execução de despesas decorrentes de emendas parlamentares; a tentativa de garantir recursos para o período de ante vigência da Lei Orçamentária Anual; as tentativas de empenho integral de despesas de cunho plurianual; a imprevisibilidade na execução de obras; a oposição entre o regime de caixa e competência, em especial para despesas obrigatórias; a postergação do pagamento para cumprir a meta de resultado fiscal, entre outros.
Aquino e Azevedo (2017)	Discutir o uso da inscrição em restos a pagar e seus impactos na credibilidade e na transparência do orçamento público. A amostra compreende os dados do governo federal, do governo dos 26 estados e Distrito Federal e cerca de 4.100 municípios. Os resultados indicam que, além do crescente endividamento, a fraca regulação, sobretudo dos restos a pagar não processados, está reduzindo seriamente a credibilidade e a transparência do orçamento em todos os níveis de governo.
Almeida (2016)	Investigar o impacto dos diferentes incentivos enfrentados no Brasil por prefeitos em primeiro mandato e em segundo mandato na gestão fiscal dos municípios. A amostra compreende 3.144 prefeituras, o que representa cerca de 56% dos 5.569 municípios brasileiros. Os resultados sugeriram que prefeitos em primeiro mandato inscreveram maiores valores em restos a pagar processados e total em relação aos prefeitos de segundo mandato. Ademais, prefeitos em segundo mandato reduziram a inscrição de valores nessas rubricas em ano eleitoral, embora prefeitos em primeiro mandato tenham aumentado a inscrição de valores em restos a pagar não processados.
Alencar (2015)	Avaliar as implicações dos restos a pagar na gestão da saúde pública de Mato Grosso, nos anos de 2008 a 2014. A amostra da pesquisa compreende o estado do Mato Grosso. Observou-se que o Estado está inserido em um ciclo vicioso de inscrição de restos a pagar. As despesas represadas no período mantiveram uma dinâmica de evolução, prejudicando a execução financeira dos programas prioritários da saúde mato-grossense. O excesso de despesas repassadas para os exercícios seguintes, além de afetar a programação orçamentária e financeira, prejudicou a qualidade dos serviços públicos executados na saúde do Estado.
Camargo (2014)	Contribuir para o desenvolvimento de um quadro teórico sobre os casuísmos dos restos a pagar, em especial, para as fases de classificação e inscrição. A metodologia desenvolvida foi de pesquisa explicativa e o método utilizado foi de pesquisa qualitativa com técnicas de pesquisa bibliográfica e documental. O estudo revelou que o mecanismo dos Restos a Pagar deveria ter sido utilizado como um instrumento suplementar da execução orçamentária, porém seu uso, em algumas situações, tornou-se escuso, beneficiando o governo em algum aspecto outrem que não a devida postecipação de despesa.

Fonte: Elaboração da autora (2020).

Quadro 1 - Estudos Anteriores (Continuação)

Autor/ano	Objetivo, Universo da Pesquisa e Resultados
Santos (2011)	Analisar as consequências, para o orçamento público e a contabilidade pública, da prática da inscrição e do cancelamento de Restos a Pagar não processados realizados em capitais estaduais da região do Nordeste do Brasil nos anos de 2008 e 2009. A amostra compreende as prefeituras de Aracaju, Fortaleza, Natal, Recife, Salvador e Teresina. Os resultados demonstraram a existência de significativas variações na inscrição e no cancelamento de Restos a Pagar não processados nos municípios e períodos estudados. Verificou-se a necessidade de debates e estudos que apresentem soluções para as inconsistências geradas pela inscrição e pelo cancelamento dos Restos a Pagar não processados.

Os estudos anteriores demonstram cenários diversificados encontrados na execução dos restos a pagar, revelando, então, ambientes propícios para aumentar o endividamento público.

Na próxima seção, detalham-se os procedimentos adotados na metodologia desta pesquisa, visando alcançar o objetivo proposto.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nessa seção, estão definidos o tipo de pesquisa, a amostra, o instrumento de coleta e os procedimentos de coleta de dados e a forma como esses dados são tabulados e analisados.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

De forma resumida, o Quadro 2 ilustra a classificação do presente estudo:

Quadro 2 – Classificação da Pesquisa

Critérios	Enquadramento da Pesquisa	Descrição
Natureza	Pesquisa Aplicada	Estuda um fenômeno vivenciado por um Ente brasileiro, cujos resultados são capazes de auxiliar na gestão dos recursos público. Portanto, tem uma aplicação prática (LIMA, 2018; PRODANOV; FREITAS, 2013)
Objetivo	Descritiva	Descrever as características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis estudadas (GIL, 2017)
Levantamento de dados	Documental, bibliográfica (dados secundários)	Busca de dados dos demonstrativos contábeis e fiscais (LIMA, 2018), artigos científicos, teses, dissertações e livros (GIL, 2017)
Procedimento	Estudo de caso	Estudo sobre determinada organização de interesse, cuja análise será feita de forma minuciosa, objetivando conhecer o que há de essencial e característico (GIL, 2017; YIN, 2001).
Abordagem	Mista	Apesar de não haver o emprego de um instrumento estatístico especifico como base do processo de análise do problema, há o emprego de quantificações e de percentuais para tratamento dos dados (GIL, 2017).

Fonte: Elaboração da autora (2020).

O enquadramento metodológico acima reforça as ações executas neste estudo para alcançar os objetivos propostos. Para isso, discute-se na seção seguinte o universo no qual foram executadas as ações dessa pesquisa.

3.2 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

Utilizou-se a série temporal de 16 anos, de 2004 a 2019. Em seguida, os dados foram organizados em tabelas, utilizando-se a ferramenta Microsoft Office Excel.

Para a coleta, foi utilizada a base de dados contábeis e fiscais disponibilizada no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), por meio dos dados contábeis dos Estados – Finanças Brasil (FINBRA).

Esses dados foram coletados nos seguintes demonstrativos contábeis do Estado de Alagoas: Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF). As variáveis investigadas no site SICONFI foram as seguintes:

Quadro 3 – Variáveis no site SICONFI

Variáveis	Fonte
Dotação Orçamentária Autorizada (DOA)	RREO (Anexo 2)
Valores Empenhados (EMP)	RREO (Anexo 5)
Restos a Pagar Processados Inscritos (RAPP)	RREO (Anexo 7)
Restos a Pagar Não Processados (RAPNP)	RREO (Anexo 7)
Cancelamento Restos a Pagar Processados (CRAPP)	RREO (Anexo 9)
Cancelamento de Restos a Pagar Não Processados (CRAPNP)	RREO (Anexo 9)
Disponibilidades de Caixa (DCX)	RGF (Anexo 12)

Fonte: Elaboração da autora (2020).

Os valores totais dessas contas orçamentárias foram as somas das operações intraorçamentárias e exceto intraorçamentárias acumuladas até o final do 6º bimestre para o RREO, e 3º Quadrimestre para o RGF. Posteriormente, para o armazenamento e tabulação dos dados, foram utilizadas planilhas eletrônicas com suporte da ferramenta Microsoft Excel, versão 2016.

O período de análise compreende a lacuna temporal longitudinal delimitada aos exercícios financeiros de 2004 a 2019 (16 anos). Justifica-se a escolha da série por propiciar quatro finais e quatro inícios de mandatos governamentais, para os quais se busca analisar a gestão dos restos a pagar, verificando os estoques de restos a pagar inscritos em virtude dos compromissos assumidos a partir de primeiro de maio do último ano de mandato, bem como o comportamento para os compromissos assumidos pela gestão no início do mandato.

Os valores dos dados coletados foram corrigidos pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), permitindo, assim, aferir a evolução real das variáveis analisadas entre 2004 e 2019. Ainda, para facilitar a visualização, os valores foram transformados em milhões.

Para a análise dos dados, inicialmente foi utilizada a estatística descritiva para calcular médias, desvios padrões, valores mínimos e máximos, de todo o período

analisado. Em seguida, foram realizados cálculos relacionando às variáveis com o intuito de compará-las e verificar a evolução e composição dos restos a pagar no decorrer do tempo. Ademais, foram elaborados gráficos com o objetivo de facilitar as interpretações e análises propostas.

3.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Este estudo tem como foco a gestão dos restos a pagar do Estado de Alagoas, no período de 2004 a 2019. Justifica-se a escolha dessa série temporal por possibilitar uma análise e comparação de valores de forma mais ampla, permitindo identificar a evolução dos restos a pagar, a composição, as inscrições mais significativas por classificação em restos a pagar processados e não processados, o percentual de participação dos restos a pagar na execução orçamentária, o montante inscrito a cada ano e, ainda, sua relação com a disponibilidade de caixa.

Por fim, a limitação dessa pesquisa está na restrição da análise apenas ao Estado de Alagoas, não havendo comparação com os dados de outros estados da Região Nordeste ou do País.

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Nesta seção, são apresentados e analisados os dados e os resultados da pesquisa no que concerne à gestão dos restos a pagar no estado de Alagoas durante os anos de 2004 a 2019, sendo esta subdividida em três subseções, a saber: apresentação do estado de Alagoas; execução Orçamentária; inscrição e cancelamento de restos a pagar processados e não processados.

4.1 APRESENTAÇÃO DO ESTADO DE ALAGOAS

Alagoas, cuja capital é Maceió, localiza-se na região Nordeste do Brasil, juntamente com os estados de Pernambuco (ao Norte) e Sergipe (ao Sul) e ao Oeste faz fronteira com o estado da Bahia. De acordo informações disponibilizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no ano de 2019, o território alagoano possui uma área de 27.843,295 km² e uma população estimada de 3.337.357 habitantes, espalhada por 102 municípios.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA

Inicialmente, a Tabela 1 apresenta os valores das médias, desvios padrões, mediana, valores mínimo e máximo para cada variável analisada.

Tabela 1 - Análise Descritiva.

Variável	Média	DesvPad	Mediana	Min	Max
RAPNP	332,83	258,5093	226,08	25,47	309,00
RAPP	238,17	150,602	177,30	101,04	602,14
TOTAL RAP	571,00	263,4019	566,86	191,15	1.092,98
DISP CX	745,65	857,4455	821,65	-874,68	1.829,89
DOT AUT	9.466,10	1.176,716	9.752,60	7.373,26	11.106,09

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

Observa-se que as médias dos valores totais de restos a pagar inscritos e da disponibilidade de caixa, para o período analisado, são, respectivamente, R$ 571,00 milhões e R$ 745,65 milhões, demonstrando que, em geral, há disponibilidade de caixa para a inscrição em restos a pagar.

Em contrapartida, ao analisar os valores mínimos, verifica-se que o valor mínimo da disponibilidade de caixa foi negativo, indicando a insuficiência de recursos. De acordo os relatórios contábeis do ente analisado, houve insuficiência financeira nos anos de 2004 e 2005, sendo o valor mínimo evidenciado no exercício de 2005.

Os valores relacionados ao mínimo e ao máximo do total de restos a pagar inscritos são de R$ 191,15 milhões e R$ 1.092,28 milhões, respectivamente. Nota-se também a expressiva amplitude resultante da diferença entre os valores totais de restos a pagar máximos e mínimos.

O valor mínimo dos restos a pagar processados é aproximadamente quatro vezes maior que o mínimo dos não processados, já o máximo dos processados representa o dobro do valor máximo de não processados. Isso demonstra, em média, que, grande parte das despesas transferidas para o exercício seguinte depende apenas do pagamento.

Após a análise descritiva dos dados, a seguir será observada a execução orçamentária do Estado de Alagoas.

4.3 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO ESTADO DE ALAGOAS

A Tabela 2 apresenta, para o exercício atual, os valores referentes à Dotação Autorizada e à Execução Orçamentária e as respectivas evoluções entre o exercício anterior e o que se analisa.

Tabela 2 – Dotação Autorizada e Execução Orçamentária do Estado de Alagoas

Períodos	Dotação Autorizada (1)		Execução orçamentária (2)	
	Valor R$ milhões	Evolução (%)	Valor R$ milhões	Evolução (%)
2004 - 2005	8.865,26	2,6	6.635,48	9,5
2005 - 2006	8.578,11	-3,2	6.523,93	-1,7
2006 - 2007	9.281,69	8,2	7.001,01	7,3
2007 - 2008	9.901,26	6,7	8.065,79	15,2
2008 - 2009	11.568,34	16,8	8.905,50	10,4
2009- 2010	11.628,20	0,5	9.597,45	7,8
2010 - 2011	10.410,28	-10,5	9.246,41	-3,7
2011 - 2012	11.357,31	9,1	9.811,53	6,1
2012 - 2013	12.364,48	8,9	10.043,10	2,4
2013 - 2014	12.372,44	0,1	10.902,19	8,6
2014 - 2015	11.650,20	-5,8	10.087,02	-7,5

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

Tabela 2 – Dotação Autorizada e
Execução Orçamentária do Estado de Alagoas

Períodos	Dotação Autorizada (1)		Execução orçamentária (2)	
	Valor R$ milhões	Evolução (%)	Valor R$ milhões	Evolução (%)
2015 - 2016	12.303,83	5,6	11.377,41	12,8
2016 - 2017	12.416,77	0,9	11.172,58	-1,8
2017 - 2018	11.839,75	-4,6	10.787,93	-3,4
2018 - 2019	10.559,86	-10,8	9.307,83	-13,7

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

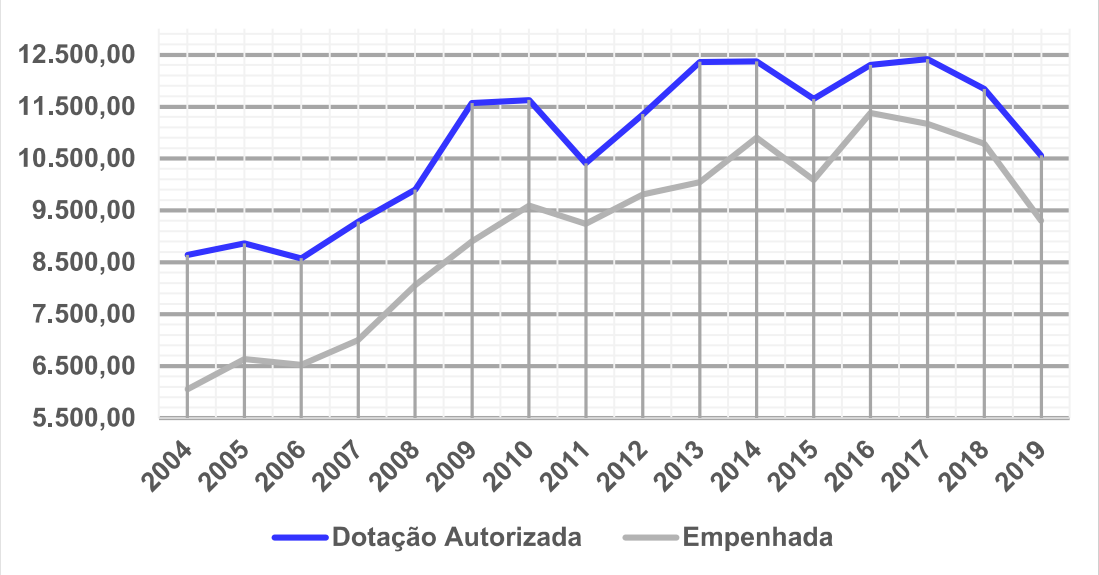
Ao observar a evolução total da dotação orçamentária, constatam-se oscilações de valores que ora evoluem positivamente, ora negativamente. Dos 16 anos analisados, 5 apresentaram redução da dotação orçamentária autorizada, destacando-se os períodos de 2010 para 2011 e de 2018 para 2019, os quais revelaram -10,5% e -10,8%, respectivamente. Para os demais anos analisados, houve aumento na dotação autorizada, sendo o ápice verificado no período de 2008 para 2009 quando foi evidenciada a evolução de 16,8%.

Seguindo a mesma dinâmica de comportamento dos gastos autorizados, a execução orçamentária também apresenta um comportamento que oscila positiva e negativamente, conforme é observado na Tabela 2. Os dados mostram que em 6 anos houve decréscimos dos valores empenhados em relação ao respectivo ano anterior e, para os demais períodos, houve aumento na execução, sendo os maiores percentuais de acréscimos verificados nos períodos de 2008 para 2009 e de 2015 para 2016, respectivamente, de 10,4% e 12,8%.

Destaca-se ainda a sequência de decréscimos verificada nos últimos três períodos analisados, redução ocasionada pela crise econômica que motivou o contingenciamento de gastos.

Complementando, para melhor visualização da dinâmica apresentada acima, o Gráfico 1 revela a evolução da dotação autorizada e da execução orçamentária, mostrando, para os períodos analisados, economia orçamentária, representada pelo intervalo entre as dotações autorizadas e os valores empenhados, visto que apenas uma parcela do orçamento autorizado foi empenhada.

Gráfico 1 – Evolução da Dotação Autorizada e da Execução Orçamentária (R$ Milhões)



Fonte: elaboração da autora (2020)

Ainda, corrobora-se o entendimento de que tanto a dotação orçamentária, quanto a execução orçamentária decresceram nos últimos anos, em decorrência da crise econômica, sinalizando contingenciamento de gastos.

Após a análise da dotação autorizada e da execução orçamentária, cabe agora examinar os valores que foram empenhados, mas não foram pagos e, consequentemente, inscritos em restos a pagar.

4.4 EVOLUÇÃO DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR

A Tabela 3 a seguir expõe os valores absolutos e relativos referentes à evolução da inscrição dos restos a pagar processados (RAPP) e não processados (RAPNP) no Estado de Alagoas.

Tabela 3. Evolução dos Restos a Pagar

Ano	**Restos a Pagar Processados**		**Restos a Pagar Não Processados**		**Total de Restos a Pagar**	
	Valor Inscrito Em R$ Milhões	Evolução (%)	Valor Inscrito Em R$ Milhões	Evolução (%)	Valor Inscrito Em R$ Milhões	Evolução (%)
2004 - 2005	244,14	31,5	367,81	451,9	611,95	142,5
2005 - 2006	161,20	-34,0	113,65	-69,1	274,86	-55,1
2006 - 2007	114,83	-28,8	123,53	8,7	238,36	-13,3
2007 - 2008	101,04	-12,0	420,73	240,6	521,77	118,9

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

Tabela 3. Evolução dos Restos a Pagar (Continuação)

Ano	Restos a Pagar Processados		Restos a Pagar Não Processados		Total de Restos a Pagar	
	Valor Inscrito Em R$ Milhões	Evolução (%)	Valor Inscrito Em R$ Milhões	Evolução (%)	Valor Inscrito Em R$ Milhões	Evolução (%)
2008 - 2009	266,85	164,1	826,13	96,4	1092,98	109,5
2009- 2010	146,25	-45,2	685,05	-17,1	831,3	-23,9
2010 - 2011	119,38	-18,4	548,55	-19,9	667,93	-19,7
2011 - 2012	168,67	41,3	665,71	21,4	834,38	24,9
2012 - 2013	168,93	0,2	605,49	-9,0	774,42	-7,2
2013 - 2014	385,92	128,4	98,19	-83,8	484,1	-37,5
2014 - 2015	205,41	-46,8	219,83	123,9	425,23	-12,2
2015 - 2016	214,97	4,7	191,69	-12,8	406,66	-4,4
2016 - 2017	165,68	-22,9	25,47	-86,7	191,15	-53,0
2017 - 2018	602,14	263,4	134,5	428,1	736,64	285,4
2019 - 2019	559,57	-7,1	232,32	72,7	791,9	7,5
Média	238,17	27,90	332,83	76,34	571,00	30,84
Desvio Padrão	150,60	86,36	258,51	166,16	263,40	90,84
Valor Máximo	602,14	263,44	826,13	451,94	1.092,98	285,37
Valor Mínimo	101,04	-46,77	25,47	-86,71	191,15	-55,08

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

O valor total inscrito em restos a pagar, para cada período analisado, é mostrado na Tabela 3, a qual cinde os Restos a Pagar em Restos a Pagar Processados (RAPP) e Restos a Pagar Não Processados (RAPNP). Os processados correspondem às despesas liquidadas, revelando, assim, que o bem ou o serviço correspondente foi entregue. Já os não processados, por sua vez, ainda não passaram pelo estágio da liquidação, pois foram apenas empenhados.

Considerando esta segregação, os dados representados na Tabela 3 permitem verificar o contexto evolutivo das despesas que foram executadas, mas, por alguma motivação financeira ou não financeira, foram inscritas em RAP. Em média, mais de R$ 238 milhões das despesas empenhadas são liquidadas e inscritas em RAPP. Por sua vez, as despesas empenhadas e ainda não liquidadas apontam uma média superior a R$ 332 milhões e foram inscritas em RAPNP. Considerando o total de RAP inscritos, consta-se uma média de 571 milhões.

Complementando essa informação, observa-se também que o total de RAP inscritos ao final de cada exercício evoluiu, em média, 30,84%.

Analisada a evolução dos restos a pagar, a seguir será observada a composição dos restos a pagar.

A Tabela 4 apresenta o montante anual inscrito de RAPP e RAPNP em cada período e o percentual correspondente relativo ao valor total anual de RAP inscrito.

Tabela 4 - Composição dos Restos a Pagar

Ano	Restos a Pagar Processados		Restos a Pagar Não Processados		Total de Restos a Pagar
	Inscrito em R$ Milhões	Participação (%)	Inscrito em R$ Milhões	Participação (%)	
2004	185,67	73,6	66,64	26,4	252,31
2005	244,14	39,9	367,81	60,1	611,95
2006	161,20	58,6	113,65	41,3	274,86
2007	114,83	48,2	123,53	51,8	238,36
2008	101,04	19,4	420,73	80,6	521,77
2009	266,85	24,4	826,13	75,6	1092,98
2010	146,25	17,6	685,05	82,4	831,3
2011	119,38	17,9	548,55	82,1	667,93
2012	168,67	20,2	665,71	79,8	834,38
2013	168,93	21,8	605,49	78,2	774,42
2014	385,92	79,7	98,19	20,3	484,10
2015	205,41	48,3	219,83	51,7	425,23
2016	214,97	52,9	191,69	47,1	406,66
2017	165,68	86,7	25,47	13,3	191,15
2018	602,14	81,7	134,5	18,3	736,64
2019	559,57	70,7	232,32	29,3	791,9
Média	238,17	47,60	332,83	52,40	571,00
Desvio Padrão	150,60	25,40	258,51	25,40	263,40
Valor Máximo	602,14	86,68	826,13	82,41	1.092,98
Valor Mínimo	101,04	17,59	25,47	13,32	191,15

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

Os dados mostram, para os 16 anos analisados, que a média de RAPNP é maior que a de RAPP, indicando que, em média, 52,40% do orçamento executado são levados para o exercício seguinte como RAPNP. Com esse mecanismo, o estado transfere para o exercício seguinte uma dotação que, embora seja vinculada, ainda necessita de liquidação.

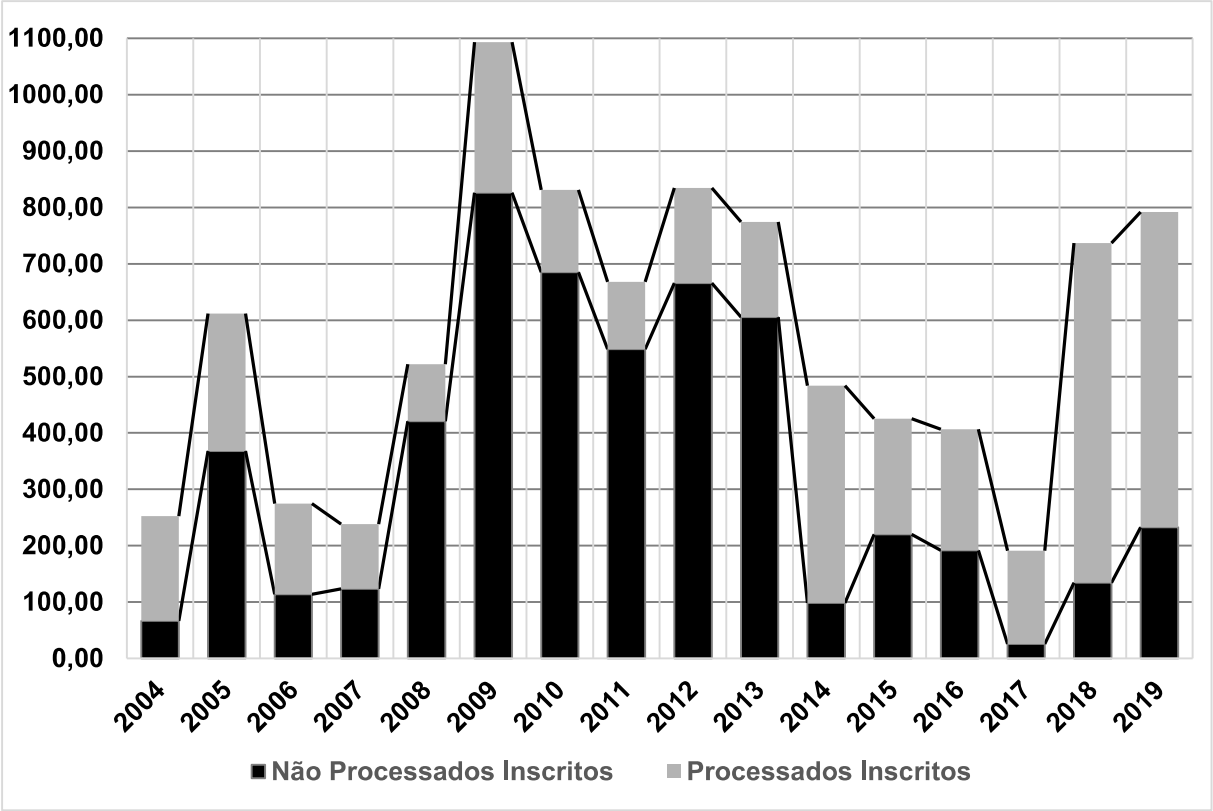
A proporção de RAPNP em relação ao total inscrito comportou-se acima de 50% em 2005, de 2007 a 2013 e em 2015, tendo como ápice o ano de 2010 com 82,4% do valor inscrito. Essas elevadas proporções de RAPNP, nesses 9 anos, mostram que menos despesas foram liquidadas no ano em que o empenho foi autorizado.

Já o aumento de RAPP nos demais exercícios, principalmente nos 4 últimos, sinaliza que ao longo desses anos mais despesas foram processadas no ano em que foram empenhadas, transferindo, desse modo, para o exercício seguinte apenas a obrigação financeira de curto prazo.

O total de RAP inscrito ao final de cada exercício aumenta o passivo financeiro do estado e, consequentemente, reduz o superávit financeiro do exercício em que ocorreu a inscrição. Nessa perspectiva, na medida em que os RAPNP aumentam, o estado diminui a sua liquidez financeira e reduz uma fonte de recursos para abertura de créditos adicionais suplementares e especiais

Considerada a representatividade dos RAPP e RAPN, cabe, para uma melhor visualização, observar o Gráfico 2 que apresenta o comportamento da Inscrição de Restos a Pagar Processados e Não Processados.

Gráfico 2 – Comportamento da Inscrição de Restos a Pagar Processados e Não Processados



Fonte: Elaboração da autora (2020)

Percebe-se no Gráfico 2 que o exercício que contempla a maior quantia de restos a pagar inscritos no Estado de Alagoas é do ano de 2009. Fica evidente, especialmente no período de 2007 a 2013, que o montante de inscrição dos RAPNP

é consideravelmente maior que a inscrição dos RAPP. O inverso acontece principalmente no intervalo de 2016 a 2019, em que o percentual de RAPP inscritos supera a inscrição de RAPNP.

Em outro norte, a Tabela 5 apresenta, para cada exercício analisado, os valores referentes ao cancelamento dos restos a pagar processados e não processados e, respectivamente, os representativos destes em relação ao empenho.

Tabela 5 - Valores empenhados e inscritos em Restos a Pagar no período de 2004 a 2019

Ano	Empenho **(1)** R$ em Milhões	RAPP **(2)** R$ em Milhões	% $(^2/_1)$	RAPNP **(3)** R$ em Milhões	% $(^3/_1)$	RAP **(4)** R$ em Milhões	% $(^4/_1)$
2004	6.058,29	185,67	3,06	66,64	1,10	252,31	4,16
2005	6.635,48	244,14	3,68	367,81	5,54	611,95	9,22
2006	6.523,93	161,2	2,47	113,65	1,74	274,86	4,21
2007	7.001,01	114,83	1,64	123,53	1,76	238,36	3,40
2008	8.065,79	101,04	1,25	420,73	5,22	521,77	6,47
2009	8.905,50	266,85	3,00	826,13	9,28	1092,98	12,27
2010	9.597,45	146,25	1,52	685,05	7,14	831,3	8,66
2011	9.246,41	119,38	1,29	548,55	5,93	667,93	7,22
2012	9.811,53	168,67	1,72	665,71	6,78	834,38	8,50
2013	10.043,10	168,93	1,68	605,49	6,03	774,42	7,71
2014	10.902,19	385,92	3,54	98,19	0,90	484,1	4,44
2015	10.087,02	205,41	2,04	219,83	2,18	425,23	4,22
2016	11.377,41	214,97	1,89	191,69	1,68	406,66	3,57
2017	11.172,58	165,68	1,48	25,47	0,23	191,15	1,71
2018	10.787,93	602,14	5,58	134,5	1,25	736,64	6,83
2019	9.307,83	559,57	6,01	232,32	2,50	791,9	8,51

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

Durante os anos analisados, os dados mostram que os RAPP representam, na maioria dos anos, a menor parcela dos valores empenhados. Já os RAPNP, em 9 dos 16 anos analisados, apresentam o maior percentual em relação às despesas empenhadas.

Em geral, verifica-se que uma parcela consideravelmente pequena das despesas empenhadas foi inscrita em restos a pagar, mas o percentual foi bastante oscilante. O maior percentual de inscrição de restos a pagar em relação às despesas empenhadas foi de 12,27%, observado no ano de 2009. Já a menor parcela de restos a pagar inscritos em relação aos empenhos é verificada no ano de 2017, alcançando um percentual de apenas 1,71%.

Além disso, os dados atestam que o montante de RAPNP inscritos em cada exercício foi, em todos os exercícios analisados, superior ao de RAPP também inscritos.

A Tabela 6, por sua vez, mostra, para cada exercício analisado, os percentuais de cancelamento dos restos a pagar processados e não processados inscritos em exercícios anteriores.

Tabela 6- Inscrição e Cancelamento de Restos a Pagar (Em R$ Milhões)

Ano	Restos a Pagar Processados			Restos a Pagar Não Processados		
	Inscrição	**Cancelamento**	**% Cancelado**	**Inscrição**	**Cancelamento**	**% Cancelado**
2004	185,67	15,76	**8%**	66,64	11,23	**17%**
2005	244,14	18,83	**8%**	367,81	16,78	**5%**
2006	161,2	66,65	**41%**	113,65	208,62	**184%**
2007	114,83	21,09	**18%**	123,53	28,91	**23%**
2008	101,04	3,99	**4%**	420,73	47,77	**11%**
2009	266,85	2,38	**1%**	826,13	157,42	**19%**
2010	146,25	16,67	**11%**	685,05	309	**45%**
2011	119,38	11,06	**9%**	548,55	195,56	**36%**
2012	168,67	1,85	**1%**	665,71	139,86	**21%**
2013	168,93	2,59	**2%**	605,49	233,12	**39%**
2014	385,92	9,1	**2%**	98,19	130,38	**133%**
2015	205,41	2,37	**1%**	219,83	38,03	**17%**
2016	214,97	3,84	**2%**	191,69	59,25	**31%**
2017	165,68	1,62	**1%**	25,47	37,13	**146%**
2018	602,14	2,43	**0%**	134,5	4,63	**3%**
2019	559,57	0,95	**0%**	232,32	11,52	**5%**

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

Nessa linha de análise, percebe-se que houve, em todos os anos do período analisado, cancelamento da inscrição de restos a pagar, exceto nos 2018 e 2019 para os restos a pagar processados.

Fica evidente em toda a série histórica que o percentual de cancelamento dos restos a pagar processados é expressamente menor se comparada com o cancelamento dos restos a pagar não processados. Isso ocorre porque, para os restos a pagar processados, a fase da liquidação da despesa ocorreu em exercício anterior, para a qual se verifica oportunamente o direito do credo, restando, portanto, apenas a obrigação financeira. Por outro lado, existe a possibilidade de os restos a pagar processados serem cancelados quando não se verificar o direito do credo.

Os dados atestam para o período pesquisado a presença do cancelamento de despesas represadas em exercícios anteriores. Nesse contexto, percebe-se que o ápice de cancelamento dos restos a pagar tanto processados como não processados ocorreu no exercício de 2006, final de mandato e do gestor da época, representando 41% e 184%, respectivamente, do valor da inscrição de restos a pagar.

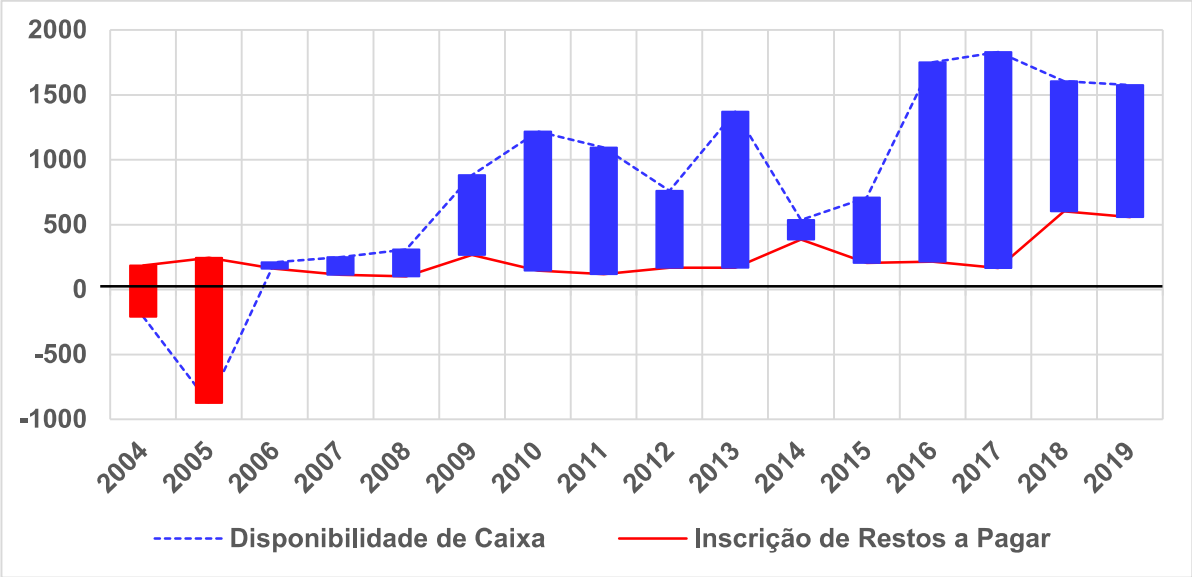
Além de 2006, os percentuais dos RAPNP ultrapassam os 100% em 2014, outro final de mandato e de gestor, e em 2017. Os RAPP, por sua vez, vêm diminuindo ao longo dos exercícios, mostrando que os montantes inscritos em 2017 e em 2018 foram totalmente pagos, respectivamente, em 2018 e em 2019, alcançando, assim, nenhum cancelamento para os dois últimos exercícios analisados.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece metas e limites para garantir a responsabilidade na gestão fiscal. Para tanto, essa norma financeira, em seu artigo 42, impede a inscrição de restos a pagar sem disponibilidade de caixa para os compromissos assumidos nos últimos 8 meses do final de mandato. Nessa toada, para inscrever despesas em restos a pagar, o ente público deverá possuir recursos financeiros suficientes para quitar os compromissos transferidos para o exercício seguinte.

Nessa linha normativa, o Gráfico 3 evidencia, ao longo dos períodos pesquisados, os comportamentos dos montantes da disponibilidade de caixa e dos restos a pagar inscritos em cada período. Nota-se, então, que o estado obedeceu à legislação financeira, uma vez que, nos exercícios que representavam finais de mandato (2006, 2010, 2014 e 2018), a disponibilidade de caixa apresentada para os compromissos assumidos nos dois últimos quadrimestres era suficiente para inscrever os restos a pagar, evitando, assim, a majoração da dívida pública do ente.

Por outro lado, os achados também mostram disponibilidade de caixa negativa em 2004 e em 2005.

Gráfico 3 – Comportamento da Disponibilidade de Caixa e da Inscrição de Restos a Pagar



Fonte: Elaboração da autora (2020)

As maiores suficiências de caixa foram encontradas nos exercícios de 2017 e 2018. Entretanto, as menores diferenças positivas da suficiência de caixa foram encontradas nos exercícios de 2006, 2007 e 2014.

Já o ano com maior folga de recursos financeiros foi ano de 2017, que apresentou a maior quantia de disponibilidade de caixa e o percentual de inscrição de restos a pagar foi de 9% dos recursos de caixa disponíveis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo geral analisar os resultados das ações orçamentárias realizadas pelo Estado de Alagoas na gestão dos restos a pagar.

Para isso, foi adotado como procedimento de pesquisa o estudo de caso e quanto aos objetivos uma análise descritiva. O período analisado corresponde aos anos de 2004 a 2019, e para o levantamento de dados utilizou-se de meios bibliográficos e documentais.

Os resultados obtidos revelaram que na execução orçamentária, o Estado de Alagoas, em todo o período de análise, empenhou apenas uma parcela dos gastos autorizados, o que reflete uma economia orçamentária. Ainda, observa-se nos últimos anos um decréscimo sequencial tanto nos gastos autorizados como nos valores empenhados, decorrente do contingenciamento de gastos no período de recessão econômica enfrentado pelo país.

A evolução da inscrição dos restos a pagar apresenta um comportamento inconstante, ora aumentando, ora diminuindo, observando-se aumentos de até 285,4 % de um ano para o outro. Ao segregar a inscrição dos restos a pagar em processados e não processados constatou-se que a proporção de RAPNP é expressamente maior que os RAPP, demonstrando que menos despesas foram liquidadas no ano da execução do empenho. Além disso, na maioria dos anos, o montante de RAPNP representa a maior parcela das despesas empenhadas.

Com relação ao cancelamento dos restos a pagar, a maior parcela cancelada corresponde aos RAPNP, visto que, no caso dos RAPP, em razão de já ter havido a liquidação da despesa, restou apenas o pagamento. Os dados ainda revelaram que os maiores percentuais de cancelamento dos restos a pagar ocorreram nos finais de mandatos dos gestores.

Comparando a inscrição dos restos a pagar com os recursos financeiros disponíveis, verifica-se que apesar da disponibilidade de caixa negativa em dois anos, nos demais houve recursos suficientes para inscrever despesas em restos a pagar. Nota-se, dessa forma, atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal, visto que nos exercícios correspondentes aos finais de mandato, houve suficiência financeira para assumir os compromissos.

Os resultados revelam, principalmente com relação ao comportamento dos RAPNP, a necessidade de melhoria na gestão dos restos a pagar, com o intuito de

evitar o comprometimento dos orçamentos seguintes e distorção da execução financeira, além de melhorar a qualidade do gasto público.

Ressalta-se como limitação desse estudo, o foco na análise dos dados apenas do Estado de Alagoas, não permitindo a comparação com o comportamento de outros Estados. Para pesquisas futuras, sugere-se que seja analisada a gestão dos restos a pagar em comparação com outros estados, observando a obediência à legislação financeira.

Por fim, os resultados encontrados podem servir de embasamento para futuras avaliações, no que concerne à gestão de restos a pagar no Estado de Alagoas. Ainda, esse estudo poderá ser utilizado como fonte de pesquisa para estudiosos e para a elaboração de outros trabalhos.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. O fantasma dos restos a pagar. **Jota,** 12 de dez. de 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/o-fantasma-dos-restos-a-pagar-12122019>. Acesso em: 20 abr. 2020.

ALENCAR, A. C. **As implicações dos restos a pagar na gestão da saúde pública: o caso de Mato Grosso**. 2015. 70f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública), Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, 2015.

ALVES, Á. J. S.; OLIVEIRA, R. C. R.; DANTAS, C. N. Desafios da Gestão dos Restos a Pagar na Administração Pública Municipal. *In:* **Congresso de Gestão, Negócios e Tecnologia da Informação–CONGENTI**, 1, 2017. **Anais**...UNIT, 2017.

ALVES, D P. Carry-over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal. **Prêmio Tesouro Nacional de monografias**, 2011.

AQUINO, A. C. B.; AZEVEDO, R. R. O "ir" realismo orçamentário nos municípios brasileiros. **Business and Management Review**, v. 5, n. 1, p. 210-224, 2015.

AUGUSTINHO, S. M.; OLIVEIRA, A. G.; LIMA, I. A. A "contabilidade criativa" e a inscrição de restos a pagar como "expediente" para alcançar o superávit primário. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 4, p. 127-147, 2013.

BEZ, M. V. *et al*. Análise dos restos a pagar não processados na Prefeitura Municipal de Florianópolis e os impactos na gestão orçamentária no ano de 2015. 2017. 7f. Monografia (Graduação em Ciências contábeis), Centro socioeconômico, Curso de Ciências Contábeis, Florianópolis, 2017.

BEZERRA FILHO, J. E. **Orçamento aplicado ao setor público:** abordagem simples e objetiva. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CARVALHO, M. B. **Restos a pagar e a anualidade orçamentária**. 2012. 61f. Monografia (Especialização em Orçamento Público) - Instituto Serzedello Corrêa, Brasília, 2012. Disponível em: < https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/restos-a-pagar-e-anualidade-orcamentaria.htm > Acesso em: 20 abr. 2020.

CASTRO, D. P. C. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público.** São Paulo: Atlas, 2017.

COELHO, G. N. *et al*. Gestão de restos a pagar: estudo de caso dos resultados alcançados pela UFSC no período de 2011 a 2016. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 18, p. 2738, 2019.

COSTA, G. P. L. **Contabilidade Pública.** Salvador: Atlas, 2018.

COSTA, J. I. F. *et al*. Regime de competência aplicado ao setor público: análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 10, n. 3, p. 240-253, 2013.

DECKER, L. *et al*. Evolução da Inscrição de Restos a Pagar do Estado de Santa Catarina no período de 2011 a 2017. *In:* Contabilidade e perspectivas futuras, 2018, Florianópolis, **Anais**... Florianópolis: Centro de eventos da UFSC, 2018.

FURTADO, M. D. **Os Impactos dos Restos a Pagar na Administração Orçamentária da Justiça Eleitoral**. 2010. 63 f. Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – Escola de Administração Fazendária, ESAF, Brasília, 2010. Disponível em: http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/arquivos_monografias/arquivo.2013-04-17.2043582724. Acesso em:17 abr.2020.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6 ed. São Paulo: Atlas. 2017.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2019. Disponível em: https://cidades.ibge.gov.br/brasil/al/panorama. Acesso em: 20 jul. 2020.

LIMA, A. C. S. **Fatores que explicam a condição financeira dos estados brasileiros no período de 2012 a 2016**. 2018. 166f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública:** integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MEURER, A. *et al*. Impactos da inscrição de restos a pagar não processados no tribunal de Justiça de Santa Catarina nos exercícios de 2010 a 2014. **Governet: a revista do administrador público**, n.147, 2017.

NASCIMENTO, E. R. **Gestão Pública**: tributação e orçamento; lei de responsabilidade fiscal; tópicos em contabilidade pública; gestão pública no Brasil, de JK a Lula; administração financeira e orçamentária; finanças públicas nos três níveis de governo. São Paulo: Saraiva, 2006.

NERES, D. V. *et al*. **Restos a Pagar**: análise dos procedimentos adotados na Prefeitura Municipal de Biguaçu. 2010. 62f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Centro socioeconômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

OLIVEIRA, T. M. N. **Restos a pagar**: um estudo no Nordeste Brasileiro. 2012.

OLIVEIRA, W. Lei de responsabilidade fiscal. O artigo 42, a assunção de obrigações no final de mandato e a inscrição de despesas em restos a pagar. **BNDES – Banco Federativo.** Disponível em: http://www.federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm. Acesso:15 abr.2020.

PEIXOTO, A. A. A.; PEIXOTO, A. G. Restos A Pagar–Um Procedimento Contábil Legalmente Instituído com Severas Implicações no Equilíbrio Orçamentário. *In*: Congresso Internacional de Desempenho no Setor Público, 1, 2017, Florianópolis. **Anais**...Florianópolis: Teatro Pedro Ivo: 2017.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública:** uma abordagem da administração financeira pública. 11. ed. Rev. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2010.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. D. **Metodologia do trabalho científico:** Métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Universidade Feevale, 2013.

ROCHA, A. L. **Restos a Pagar**: Um estudo do cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados de 2002 a 2013. Brasília, 2014.

RODRIGUEZ, D. **Prescrição dos restos a pagar**. 2019. Disponível em: <https://marcelguimaraes.com.br/prescricao-dos-restos-a-pagar/>. Acesso em: 04 abr. 2020.

RESTOS A PAGAR NA LRF. [S.l: s.n], 24 jan. 2020. 1 vídeo (ca. 7 min). Disponível em:<https://www.youtube.com/watch?v=ASpfxjPxQO0>. Acesso em: 02 abr. 2020.

SOUZA, C. A.; RODRIGUES, W. M. Análise dos restos a pagar e o orçamento municipal: uma perspectiva dos restos a pagar, disponibilidade e endividamento. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, v. 7, n. 1, p. 1-30, 2018.

SILVA, T. C. C.; LIMA, D. V. **A adoção do princípio da competência no tratamento contábil dos restos a pagar**. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos92009/168.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2020.

SILVA, V. L. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: uma abordagem prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, V. L. **A nova contabilidade aplicada ao setor público:**uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, W. R. **Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na administração pública federal.** 2008. 93f. Monografia - (especialização em orçamento público), Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Universidade do Legislativo Brasileiro, 2008.

TAMBELLINI, G. L. S. Cancelamento de restos a pagar. **Revista Jus Navigandi**, v. 17, n. 3171, 2012. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/21202. Acesso em: 4 abr. 2020.

VIEIRA, F. S.; SANTOS, M. A. B. Contingenciamento do pagamento de despesas e restos a pagar no orçamento federal do SUS. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 4, p. 731-739, 2018.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.