

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**DECIFRANDO OS “RESTOS A PAGAR” NA DINÂMICA
ORÇAMENTÁRIA DA FIOCRUZ**

DISSERTAÇÃO APRESENTADA À ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E
DE EMPRESAS PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE

GABRIELA FREIRE LUNA

Rio de Janeiro – 2018

GABRIELA FREIRE LUNA

**DECIFRANDO OS “RESTOS A PAGAR” NA DINÂMICA ORÇAMENTÁRIA
DA FIOCRUZ**

Dissertação apresentada à Escola Brasileira de
Administração Pública e de Empresas para
obtenção do título de Mestre em Administração
Pública.

Área de concentração: Governança e
Administração Pública

Orientador: Prof.Dr. Armando Cunha

RIO DE JANEIRO

2018

Luna, Gabriela Freire

Decifrando os "restos a pagar" na dinâmica orçamentária da
Fiocruz / Gabriela Freire Luna. – 2018.

104 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e
de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: Armando Cunha

Inclui bibliografia.

1. Fundação Oswaldo Cruz. 2. Orçamento. 3. Despesa pública.
4. Administração pública. I. Cunha, Armando, 1947-. II. Escola Brasileira
de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação Acadêmica
e Pesquisa. III. Título.

CDD – 353

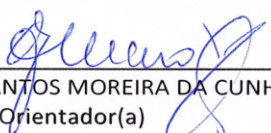
GABRIELA FREIRE LUNA

“DECIFRANDO RESTOS A PAGAR NA DINÂMICA ORÇAMENTÁRIA DA FIOCRUZ”.

Trabalho Final de Curso apresentado(a) ao Curso de Mestrado Profissional em Administração Pública do(a) Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas para obtenção do grau de Mestre(a) em Administração Pública.

Data da defesa: 29/06/2018

ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA


ARMANDO SANTOS MOREIRA DA CUNHA
Orientador(a)


PAULO ROBERTO DE MENDONÇA MOTTA
Membro Interno


ROSA MÁRIA PINHEIRO SOUZA
Membro Externo

AGRADECIMENTOS

Inicialmente agradeço a Deus, tenho certeza que todos meus méritos são alcançados por Sua culpa, e que bom!

Agradeço também a um tripé fundamental nessa minha jornada, minha mãezinha Maria Ruth, meu companheiro Roger e meu filhinho Bernardo.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Armando Cunha, pelo brilhantismo e humildade na forma como conduziu a elaboração deste trabalho.

Também agradeço aos meus colegas da Fiocruz e da FGV, pelo incentivo e apoio primordiais no decorrer desse mestrado.

Destaco que o presente trabalho foi realizado com apoio da Escola Corporativa Fiocruz, no âmbito do Programa de Desenvolvimento Gerencial (PDG).

RESUMO

Objetivo- Este estudo pretende investigar quais são as potenciais implicações do volume crescente de Restos a Pagar no ciclo orçamentário da organização, Fundação Oswaldo Cruz.

Metodologia- A pesquisa consiste em um estudo de caso e os dados foram coletados do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), através do Tesouro Gerencial. Adicionalmente foram realizadas pesquisas bibliográfica, documental e de campo, acerca do tema.

Resultados- Os resultados apontam que a existência de um volume significativo de Restos a Pagar compromete negativamente os dois hemisférios da dinâmica orçamentária da organização, as fases de elaboração/aprovação e também as fases de execução / controle do orçamento, ainda que seus efeitos não sejam tão sensíveis aos gestores da instituição.

Limitações- A principal limitação deste estudo é que a pesquisa de campo se restringiu a um número limitado de unidades que integram a Fiocruz, ainda que criteriosamente selecionadas.

Contribuições práticas- A partir desses resultados é possível que os gestores tenham uma melhor percepção dos danos que os Restos a Pagar podem provocar no processo orçamentário da instituição, e provocá-los no sentido de mitigar seus efeitos e coibir seu crescimento.

Contribuições sociais- Provocar a instituição para que os compromissos assumidos com a sociedade, através de suas programações orçamentárias refletidas no orçamento aprovado para um dado exercício fiscal, sejam de fato efetivados.

Originalidade- Possivelmente é o primeiro estudo que avalia os efeitos dos Restos a Pagar no processo orçamentário de uma organização pública.

Palavras-chave: Restos a Pagar, Processo orçamentário, Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz).

Categoria do artigo: Dissertação de Mestrado/Artigo original.

ABSTRACT

Purpose- This work aims to investigate the potential implications of the increasing volume of expenditures unpaid in the organization's budget cycle, Oswaldo Cruz Foundation.

Design/Methodology- The research consists of a case study and the data were collected from the Integrated System of Financial Administration of the Federal Government (SIAFI), through the Management Treasury. In addition, bibliographical, documentary review and field research were carried out on the subject.

Findings- The results indicate the existence of a significant volume of expenditures unpaid that hinders the two poles of the organization's budget dynamics: the elaboration/approval phase and also the execution/control phase, although their effects are not so noticeable to the institution's managers.

Research limitations- The main limitation of this study is the field research was restricted to a limited number of units that integrate Fiocruz, although they are carefully selected.

Practical implications- From these results it is possible that managers have a better perception of the damages that can be caused by expenditures unpaid, mainly the organization's budget cycle, and restrain their growth.

Social implications- To provoke the institution so that the commitments assumed with the society, through its budgetary schedules approved for a given fiscal year, are actually accomplished.

Originality- Possibly it is the first study that evaluates the effects of the expenditures unpaid in the budgetary process of a public organization.

Keywords: Expenditures Unpaid, Budgetary Process, Oswaldo Cruz Foundation

Paper category: Master's thesis/ Research paper

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1- Evolução dos Restos a Pagar na Fiocruz.....	13
Figura 1 - Fluxograma Restos a Pagar	30
Quadro 1 - Legislação acerca dos Restos a Pagar	41
Quadro 2 - Perfil do respondente	42
Figura 2 – Organograma da Fiocruz	48
Gráfico 2 - Ações com índice de inscrição e/ou acúmulo de RAP acima da média do período – Custeio - PPA 2008 a 2011.....	61
Gráfico 3 - Ações com índice de inscrição e/ou acúmulo de RAP acima da média do período – Investimento - PPA 2008 a 2011.....	62
Gráfico 4 - Ações com índice de inscrição e/ou acúmulo de RAP acima da média do período – Custeio – PPA 2012 a 2015	64
Gráfico 5 - Ações com índice de inscrição e/ou acúmulo de RAP acima da média do período – Investimento – PPA 2012 a 2015.....	66
Gráfico 6 - Composição dos Restos a Pagar Inscritos e Reinscritos	68
Gráfico 7- Restos a Pagar totais em relação ao orçamento aprovado por grupo de despesas.....	70
Gráfico 8- Aprovação Mensal de Créditos Adicionais por grupo de despesas.....	76
Gráfico 9 - Despesas empenhadas mensalmente por grupo de despesas.....	78
Gráfico 10 - Execução de Custeio - % do orçamento corrente pago e % de RAP pagos.....	91
Gráfico 11- Execução de Investimento - % do orçamento corrente pago e % de RAP pagos.....	92

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

- ASPS - Ações e Serviços Públicos de Saúde
- CD - Conselho Deliberativo
- CF - Constituição Federal
- CGU - Controladoria Geral da União
- CNS - Conselho Nacional da Saúde
- EC - Emenda Constitucional
- GND - Grupo de Natureza de Despesa
- INV - Investimento
- LDO - Lei de Diretrizes Orçamentária
- LOA - Lei Orçamentária Anual
- LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
- MS - Ministério da Saúde
- MTO - Manual Técnico do Orçamento
- ODC - Outras Despesas Correntes
- PA - Plano Anual
- PPA - Plano Plurianual
- PQ - Plano Quadrienal
- RAG - Relatório Anual de Gestão
- RAP - Restos a Pagar
- RPNP - Restos a Pagar Não Processado
- RPP - Restos a Pagar Processado
- SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira
- SOF - Secretaria de Orçamento Federal
- TCU - Tribuna de Contas da União
- UGE - Unidade Gestora Executora
- UGR - Unidade Gestora Responsável
- UO - Unidade Orçamentária

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	Objetivos	14
1.2	Delimitação do Estudo	14
1.3	Relevância do Estudo	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	18
2.1	Aspectos Legais do Orçamento Público no Brasil	18
2.2	Princípio da Anualidade Orçamentária	21
2.3	Processo Orçamentário nas Organizações do Setor Público	23
2.4	Restos a pagar.....	29
3	MARCOS LEGAIS ACERCA DOS RESTOS A PAGAR.....	35
4	METODOLOGIA.....	42
4.1	Tratamento de Dados	44
4.2	Limitações.....	46
5	FIOCRUZ E SEU PROCESSO DE NEGOCIAÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	47
6	ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS.....	52
6.1	Relevância relativa do volume dos RAP da Fiocruz frente ao Ministério da Saúde.	52
6.2	Composição dos Restos a Pagar na Fiocruz.....	59
6.2.1	Restos a Pagar por Ação Orçamentária:.....	59
6.2.2	Restos a Pagar Processados e Não Processados:	67
6.2.3	Restos a Pagar por grupo de despesas.	69
6.3	Causas que impactaram no volume de inscrição dos Restos a Pagar na Fiocruz.	71
6.4	Reflexos dos RAP nos dois hemisférios do ciclo orçamentário da Fiocruz.	83
6.4.1	Elaboração e Aprovação do orçamento.	84
6.4.2	Execução e Controle do Orçamento.	89
7	CONCLUSÕES.....	96
	REFERÊNCIAS	100
	ANEXO A.....	104
	ANEXO B.....	105
	ANEXO C.....	106

1 INTRODUÇÃO

De acordo com a regras constitucionais brasileiras da atual carta magna, o modelo orçamentário é constituído pela integração de três normas: o Plano Plurianual (PPA), que trata acerca dos objetivos, metas e diretrizes de governo para o período de quatro anos; a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que trata das diretrizes para elaboração do orçamento no exercício seguinte; e a Lei Orçamentária Anual (LOA) que estima o montante de receitas a serem arrecadadas, e fixa a quantia de despesas para dado exercício fiscal.

Todavia, a execução dessas despesas passa necessariamente por três estágios – empenho, liquidação e pagamento, e não raro, o ano termina sem que essas despesas sejam totalmente executadas, ficando para exercícios futuros os cumprimentos das etapas finais da execução orçamentária. Tais despesas, portanto, são inscritas na conta Restos a Pagar, instituto adotado no ordenamento orçamentário brasileiro previsto na Lei 4.320 de 1964, e tema deste estudo.

No Brasil, os Restos a Pagar (RAP) vem assumindo valores expressivos por conta dos represamentos das despesas fixadas na LOA. Uma das causas é que o poder público, dada a discricionariedade de algumas despesas, controla com rigidez o pagamento dessas para garantir o alcance das metas fiscais estabelecidas na LDO (REZENDE e CUNHA, 2013). Essa manobra, sobretudo frente a uma recessão econômica (não incomum no nosso país), permite ao governo gerar um resultado primário desejado, ainda que fictício, decorrente da metodologia utilizada pelo Banco Central - despesas empenhadas e liquidadas não são consideradas como executadas para o cálculo do resultado primário, somente as despesas pagas.

Os investimentos públicos são exemplos dessas despesas discricionárias que, por serem comumente contingenciadas no começo do exercício, e por naturalmente precisarem de um período maior para serem executadas, quando descontingenciadas acabam sendo inscritas em RAP, sendo liquidadas e/ou pagas, fora do exercício que a aprovou. Vale destacar que o mesmo vem acontecendo com as despesas correntes, principalmente quando as liberações orçamentárias destas são concentradas no final

do ano, prática comum na gestão pública brasileira, promovendo um grande saldo de empenhos não liquidados em RAP.

Nas organizações públicas brasileiras o crescimento exacerbado da inscrição de RAP foi uma alternativa encontrada para lidar com a dificuldade de executar os projetos de grande vulto dentro do mesmo exercício e para garantir sua continuidade, sem precisar passar por aprovação em nova lei orçamentária. No entanto, o crescimento desse montante vem promovendo o descompasso da execução orçamentária e financeira. A questão se agrava quando as despesas de custeio também passam por esse mesmo processo e finalizam sendo inscritas em RAP, ensejando dúvidas quanto a eficiência e eficácia do gasto público, e aumentando ainda mais o distanciamento entre a execução das despesas e as prioridades previstas no orçamento corrente (REZENDE e CUNHA,2013).

Estabelece-se, pois, um círculo vicioso, cujos interesses são pouco transparentes. Não por menos vem chamando a atenção dos órgãos fiscalizadores, externos e internos, que entendem a inscrição e a execução dos Restos a Pagar como a existência de um “orçamento paralelo”¹.

A Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz) também vem aumentando vertiginosamente as despesas inscritas em RAP, vide o gráfico abaixo que demonstra um movimento ascendente no período analisado:

¹ Considera-se “orçamento paralelo” a execução (liquidação e/ou pagamento) de despesas realizadas fora do orçamento regular e de total discricionariedade dos gestores públicos.

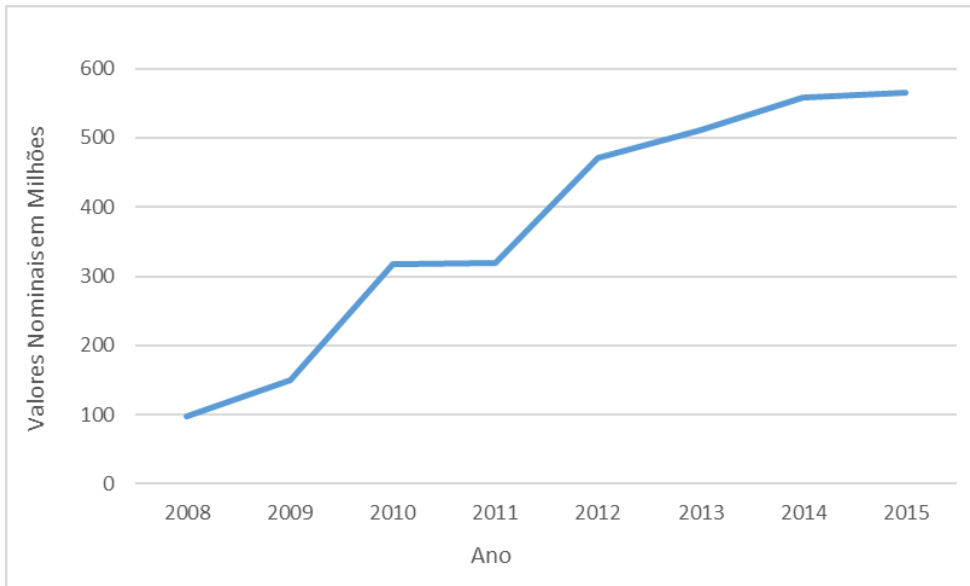


Gráfico 1- Evolução dos Restos a Pagar na Fiocruz

Fonte: Elaboração própria.

Acrescenta-se ainda que parte dessas despesas por vezes nem foram realizadas, ou seja, nesses casos a obra pública ou os bens não foram entregues, nem os serviços foram prestados à sociedade conforme a programação do exercício, o que possivelmente compromete a realização de suas metas institucionais previstas no orçamento vigente e, conseqüentemente, a sua contribuição na execução de políticas públicas.

Perante essa conjuntura, e sobretudo agora com o Novo Regime Fiscal instituído pela EC 95, que congela as despesas primárias do setor público até o ano de 2036, o orçamento anualmente aprovado e executado pela Fiocruz precisa ser otimizado, a qualidade do gasto público precisa ser aprimorada, o que torna o volume crescente dos RAP uma preocupação premente.

A presente pesquisa buscou então resposta para o seguinte problema: quais são as implicações dos restos a pagar no processo orçamentário da Fiocruz?

Para tanto o trabalho foi estruturado em sete seções, além desta introdução. Na seção seguinte foi apresentado o referencial teórico que serviu de suporte para as inferências apontadas; na terceira seção foram relacionados os marcos legais acerca do tema; na quarta seção a metodologia utilizada na pesquisa, que se consistiu em um estudo de caso; na quinta parte foi apresentada a Fiocruz e seu processo de negociação orçamentária; na sexta seção foram discutidos os resultados encontrados

pela pesquisa; e por último foram apresentadas as conclusões e sugestões de iniciativas por este pesquisador.

1.1 Objetivos

O objetivo geral desta pesquisa é decifrar como o volume crescente de Restos a Pagar interfere (ou não), nas fases de elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento. Para tanto, foi escolhido o período que abrange os dois últimos ciclos dos PPAs concluídos (2008 a 2015).

Vinculados ao objetivo geral e ao problema desta investigação, os objetivos específicos são:

- a) Descrever e analisar o processo de negociação orçamentária na Fiocruz;
- b) Analisar a relevância relativa do volume de Restos a Pagar da Fiocruz frente aos Restos a Pagar do seu órgão superior, Ministério da Saúde;
- c) Demonstrar a evolução e a composição dos Restos a Pagar da Fiocruz;
- d) Identificar as principais causas que impactaram no volume de inscrição dos Restos a Pagar na Fiocruz.

1.2 Delimitação do Estudo

Este estudo foi delimitado a avaliar as influências dos Restos a Pagar na dinâmica orçamentária da Fiocruz, unidade gestora vinculada ao Ministério da Saúde. Não serão analisados, portanto, as consequências dos Restos a Pagar na realização das metas institucionais, no alcance da missão organizacional e no atendimento às demandas da sociedade brasileira.

A pesquisa investigará a autorização e a execução de oito peças orçamentárias aprovadas para a Fiocruz nos exercícios de 2008 a 2015.

O período escolhido é referente à vigência dos dois últimos ciclos dos Planos Plurianuais² (PPA) concluídos, 2008 a 2011 e 2012 a 2015. PPA é um plano de médio prazo, que estabelece as diretrizes, objetivos e metas a serem seguidos pelo Poder Público ao longo de um período de quatro anos.

Outra delimitação desta pesquisa refere-se às escolhas das despesas por sua classificação quanto a natureza. O Orçamento da Fiocruz possui três grupos de natureza de despesa: pessoal, custeio e investimento. No entanto a maioria das análises são referentes às despesas de custeio e investimentos. Foram excluídas as despesas de pessoal por serem estas despesas obrigatórias destinadas, basicamente, ao pagamento de servidores ativos e inativos raramente inscritas em RAP.

1.3 Relevância do Estudo

A utilização em excesso dos Restos a Pagar vem banalizando a implementação das decisões tomadas pelos *policy makers* para um dado período. Vem sendo, desse modo, um tema bastante discutido entre os especialistas da área. Segundo Afonso (2016), seu crescimento anda superando, proporcionalmente, a economia do país ou do orçamento. “Os restos a pagar se tornaram um orçamento paralelo e um símbolo da debilidade do processo orçamentário brasileiro” (AFONSO,2016).

Os órgãos de controle também vêm dando atenção crescente e relevante a este assunto nos relatórios de acompanhamento e pareceres prévios apresentados pelo Tribunal de Contas da União (TCU) referentes à Prestação de Contas Anual do Presidente da República.

Deveras, desde 2002, os Relatórios de apreciação das Contas do Governo vêm reiteradamente indicando o crescimento dos montantes inscritos e reinscritos em Restos a Pagar. Situação preocupante porque compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes, com potencial prejuízo na execução das políticas públicas.

² As estruturas do orçamento da Fiocruz nos dois PPA analisados, 2008-2011 e 2012-2015, por Programas de Governos, ações governamentais (orçamentárias) estão nos Anexos A e B deste trabalho.

Por conseguinte, na tentativa de impedir o uso desmesurado de inscrições e reinscrições de Restos a Pagar configurando também o desvirtuamento do princípio da anualidade, o TCU orientou à Secretaria do Orçamento Federal e à Secretaria do Tesouro Nacional, através do Acórdão nº 2823/2015, a elaboração de um plano de ação conjunto que vise identificar as causas e conter a escalada do volume de restos a pagar.

Tendo em vista o referido Acórdão e o volume de Restos a Pagar existente no Ministério da Saúde, a Controladoria-Geral da União (CGU) alertou este que realizará ações de controle sobre a matéria com o objetivo de verificar a conformidade da execução orçamentária e financeira dos citados Restos a Pagar.

A imprensa também tem dado atenção ao tema. Na ocasião em que Ricardo Barros assumiu o Ministério da Saúde em 2016, a mídia destacou a preocupação do novo Ministro em conviver com o montante significativo inscrito na rubrica Restos a Pagar do orçamento de 2015. Conforme reportagem, Ricardo Barros afirmou que conviver com a rolagem de Restos a Pagar e tamanha defasagem poderia comprometer o planejamento da saúde. (Valor Econômico, 2016).

Reportagem recente do Estadão também considerou preocupante o volume dos Restos a Pagar na pasta da Saúde.

Levantamento feito pelo Estadão/Broadcast mostra que os gastos represados na saúde somam R\$ 19,4 bilhões e os cancelados, R\$ 11,8 bilhões. Nos dois casos, essas cifras passam a fazer parte da rubrica “restos a pagar”, como são chamadas na contabilidade pública as despesas empenhadas (comprometidas e ainda não pagas). (ESTADÃO, 2018)

O Conselho Nacional da Saúde (CNS), igualmente interessado na mesma temática, já se posicionou acerca do assunto através da sua Resolução 505/2015, estabelecendo um parâmetro de 5% do empenhado em ações e serviços públicos de saúde para inscrição e reinscrição anual dos Restos a Pagar, a partir de 2016.

O Ministério da Saúde, nessa perspectiva, e tendo como referência o acórdão supracitado, solicitou que a Fiocruz apresentasse os motivos ensejadores da inscrição e permanência dos seus Restos a Pagar. Solicitou também sugestões de medidas administrativas que pudessem ser adotadas, no âmbito do Ministério da Saúde, para conter o estoque dos Restos a Pagar.

Portanto, a expressividade do volume de recursos inscritos em restos a pagar, somadas as manifestações dos órgãos de controle, da imprensa, do CNS e do próprio MS provocando a Fiocruz tornam explícita a relevância do tema para este estudo de caso.

Acrescenta-se ainda que, conforme o Relatório Anual de Gestão (RAG) 2015 do Ministério da Saúde, a Fiocruz inscreveu e reinscreveu à conta de Restos a Pagar um montante de aproximadamente 565 milhões de Reais nos grupos de despesas custeio e investimento. Isso equivale a 46,5% de todo o orçamento aprovado para Fiocruz naquele ano nesses mesmos grupos de despesa. Um valor muitíssimo relevante e que certamente trouxe implicações no planejamento organizacional daquele ano e também nos exercícios subsequentes.

A título de exemplo, no que tange a elaboração, aprovação e execução do orçamento, quando parte dos pagamentos ocorridos durante o ano foram para executar Restos a Pagar, é possível inferir que essa execução financeira não refletiu a programação orçamentária do exercício vigente (Rezende e Cunha, 2014). Essa dissociação temporal entre a execução orçamentária e a execução financeira desqualifica o processo de elaboração e de aprovação orçamento em função da execução de um “orçamento paralelo” e pretérito.

No entanto, dentro da Fiocruz, os Restos a Pagar ainda que sejam indiscutivelmente expressivos, demonstrando a existência de um orçamento paralelo, não induz a um processo de profunda reflexão, tampouco são discutidos seu crescimento e seu montante total durante o processo de negociação orçamentária interna. Um potencial instrumento que pode qualificar a gestão orçamentária da instituição, mas que vem passando despercebido.

Conviver com saldos paralelos ao orçamento aprovado ainda é mais preocupante num contexto de restrição financeira, sobretudo agora com o Novo Regime Fiscal instituído pela Emenda Constitucional 95/2016, porque se instala um ambiente de imprevisibilidade do que será efetivamente executado.

Esse cenário fortalece ainda mais a relevância da presente pesquisa e a importância da organização em construir uma consciência de como este instituto pode estar interferindo na dinâmica do seu processo orçamentário.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A fundamentação teórica da presente pesquisa abordou os aspectos legais do orçamento público no Brasil, o princípio da anualidade orçamentária, o processo orçamentário nas organizações do setor público e os Restos a Pagar.

2.1 Aspectos Legais do Orçamento Público no Brasil

A Constituição Federal de 1988, pela primeira vez na história das constituições brasileiras, tratou em um capítulo específico às finanças públicas, com uma seção dedicada ao orçamento público.

A referida carta magna integrou o planejamento e o orçamento na condição de elo de um grande sistema de previsão, fixação, execução e controle, denominado processo orçamentário. O Orçamento Público passou a ser construído por meio de um conjunto de leis: o Plano plurianual (PPA), com vigência de quatro anos, destinado aos programas de duração continuada e que devem ser estabelecidas de forma a atender às necessidades regionais; a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), tendo a função de orientar a elaboração e a execução dos orçamentos anuais e, finalmente, a Lei Orçamentária Anual (LOA), que passa a ser o instrumento autorizador da arrecadação das receitas e execução das despesas necessárias ao desenvolvimento das ações e serviços públicos (COSTA, A. apud SILVA; NEVES, 2014).

É considerável salientar que o legislador constituinte teve a intenção de integrar e ajustar as três normas legais (PPA/LDO/LOA). Haja vista os artigos 165, 166 e 167 da referida Constituição.

O PPA é um instrumento que trata, em visão macro, as intenções do gestor público para o período de quatro anos (MENDES, 2010). De acordo com o § 1º do art. 167 da CF/1988, nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro pode ser iniciado sem prévia inclusão no Plano Plurianual ou sem lei que autorize a inclusão.

Por outro lado, LDO, consoante o § 2º do art. 165 da CF/1988, compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital

para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da LOA, além de outras atribuições.

Por fim a LOA corresponde ao orçamento público propriamente dito, de acordo com § 5.º do artigo 165 do texto constitucional, é a peça que concretiza um plano de financiamento estimando receitas e fixando despesas, sendo, portanto, um instrumento de planejamento, um conjunto coordenado de formulações com vista a permitir o alcance das metas e dos objetivos do governo.

Segundo Cavalcante (2006), a organização financeira do Estado se materializa através do orçamento público, uma vez que encerra uma autorização legal para arrecadação e gasto para um dado exercício. Não obstante exerce também uma função de natureza extrafiscal, dado que, pelo seu conteúdo econômico, reflete também uma aspiração política, a promoção social e o desenvolvimento da economia nacional.

O orçamento, na visão de Giacomoni (2010), é a ferramenta de curto prazo que viabiliza a realização dos programas regionais e setoriais de médio prazo, os quais, por conseguinte, realizam o marco fixado através planos nacionais onde estão definidos os projetos estratégicos, as grandes metas e objetivos, e as políticas básicas.

Nessa perspectiva, Matias-Pereira (2010, p.280) considera:

O orçamento, deve-se ressaltar, é instrumento essencial para os planejadores, porque eles necessitam de recursos financeiros para tornar seus planos operacionais. Verifica-se que os planos podem não atingir seus objetivos quando são implementados, mas a implementação fica inviabilizada e sequer pode ser tentada quando as necessárias alocações de recursos não são efetivadas no **processo orçamentário** (grifo nosso).

Na mesma linha que Matias-Pereira (2010), que entende a LOA somente como uma etapa detalhada para operacionalizar o PPA, Campos (2005) também afirma que a LOA é uma peça meramente descritiva, visto que a política orçamentária é fixada através do PPA e sua elaboração é orientada pelas diretrizes da LDO.

Não obstante, na visão de Rezende e Cunha (2013), há uma inversão desses instrumentos normativos (PPA, LDO e LOA) ou seja, a LOA deveria ser um desdobramento natural do PPA e normatizado pelo LDO, mas essa integração se mostra falha. Em outras palavras, é o PPA que vem se ajustando a LOA em função principalmente das restrições orçamentárias, ocorrendo uma significativa distorção entre planejamento elaborado e o realizado.

Nesse contexto Rezende e Cunha (2005, p.113) analisam as modificações na LOA em função dos contingenciamentos, orientação de cortes dado pelo governo em relação ao que foi planejado, destacando o descolamento da LOA em relação ao PPA:

“... é verdade que o contingenciamento ainda continua sendo realizado institucionalmente, sem abertura por programas, ficando a distribuição dos cortes a cargo de cada ministro. Isso altera, na ponta, a lógica orientada para programas, que é a base da metodologia do PPA, além de dificultar a avaliação dos efeitos do contingenciamento sobre a execução de políticas

Segundo os autores essas distorções podem gerar problemas, tais como: investimentos sem perspectivas de continuidade; ausência de visão estratégica; falta de confiança nas informações; arritmia na execução orçamentária; desperdício de recursos públicos.

A principal crítica recai sobre o planejamento previsto no PPA, o qual acaba sendo muito amplo, com muitos objetivos, afastando o PPA do marco legal definido para o mesmo, e tornando-o mera formalidade legal para aprovação da LOA.

Para Albuquerque (2010), perante a necessidade de ajuste da programação prevista no PPA aos novos cenários, sobretudo econômico e político, a LDO funcionaria como um ponto de equilíbrio entre a estratégia traçada no início de um governo e as reais possibilidades que vão se apresentando no decorrer dos anos.

2.2 Princípio da Anualidade Orçamentária

A origem deste princípio orçamentário clássico está relacionada à regra da anualidade do imposto que vigorava na Inglaterra. Também denominado Princípio da Periodicidade, o Legislativo autoriza, por um período (geralmente a cada ano), os impostos e a aplicação desses recursos (GIACOMONI,2005).

Nesta mesma linha, Silva (1964) considera que o objetivo deste princípio é submeter o Executivo periodicamente ao Parlamento em assuntos relacionados à cobrança de tributos e sua respectiva aplicação.

No Brasil, segundo Santa Helena (2004), a constituição imperial de 1824 consagrou o princípio da anualidade orçamentária instituindo que a cada ano deverá haver um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do exercício anterior, e uma proposta de orçamento para o ano futuro.

Desta forma, de acordo com a autora, o referido princípio sempre esteve consagrado nos dispositivos constitucionais pátrio. Atualmente os principais instrumentos que balizam o processo orçamentário se acham acolhidos no art. 2º da Lei nº 4.320/64 e nos arts.165 e 167 da Constituição Federal de 1988.

Longo (1994) define, nesse mesmo contexto, a anualidade como o período para se assegurar um mínimo de previsibilidade para as estimativas de receita e despesa. No Brasil, a periodicidade orçamentária coincide com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro). Caso a dotação aprovada para dado exercício não tenha sido nem comprometida (leia-se empenhada, que é o 1º estágio da execução da despesa), ocorre a expiração desses créditos (RIBEIRO,2010).

Nessa perspectiva os gestores sofrem um dilema, quando, por algum motivo, ficam com créditos disponíveis próximo ao final do ano. Perante a impossibilidade, por conta do referido princípio, de poupar recursos e carrega-los para o exercício posterior, os gestores sentem-se forçados a iniciar um processo de execução orçamentária, por vezes de forma apressada, e muitas vezes até desnecessária, com o intuito de evitar o cancelamento desses créditos por desuso (ALVES, 2011; RIBEIRO, 2010)

Nesta mesma linha Alves (2011) argumenta que o princípio da anualidade perdeu defensores por enrijecer a gestão dos créditos orçamentários, dos recursos financeiros, e, por conseguinte, promover a ineficiência do gasto e desperdício.

Há inclusive pesquisas que correlacionam a anualidade do orçamento e a deterioração da eficiência do gasto público, havendo concordância de que a pressa para gastar antes do fim do exercício deve ser evitada para conter os desperdícios consequentes (DIAMOND,2006). Tal fato justifica-se porque a correria em empenhar despesas antes de terminar o ano pode comprometer a competição nas licitações, resultando em contratos negociados de forma inadequadas e promovendo o encarecimento das compras governamentais. Além disso fomenta aquisições de bens e serviços sem prioridades e sem planejamento, ou seja, incentivando decisões administrativas ineficientes (RIBEIRO apud US SENATE SUBCOMMITTEE, 1980).

No entanto, de acordo com Ribeiro apud Hyndman (2007), os gastos ao final do exercício não devem ser sempre associados à ineficiência e ao desperdício, porque, na sua visão, os gestores também podem optar em esperar as demandas do exercício para só depois comprometer seu orçamento.

Para contornar os limitantes do princípio em questão, evitando um pico dos gastos no final do exercício, muitos países adotaram o *carry over* (LIERNET; LJUNGMAN, 2009). Conforme conceitua Ribeiro (2010), *carry over* é uma autorização para usar nos próximos exercícios os créditos não comprometidos, ou poupados, ou seja, é uma permissão que permite transportar para os anos seguintes a dotação que foi aprovada, mas cuja a execução nem foi iniciada.

Na visão de Liernet e Ljungman (2009), o *carry over*, dada a discricionariedade dos gestores em executar seu orçamento em exercícios futuros, tem como principais pontos positivos: a execução do orçamento baseada nas reais necessidades, a redução da rigidez de sua execução, e, principalmente, o ganho de eficiência. Não obstante, os autores também consideram como principais pontos negativos: o risco fiscal, e a possibilidade de se acumular dotações aprovadas e, dessa forma, perder o controle sobre as políticas públicas. Reconhecem, portanto, um *trade-off* entre eficiência e controle. O equilíbrio entre essas duas perspectivas fica a cargo dos gestores desses países.

No Brasil a obediência ao princípio da anualidade quanto a necessidade de pelo menos iniciar a execução no mesmo exercício em que orçamento foi aprovado, sob pena de perder os créditos, tem como consequência a inscrição em Restos a Pagar. Este expediente permite o transporte da dotação aprovada de um exercício para o outro, desde que a despesa tenha sido empenhada, promovendo uma certa flexibilidade ao cumprimento do referido princípio.

2.3 Processo Orçamentário nas Organizações do Setor Público

De acordo com Mendes (2010), o processo orçamentário brasileiro não é estanque, é flexível, contínuo e dinâmico, por meio do qual se planeja políticas públicas/ elabora projeto de lei, submete a exame e votação legislativa, executa o orçamento, monitora e avalia a execução e controla/fiscaliza a programação de dispêndios do setor público nos aspectos físico e financeiro.

Nessa mesma perspectiva, Barcelos (2012) destaca o dinamismo do processo orçamentário. As fases de **elaboração/planejamento, aprovação, execução e controle** ocorrem de forma interdependentes, ora de forma paralela, ora de forma sequencial, numa atmosfera complexa e incerta.

Giacomoni (2010), também nessa mesma linha, define o processo orçamentário - composto pelas etapas de elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento - como um processo dinâmico e retroalimentado:

O processo orçamentário não pode ser visto como auto-suficiente, já que a primeira etapa do ciclo que se renova anualmente- Elaboração da proposta orçamentária – é, em grande parte, resultado de definições constantes de uma programação de médio prazo que, por sua vez, detalha planos de longo prazo. Por isso, como acontece com o sistema, o processo orçamentário tem maior substância quando integrado ao planejamento (GIACONOMI, 2010 p.211)

Acrescenta-se ainda que um controle efetivo da execução orçamentária, além contribuir para a própria execução em curso, produzirá informações que servirão de base para as fases de elaboração e aprovação, reiniciando o ciclo.

A primeira fase, a **elaboração** da proposta orçamentária, se relaciona com o sistema maior governamental envolvendo os seguintes agentes: Secretaria de Orçamento Federal (SOF) responsável por coordenar o processo e consolidar a PLOA, Órgãos Setoriais de Planejamento e Orçamento (Setoriais), responsáveis pela distribuição interna dos limites de suas unidades, e as Unidades Orçamentárias (Unidades / UO's), que são as organizações responsáveis pela proposta qualitativa e quantitativa.

Conforme o modelo de integração entre planejamento e o orçamento, a orientação do governo para a elaboração da proposta orçamentária pelas organizações consiste em alocar recursos através de uma estrutura programática que operacionalize os programas setoriais e regionais do PPA através dos objetivos de médio alcance, metas, projetos e ações governamentais (GIACONOMI,2010).

Não obstante, diversas vezes, no contexto dessas organizações, não existe um interesse genuíno de planejamento para fortalecer o processo de elaboração de sua proposta orçamentária; o esforço estruturado de projeção de objetivos, metas, projetos e ações é apenas para atender às demandas do sistema maior no qual a organização se encontra (COSTA apud CUNHA 1994).

Costa apud Cunha (1999) considera que apesar da importante e necessária vinculação do orçamento com o planejamento, a perspectiva em que a PLOA é vista, é principalmente como uma mera formalidade legal, quando na verdade deveria ser considerada como um “instrumento de escolhas” ou um “instrumento de gestão”.

Para o autor, há uma visão limitada em relação ao papel do orçamento público como instrumento de gestão. O que predomina é uma visão legalista, na qual se enxerga o orçamento como um instrumento somente de autorização do gasto público. “Na maioria das organizações (a PLOA) é percebida como um mal necessário que os gestores devem acostumar-se a conviver”, acrescenta.

Nesta perspectiva as organizações acabam elaborando e aprovando um orçamento incremental, onde são mantidas as mesmas estruturas programáticas das despesas do exercício anterior, realizando apenas incremento marginal a cada ano no montante de cada item de despesa. Com isso acaba sobrando pouco para novos problemas e a ampliação dos já existentes (WILDAVSKY,1974)

O próximo orçamento, então, não é reflexo de um planejamento, onde deveria espelhar as necessidades e prioridades da sociedade, as escolhas do gestor; e sim do orçamento passado que tende a se repetir ao longo dos anos, corroborando a ideia de que a LOA é percebida nas organizações como uma mera ferramenta que legitima as despesas públicas. Incrementalismo nessa fase do processo orçamentário é uma negação da desejada integração entre planejamento e orçamento (GIACOMONI, 2005)

A próxima fase, a aprovação, diz respeito ao processo de decisão final sobre a proposta orçamentária de uma organização. Inicia-se com a submissão aos níveis de

validação existentes na organização, para posterior encaminhamento ao órgão setorial.

Conforme Costa apud Cunha (1994), essa decisão final quanto à substância abrange diversos aspectos, como por exemplo, os critérios escolhidos para a alocação de recursos, os atores envolvidos no processo de decisão, o poder de barganha, contingenciamentos e até externalidades. A complexidade dessa fase é proporcional, portanto, à complexidade da própria organização, e espelha diretamente a intensidade de centralização/descentralização de poder na instituição.

Redivo (2010) considera a capacidade de execução do orçamento como um aspecto chave para a aprovação das propostas orçamentárias. Eventualmente pode acontecer de determinada programação possuir um apelo forte dentro da organização, no entanto não possuir capacidade de execução.

As realizações de todo esforço nas etapas de planejamento/elaboração e aprovação do orçamento ganham contorno práticos na fase da execução orçamentária, e o grande desafio, na visão de Costa apud Cunha (1994) é compatibilizar o ingresso de recursos com o planejamento e o programa de trabalho da organização.

A etapa de **execução orçamentária** pode então ser definida como autorização para utilização dos créditos consignados na Lei Orçamentária Anual. Não obstante, nem tudo que está previsto no orçamento ocorre na prática. Segundo Furiati (2011), a execução desses créditos, dentro do sistema orçamentário brasileiro, é sujeita a muitas restrições legais e marcada também por etapas que vão desde a discussão programática e política da alocação de recursos a procedimentos administrativos como a obediência ao processo licitatório (dependendo da modalidade, pode ser um processo bastante burocrático), licenças ambientais, adequação de projeto a exigência de editais, entre outros.

Um dos grandes entraves à execução orçamentária nas organizações são as metas fiscais estabelecidas na LDO. Visando compatibilizar o fluxo de caixa de tal forma que a execução dos gastos não supere os valores efetivamente arrecadados, o governo federal se apoia numa das inovações introduzidas pela LRF – o contingenciamento orçamentário, facilmente identificado na literatura (GIACOMONI, 2010; BEZERRA, 2012; REZENDE E CUNHA 2014)

A LRF dispõe que se verificado ao final de um bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas fiscais o governo editará os

Decretos de Programação Orçamentária e Financeira (vulgo “Decreto de Contingenciamento”) estabelecendo, para cada órgão do Executivo, os limites de pagamento mensais e o limite geral de empenhos no exercício. Enquanto as limitações de empenho atingem apenas os créditos orçamentários do orçamento corrente, os limites de pagamento referem-se tanto aos desembolsos relativos às despesas do orçamento corrente, quanto ao pagamento das despesas de exercícios anteriores (Restos a Pagar).

De acordo com Mendes (2010), o contingenciamento equivale a um congelamento da execução de despesas, pois, ainda que se impeça a autorização do gasto, a dotação continua, isto é, a limitação recai sobre a obrigação contratual. Nesta situação, é comum, por exemplo, a protelação de prazos de obras em razão de restrição de caixa.

Ao final do ano, e com a proximidade do cumprimento das metas fiscais, os “descontingenciamentos” vão ocorrendo, e, por consequência, as dotações orçamentárias reprimidas passam a ficar disponíveis para execução. As organizações, preocupadas em não terem seus créditos cancelados, iniciam a execução das despesas mesmo sabendo que não será possível terminar no mesmo exercício, deixando para serem executadas na forma de Restos a Pagar.

Esses entraves acabam por exigir das organizações uma alta capacidade de gestão operacional, dinamismo e técnica para cumprir com o firmado na fase anterior do processo orçamentário - planejamento/elaboração. (REDIVO,2010).

Uma vez que os créditos estejam autorizados e disponíveis para execução, e finalizados os processos licitatórios, a despesa cumprirá três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho é o primeiro estágio da execução da despesa, antecede a data da aquisição do bem e prestação de serviço, mas já ocorre a dedução do saldo da dotação para o fornecedor. Segundo Giacomoni (2010), o acompanhamento e controle da execução do orçamento se dá principalmente a partir desse estágio, já que somente as despesas autorizadas nas leis orçamentárias podem ser realizadas.

Segundo Bezzerá, 2012, p. 170, o empenho consiste:

No comprometimento ou reserva de parcela do crédito orçamentário para realização de uma determinada despesa, ou seja, é o compromisso

destacado do orçamento para uma pessoa física ou jurídica, mediante a emissão de um documento denominado Nota de Empenho.

A liquidação consiste na realização do fato gerador da despesa, ou seja, no cumprimento das obrigações (entrega do bem ou serviço contratado) constantes no empenho por parte do credor. Para Giacomoni (2010), a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tomando-se por base os títulos e documentos que comprovam o respectivo crédito, e ainda acrescenta:

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, 2010 p. 308)

O último estágio da execução e que encerra a realização da despesa é o pagamento, (execução financeira), que corresponde à satisfação da obrigação financeira ao credor, e só pode ser efetuado após a efetivação da liquidação da despesa (GIACOMONI, 2010)

Não obstante, no meio do caminho, muitas intenções de realização podem se perder e não chegar ao final. Por isso a fase de execução orçamentária é tão importante dentro da organização, pois dela depende a concretização das metas e dos compromissos assumidos pela instituição.

Por fim, a última fase do processo orçamentário, **o controle**. A Lei 4320/64 prevê dois sistemas de controle: o externo e o interno.

O controle externo, conforme Cavalcante (2006), tem um escopo mais amplo, assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, e é realizado pelo Poder Legislativo, auxiliado tecnicamente pelo Tribunal de Contas.

O controle interno é exercido no âmbito da própria estrutura dos órgãos, e tem como função avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a realização dos programas de governo, os resultados quanto à eficácia e eficiência, entre outras. Pode

ocorrer concomitantemente ao processo de execução, viabilizando uma possível intervenção e ajuste.

Nesta linha Giaconomi (2005) acrescenta que a Lei nº 4.324/64 determina que a verificação da legalidade dos atos de gestão seja prévia, concomitante e subsequente:

A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente. A verificação prévia é possibilitada pelo Empenho, primeiro dos estágios da despesa; relatório de andamento, balancetes periódicos etc. são instrumentos que permitem a realização de verificações concomitantes; já a verificação subsequente terá por base os relatórios finais, prestação de conta e balanço elaborados após a execução do empreendimento ou encerramento de exercício. (GIACONOMI, 2005 p. 307)

No âmbito das organizações, Cunha (2013) argumenta que o controle operacional³ é predominante na fase da execução orçamentária, “momento em que se garantir que o pessoal operacional execute as políticas e planos estabelecidos por seus superiores”.

Costa apud Cunha (1994) defende, como uma forma de controle gerencial⁴ (que transforma os objetivos e metas numa programação específica), a integração dos resultados contábeis da execução orçamentária, que demonstra o que está sendo realizado ou que foi realizado, com a etapa de planejamento, que demonstra o que antecedeu a contabilização do gasto. Em outras palavras, as informações geradas pela contabilidade nas organizações sobre o que verdadeiramente ocorreu devem ser relacionadas à estrutura da programação proposta para o encerramento do ciclo.

O Controle orçamentário compreende, isto posto, a coleta, o processamento e a partilha de informações sobre o andamento e resultados do programa de trabalho, que alimentará o processo analítico, fornecendo elementos necessários às modificações, ou não, da programação e do planejamento organizacional.

Matias Pereira (2009) ainda acrescenta que a área de controle interno da estrutura organizacional não deve ficar restrita ao controle legal e orçamentário

³ “Processo pelo qual se assegura que as tarefas específicas serão desempenhadas eficiente e eficazmente” (CUNHA,2013)

⁴ “Processo pelo qual se assegura que os recursos serão obtidos e usados eficiente e eficazmente no cumprimento dos objetivos organizacionais” (CUNHA, 2013).

somente, a administração deve-lhe permitir um espaço de independência para que sua atuação seja de forma ampla e livre, podendo intervir inclusive sobre a conveniência ou oportunidade da consumação do ato administrativo.

2.4 Restos a pagar

No Brasil, de acordo com o princípio da anualidade orçamentária, os créditos aprovados na LOA que não foram utilizados até o final do exercício, serão cancelados. No entanto, a forma encontrada para “flexibilizar” o princípio da anualidade orçamentária, e garantir esses créditos transportando-os para o ano seguinte, é realizar ao menos o primeiro estágio da execução da despesa, o empenho, e os inscrevendo em Restos a Pagar no próximo exercício (RIBEIRO,2010).

São, portanto, Restos a Pagar (RAP), as despesas que foram empenhadas, mas que não foram pagas no exercício de sua aprovação.

Quando estas despesas atingem também o estágio de liquidação no mesmo exercício em que foram empenhadas, os Restos a Pagar são nomeados como processados (RPP). Quando não atingem o estágio da liquidação, são nomeados como Restos a Pagar não processados (RPNP).

Segundo Carvalho (2005), são RPP as despesas em que o credor já tenha cumprido suas obrigações contratuais, prestado o serviço, entregue o material, ou executado a etapa da obra, dentro do exercício de origem da despesa, tendo, portanto, direito líquido e certo ao pagamento. E são RPNP as despesas que ainda dependem da prestação do serviço ou de fornecimento do material, ou seja, o credor ainda não cumpriu com suas obrigações contratuais, ficando pendente a realização para o próximo exercício.

Tendo sido inscritas em Restos a Pagar, as despesas serão então executadas através do pagamento, ou então serão canceladas. Não ocorrendo nenhuma dessas etapas no exercício de sua inscrição, os Restos a Pagar são reinscritos (mesmo valor revalidados na mesma rubrica) em exercícios posteriores, até que sejam finalmente executados.

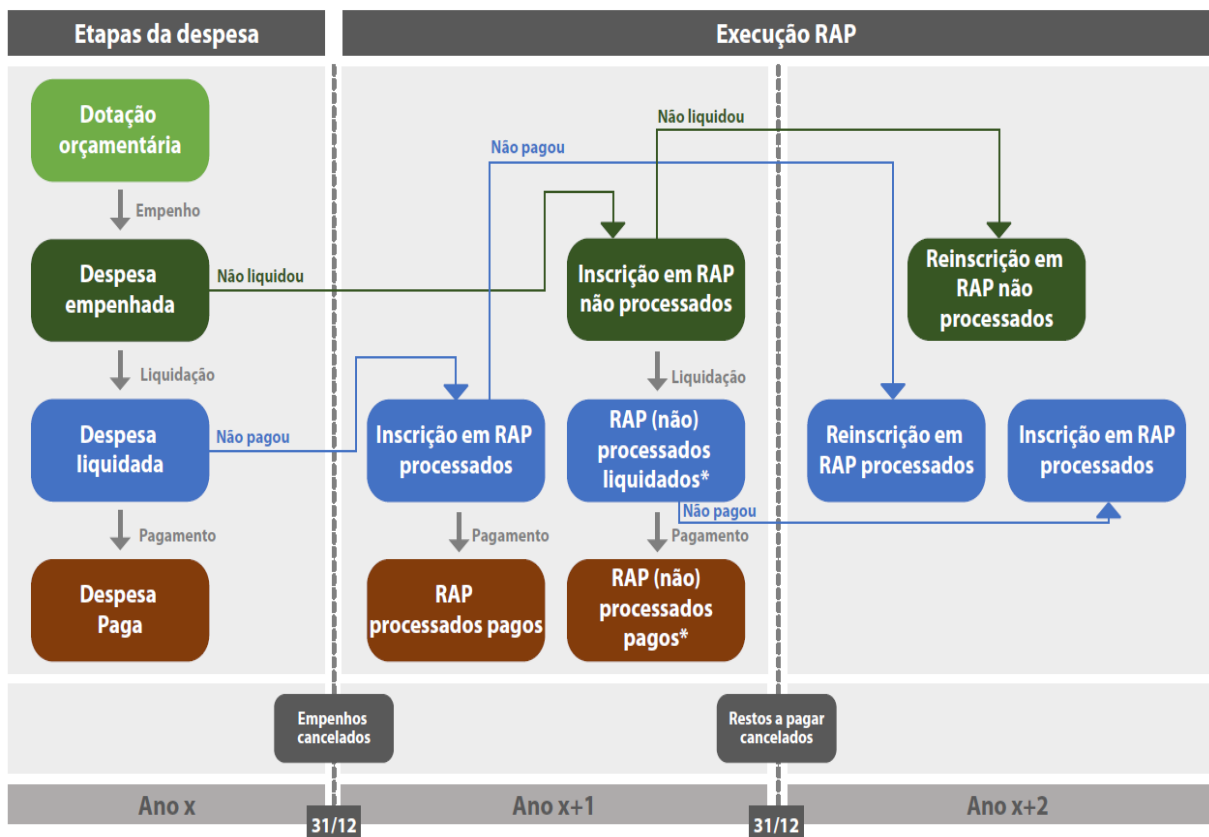


Figura 1- Fluxograma Restos a Pagar

Fonte: Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar 2018 – Tesouro Nacional

* O processamento da despesa, inclusive de restos a pagar, está associado à etapa de liquidação. No entanto, para fins gerenciais, quando um RAP não processado é liquidado e pago no mesmo exercício mantém-se a nomenclatura de “RAP não processado”, uma vez que a nomenclatura do RAP é vinculada ao momento de sua inscrição. Por sua vez, quando há apenas sua liquidação, sem pagamento no mesmo exercício, o referido RAP é inscrito no ano posterior como RAP processado.

Castro (2013) aponta que os Restos a Pagar contrariam dois princípios: o princípio contábil da competência, uma vez que, no caso dos RPNP, existe o registro de uma obrigação (despesa) de bens ou serviços que ainda nem foram realizados; e também o princípio orçamentário da anualidade, uma vez que a execução da despesa inscrita em RAP passa a ser plurianual.

Não obstante, a inscrição dessas despesas em RAP é legítima e estão previstas na Lei nº 4.320/64 e no Decreto 93.872/86.

O volume crescente dessas despesas, e sua prática desvirtuada tem chamado atenção de muitos pesquisadores da área, que passaram a estudar como mais afincado o referido instituto. A grande preocupação desses estudiosos, e também dos órgãos de controle, é que o aumento vertiginoso dessas despesas que não foram

integralmente realizadas, é capaz de gerar o que o TCU denominou certa vez como “orçamento paralelo” que, na prática, acabam durando anos até que seus objetivos sejam cumpridos.

Alves (2012) observa o crescimento dos Restos a pagar através do “float” (flutuação), que é a diferença entre o valor das despesas primárias inscritas em Restos a Pagar no final do ano e o valor dos Restos a Pagar que são pagos e cancelados no exercício financeiro. Se as inscrições são sempre superiores aos pagamentos e cancelamentos, aumenta-se o estoque de Restos a Pagar.

O argumento dos atores orçamentários, na visão de Alves e Pederiva (2016), é que a prática de se empenhar as despesas terminando o exercício, que invariavelmente ocorre através da inscrição em Restos a Pagar, são causadas pela lentidão para aprovar a LOA e pela morosidade no processo de solicitação e liberação dos créditos adicionais porventura solicitados.

Rezende e Cunha (2014) acrescentam que a prática de reinscrever Restos a Pagar quando não executados no ano de sua inscrição, possibilita também o acúmulo de saldo nessa rubrica, causando seu crescimento como uma “bola de neve”.

Outra causa dos Restos a Pagar crescente é sua utilização como instrumento de gestão fiscal. Para o alcance do Resultado Primário, ainda que fictício, decorrente da metodologia utilizada pelo Banco Central - despesas empenhadas e liquidadas não são consideradas como executadas para o cálculo do resultado primário, somente as despesas pagas – o governo edita os decretos de programação orçamentária e financeira (também conhecidos como decretos de contingenciamentos) e prorroga o empenho e pagamento dessas despesas, fomentando sistematicamente as inscrições em Restos a Pagar. (ALVES,2012).

A Controladoria Geral da União (Brasil,2015) considera que os Restos a Pagar são empregados para proteger os créditos orçamentários de execução incerta atingidos pelo contingenciamento.

Complementarmente, quando ao final do ano as metas fiscais vão sendo alcançadas, o governo altera o decreto liberando as dotações orçamentárias e financeiras não executadas regularmente durante o exercício financeiro. Soma-se a essas dotações, uma avalanche de suplementações orçamentárias que também costumam ocorrer mais frequentemente nessa época do ano (CHAVES, 2014).

Conforme defende Almeida (2011), os Restos a Pagar são utilizados para postergar despesas e mascarar o problema com a gestão fiscal, que nesse contexto

parece ser ainda maior do que o revelado. Para Castro (2013), a inscrição de RAP sem a correspondência cobertura financeira levam o país ao endividamento público.

Segundo Rezende e Cunha (2014), o aumento dos Restos a Pagar, além de rolar o orçamento e as dívidas para os exercícios seguintes, criando resultados primários fictícios, prejudicam a transparência das contas públicas, distorcem a execução financeira e impedem o controle efetivo dos seus resultados.

Há um “*trade-off*” entre o pagamento de despesas do exercício corrente e de exercícios anteriores. Visto que, para respeitar o limite financeiro estabelecido nos decretos de contingenciamento, os órgãos necessitam efetuar o pagamento de despesas referentes ao exercício vigente e também o pagamento de Restos a Pagar (FERNANDES,2004).

Sobre tal dilema, o TCU, através do Acórdão nº 1039/2006-Plenário, fez a seguinte crítica:

A expressividade do volume de recursos inscritos a título de restos a pagar configura como um orçamento paralelo, atribuindo ao gestor um poder discricionário ainda maior, já que passa a caber a este a decisão sobre quais despesas serão objeto de efetivação: se concernentes ao exercício passado ou ao corrente (Brasil, 2006, p. 237).

No Acórdão nº 27/2009-Plenário o TCU considera que os primeiros meses do orçamento corrente ficam prejudicados porque a prioridade quando os recursos financeiros são liberados é pagar as pendências dos orçamentos pretéritos.

Silva e Cândido (2010) e Alves (2012) destacam que as obrigações assumidas através da inscrição descomedida de Restos a Pagar representam um volume superior à capacidade de pagamento, comprometendo o fluxo de caixa do ano seguinte. “Assim, criam-se verdadeiros “zumbis orçamentários” que convivem e interferem diretamente na execução do orçamento” (Revista da CGU, 2015, p 143).

Presume-se então que um desequilíbrio no sistema orçamentário e financeiro poderá ocasionar indisponibilidade financeira para honrar compromissos assumidos.

Nesse contexto, Furiati (2001) e Rezende e Cunha (2014) refletem os restos a pagar como a despesa que escapou do exercício anterior, mas que impacta no financeiro do exercício corrente. Em outras palavras, executar os restos a pagar

implica no gestor utilizar o caixa atual para custear compromissos atrasados, realizando, portanto, uma programação do orçamento pretérito, o que os autores chamam de uma gestão guiada com o olhar no retrovisor.

Acrescentam ainda que essa problemática tem impacto na qualidade do gasto público, uma vez que interfere na programação do exercício corrente prevista na LOA aprovada e elaborada, presumidamente, com respaldo pela LDO e pelo PPA.

No entanto os gestores na prática preferem, diante da autorização tardia para o empenho e pagamento das despesas, executá-las, mesmo que incertas, na forma de restos a pagar, para não perder a dotação orçamentária aprovada daquele ano.

Nota-se então, que por causa do princípio da anualidade orçamentária, os gestores utilizam os Restos a Pagar para flexibilizar seu cumprimento; sobretudo com despesas relacionadas a investimentos, que são intrinsecamente plurianuais.

Destaca-se também, numa conjuntura de incrementalismo orçamentário que norteia as organizações públicas, que o que determina o próximo orçamento é a execução do orçamento anterior. A preocupação dos gestores é também em demonstrar boa capacidade de execução, ainda que se apure despesa desnecessária, e não diminuir a base de cálculo de despesas que pauta a proposta orçamentária do exercício seguinte, estimulando dessa forma a inscrição de despesas na forma de Restos a Pagar. (ALVES,2012).

As implicações desse volume crescente de Restos a Pagar para as organizações públicas são diversas, além de comprometer a capacidade de fluxo de caixa, a programação orçamentária do exercício vigente, o controle efetivo dos seus resultados, conforme já citado pelos autores, as despesas com investimentos são severamente impactadas, porque são as primeiras a serem contingenciadas.

De acordo com Rezende e Cunha (2014) a prioridade, no começo do ano, é que os recursos liberados sejam para executar despesas de custeio, protelando a execução de despesas investimento. No entanto, a execução de investimento é naturalmente mais lenta, pois, inerente a esse tipo de gasto, existem diversos procedimentos legais a serem cumpridos, resultando no atraso na execução de seus projetos. Dessa forma ficam os investimentos, principalmente, atrelados ao passado, ou seja, executam-se previsões de anos anteriores, e os investimentos programados para o exercício vigente, ficam preteridos.

Como contrapartida os autores também destacam positivo a incidência de investimento em RAP, uma vez que é melhor ter a postergação da realização dessa

despesa, do que ter os investimentos cancelados ou interrompidos, muito possível no contexto de restrição orçamentária.

Rezende e Cunha (2014) também apontam o crescente volume de custeio em Restos a pagar e a preocupante revelação da dificuldade do orçamento em manter também os serviços públicos prioritários, conforme a seguinte análise:

A inclusão de despesas correntes em Restos a Pagar tem um potencial ainda mais destrutivo da qualidade do gasto, especialmente se, em que medida, afeta, ou venha afetar, a realização de despesas essenciais à prestação dos serviços públicos, como a aquisição de medicamentos, o fornecimento da merenda escolar, e a operação da frota de veículos encarregada da manutenção da segurança pública. (REZENDE E CUNHA p. 66)

Outra implicação dos Restos a Pagar apontada por Mendes (2010), é a insegurança dos fornecedores em relação às organizações públicas quanto ao efetivo recebimento pelos bens entregues, serviços prestados ou obra executada. Essa incerteza acaba trazendo prejuízo às contratações públicas porque os fornecedores acabam aumentando seus preços para compensar o risco e o custo de capital embutido de não saber quando e se vai receber.

Nota-se que a grande maioria dos autores supracitados, e igualmente os órgãos de controle, destacam os possíveis danos que os Restos a Pagar podem impactar numa organização. Há inclusive quem defenda sua extinção (Gerardo,2010) se os RAP não forem adequadamente normatizados.

3 MARCOS LEGAIS ACERCA DOS RESTOS A PAGAR

Os conceitos apresentados neste capítulo são baseados nos instrumentos normativos que fazem referência aos Restos a Pagar.

A essência dos Restos a Pagar no Brasil foi tratada no remoto Código de Contabilidade Pública da União – Decreto 4.536, de 28 de janeiro de 1922, o qual dispunha que as despesas empenhadas e não pagas dentro do ano financeiro, seriam pagas conforme processo específico para dívidas de exercícios findos.

Com o advento da Lei nº 4.320 de 31 de dezembro de 1964, que estabelece as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, nasceu no ordenamento jurídico brasileiro a terminologia dos Restos a Pagar, conforme segue no art.36:

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 correm à 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.

Já o Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967, ao dispor sobre a organização da Administração Pública Federal e estabelecer as diretrizes para a reforma administrativa, estabeleceu o planejamento como princípio fundamental das atividades da administração federal por meio de quatro instrumentos: i) o plano geral de governo; ii) os programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual; iii) o orçamento- programa anual; e iv) a programação financeira de desembolso.

Este decreto tratou dos Restos a Pagar no seu no Art.76, conforme segue:

Art. 76. Caberá ao Inspetor Geral de Finanças ou autoridade delegada autorizar a inscrição de despesas na conta “Restos a Pagar” (Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964), obedecendo-se na liquidação respectiva às mesmas formalidades fixadas para a administração dos créditos orçamentários.

Parágrafo único. As despesas inscritas na conta de “Restos a Pagar” serão liquidadas quando do recebimento do material, da execução da obra ou da

prestação do serviço, ainda que ocorram depois do encerramento do exercício financeiro.

O Decreto nº 93.872 de 23 de dezembro de 1986, ao dispor sobre a Unificação dos recursos do Tesouro Nacional, ratificou, em seu Art. 67, o conceito de Restos a Pagar:

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

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

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

No entanto, o Art. 68 do Decreto nº 93.872/86 apresenta nova redação dada pelo Decreto nº 7.654, 23 de dezembro de 2011, o qual define condições para inscrição das despesas públicas em restos a pagar no encerramento do exercício financeiro.

Com a edição do Decreto nº 7.654/2011 foram incluídos vários parágrafos ao Decreto nº 93.872/86, criando exigências e flexibilidades significativas para inscrição dos restos a pagar no encerramento do exercício financeiro.

Nota-se a preocupação do legislador em limitar a duração dos RAP estabelecendo que o novo prazo de validade dos restos a pagar não processados é de 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, quando, então, seriam bloqueados. Caso as Unidades Gestoras Executoras não apresentem razão para o desbloqueio, a Secretaria do Tesouro Nacional deve realizar o cancelamento do RAP até 31 de dezembro.

Destaca-se, para este trabalho, que o Decreto nº 7.654/2011 excepcionalizou essa regra nos casos de RAP que sejam relativos às despesas do Ministério da Saúde.

Segue abaixo a nova redação do Art. 68 do Decreto nº 93.872/8, dada pelo Decreto nº 7.654:

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da

observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.

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

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

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

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

II - sejam relativos às despesas:

a) do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC

b) do Ministério da Saúde; ou (grifo nosso)

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

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

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

II - nos casos de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida.

§ 5o Para fins de cumprimento do disposto no § 2o, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda efetuará, na data prevista no referido parágrafo, o bloqueio dos saldos dos restos a pagar não processados e não liquidados, em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI

§ 6o As unidades gestoras executoras responsáveis pelos empenhos bloqueados providenciarão os referidos desbloqueios que atendam ao disposto nos §§ 3o, inciso I, e 4o para serem utilizados, devendo a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda providenciar o posterior cancelamento no SIAFI dos saldos que permanecerem bloqueados.

§ 7o Os Ministros de Estado, os titulares de órgãos da Presidência da República, os dirigentes de órgãos setoriais dos Sistemas Federais de Planejamento, de Orçamento e de Administração Financeira e os ordenadores de despesas são responsáveis, no que lhes couber, pelo cumprimento do disposto neste artigo.

§ 8o A Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, no âmbito de suas competências, poderá expedir normas complementares para o cumprimento do disposto neste artigo.

O Decreto nº 93.872/86 prevê também, em seus artigos 69 e 70:

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).

A Lei complementar 101 de 04 de maio de 2000 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, além de dá outras

providências, conforme sua ementa. Também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, regulamenta o art. 163 da Constituição Federal de 1988 e é considerada como um marco para as finanças públicas no Brasil, pois veio mudar a cultura na gestão dos recursos públicos.

A referida lei passa então a ser instrumento para disciplinar e responsabilizar a gestão fiscal aplicada a todas as esferas governamentais; e, já em seu artigo 1º, identifica a obediência da inscrição de Restos a Pagar como um pressuposto de responsabilidade fiscal:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

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

Em seguida determina, no seu capítulo da Dívida e do Endividamento, ao titular do Poder ou do órgão, que qualquer despesa empenhada nos últimos oito meses de mandato deve ser totalmente paga no exercício, não permitindo, portanto, sua inscrição ou parte dela em Restos a Pagar, a não ser que haja disponibilidade de caixa.

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.

O seu art. 50, na seção que trata da Escrituração e Consolidação das Contas, determina que as inscrições em Restos a Pagar devem ser feitas de forma a proporcionar a devida transparência das obrigações contraídas:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:
V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

O art. 53, que se refere ao Relatório Resumido, abrange, entre os demonstrativos que o compõem, o relativo aos Restos a Pagar por Poder ou órgão mencionado no art. 20 da LRF:

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:
V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar

Já o art. 55 dispõe que o Relatório de Gestão Fiscal de cada Poder ou órgão mencionado no art. 20 da LRF deverá incluir informações sobre a inscrição de Restos a Pagar:

Art. 55. O relatório conterá:
b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
1) liquidadas;
2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

Ainda na Lei de Responsabilidade Fiscal, na seção que trata da fiscalização da gestão fiscal, o art. 59 ressalta a importância do acompanhamento e da fiscalização, pelo Poder Legislativo, do implemento das normas constantes na referida lei em relação à conta de Restos a Pagar:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

II - limites e condições para ... a inscrição em Restos a Pagar;

Por fim, em 30 de junho de 2017, foi publicado o Decreto nº 9.086 de 30 de junho de 2017, dispondo sobre a realização, no exercício de 2017, de despesas inscritas em restos a pagar não processados, além de dá outras providências.

Em seu primeiro artigo o referido decreto postergou a data do bloqueio de parte dos restos a pagar não processados conforme segue:

Art. 1º Fica prorrogada para 30 de novembro de 2017 a validade dos restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados, referentes às dotações orçamentárias empenhadas no exercício financeiro de 2015, cujos recursos sejam aplicados de forma indireta, mediante transferências aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios, às instituições privadas sem fins lucrativos, ou decorrentes de emendas individuais discriminadas com identificador de resultado primário 6.

§ 1º A Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda efetuará, na data prevista no caput, o bloqueio dos saldos dos restos a pagar não processados e não liquidados, em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi.

§ 2º As unidades gestoras executoras responsáveis pelos empenhos bloqueados providenciarão os desbloqueios que atendam ao disposto no inciso I do § 3º e no § 4º do art. 68 do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986.

Em seguida, quadro síntese das legislações supracitadas:

Legislação	Conteúdo
Lei nº 4.320/64 - Art 36	Define Restos a Pagar como valores pendentes de pagamento oriundos da emissão de empenho.
Decreto-Lei nº 200/67 - Art 76	Estabelece a quem cabe autorização para inscrição de despesas em RAP.
Decreto nº 93.872/86 - Art 67	Ratifica a definição dos RAP pela Lei 4.320/64.
Decreto nº 93.872/86 - Art 68	Define condições para inscrição das despesas públicas em RAP no encerramento do exercício.
Decreto nº 93.872/86 - Art 69	Estabelece que após cancelamento dos RAP, se houver reclamação, o atendimento poderá ser via despesas de exercício anteriores.
Decreto nº 93.872/86 - Art 70	Estabelece que será prescrita em 5 anos a dívida relativa aos RAP.
Lei nº 101/2000 - Art 1º	Identifica a obediência de RAP como um pressuposto de Responsabilidade Fiscal.
Lei nº 101/2000 - Art 42	Veda a inscrição de RAP nos últimos oito meses mandato, a não ser que haja disponibilidade de caixa.
Lei nº 101/2000 - Art 53	Determina que as inscrições em RAP devem ser feitas de forma a proporcionar a devida transparências das obrigações contraídas.
Lei nº 101/2000 - Art 51	Determina que demonstrativo de RAP por Poder ou órgão referido deve acompanhar o Relatório Resumido.
Lei nº 101/2000 - Art 55	Dispõe que o Relatório de Gestão Fiscal de cada Poder ou órgão inclua informações sobre a inscrição de RAP.
Lei nº 101/2000 - Art 59	Destaca a importância do acompanhamento e da fiscalização dos RAP pelo Poder Legislativo e do sistema de controle interno de cada Poder.
Decreto nº 7.654/11	Inclui vários parágrafos ao Art.68 do Decreto 93.872/86 criando exigências e flexibilidades significativas para inscrição dos RAP.
Decreto nº 9.086/17 Art 1º	Dispõe sobre a realização, no exercício de 2017, de despesas inscritas em RPNP em 2015.

Quadro 1: Legislação acerca dos Restos a Pagar

Fonte: Elaboração própria.

4 METODOLOGIA

A pesquisa constitui-se em um estudo de caso, visto que se buscou evidenciar como o crescente volume de Restos a Pagar interfere, ou não, no processo orçamentário de uma determinada instituição – Fundação Oswaldo Cruz.

De acordo com Yin (2001 p 32): “Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo, dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Os meios de investigação utilizados foram bibliográficos, documental e de campo. Bibliográficos porque trouxe o embasamento teórico da literatura sobre o tema como: livros, periódicos, artigos científicos, dissertações, sítios na Internet; documental porque baseou-se em documentos oficiais como Leis, Decretos, Instruções Normativas e Relatórios produzidos pelas entidades governamentais; e de campo porque foram realizadas entrevistas semiestruturadas e/ou aplicados questionários nas unidades da Fiocruz previamente selecionadas.

Ressalta-se que a pesquisa de campo procurou compreender o olhar de quem está dentro do contexto, foram então focadas nas áreas de planejamento e execução do orçamento das unidades. As entrevistas semiestruturadas foram realizadas nas unidades selecionadas sediadas no Rio de Janeiro; e os questionários foram aplicados nas unidades selecionadas instaladas em outros estados.

Especificidade da unidade do respondente	Perfil do respondente	Código da Entrevista	Quantidade	Código do Questionário	Quantidade
Unidades técnico-administrativas	Planejamento	E1,E2,E3, E4	4	-	-
	Execução	E5,E6	2	-	-
Unidades técnico-científicas -Campus	Planejamento	E7, E8	2	Q1,Q2,Q3	3
	Execução	E9	1	Q4,Q5,Q6	3
Unidades técnico-científicas - Regionais	Planejamento	-	-	Q7,Q8,Q9	3
	Execução	-	-	Q10, Q11	2
Total			9	-	11

Quadro 2: Perfil do respondente

Fonte: Elaboração própria

As entrevistas e os questionários foram codificados para facilitar a análise, conforme quadro 2; e as questões foram elaboradas para explorar os quesitos de planejamento, aprovação, execução e controle, conforme segue:

- ✓ Os planejadores do orçamento têm conhecimento dos Restos a Pagar (processados e não processados) da unidade;
- ✓ Os Restos a Pagar não Processados influencia na elaboração do orçamento do próximo exercício;
- ✓ O orçamento aprovado da unidade levou em consideração a existência de Restos a Pagar;
- ✓ Existe algum prejuízo observado pela unidade por conta da inscrição em RAP;
- ✓ São identificadas as metas não alcançadas por conta da inscrição em Restos a Pagar (não processados);
- ✓ São identificadas as metas alcançadas através da execução dos Restos a Pagar (processados);
- ✓ Existe algum acompanhamento do Restos a Pagar (leia-se liquidado, pago, cancelado ou ainda continuar pendente de pagamento);
- ✓ O volume de Restos a Pagar compromete o pagamento das despesas do exercício corrente.

Os critérios adotados para a seleção das unidades foram: relevância na instituição, impacto no processo orçamentário e, sobretudo, pelo comprometimento de seu orçamento com Restos a Pagar. Também foram selecionadas as principais unidades centrais de planejamento e administração (execução) do orçamento da instituição.

Essa variedade de fontes de evidência proporciona, segundo Yin (2001), a evolução da pesquisa em diversas frentes, permitindo dessa forma a investigação de vários aspectos em relação ao mesmo fenômeno e, por conseguinte, qualificando as conclusões e resultados alcançados.

Os dados quantitativos deste estudo foram coletados do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), através do Tesouro Gerencial e do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP).

O Tesouro Gerencial é um sistema que utiliza todas as contas contábeis do SIAFI. Logo, qualquer informação de natureza orçamentária, financeira e patrimonial está disponível nesse sistema.

O SIOP, Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento, é um sistema estruturante do governo brasileiro que suporta os processos de Planejamento e Orçamento.

Foram efetuadas consultas nesses sistemas e estabelecidas categorias (consolidação de valores e de classes de informações) que serviram de suporte para a pesquisa de campo a fim de investigar as implicações dos Restos a Pagar na dinâmica orçamentária da Fiocruz.

4.1 Tratamento de Dados

Para demonstrar a relevância do volume e do crescimento de Restos a Pagar na Fiocruz foram apurados, para cada exercício analisado, dados referentes às variáveis⁵: orçamento (dotação) aprovado, despesas empenhadas, despesas pagas, RAP inscritos e reinscritos, RPP, RPNP, RAP pagos e RAP cancelados.

Inicialmente, apenas como referência para demonstrar o volume das despesas represadas ao longo dos anos na Fiocruz e no MS, buscou-se aplicar o parâmetro que o CNS estipulou para o MS quanto ao limite de inscrição e reinscrição de Restos a Pagar a partir de 2016 - 5 % do empenhado em ações e serviços públicos de saúde⁶ (ASPS).

Para filtrar as despesas exclusivas em ASPS do Tesouro Gerencial, foi elaborada uma base de dados em que foi selecionada a classificação da despesa por identificador de uso - código 6, representando: “Recursos não destinados à

⁵ Explicadas no referencial teórico, subseção 2.4 deste trabalho.

⁶ São consideradas despesas ASPS, conforme A Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, aquelas voltadas para a promoção, proteção e recuperação da saúde que atendam, simultaneamente, aos princípios estatuídos no art. 7º da [Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990](#), e às seguintes diretrizes:

- I. sejam destinadas às ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, igualitário e gratuito;
- II. estejam em conformidade com objetivos e metas explicitados nos Planos de Saúde de cada ente da Federação; e
- III. sejam de responsabilidade específica do setor da saúde, não se aplicando a despesas relacionadas a outras políticas públicas que atuam sobre determinantes sociais e econômicos, ainda que incidentes sobre as condições de saúde da população.

contrapartida, para identificação dos recursos destinados à aplicação mínima em ações e serviços públicos de saúde” (MTO 2017 p. 76). Esta classificação começou a vigorar a partir do exercício 2013, motivo pelo qual, para essa primeira análise, foram selecionados apenas os dois últimos anos do período analisado, 2014 e 2015.

Para dar suporte as demais análises, incorporando um período maior de 2008 a 2015, foi elaborada outra base de dados que considerou todas as ações orçamentárias que tinham os grupos de natureza de despesa custeio e investimento na sua composição, independentemente de serem ASPS ou não. Optou-se também por excluir o grupo de natureza de despesa de pessoal porque comumente são despesas que não são inscritas em Restos a Pagar, conforme dito na delimitação do estudo, subseção 1.2, deste trabalho.

A fim de oferecer mais suporte às análises, foram adotados dois índices concebidos através da relação das variáveis supracitadas. O primeiro índice ajudou avaliar a propensão do não pagamento das despesas no mesmo exercício de seu empenhamento; quanto maior o índice, menor a capacidade de pagamento, conforme demonstrado na equação 1 - Índice de inscrição de RAP abaixo:

$$\text{Índice de inscrição RAP} = \text{Despesas não pagas} / \text{Despesas empenhadas} \quad (1)$$

A proposta do segundo índice foi avaliar a capacidade de acumular despesas não executadas (não liquidadas e/ou pagas) de exercícios anteriores, para concorrer com as despesas a serem executadas (liquidadas e/ou pagas) do exercício vigente; quanto maior o índice, mais significativa é a existência de um “orçamento paralelo” disputando, para ser realizado e/ou pago⁷, com o orçamento corrente, conforme apresentado na equação que segue:

$$\text{Índice de acúmulo RAP} = \text{RAP}_{(\text{totais})} / \text{Orçamento aprovado do exercício} \quad (2)$$

Foi também analisado o cálculo do *float* (flutuação) dos Restos a Pagar da organização, equação 3, como apontado no referencial teórico, subseção 2.4:

$$\text{Float} = \text{RAP}_{(\text{totais})} - \text{RAP pagos} - \text{RAP cancelados} \quad (3)$$

⁷ Disputará com a realização se os Restos a Pagar forem não processados (não liquidados); e disputará com o pagamento se os Restos a Pagar forem processados (já liquidados).

O propósito principal foi averiguar e analisar se contabilmente os dados do SIAFI, confrontados com o referencial teórico e com os dados recolhidos através da pesquisa de campo, demonstram alguma relação dos Restos a Pagar com as etapas de elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento

4.2 Limitações

A principal limitação foi o fato da pesquisa não se apoiar em todas as unidades da instituição, apenas em algumas selecionadas conforme os critérios explanados nesta seção; acrescenta-se também a pouca disponibilidade de alguma delas em colaborar com a pesquisa, aproximadamente 25%. Algumas, sediadas no Rio de Janeiro, resistiram em colaborar cedendo entrevista, mas responderam ao questionário via e-mail.

Outra limitação observada em algumas unidades foi identificar, através de entrevistas e respostas aos questionários, quando os Restos a Pagar são justificados pela deficiência na gestão, pela dificuldade de elaborar projetos, ou pela má qualidade do planejamento, dada a desconfiança das unidades em assumir deficiência na gestão orçamentária.

Limitou também a pouca experiência de alguns analistas ligados à área de planejamento e execução do orçamento para responder questões relacionadas as causas dos Restos a Pagar dos exercícios anteriores, e também suas implicações no processo orçamentário de suas unidades. Tal fato se justificou por conta da rotatividade dos funcionários.

Também não foi possível inferir os contingenciamentos que a Fiocruz teve no período analisado através da análise dos decretos de programação orçamentária e financeira (vulgo decretos de contingenciamentos). Primeiro porque os contingenciamentos aparecem por órgão setorial, e não entra no detalhamento da unidade orçamentária, são, portanto, aplicados ao Ministério da Saúde. Segundo porque são vários os decretos publicados ao longo do ano, e estes ainda podem ser alterados, ampliando ou reduzindo os contingenciamentos, através das portarias do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão da Fazenda.

5 FIOCRUZ E SEU PROCESSO DE NEGOCIAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A princípio cabe discorrer sobre os aspectos gerais da instituição objeto de análise.

Criada em 1900, com a denominação de Instituto Soroterápico Federal, a Fundação Oswaldo Cruz – Fiocruz recebeu a sua identidade atual em 22 de maio de 1970, através do Decreto nº 66.624, com a finalidade de desenvolver atividades no campo da saúde, da educação e do desenvolvimento científico e tecnológico.

A Fiocruz é uma instituição de ciência e tecnologia, dotada de personalidade jurídica de direito público, tendo vinculação direta com o Ministério da Saúde, como órgão fundacional. O dirigente máximo da Fiocruz é o seu Presidente, que responde hierarquicamente ao Sr Ministro de Estado da Saúde.

A Fiocruz é composta por unidades técnico-científicas que foram incorporadas à Fiocruz desde a década de 1970. Compõem atualmente uma única organização, complexa, múltipla, diversa e bastante singular no campo da saúde. Além da Presidência e seu desmembramento, ao todo são 16 unidades técnico-científicas, 5 escritórios e quatro unidades técnico-administrativas, conforme se pode visualizar na figura 2 abaixo:

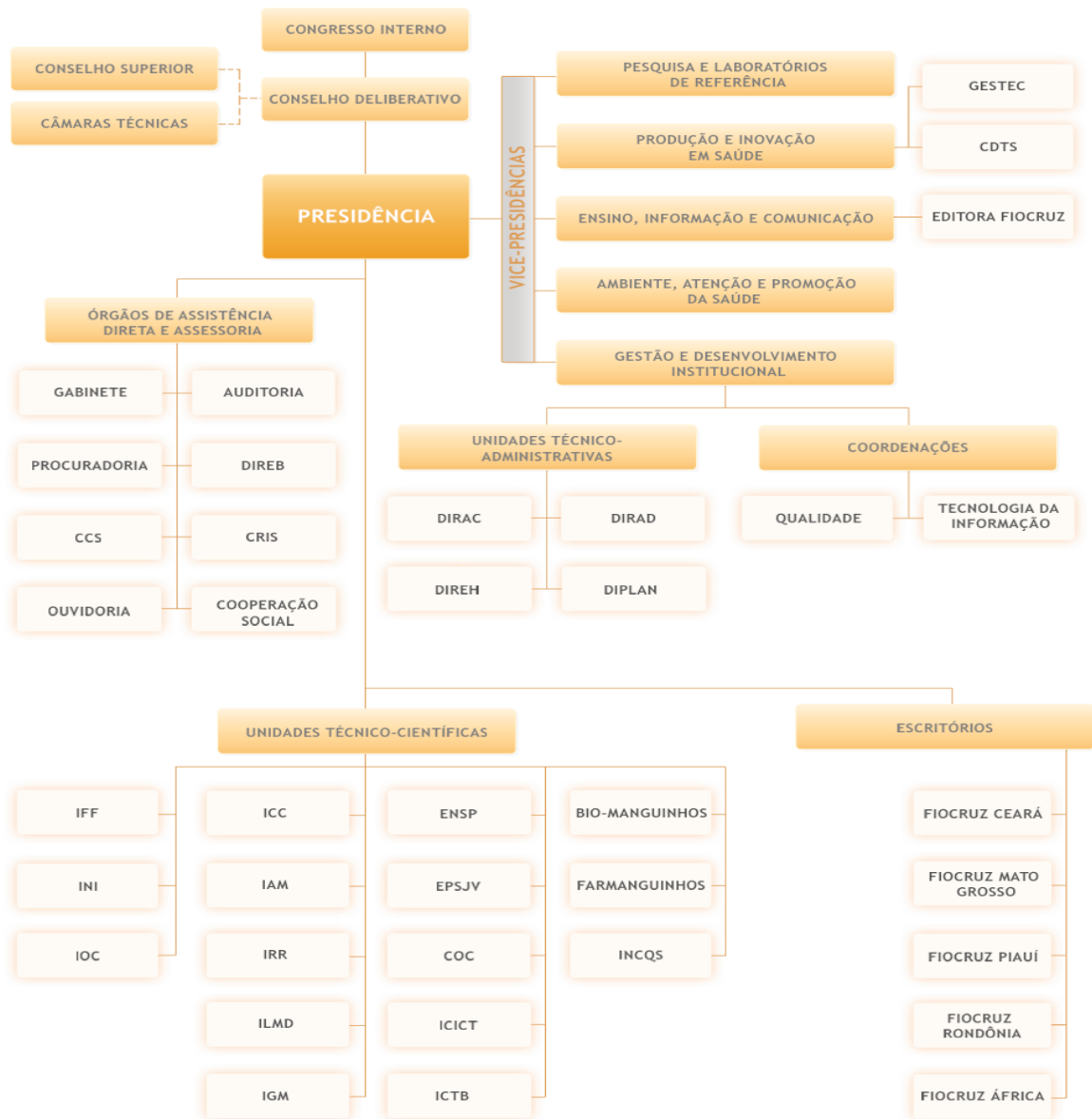


Figura 2- Organograma da Fiocruz

Fonte: Portal da Fiocruz – dados extraídos maio/2018

Sua missão é produzir, disseminar e compartilhar conhecimentos e tecnologias voltados para o fortalecimento e a consolidação do Sistema Único de Saúde (SUS) e que contribuam para a promoção da saúde e da qualidade de vida da população brasileira, para a redução das desigualdades sociais e para a dinâmica nacional de inovação, tendo a defesa do direito à saúde e da cidadania ampla como valores centrais.

Para o alcance da sua Missão a Fiocruz possui uma Agenda Estratégica que é construída a partir de dois importantes instrumentos de planejamento: o Plano Plurianual do Governo Federal (PPA) e o Plano Quadrienal da Fiocruz (PQ).

A Agenda Estratégica Fiocruz corresponde a um conjunto sistemático de definições sobre iniciativas, metas e indicadores que visam o alcance de objetivos institucionais.

A partir dessas definições, através de um planejamento organizacional, são elencadas as prioridades a serem implementadas nos exercícios abrangidos pelos planos, que, por conseguinte, devem refletir nas atividades e projetos contidos nas Leis Orçamentárias Anuais do período.

Não obstante, o processo elaboração da Proposta de Lei Orçamentária da Fiocruz (PLOA) parcialmente integra com o planejamento organizacional, ficando a PLOA referenciada principalmente pelos parâmetros macroeconômicos apresentados pela SOF (Secretaria do Orçamento Federal).

O Ministério da Saúde, com base nesses referencias monetários propagados e também com base na execução orçamentária do exercício e nos Restos a Pagar acumulados, negocia e libera o “teto orçamentário” para a elaboração da PLOA Fiocruz.

Dessa forma, ainda que a unidade técnico-administrativa de planejamento estratégico da Fiocruz se esforce para formular suas propostas orçamentárias de acordo com o seu planejamento organizacional, visando atender as demandas internas das suas unidades e honrar com seus objetivos institucionais, o orçamento aprovado quase sempre se resume no orçamento do exercício anterior com acréscimos marginais e pequenos ajustes em cada ação orçamentária⁸. Ou seja, o orçamento de cada período mantém a mesma estrutura de despesas do orçamento do último exercício, dando o caráter incremental ao orçamento da instituição.

Acrescenta-se que orçamentos aprovados para a Fiocruz sempre estão aquém das reais necessidades registradas nas propostas orçamentárias encaminhada para o Ministério da Saúde (MS), um desafio para gestão orçamentária da instituição a cada exercício, sobretudo num contexto de restrição orçamentária.

Uma vez aprovada a Lei Orçamentária Anual (LOA), a unidade técnico-administrativa de planejamento estratégico autoriza, paulatinamente, conforme disponibilidade, a unidade técnico-administrativa de administração a liberar os créditos

⁸ Ações orçamentárias compõe a estrutura da LOA. São as operações que cada unidade orçamentária participa, atribuindo despesas, com o compromisso de gerar produtos (bens ou serviços) que contribuam para atender ao objetivo de um determinado programa de governo.

orçamentários⁹ às unidades gestoras responsáveis (UGR) da Fiocruz, a fim de que estas possam executar seu Plano Anual (PA)¹⁰.

A autorização para liberação desses créditos ocorre em função do limite orçamentário aprovado, validado pelo Conselho Deliberativo da Fiocruz¹¹ (CD), para cada uma de suas unidades.

Esses limites orçamentários são construídos através de um processo intenso de negociação orçamentária interna entre a unidade técnica-administrativa de planejamento estratégico e as demais unidades, momento em que se propõe reduzir despesas que foram superestimadas pelas unidades. Vale destacar que um dos critérios adotados durante a negociação é a capacidade de execução de despesa da unidade, mas quase sempre até a fase do empenhamento.

Todavia, ao final das negociações orçamentárias, o produto quase sempre é o limite orçamentário do exercício anterior da unidade com pequenos acréscimos, reforçando o incrementalismo orçamentário persistente na instituição e prejudicando a integração do planejamento com o orçamento (GIACOMONI, 2005)

Vale ressaltar que esses limites orçamentários aprovados em custeio para as unidades invariavelmente superam os créditos aprovados na LOA da Fiocruz. Essa diferença é denominada na instituição como “Fundo Fiocruz”.

Diante deste cenário, uma das alternativas encontrada pela organização para compor o “Fundo Fiocruz” é realizar alterações orçamentárias¹² para honrar os compromissos assumidos na LOA com a sociedade. Essas alterações quase sempre exigem sacrifícios nos créditos de investimentos, que são oferecidos como fonte de recursos na solicitação de créditos adicionais (suplementares) em custeio, comprometendo ainda mais a previsibilidade orçamentária já lesada pelo volume de Restos a Pagar.

Citando números, e tomando como referência o ano de 2015, último exercício analisado nesta pesquisa, o orçamento aprovado para Fiocruz totalizou o montante de 2,32 bilhões de Reais, divididos nos seguintes grupos de despesa: 1,1 bilhões para

⁹ Os créditos orçamentários liberados são oriundos das ações orçamentárias substantivas da Fiocruz em custeio e investimento.

¹⁰ PA é o conjunto de atividades e projetos que cada UGR se programa para um dado exercício.

¹¹ Órgão superior de formulação e condução da política de desenvolvimento institucional.

¹² Forma de modificar a Lei Orçamentária originalmente aprovada, a fim de adequá-la à real necessidade de execução.

a despesas pessoal; 459,5 milhões para investimento e 756,8 milhões para custeio. E o Fundo Fiocruz aprovado em CD foi de aproximadamente 173 milhões em custeio.

Nota-se então um desequilíbrio ordinário, retroalimentado por uma negociação orçamentária entre o MS e a Fiocruz, e entre a Fiocruz e suas unidades, que fomenta o orçamento incremental na instituição e a continuidade do “Fundo Fiocruz” e suas mazelas.

6 ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

Esta seção inicialmente se propõe a mostrar o fenômeno quantitativo dos RAP da Fiocruz. Para isso tomou-se como referência seu órgão superior, Ministério da Saúde.

Destaca-se que o volume de Restos a Pagar do Ministério da Saúde vem chamando a atenção dos órgãos de controle, externos e internos, que já se posicionaram em realizar ações de controle sobre a matéria. Nessa perspectiva seu órgão colegiado, Conselho Nacional da Saúde (CNS), também vem tomando medidas para coibir o crescimento do referido instituto.

Frente a essas cobranças que o MS vem vivenciando por conta do volume de seus RAP, buscou-se então conhecer a relevância relativa da quantidade de RAP da Fiocruz e posteriormente demonstrar sua composição.

Em seguida buscou-se entender as causas que levaram a Fiocruz a alcançar um volume tão significativo de RAP para finalmente verificar os reflexos dos RAP no ciclo orçamentário da Fiocruz.

6.1 Relevância relativa do volume dos RAP da Fiocruz frente ao Ministério da Saúde.

A primeira análise deste estudo propõe-se a demonstrar o tão significativo está o volume de Restos a Pagar da instituição tomando como referência o órgão em que é vinculada – Ministério da Saúde.

A pertinência dessa análise comparativa na pesquisa justifica-se não somente pelo fato do MS ser o órgão superior da Fiocruz, mas sobretudo em razão do seu volume expressivo na rubrica Restos a Pagar, como discutido na relevância do estudo, subseção 1.3 deste trabalho.

Destaca-se que, incitado pelos elevados índices de Restos a Pagar do Ministério da Saúde desde 2008, o Conselho Nacional da Saúde (CNS) estabeleceu, a partir de 2016, o parâmetro de 5% do valor empenhado em ações e serviços públicos de saúde em cada exercício como limite para inscrição e reinscrição anual de restos a pagar. Adotou-se esta base de cálculo para analisar comparativamente o Ministério da Saúde e a Fiocruz, conforme Tabelas 1 e 2.

Tabela 1 - % de Inscrição e Reinscrição de RP em relação às despesas empenhadas em ASPS por grupo de despesas - Ministério da Saúde - 2014 e 2015

Ano de execução	Grupo de despesas	Despesas empenhadas em ASPS (a)	Restos a Pagar Totais (b)	% RP sobre as despesas empenhadas $c=(b)/(a)$
2014	Investimento	4.779	2.724	57,0
	Custeio	78.166	4.764	6,1
	Pessoal	9.299	155	1,7
	Total	92.243	7.643	8,3
2015	Investimentos	3.379	4.684	138,6
	Custeio	87.561	4.232	4,8
	Pessoal	9.520	48	0,5
	Total	100.460	8.964	8,9

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos do Tesouro Gerencial

Nota: Valores nominais em Milhões

De fato, o Ministério da Saúde vem apresentando índice superior ao idealizado pelo Conselho Nacional da Saúde, e entre os dois exercícios analisados, esse índice ainda teve um crescimento de aproximadamente 7%.

Destaca-se também que a relação entre os RAP totais e as despesas empenhadas é consideravelmente mais significativa em investimento, conforme observado por Rezende e Cunha (2014). Se o parâmetro adotado inclusive fosse apenas custeio, em 2015 o MS já teria alcançado o parâmetro estabelecido, 5%. Já Pessoal são despesas que naturalmente possuem pouco RAP.

Tabela 2 - % de Inscrição e Reinscrição de RP em relação às despesas empenhadas em ASPS por grupo de despesas - Fiocruz - 2014 e 2015

Ano de execução	Grupo de despesas	Despesas empenhadas em ASPS (a)	Restos a Pagar Totais (b)	% RP sobre as despesas empenhadas c=(b)/(a)
2014	Investimento	266	201	75,3
	Custeio	1.542	217	14,1
	Pessoal	885	0	0,0
	Total	2.693	418	15,5
2015	Investimentos	250	227	90,9
	Custeio	817	283	34,6
	Pessoal	984	0	0,0
	Total	2.050	510	24,9

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos do Tesouro Gerencial

Nota: Valores nominais em Milhões

A Fiocruz, por sua vez, vem apresentado índices superiores ao do Ministério da Saúde. Entre os exercícios analisados o índice da instituição teve um crescimento de aproximadamente 60%, frente ao crescimento de 7% de seu órgão superior.

Em 2014 o índice da Fiocruz estava quase alcançando o dobro do MS, essa situação agravou-se em 2015, quando seu índice estava quase que triplicando em relação ao do MS.

A relação entre RAP totais e as despesas empenhadas na Fiocruz também são mais relevantes em investimento, corroborando o referencial teórico. Não obstante, ao contrário do que se constatou no órgão superior, o índice nas despesas de custeio está longe de se aproximar do parâmetro estabelecido pelo CNS; está duas e sete vezes superior ao do MS em 2014 e 2015 respectivamente. Em pessoal a relação supracitada não teve nenhuma significância na organização. É visível e notório que a situação da Fiocruz nestes exercícios é muito mais crítica que a do seu órgão superior.

Para dar prosseguimento a análise comparativa adotou-se o índice nomeado “% de inscrição de restos a pagar”, referenciado na subseção 4.1, equação 1 deste trabalho. Foram consideradas na base de cálculo todas as despesas de custeio e

investimento (independente da classificação em ações e serviços públicos de saúde), conforme as Tabelas 3 e 4.

Tabela 3 - Índice de inscrição de Restos a Pagar por Exercício - Ministério da Saúde - 2008 a 2015

Ano de Execução	Despesas empenhadas (a)	Despesas não pagas (b)	% de Inscrição em Restos a Pagar(c)=(b)/(a)
2008	44.282	5.671	12,8
2009	51.325	8.564	16,7
2010	53.878	6.222	11,5
2011	63.208	8.365	13,2
2012	70.628	8.524	12,1
2013	76.541	8.652	11,3
2014	84.846	7.702	9,1
2015	92.625	8.257	8,9

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos do Tesouro Gerencial

Nota:(1) Valores nominais em Milhões. (2) Estão sendo excluídos o GND1(Pessoal e Encargos Pessoais)

Observou-se, ao longo do primeiro ciclo do PPA 2008-2011, que o índice de inscrição em RAP do MS ficou oscilando, ano aumentava, ano diminuía. Não obstante, no 2º ciclo analisado, 2012-2015, houve maior comprometimento no pagamento das despesas dentro do mesmo exercício do empenhamento, tanto que o índice de inscrição de RAP desde então veio decrescendo. Registrou-se que para todo o período analisado a média de inscrição em RAP foi de 12%.

Tabela 4 - Índice de inscrição de Restos a Pagar por Exercício - Fiocruz - 2008 a 2015

Ano de Execução	Despesas empenhadas (a)	Despesas não pagas (b)	% de Inscrição em Restos a Pagar(c)=(b)/(a)
2008	444	143	32,2
2009	877	308	35,1
2010	867	294	33,9
2011	1.489	437	29,3
2012	1.652	452	27,4
2013	1.704	446	26,2
2014	1.897	469	24,7
2015	1.130	191	16,9

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos do Tesouro Gerencial

Nota:(1) Valores nominais em Milhões. (2) Estão sendo excluídos o GND1(Pessoal e Encargos Pessoais)

Já a Fiocruz sempre manteve índices de inscrição em RAP com valores superiores ao do seu órgão superior, mantendo uma média de 28% para o período, ou seja, mais que o dobro da média do MS.

Observou-se, no entanto, analisando o último ciclo do PPA, 2012-2015, que a Fiocruz também diminuiu gradativamente a inscrição em RAP, a exemplo que ocorreu com o MS, ainda que com índices comprometedores. Infere-se, portanto, uma melhoria na execução das despesas no último ciclo do PPA.

Analisou-se em seguida o índice de acumulo de RP, referenciado na subseção 4.1, equação 2 desta pesquisa. O objetivo foi verificar a relevância desta relação, isto é, quanto existe de Restos a Pagar sobre o orçamento aprovado para serem executados, ou, em outras palavras, qual o volume do “orçamento paralelo” existente em relação ao orçamento aprovado.

Tabela 5 - Evolução do Orçamento Aprovado e dos Restos a Pagar Inscritos e Reinscritos - Ministério da Saúde - 2008 a 2015

Ano de Execução	Orçamento Aprovado (a)		Restos a Pagar Totais (b)		Índice de acúmulo de RAP (c) = (b)/(a)
	Valores Nominais em R\$ Milhões	Variação Ano Base 2008=100	Valores Nominais em R\$ Milhões	Variação Ano Base 2008=100	%
2008	43.362	100	7.567	100	17,5
2009	48.424	112	9.596	127	19,8
2010	54.101	125	13.180	174	24,4
2011	63.179	146	12.546	166	19,9
2012	77.623	179	13.992	185	18,0
2013	83.995	194	14.845	196	17,7
2014	89.206	206	15.420	204	17,3
2015	103.375	238	14.796	196	14,3

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos do Tesouro Gerencial

Nota: (1) Estão sendo excluídos o GND1 (Pessoal e Encargos Sociais).(2) Restos a Pagar Totais consideram os inscritos e os reinscritos

De acordo com os dados apresentados na tabela 5, houve, no período pesquisado, um crescimento contínuo no orçamento aprovado para MS. Os valores em RAP também aumentaram, no entanto não foi um incremento contínuo, pois foram identificados também alguns anos de queda, 2011 e 2015.

Tomando como base o ano de 2008, o crescimento do Orçamento aprovado para o MS superou o crescimento dos Restos a Pagar totais, essa superação, no entanto, foi identificada nos dois últimos exercícios analisados.

Notou-se também que a maior relação do Restos a Pagar com o orçamento aprovado aconteceu no exercício de 2010, ou seja, além do orçamento aprovado, houve mais 24,4 % deste concorrendo para execução.

Analisando por ciclo do PPA, houve uma variabilidade dessa relação entre 2008-2011, no entanto notou-se que, no ciclo 2012-2015, houve um decréscimo dessa relação, atingindo o mínimo de 14,3% em 2015. A média alcançada dessa relação no período pesquisado foi de 18,6%.

Tabela 6 - Evolução do Orçamento Aprovado e dos Restos a Pagar Inscritos e Reinscritos - Fiocruz - 2008 a 2015

Ano de Execução	Orçamento Aprovado (a)		Restos a Pagar Totais (b)		Índice de acúmulo de RAP (c) = (b)/(a)
	Valores Nominais em R\$ Milhões	Variação Ano Base 2008=100	Valores Nominais em R\$ Milhões	Variação Ano Base 2008=100	%
2008	345	100	97	100	28,3
2009	825	239	151	155	18,3
2010	870	252	318	326	36,5
2011	1.438	417	320	328	22,2
2012	1.835	532	471	483	25,6
2013	1.822	528	511	524	28,0
2014	1.764	511	557	572	31,6
2015	1.216	353	565	580	46,5

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos do Tesouro Gerencial

Nota: (1) Estão sendo excluídos o GND1 (Pessoal e Encargos Sociais).(2) Restos a Pagar Totais consideram os inscritos e os reinscritos

De acordo com os dados apresentados na tabela 6, houve, no período pesquisado, um crescimento no orçamento aprovado para Fiocruz também; no entanto não foi um crescimento contínuo, uma vez que nos dois últimos anos da análise, o orçamento veio diminuindo, enquanto que RAP veio demonstrando um crescimento contínuo.

Tomando como base o ano de 2008, o crescimento dos Restos a Pagar totais superaram o crescimento Orçamento aprovado para Fiocruz. Essa superação aconteceu nos dois últimos anos da análise. Notou-se, portanto, a inversão do crescimento dessas variáveis em relação ao seu órgão superior.

Notou-se também que a maior relação do Restos a Pagar com o orçamento aprovado aconteceu no exercício de 2015, 46,5%. Curiosamente no ano em que o MS atingiu seu mínimo. Infere-se, portanto, que a Fiocruz em 2015, além do seu orçamento aprovado, teve mais 46,5% desse valor para executar (liquidar e/ou pagar) na forma de RAP.

Analisando por ciclo do PPA, assim como aconteceu com o MS, houve uma oscilação dessa relação no primeiro ciclo, 2008-2011. No entanto notou-se que, no ciclo 2012-2015, ao contrário do MS, houve um crescimento dessa relação. A média alcançada dessa relação no período pesquisado foi de 29,6%.

Baseado nas comparações acima apresentadas, é possível constatar que a Fiocruz, entidade integrante do Ministério Saúde, acumulou um volume de RAP que proporcionalmente superou, e muito, seu órgão superior; provando com isso que a capacidade de inscrição e acúmulo deste expediente na instituição é relevante e preocupante.

6.2 Composição dos Restos a Pagar na Fiocruz.

Para conhecer a composição do volume dos Restos a Pagar na Fiocruz, no período de 2008 a 2015, elaborou-se gráficos destacando as ações orçamentárias mais comprometidas pelos Restos a Pagar por ciclo de PPA, os Restos a Pagar Processados e não processados e os grupos de natureza de despesas.

Observou-se que a formação dos RAP diante das perspectivas supracitadas variou ao longo dos oito anos analisados, e isso foi reflexo principalmente da mudança de ciclo do PPA. Para melhor compreensão da descrição que segue, composição dos RAP por ação orçamentária, apresentou-se linhas gerais sobre a participação da Fiocruz, em termos orçamentários, nos dois ciclos que este trabalho engloba.

6.2.1 Restos a Pagar por Ação Orçamentária:

Objetivou-se nesta seção identificar as ações governamentais¹³ da Fiocruz, por cada ciclo do PPA, que protagonizaram a inscrição de Restos a Pagar em relação as despesas empenhadas (índice de inscrição em RAP), juntamente os Restos a Pagar

¹³ As ações orçamentárias estão codificadas. As estruturas do orçamento da Fiocruz nos dois PPA analisados, 2008-2011 e 2012-2015, por ações governamentais (orçamentárias) estão nos Anexos A e B deste trabalho.

totais acumulados em relação ao orçamento aprovado (índice de acúmulo de RAP), conforme demonstrado na seção 4, equação 1 e 2 deste trabalho.

Em seguida foram calculadas as médias desses dois índices objetivando selecionar as ações para composição dos gráficos, e tomou-se como critério aquelas que possuíam pelo menos um dos índices acima da média.

PPA 2008-2011 foi o primeiro ciclo analisado neste trabalho. Ressalta-se que neste ciclo a Fiocruz chegou a participar com 19 ações governamentais sendo 11 ações tipo atividade e 8 ações tipo projeto, além das ações de apoio administrativo.

Destaca-se também que foi neste ciclo que a Fiocruz deu início a um inovador processo de contratualização com as secretarias do Ministério da Saúde que resultou na incorporação à LOA da Fiocruz de créditos destinados a aquisição de imunobiológicos e de reagentes, nas ações 6031 – Imunobiológicos para Prevenção de Doenças – e 6161– Aquisição, Acondicionamento e Distribuição de Insumos para Prevenção e Controle de Doenças. Esse fato justificou o fato da ação 4365 - Produção de Vacinas, Reagentes para Diagnóstico e Biofármacos ser descontinuada, e o salto no orçamento da Fiocruz ao final deste ciclo de mais de 400%, conforme mostrado na Tabela 6.

Foram então aprovados para Fiocruz neste primeiro ciclo, em valores nominais, excetuando as despesas de pessoal, o montante de aproximadamente 3,5 bilhões de Reais sendo 90% em custeio e 10% em investimento.

Analisando especificamente as ações 6031 e 6161, o orçamento aprovado foi de 1,8 bilhões aproximadamente, ou seja, 53% do total do orçamento da Fiocruz neste PPA foi para compromisso da produção e distribuição de imunobiológicos e reagentes.

Merece destaque, isto posto, que a seleção das ações 6031 e 6161 dentro dos critérios adotados, por serem juntas as ações com mais expressividade em volume de créditos, elevou substancialmente a quantidade dos restos a pagar inscritos e de restos a pagar totais da Fiocruz.

O primeiro gráfico por ação orçamentária no referido ciclo foi no grupo de despesas custeio, gráfico 5. E as médias alcançadas nesse grupo de despesa para o

índice de inscrição em RAP e índice de acúmulo de RAP foram respectivamente 29% e 21%.

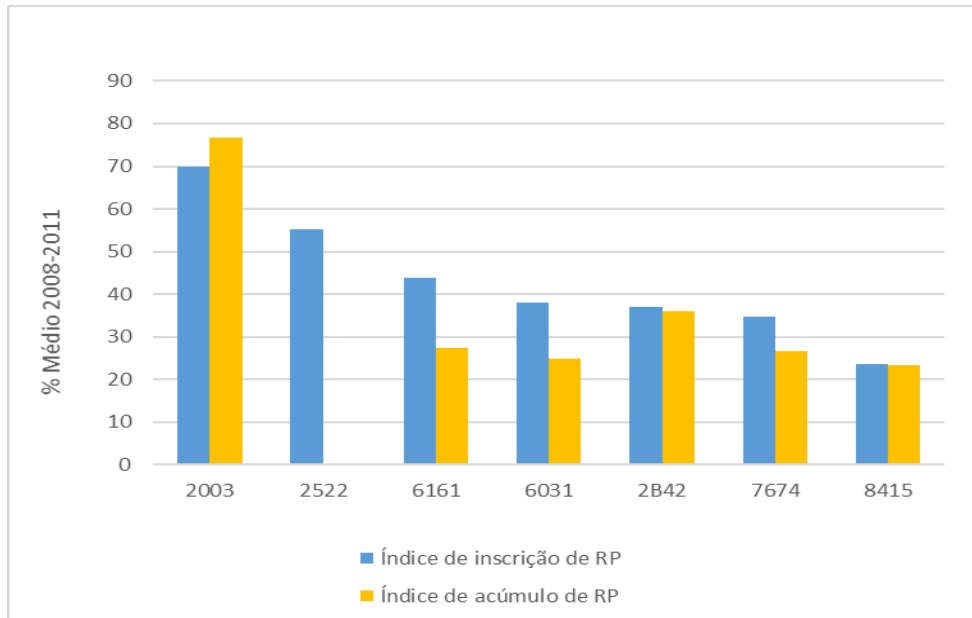


Gráfico 2 - Ações com índice de inscrição e/ou acúmulo de RAP acima da média do período – Custeio - PPA 2008 a 2011.

Fonte: Elaboração Própria

Verificou-se que a ação 2003 – Ações de Informática – obteve os maiores índices, e faz parte do Programa Apoio Administrativo. No entanto vale ressaltar que esta ação integrou este ciclo apenas no exercício de 2009, e posteriormente foi consolidada à ação 2000 – Administração da Unidade. É possível inferir ainda assim que 70 % das despesas relacionadas a produtos e/ou serviços de informática para apoio administrativo não foram pagas dentro de exercício.

As que posteriormente apresentaram maiores índices foram as novas ações de produção imunobiológicos e reagentes, 6031, 6161 e ação 2522 – Produção de Fármacos, Medicamentos e Fitoterápicos e fazem parte do Programa Vigilância, Prevenção e Controle de Doenças e Agravos.

As outras ações destacadas no gráfico foram 2B42 – Cooperação Técnica Nacional e Internacional em Ciência e Tecnologia em Saúde e 7674 – Modernização

de Unidades de Saúde da Fundação Oswaldo Cruz, ambas integraram o Programa Ciência, Tecnologia e Inovação em Saúde.

A última ação selecionada é a 8415 - Manutenção e Funcionamento de Farmácias Populares, que faz parte do Programa Assistência Farmacêutica e Insumos.

Foi ilustrado no gráfico 6 as ações orçamentárias que em investimento mais protagonizaram em inscrever e em acumular RAP, a média alcançada desses índices foi bastante contundente, 63% para ambos. Ou seja, menos de 40% das despesas empenhadas no período foram pagas, o que contribuiu para que os RAP acumulados no período ultrapassassem a 60% do orçamento aprovado.

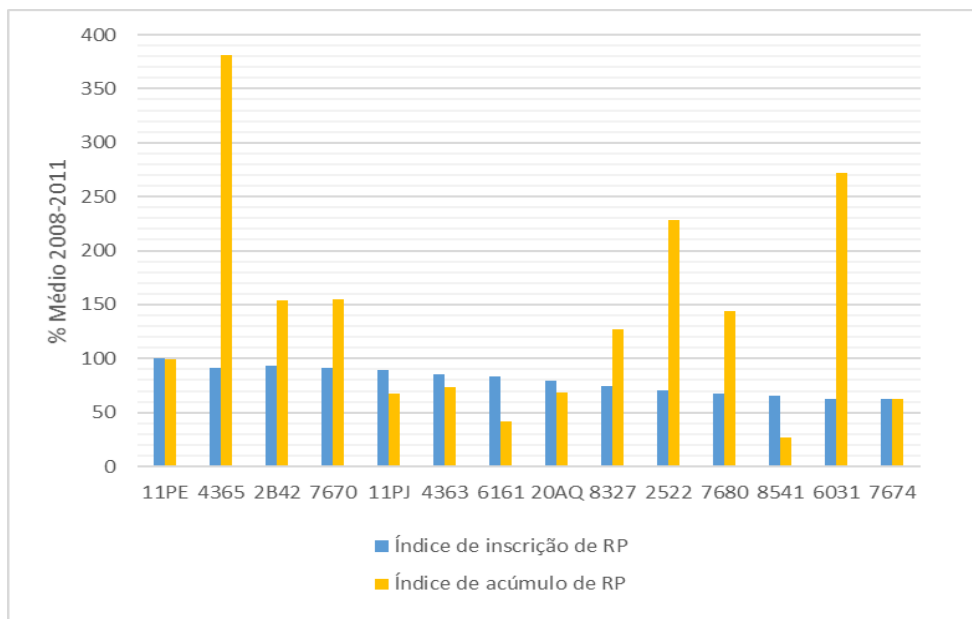


Gráfico 3 - Ações com índice de inscrição e/ou acúmulo de RAP acima da média do período – Investimento - PPA 2008 a 2011.

Fonte: Elaboração própria.

A média alta dos índices corrobora o que foi referenciado por Rezende e Cunha (2014), despesas de investimentos que sofrem com a morosidade na concessão da licença ambiental, com a complexidade do processo licitatório, entre outras especificidades, são mais facilmente inscritas e acumuladas em RAP.

Observou-se que, do conjunto das 13 ações selecionadas, oito delas (cinco projetos e três atividades), possuíram RAP totais maiores que o orçamento aprovado. Ou seja, existiu para essas ações um “orçamento paralelo” a ser executado que superou seu próprio orçamento, podendo-se inferir ainda que este ciclo contaminou o ciclo seguinte com pendências de pagamento não realizados.

Os referidos projetos foram: 11PE¹⁴ - Adequação da Planta Industrial de Fármacos de Jacarepaguá, 11PJ Estruturação de Laboratórios de Pesquisas Biomédicas, 7674- Modernização das Unidades de Saúde da Fiocruz, 7680⁹ - Construção do Centro Integrado de Protótipos, Biofármacos e Reagentes Diagnósticos e 7670- Implantação do Campus da Fiocruz em Jacarepaguá, todos integrantes do Programa Ciência, Tecnologia e Inovação no Complexo da Saúde.

As atividades supracitadas foram, 2B42- Cooperação Técnica Nacional e Internacional em Ciência e Tecnologia em Saúde, 2522 - Produção de Fármacos, Medicamentos e Fitoterápicos, 8541- Educação Profissional, Educação Permanente e Pós-graduação em Saúde e em Ciência e Tecnologia em Saúde, todas pertencentes também ao Programa Ciência, Tecnologia e Inovação no Complexo da Saúde.

Também estiveram selecionadas neste conjunto ações que nada pagaram em relação ao que empenharam, 11PE e 4365¹⁵. Infere-se, portanto, que nenhum investimento, nessas ações, foi pago dentro da programação do PPA vigente no período.

Em seguida foi analisado o ciclo 2012-2015. Ressalta-se que nesse ciclo a Fiocruz chegou a participar com 28 ações governamentais (próximo de 50% mais que o ciclo anterior) sendo 17 ações tipo atividade e 11 ações tipo projeto, além das ações de apoio administrativo. Destaca-se também que o PPA 2012-2015 teve, como uma de suas estratégias, a expansão nacional da Fiocruz, o que trouxe novos projetos, inclusive de grande vulto, sob responsabilidade da instituição. Esse fato justificou o incremento no orçamento da Fiocruz em investimento, que em relação ao ciclo anterior quase que quintuplicou.

¹⁴ Os projetos 11PE e 7680 integraram este ciclo apenas no primeiro ano, em 2008

¹⁵ Estas ações só fizeram parte deste ciclo no primeiro ano, 2008, depois foram descontinuadas.

Acrescenta-se que nesse período as ações orçamentárias 6031 e 6161, foram consolidadas em uma única ação, 20YE - Imunobiológicos para Prevenção e Controle de Doenças¹⁶.

Foram então aprovados para Fiocruz neste primeiro ciclo, em valores nominais, excetuando despesas de pessoal, o montante de aproximadamente 6,6 bilhões de Reais sendo 75% em custeio e 25% em investimento.

Analisando especificamente a ação 20YE, o orçamento aprovado foi de 2,7 bilhões aproximadamente, ou seja, 40% do total do orçamento da Fiocruz neste PPA foi para compromisso da produção e distribuição de imunobiológicos e reagentes.

O gráfico seguinte por ação orçamentária neste período foi em custeio. E a média alcançada nesse grupo de despesa para o índice de inscrição em RAP e índice de acúmulo de RAP foi respectivamente 18% e 26%.

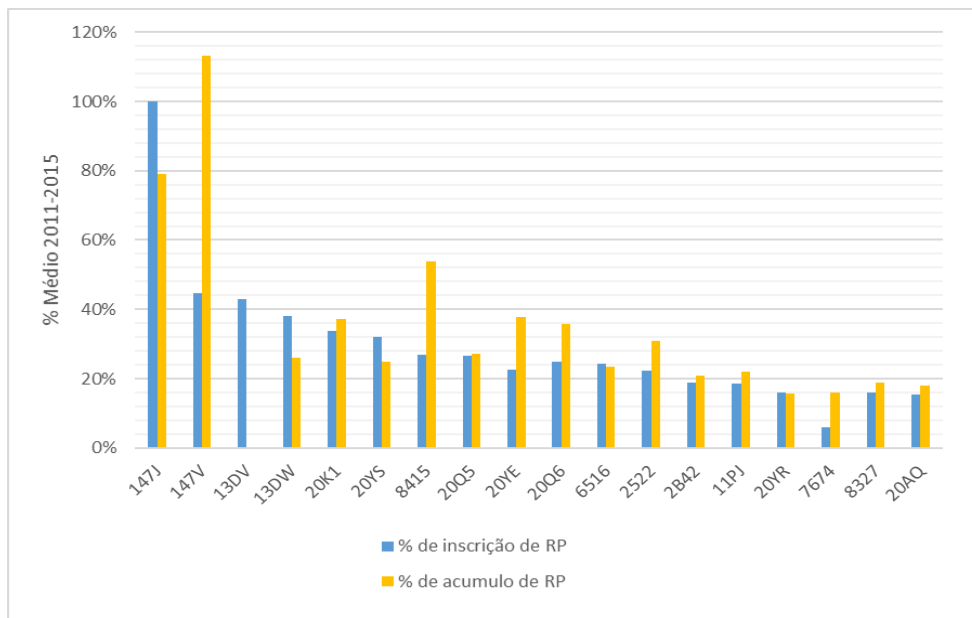


Gráfico 4 - Ações com índice de inscrição e/ou acúmulo de RAP acima da média do período – Custeio – PPA 2012 a 2015

Fonte: Elaboração própria

¹⁶ Para o cálculo da média dos índices, essa unificação foi mantida.

Chamou a atenção que as ações com maiores índices de inscrição de RAP e de acúmulo de RAP, foram do tipo projeto, 147J - Construção dos Institutos de Saúde e 147V- Construção do Centro de Documentação e História da Saúde. Observou-se que este tipo de ação possuiu capacidade bem deficiente de pagar suas despesas de custeio dentro do exercício que lhe deu origem, sequer nos exercícios seguintes.

Ressalta-se que a média do índice de inscrição neste ciclo diminuiu bem em relação ao ciclo anterior, 11 pontos percentuais exatamente, fazendo desse conjunto de ações um grupo extenso¹⁷. Inference-se, desse modo, apesar da programação de executar custeio em projetos terem sido praticamente infrutíferas, que melhorou a capacidade de pagamento desse tipo de despesa.

Todavia, a média do índice de acúmulo de RAP piorou 5 pontos percentuais, o que se depreende que, ainda que se tenha melhorado a capacidade de pagamento das despesas de custeio no exercício vigente, a capacidade de pagar as despesas de exercícios anteriores não acompanhou. Possivelmente a indisponibilidade de caixa justifique essa constatação.

Dentro do conjunto de ações ilustradas, destaca-se que as mesmas ações selecionadas no ciclo passado, neste mesmo grupo de despesa, se repetiram neste ciclo também. Denota-se, portanto, que determinadas ações orçamentárias recorrentemente possuem deficiência no pagamento de suas despesas.

Posteriormente foi ilustrado no gráfico 8 as ações orçamentárias que em investimento mais protagonizaram em inscrever e em acumular RAP, a média alcançada desses índices foi de 62% e 50% respectivamente.

¹⁷ Compuseram o gráfico todas as ações com índices acima da média de inscrição em RAP e/ou acima da média de acúmulo de RAP

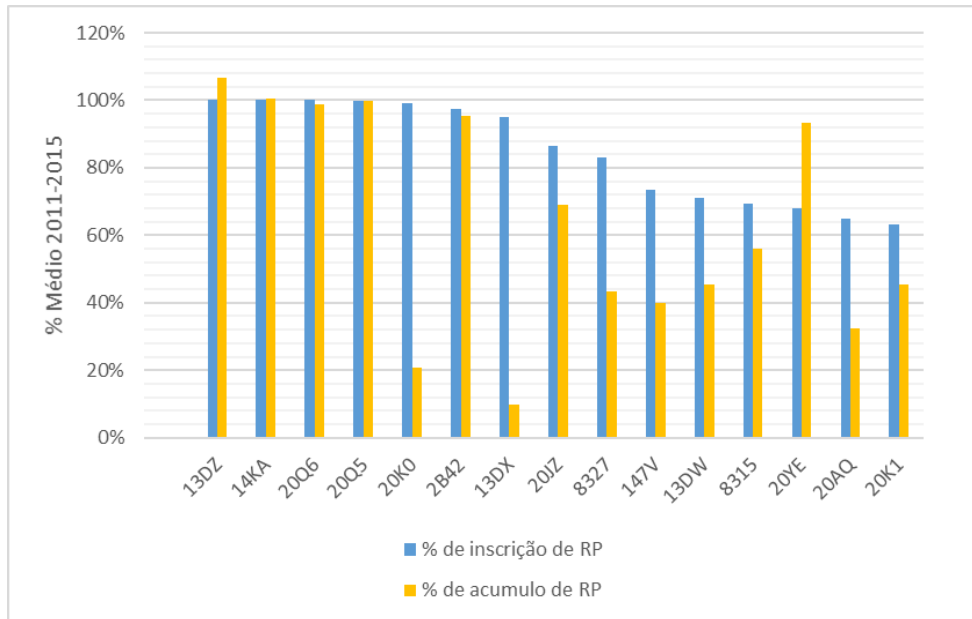


Gráfico 5 - Ações com índice de inscrição e/ou acúmulo de RAP acima da média do período – Investimento – PPA 2012 a 2015.

Fonte: Elaboração própria.

Metade das ações apresentadas deste gráfico ou não pagaram absolutamente nada das despesas empenhadas, ou pagaram apenas 5%, inscrevendo todo o restante em Restos a Pagar, (13DZ - Construção do Pólo de Biotecnologia da Fiocruz em Porto Velho/RO, 14KA –Expansão do Polo de Biotecnologia da Fiocruz Paraná, 20Q6 – Formação e Qualificação de Profissionais de Saúde, Gestores e Analista em Gestão para o SUS e 20Q5 – Formação e Qualificação Profissional de Nível Médio).

Observou-se também que as ações mais robustas em termos de créditos aprovados e empenhados, ações 13DW - Construção do Centro de Processamento Final de Imunobiológicos e 20YE Imunobiológicos para Prevenção e Controle de Doenças apresentaram índice de inscrição de RAP de 71% e 45% respectivamente, e índice de acúmulo de RAP 68% e 93% - índices tão significativos que por certo impactaram no volume de RAP da Fiocruz. Deduz-se dificuldade para executar plenamente volume grande de créditos.

Notou-se nos dois ciclos que menos de 40% das despesas de investimento são pagas no mesmo exercício de empenho. Ou seja, a maior parte são inscritas em RAP.

Observou-se também índices tão expressivos de acúmulo de RAP, sustentando um orçamento paralelo, que provavelmente danificou a programação financeira em investimento nos dois ciclos PPAs analisados, sendo possível inferir também que a execução de RAP nessa rubrica passa a ser mais importante do que a execução do orçamento do ano.

Acrescenta-se ainda que, se esses RAP são não processados, composição que será analisada na subseção seguinte, a questão ainda é mais problemática, porque sua realização fica fora do orçamento regular e, portanto, sob a discricionariedade do gestor em decidir quando e o que será efetivado. Nesses casos os RAP comprometem não somente a programação financeira, mas, sobretudo, a programação de investimento proposta pela organização para um certo período.

6.2.2 Restos a Pagar Processados e Não Processados:

O Gráfico 2 abaixo ilustra a composição do volume de RAP totais por ano, destacando se eles foram Restos a Pagar Processados Inscritos, Restos a Pagar não Processados Inscritos e Restos a Pagar Processados e Não Processados Reinscritos.¹⁸

¹⁸ Tais classificações estão explicadas no Referencial Teórico, subseção 2.4 deste trabalho.

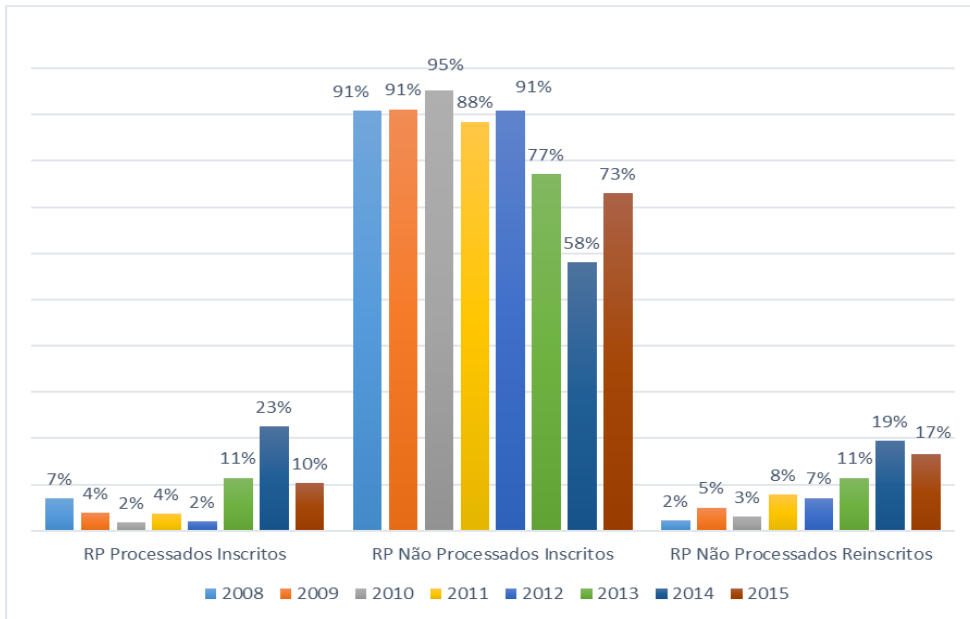


Gráfico 6 - Composição dos Restos a Pagar Inscritos e Reinscritos

Fonte: Elaboração própria

Notou-se, no período analisado, que grande parte dos restos a pagar inscritos, não foram sequer realizados (liquidados) o que destacou os RPNP como o tipo mais expressivo em todo o período analisado (próximo a 83% em média). A inscrição de RAP de despesas liquidadas variou de 2% a 11%, exceto pelo exercício 2014 que liquidou um pouco melhor suas despesas não pagas, 23%.

Por conseguinte, como a maioria dos RAP da Fiocruz apresentou-se como RPNP, infere-se que muitas programações orçamentárias ficaram pendentes para serem realizadas através da execução de Restos a Pagar no ano de sua inscrição. Por sua vez, parte dessas despesas ainda não consegue ser liquidada, nem paga, necessitando de mais um exercício para sua execução, momento em que elas são reinscritas (participação desses RPNP reinscritos variou de 2% a 19%). Não foi ilustrado no gráfico a participação dos RPP reinscritos por ser muito pouco expressiva, o que se deduz que despesas que já são liquidadas inscritas em RAP, apesar de serem minoria, são prontamente pagas no exercício de sua inscrição.

Analisando por ciclo de PPA, notou-se que no período 2008-2011, grande parte dos Restos a Pagar inscritos (em média 91%) não foram ao menos efetivados, ou seja, o orçamento foi comprometido, mas não houve fato gerador das despesas,

chamando atenção que possivelmente pode ter ocorrido uma deficiência no planejamento para a execução desse PPA.

Já no ciclo seguinte do PPA, 2011-2015, foi mais expressivo a inscrição de Restos a Pagar com fatos geradores já ocorridos, denotando que nesse período houve uma melhora na capacidade de programar e realizar suas despesas quando comparado ao ciclo anterior, mas deixando ainda pendente 75% em média. Em compensação houve uma queda na capacidade de execução desses RAP mais antigos.

Ressalta-se, conforme mostrado na seção 3 deste trabalho, que o Decreto 98.872/86 flexibilizou o prazo de validade dos restos a pagar não processados do MS, o que exige uma melhor atenção dos gestores da instituição para que estes não sejam preteridos e recorrentemente reinscritos.

6.2.3 Restos a Pagar por grupo de despesas.

Para melhor análise crítica da composição dos RAP totais por grupo de despesas, se fez necessário correlacionar com orçamento da Fiocruz aprovado para cada grupo, custeio e investimento.

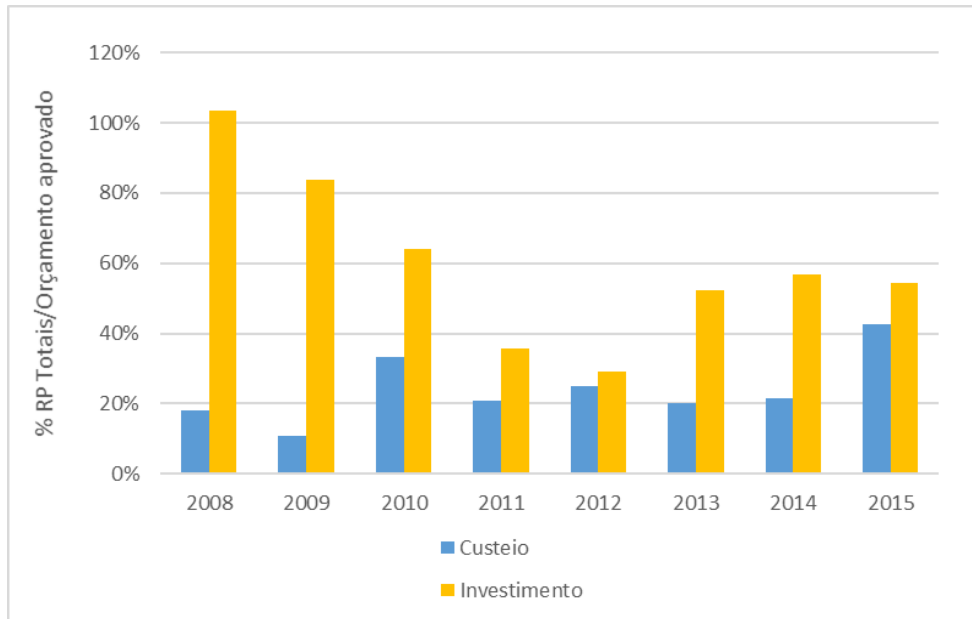


Gráfico 7- Restos a Pagar totais em relação ao orçamento aprovado por grupo de despesas.

Fonte: Elaboração própria

Notou-se que os RAP em Investimento sempre se sobressaíram em relação ao custeio. No entanto, nos primeiros quatro anos, que equivale ao primeiro ciclo do PPA analisado, sua participação veio descaindo em relação ao seu orçamento, passando de 103% em 2008, ano em que o RAP foi maior que seu próprio orçamento, para 36% em 2011. Em 2012 o ritmo de queda continuou atingindo 29%, justificada provavelmente pela avalanche de projetos de grande grupo aprovados nesse ano.

Já nos três últimos anos do período analisado observou-se um novo movimento ascendente, cuja participação em relação ao orçamento aprovado oscilou em média 55%, o que denotou a dificuldade da instituição de executar plenamente os novos projetos do PPA vigente no período.

Quanto ao custeio, observou-se variabilidade da sua participação em todo o período analisado, oscilando de 11% em 2009 e atingindo seu máximo de 43% em 2015; aproximando-se bem de investimentos.

Chama atenção o crescimento de custeio em RAP, atingindo seu máximo em 2015. Conforme referenciado por Rezende e Cunha (2014), os Resto a Pagar vem crescendo em custeio e se aproximando dos investimentos, o que possivelmente

indica uma crescente dificuldade da organização realizar despesas essenciais à manutenção dos seus serviços públicos.

6.3 Causas que impactaram no volume de inscrição dos Restos a Pagar na Fiocruz.

Baseado nos dados orçamentários extraídos do Tesouro Gerencial, conforme demonstrado nas subseções 6.1 e 6.2, no referencial teórico e nas entrevista e questionários aplicados ao longo do curso deste trabalho, buscou-se investigar as causas dos Restos a Pagar serem tão contundentes na Fiocruz no período analisado.

Nesse sentido foram explanadas, por tópicos, as motivações que mais se destacaram na literatura e que convergiram com a análise de dados deste estudo de caso.

➤ Reinscrição dos Restos a Pagar

Conforme ressaltado por Alves (2012), uma das causas que impacta no volume dos Restos a Pagar é o fato das inscrições em RAP serem superiores aos pagamentos¹⁹ e aos cancelamentos. Desse modo a reinscrição dessas despesas é incitada, causando o aumento do estoque de RAP como uma “bola de neve” (REZENDE e CUNHA 2014).

Apesar de citada na literatura, essa causa não foi destacada na pesquisa de campo. Ainda assim considerou-se relevante investigar a representatividade desse fenômeno na Fiocruz através do cálculo do *float*²⁰ por grupo de natureza de despesa (GND), conforme demonstrado na seção 4, equação 3 deste trabalho., que mensurou

¹⁹ Pagamento é o expediente que executa os Restos a Pagar, conforme visto no Referencial Teórico subseção 2.4 deste trabalho.

²⁰ Float indica pagamento inferior ao montante devido. Isso significa um maior esforço fiscal no futuro, pois as despesas em algum momento devem ser pagas (GERARDO, 2010).

a quantidade de RAP que foi postergado para o exercício subsequente no período 2008 a 2015; e do índice *float*²¹, segundo Tabela 7.

Tabela 7 - Float do Total das despesas por GND- Fiocruz - 2008 a 2015

Outras Despesas Correntes, GND 3					
Ano de Execução	Restos a Pagar Totais (a)	Restos a Pagar Totais cancelados (b)	Restos a Pagar Totais pagos (c)	Float (d)= (a)-(b)-(c)	%Float sobre o total de RP (e)=(d)/(a)
2008	54,6	1,6	52,0	1,0	1,85
2009	81,5	2,3	77,6	1,6	2,00
2010	260,9	5,2	240,8	14,8	5,69
2011	274,9	13,6	233,2	28,0	10,20
2012	382,5	8,3	354,5	19,7	5,15
2013	280,3	9,6	241,5	29,2	10,41
2014	274,2	6,1	250,4	17,7	6,45
2015	321,7	2,9	296,7	22,1	6,86
Média	241,3	6,2	218,4	16,8	6,08

Investimentos, GND 4					
Ano de Execução	Restos a Pagar Totais (a)	Restos a Pagar Totais cancelados (b)	Restos a Pagar Totais pagos (c)	Float (d)= (a)-(b)-(c)	%Float sobre o total de RP (e)=(d)/(a)
2008	42,9	0,7	37,7	4,5	10,40
2009	69,1	1,9	59,2	8,1	11,69
2010	56,8	2,9	43,2	10,7	18,86
2011	45,0	3,5	35,7	5,8	12,82
2012	88,1	1,6	47,7	38,8	44,03
2013	230,5	3,8	144,3	82,4	35,77
2014	283,2	3,4	201,1	78,8	27,82
2015	243,6	1,7	151,5	90,4	37,12
Média	132,4	2,4	90,0	39,9	24,81

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos do Tesouro Gerencial

Nota:(1) Valores nominais em Milhões. (2) Restos a Pagar Totais consideram os RP(s) inscritos e os reinscritos.

(3) Foram desconsiderados na análise GND1 (Pessoal e Encargos Pessoais)

Observou-se que, em custeio, a Fiocruz postergou em média 6% do total de RAP, chegando ao máximo em 2011 e 2013, quando 10% dos RAP eram “pedalados” para o exercício seguinte.

Analisando o *float* em investimento, chamou a atenção seu crescimento no período; em 2008, 10% dos RAP eram postergados para pagamento em exercícios

²¹ Relação do valor *float* com os RAP totais.

posteriores, em 2012 esse índice chegou a 44%, finalizando o período com 37%. A média do índice no período analisado alcançou 25%, ou seja, em média as despesas de “investimento” foram pedaladas cerca de quatro vezes mais que as despesas de custeio no período analisado.

Observou-se ainda na tabela 7, analisando o índice *float* por PPA, que a média alcançada no ciclo 2008-2011 em investimento foi de 13%. Já no ciclo do PPA 2012 - 2015, este índice alcançou a média de 36% aproximadamente. Infere-se, desse modo, que a capacidade de pagamento dos RAP em investimento diminuiu consideravelmente no último PPA, quase três vezes. Provavelmente por conta dos projetos que ingressaram de grande vulto nesse período.

Por conseguinte, sobretudo por conta das despesas de investimento, a reinscrição é uma das causas que de fato contribui com o montante dos RAP na instituição, e o fato desta não ter sido observada pelos respondentes denota a possível falta de acompanhamento da execução dos RAP pelas unidades da instituição.

Vale destacar que, durante esses dois ciclos de PPA, a Fiocruz perdeu aproximadamente 70 milhões do seu orçamento cancelando Restos a Pagar, 50 milhões em custeio e 20 milhões em investimento. Depreende-se com isso que a qualidade do gasto dessas despesas foi seriamente comprometida, afetando negativamente o planejamento orçamentário.

➤ **Créditos Adicionais**

Outra causa, embora não mencionada pelos respondentes, mas também citada no referencial teórico (CHAVES, 2014), é a avalanche de créditos adicionais solicitados e liberados ao final do exercício.

A princípio buscou-se evidenciar, na Tabela 8, a relevância da participação de créditos adicionais no orçamento da Fiocruz. Ressalta-se que a instituição recorrentemente realiza alterações orçamentárias na LOA, sobretudo trocando investimento por custeio.

**Tabela 8 - % de Créditos Adicionais sobre o Orçamento Aprovado por GND - Fiocruz
- 2008 a 2015**

Ano	Grupo de Despesa	Orçamento Aprovado (a)	Créditos Adicionais (b)	%Créditos Adicionais sobre Orçamento Aprovado (c)=(b)/(a)
2008	Investimentos (GND4)	41	42	101,8
	Outras Despesas Correntes (GND3)	303	78	25,6
	Total	345	120	34,8
2009	Investimentos (GND4)	83	0	0,0
	Outras Despesas Correntes (GND3)	742	87	11,7
	Total	825	87	10,5
2010	Investimentos (GND4)	89	6	7,1
	Outras Despesas Correntes (GND3)	781	80	10,2
	Total	870	86	9,9
2011	Investimentos (GND4)	126	49	39,1
	Outras Despesas Correntes (GND3)	1.312	92	7,0
	Total	1.438	141	9,8
2012	Investimentos (GND4)	302	8	2,5
	Outras Despesas Correntes (GND3)	1.534	63	4,1
	Total	1.835	70	3,8
2013	Investimentos (GND4)	441	0	0,0
	Outras Despesas Correntes (GND3)	1.381	130	9,4
	Total	1.822	130	7,1
2014	Investimentos (GND4)	499	12	2,5
	Outras Despesas Correntes (GND3)	1.264	415	32,8
	Total	1.764	427	24,2
2015	Investimentos (GND4) e Inversões financeiras (GND5)	460	1	0,3
	Outras Despesas Correntes (GND3)	757	136	18,0
	Total	1.216	138	11,3

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos do Tesouro Gerencial

Nota:(1) Valores nominais em Milhões. (2) Foram excluídos o GND1 (Pessoal e Encargos Pessoais)

Verificou-se que no período analisado a Fiocruz teve aproximadamente 1,2 bilhões de Reais de créditos adicionais somados ao seu orçamento aprovado, e que 90% desses créditos foram em custeio. Em média, a participação desses créditos adicionais equivale a 14% do orçamento aprovado.

Posteriormente procurou-se apresentar, na Tabela 9, os dados orçamentários relativos aos créditos adicionais aprovados em percentuais mensais (aconteceram a partir de maio) em relação ao seu total.

**Tabela 9: Créditos Adicionais Aprovados por GND , Percentuais Mensais -
Fiocruz - 2008 a 2015**

ANO	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	TOTAL
Outras Despesa Correnes, GND3									
2008	0	0	0	0	0	1	37	61	100
2009	0	0	1	0	0	0	0	99	100
2010	17	0	0	0	0	3	0	80	100
2011	0	1	0	0	0	0	38	61	100
2012	8	0	0	0	0	48	0	44	100
2013	3	16	0	0	0	77	0	4	100
2014	23	0	0	0	27	0	15	35	100
2015	0	0	34	0	0	17	1	48	100
ODC Média	6	2	4	0	3	18	11	54	100
Investimento, GND4									
2008	0	0	0	0	0	0	8	92	100
2009	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2010	100	0	0	0	0	0	0	0	100
2011	0	100	0	0	0	0	0	0	100
2012	87	0	0	0	0	13	0	0	100
2013	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2014	92	0	0	0	0	0	0	8	100
2015	0	0	50	0	0	50	0	0	100
INV Média	35	13	6	0	0	8	1	13	100

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Notou-se que de fato, em média, 84% dos créditos adicionais em custeio são aprovados no último trimestre, e mais da metade foram aprovados somente em dezembro, 54%.

Depreende-se, portanto, que esses créditos tardiamente liberados para o empenho, dificulta o processo de execução da despesa dentro do mesmo exercício. Acrescenta-se ainda que, se o ato de planejar a execução da despesa estiver condicionado a liberação da cota orçamentária, como pontuado na pesquisa de campo, restringe-se ainda mais o tempo restante para finalizar a execução desta despesa no período esperado. Desse modo, tais situações fomentam o crescimento do volume dos Restos a Pagar da instituição.

Já em investimento foram pontuais as solicitações de suplementação. Quando aconteceu, aproximadamente metade dos créditos foram aprovados logo no primeiro semestre. No entanto, esse tipo de despesa quase sempre está relacionado a

processos complexos de contratações, o que exige um lapso de tempo maior para ser executado. Créditos adicionais nesse grupo, portanto, contribuem para o volume de RAP. O gráfico 8 ilustra os dados da Tabela 9

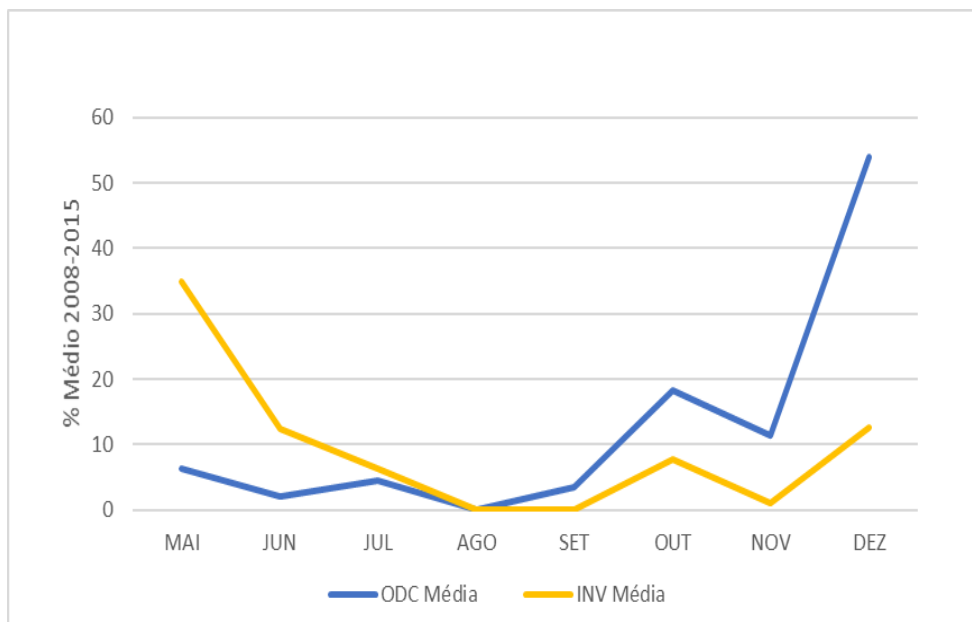


Gráfico 8- Aprovação Mensal de Créditos Adicionais por grupo de despesas.

Fonte: Elaboração própria.

➤ **Contingenciamento orçamentário.**

Outra causa dos RAP, inclusive muito citada nas entrevistas e nos questionários, foi o contingenciamento, também mencionada por Mendes (2010).

Os contingenciamentos ocorrem durante o exercício toda vez que as metas fiscais assumidas na LDO estão ameaçadas. O governo então, através dos decretos de programação orçamentária e financeira publicados no decorrer do ano, limita os empenhos, e os pagamentos, impedindo a execução plena dos seus créditos, mesmo que aprovados. O descontingenciamento orçamentário comumente ocorre próximo ao fim do ano, mas o tempo, por vezes, é escasso para completar todos os estágios da despesa, ensejando então a inscrição em Restos a Pagar.

Para analisar esse fenômeno na Fiocruz foi observado, através da Tabela 10, os dados orçamentários relativos às despesas empenhadas em percentuais mensais em relação ao total.

Tabela 10: Despesas Empenhadas, Percentuais Mensais- Fiocruz - 2008 a 2015

ANO	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	TOTAL
Outras Despesas Correntes, GND3													
2008	2	5	6	10	10	9	11	8	8	4	2	25	100
2009	2	2	5	7	25	7	5	4	7	9	7	19	100
2010	3	4	7	4	11	6	12	20	10	4	4	15	100
2011	2	5	25	5	9	12	5	4	5	6	7	17	100
2012	11	2	15	27	6	3	4	4	6	7	11	4	100
2013	30	5	9	6	13	5	7	4	4	5	9	3	100
2014	15	8	30	2	3	8	3	4	7	5	3	13	100
2015	11	8	11	7	9	8	9	6	6	5	8	12	100
ODC média	9	5	13	8	11	7	7	7	7	5	6	14	100
Investimento, GND4													
2008	0	0	0	1	1	2	13	12	4	2	4	60	100
2009	0	1	2	6	3	4	13	4	16	5	7	37	100
2010	4	11	5	18	3	11	3	16	6	2	21	0	100
2011	3	4	11	2	11	9	2	9	4	0	15	29	100
2012	0	1	14	0	9	5	1	8	4	3	49	6	100
2013	0	0	1	6	3	9	14	2	8	12	8	36	100
2014	8	6	3	15	17	8	5	3	3	4	31	-3	100
2015	22	3	7	31	2	4	-1	-7	3	4	5	25	100
INV média	5	3	5	10	6	7	6	6	6	4	18	24	100

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos do Tesouro Gerencial.

Verificou-se que de fato, em custeio, o maior valor médio empenhado aconteceu em dezembro e correspondeu a 14%, no entanto o próximo mês com maior valor médio foi março, com 13% e maio com 11%, o restante dos meses, a média foi próxima a 6,7%. Analisando por trimestre, o contingenciamento orçamentário não impactou a execução de custeio, uma vez que o último trimestre apresentou uma média esperada de 25% sobre o total executado.

Já em investimento destacou-se que só em dezembro o valor médio empenhado foi de 24%, seguido do mês de novembro, com 18%, ou seja, no último trimestre o valor médio foi de 45%. Despesas de investimento, que intrinsecamente

são plurianuais, sendo empenhadas ao final do exercício, certamente fomentam o volume o RAP.

Esses percentuais demonstram o reflexo do contingenciamento sofrido pela Fiocruz, e/ou falta de planejamento dos gestores da instituição, assumindo assim cada vez mais despesas perto do término dos exercícios. O gráfico 9 ilustra os dados da Tabela 10.

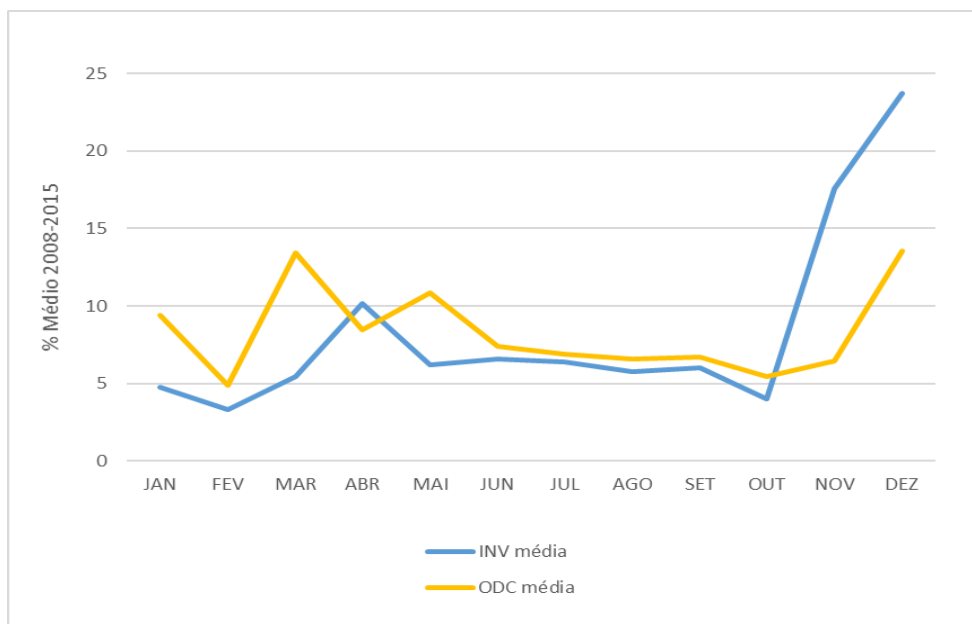


Gráfico 9 - Despesas empenhadas mensalmente por grupo de despesas.

Fonte: Elaboração própria.

Foi levantado em valores absolutos, conforme aludido na Tabela 11, dados referentes às despesas empenhadas mensais no último trimestre, e as que foram inscritas em RAP nesse mesmo período, a fim de investigar se o montante das despesas não pagas é potencialmente justificado pelo montante das despesas empenhadas ao final do exercício.

Tabela 11: Despesas empenhadas no último trimestre x despesas não pagas- Fiocruz - 2008 a 2015

ANO	OUT	NOV	DEZ	Despesas empenhadas- último trimestre (a_)	Despesas Não Pagas (b)	Diferença (c) = (a)-(b)
Outras Despesas Correntes, GND3						
2008	15	9	92	115	80	35
2009	74	58	155	286	259	27
2010	35	34	118	186	260	-74
2011	76	90	234	400	354	45
2012	92	159	52	303	261	43
2013	65	128	45	237	245	-8
2014	76	54	205	335	304	31
2015	42	67	107	216	105	111
ODC média	59	75	126	260	234	26
Investimento, GND4						
2008	2	3	50	55	63	-8
2009	4	5	27	36	49	-13
2010	1	16	0	17	34	-17
2011	0	20	39	58	82	-24
2012	7	116	15	138	192	-54
2013	34	24	104	162	201	-39
2014	12	83	-9	85	165	-80
2015	9	12	60	81	86	-5
INV média	9	35	36	79	109	-30

Fonte: Elaboração própria. Dados extraídos do Tesouro Gerencial .

Nota: Valores Nominais em milhões.

Observou-se que em custeio (outras despesas correntes), o total de despesas empenhadas no último trimestre superou o valor das despesas não pagas e que, em vista disso, a causa dessa incapacidade de pagamento pode ser o volume de empenhamento desses últimos três meses.

A exceção foram os exercícios 2010 e 2013, cujas as despesas não pagas superaram 74 e 8 milhões, respectivamente, o empenhamento do último trimestre, não sustentando, portanto, a justificativa de que se inscreveu RAP por conta da execução (empenho) ao final do exercício. Na verdade, a falta de capacidade de pagamento foi além dos três últimos meses. Vale destacar que normalmente despesas em custeio não necessitam de um tempo muito longo para cumprir todos os estágios da execução.

Quanto ao investimento, os valores não pagos superaram, em todo o período analisado, o empenho do último trimestre. De fato, esse é um tipo de despesa que comumente necessita de um tempo maior para cumprir todos os estágios da execução; além do que, segundo Rezende e Cunha (2014), as despesas de investimento são quase sempre preteridas às despesas de custeio no momento da execução, sobretudo no começo do ano.

Conclui-se, portanto, que em custeio, a média das despesas não pagas é menor do que a média empenhada no último trimestre, é possível, portanto, inferir, que não foi pago parte dessas despesas concentradas no último trimestre. Já em investimento ocorre o inverso, a média das despesas não pagas é maior que média empenhada no último trimestre, inferindo-se, desse modo, que não foram as despesas empenhadas ao final do exercício que justificou o volume de despesas inscritas em RAP.

➤ **Garantia orçamentária para exercícios futuros**

Outra motivação para os Restos a Pagar na instituição que merece destaque, que inclusive sugere concessão de dotação superior à capacidade de execução, é o fato dos gestores se preocuparem em garantir o orçamento para o ano seguinte, conforme preconizado por Alves (2011) e Ribeiro (2010), flexibilizando o princípio da anualidade, e executando seus créditos em serviços e bens que serão realizados no futuro. Conforme se pode inferir das respostas que segue:

Q5 “[...]a estratégia de evitar a perda de orçamento ou a tentativa de não deixar os serviços sofrerem descontinuidade no início do ano seguinte, com a realização de empenhos no exercício anterior destinados a cobertura da prestação de serviços do primeiro trimestre do exercício seguinte”

Q9 “Outro ponto é que apesar de avisos por parte do setor, ainda é muito comum dos gestores empenharem um valor alto para um fornecedor e apenas solicitar o produto em um período futuro.”

E1 “Primeiro é um a cultura né... Cultura de garantir o orçamento, então culturalmente, a unidade coloca um empenho alto [...]”

E2 “Eles empenham, reservam para o ano inteiro e quando não chega a fatura, eles não liquidam. [...]. É uma despesa que faz parte da rotina, mas pelo nível de liquidação deles, você vê que não era necessário empenhar no ano passado, eles podiam empenhar nesse ano e pagar. Era um empenho

para reservar recurso, em detrimento de outras despesas que precisavam ser liquidadas. ”

E3 “[...] uma estratégia utilizada para assegurar alguns pagamentos, tipo folha de pessoal para os três primeiros meses. Porque isso é uma prática cultural, que a Fiocruz tem de manter os restos a pagar, desde que eu cheguei aqui, deixava a folha para 3 meses para empenhar”.

Ressalta-se que a estratégia de assegurar os créditos para o exercício seguinte é maléfica para o orçamento. Além de provocar um cerceamento operacional (por conta dos empenhos vinculados a compromissos com determinados credores), os valores registrados desses bens e serviços a serem adquiridos no futuro geram verdadeiros orçamentos paralelos.

Vale observar, que para as ações governamentais relacionada à produção de vacina e medicamentos, foi pontuado nos depoimentos que uma das causas mais recorrentes é a vinculação da produção a fornecedores específicos. A unidade fica dependente da linha de produção de insumos estratégicos de determinado fornecedor, que muitas vezes acontece de forma parcelada, para iniciar o processo de compra. Quando o início da execução da despesa acontece de forma tardia, dificilmente ela finaliza dentro do mesmo exercício, fomentando a inscrição em RAP.

Segue abaixo quadro síntese que demonstra a percepção pelos respondentes desta pesquisa quanto as causas dos Restos a Pagar nas suas unidades.

Causas citadas	Respondente	Nº de vezes que a causa foi citada	Percentual sobre o total de respondente
Falta de disponibilidade financeira	Q5, Q2, Q3, Q4, Q7, Q9, Q10, E1, E5, E9	10	50%
Garantir o orçamento para o próximo exercício.	Q5, Q5, Q7, Q8, Q9, E1, E2, E3, E9	9	45%
Contingenciamento	Q1, Q5, Q8, Q11, E4, E5, E8	7	35%
Atraso por parte do fornecedor no cumprimento de suas obrigações.	Q2, Q4, Q5, Q7, Q10, E2, E6	7	35%
Falta de planejamento	Q3, Q8, E3, E6, E4, E9	6	30%
Deficiência no processo de execução da despesa	Q8, E3, E4, E5	4	20%
Processos longos e/ou complexos de execução das despesas	E3, E4, E8	3	15%
Execução na Fundação de Apoio	E9, E8	2	10%
Erro material da Instituição	E8, Q5	2	10%
Pendências Judiciais	E5	1	5%
Demora na validação do plano de obras	E4	1	5%
Execução concentrada no 2º semestre	Q11	1	5%

Quadro 3 - Causas mais citadas dos Restos a Pagar

Fonte: Elaboração própria.

Observou-se que as unidades por vezes têm a real percepção das causas dos seus Restos a Pagar. Outras vezes notou-se que a motivação mencionada foi na verdade um desmembramento da causa principal. A falha no planejamento, por exemplo, reflete na deficiência do processo de execução das despesas, na dificuldade de se executar despesas mais complexas e longas, no erro material no momento de efetuar o pagamento, na seleção equivocada de fornecedores, na demora na validação do plano de obras, e na execução concentradas no segundo semestre.

Abaixo seguem respostas com referência à falha no planejamento:

E6 “Tem vezes que o fornecedor não entrega tudo, as vezes você recebe um material e não vem completo, aí você paga aquela parte e o resto o fornecedor não te entrega mais. Mas o crédito já está todo empenhado para aquela empresa, mas demora tanto que acontece de você nem precisar mais

do material, mas você já empenhou tudo, passou o ano todo e você fica com aquilo ali, parado...”

E6 “Empenha-se mal quando você pega qualquer contrato e coloca valor naquele contrato só para segurar o orçamento. Digamos que eu não tenha tempo hábil de receber um processo seu, mas eu já tenho um processo aqui de uma empresa que eu sei que eu vou ter despesa com ela no ano que vem, eu empenho tudo naquela empresa, virou o ano, aquele orçamento só vou poder gastar com aquela empresa”

E9 “[...] chega final do ano, os caras ficam desesperados, [...]] porque percebem que têm que ainda tem muito orçamento que não gastou, e aí precisa gastar aquilo de qualquer maneira, porque não adianta você receber o orçamento e não utilizar... E aí chega final do ano, empenha-se né, porque tem que executar aquele orçamento.

Foram também mencionadas nos depoimentos causas mais legítimas, como o impedimento judicial para efetuar o pagamento aos fornecedores, e a impossibilidade de acompanhar as despesas quando estas são empenhadas na Fundação de Apoio, no entanto, esta última, ainda pode ser reflexo de uma causa principal, contingenciamento.

A motivação mais citada nas respostas pelas unidades selecionadas foi a falta de disponibilidade financeira, denotando que a escassez de recursos é um problema a ser enfrentado pelos gestores no momento de executar financeiramente suas despesas. Na verdade, como analisado na seção seguinte e citado por Fernandes (2004), a ausência de caixa para atender a todas as despesas do exercício corrente acaba sendo uma das consequências negativas dos acúmulos dos RAP, dada a existência de despesas de exercícios anteriores para pagar, além do seu orçamento regular.

6.4 Reflexos dos RAP nos dois hemisférios do ciclo orçamentário da Fiocruz.

Com o objetivo de decifrar como o volume de despesas inscritas em Restos a Pagar interfere na dinâmica orçamentária da Fiocruz, somando a própria experiência

deste pesquisador neste expediente, foram aplicados questionários e realizadas entrevistas nos setores de planejamento e execução do orçamento da instituição.

Para esta análise o processo orçamentário foi dividido em dois hemisférios: O primeiro, planejamento e aprovação do orçamento, momento que se procurou compreender a interferência (ou não) dos RAP ainda na fase da visão estratégica organizacional sobre o que se pretende implementar das políticas pública, e na fase da chancela, sobre o que se decidiu realizar. O segundo hemisfério, execução e controle do orçamento, se investigou os possíveis efeitos dos RAP na efetivação da programação proposta, e também na avaliação sobre o que foi aprovado no primeiro hemisfério.

6.4.1 Elaboração e Aprovação do orçamento.

Para analisar as implicações dos RAP nesta fase, foi investigado tanto a elaboração e aprovação do orçamento da Fiocruz como unidade orçamentária vinculada ao MS; quanto a elaboração e aprovação do orçamento no âmbito das unidades que integram a Fiocruz.

A Fiocruz, na fase de elaboração da proposta orçamentária, reúne esforços para projetar objetivos, metas e ações, sobretudo para atender as demandas do seu órgão setorial, MS, como preconizado por Giacomoni (2005).

Atualmente esse processo inicia-se com a divulgação, pelo MS, dos parâmetros macroeconômicos apresentados pela SOF para a elaboração da Proposta de Lei Orçamentária (PLOA). Posteriormente esse mesmo órgão envia uma planilha acompanhada da execução orçamentária do exercício anterior, por ação orçamentária e grupo de despesas, a fim de balizar o preenchimento por sua unidade orçamentária.

No entanto, como já mencionado na seção 5 deste estudo, a Fiocruz na sua pré-proposta sempre extrapola os referenciais monetários propagados por este órgão setorial na tentativa de atender as demandas internas de suas unidades.

Neste momento, em que começam as pressões para diminuir os valores inicialmente alocados nas ações orçamentárias pela Fiocruz na pré-proposta, um dos critérios utilizados pelo MS para cortar despesas é o volume de Restos a Pagar aferido nas referidas ações, questionando a capacidade da instituição em executar suas despesas e as programações que ficaram pendentes de realização.

A Fiocruz então faz os ajustes recomendados pelo órgão superior para atender os limites exigidos para “aprovação”²², e posteriormente apresenta à Presidência da instituição para validação.

Depreende-se, em vista disso, a implicação dos RAP no processo de construção e aprovação do orçamento da Fiocruz frente ao MS, ainda que forçosamente, porque o MS vem utilizando-se dessa variável como poder de barganha nessas primeiras etapas da dinâmica orçamentária.

Em seguida investigou-se como é o entendimento pela unidade técnica-administrativa de planejamento estratégico da Fiocruz, sobre os efeitos dos RAP nas fases de elaboração e aprovação do orçamento junto ao MS.

E1 “[...] existe relação sim, na última PLOA mesmo, ele (MS) coloca RAP direto... RAP de x na ação orçamentária, produto, meta física reduzida; aí eles analisam se dão ou não, aí a gente tem que fazer um esforço para justificar. Então sim, o ministério com certeza usa os RAP, mas a gente não usa na mesma medida com as unidades para aprovação do limite orçamentário não... A gente usa outras variáveis.

E2 “[...] os RAP influenciam muito pouco, as vezes em obra... eu acho que ele (MS) não considera, em nenhum momento isso entra na argumentação dele. Eu acho que talvez eles sejam pressionados externamente. Quando eles pressionam a gente é justamente quando eles estão sendo pressionados externamente. Essa é a impressão que eu tenho. Os restos a pagar muito pouco aparece nas discussões com o ministério, é uma cobrança de justificativa que provavelmente vem de fora.

²² Esta aprovação da PLOA Fiocruz pelo órgão setorial é a validação de que esta será submetida ao órgão central de planejamento do governo Federal para consolidação junto a PLOA da União. A PLOA da União posteriormente é encaminhada ao Congresso Nacional, ao qual cabe discutir, votar, alterar e, finalmente, aprovar o texto normativo para posterior vigência como LOA, após concordância da Presidência da República.

Notou-se que não existe consenso se os RAP influenciam as fases de elaboração e aprovação do orçamento. Observou-se também, através dos depoimentos recolhidos, que esta variável é pouco explorada pelos analistas da unidade técnico-administrativa de planejamento estratégico da instituição, que são o ponto de referência para setores de planejamento das unidades da Fiocruz elaborarem seus PAs.

Desse modo, as unidades que integram a Fiocruz, na fase de elaboração e aprovação de seus orçamentos, não recebem orientação para considerarem: o volume de RAP acumulado na unidade, a programação não realizada com crédito comprometido (RPNP), as despesas não pagas dentro de exercício (RAP a serem inscritos). Corroborou-se isso analisando o documento de referência, Guia de Planejamento, criado para apoiar as unidades na elaboração dos seus PA(s); não existe sequer alusão aos RAP.

Vale destacar que, a exemplo do que acontece com a Fiocruz frente ao MS, as unidades da instituição, no momento que elaboram seus PA(s), também extrapolam os valores que constam na PLOA²³ da Fiocruz. Isso força a unidade técnico-administrativa de planejamento estratégico iniciar um processo de negociação orçamentária que visa diminuir os valores inicialmente alocados pelas unidades na elaboração de seus PAs.

Ressalta-se que um dos critérios adotados durante essa negociação para a aprovação dos limites orçamentários, é a capacidade que a unidade possui de executar suas despesas, mas quase sempre até a fase do empenhamento. Infere-se, portanto, que a Fiocruz não replica as suas unidades o apontamento que o MS faz em relação aos RAP acumulados da instituição.

E3 "Na verdade a gente não trabalha tanto com os restos a pagar, a gente fica muito envolvido com a questão do empenho, todos os nossos trabalhos são sempre em cima do empenho. Na verdade, o que acabou acontecendo foi uma pressão muito forte do governo em relação aos restos a pagar, que não era para ter, para que não houvesse esse aumento, que fosse reduzido,

²³ Inicialmente são os valores que constam PLOA que balizam a elaboração dos limites orçamentário da unidade.

e hoje, mesmo que você tenha conhecimento sobre restos a pagar, isso não tem validade nenhuma para nossa coordenação e direção [...]"

Analisou-se, através dos depoimentos recolhidos, como os setores de planejamento das unidades da Fiocruz percebem as implicações dos RAP na fase de elaboração e aprovação do orçamento necessário para a realização de seus PAs.

Q2 "Na elaboração do orçamento (antes do fechamento do ano) os gestores da unidade levam em consideração valores "brutos" previstos para o ano subsequente. Após o fechamento do ano, os valores de RAP são considerados, e os valores dos orçamentos dos gestores são, então, ajustados à nova realidade. . Isso faz parte de processos internos da unidade, que incorporam estas informações na elaboração do PA."

Q5 "Aquela despesa empenhada e não realizada (RAP) impacta diretamente na elaboração do orçamento do exercício seguinte, pois aquela compra de bem ou o serviço sendo realizado no exercício seguinte costuma "desonerar" o planejamento para a contratação da mesma finalidade. Em outra linguagem, a Instituição pode realizar uma certa "poupança" ou garantia de que com recursos do ano anterior poderá executar uma demanda que se configuraria no exercício seguinte. "

Q8 "No momento de construir o Plano Anual para o ano seguinte, o Planejamento da unidade procura saber com a Administração e o Financeiro que despesas foram empenhadas, mas não liquidadas/realizadas no exercício anterior (RAP). Se a natureza da despesa não for contínua, isso evita a mesma ser lançada novamente no Plano Anual. "

Q7 "O saldo de contrato continuados em RAP é deduzido do valor da demanda de mesma atividade na elaboração do PA para o ano seguinte, e realocado para outra atividade essencial. "

E8 "RAP não influencia na elaboração, nem na aprovação, pois consideramos que houve execução (empenho) do orçamento. O plano anual seguinte é baseado no limite orçamentário corrente, mesmo sabendo que talvez não haja recurso financeiro ou tempo hábil para liquidar e pagar todas as despesas".

Q5 "[...] as pessoas responsáveis em realizar o planejamento anual da Unidade geralmente não são as mesmas pessoas que acompanham a execução orçamentária da mesma, não têm conhecimentos de RAP, tampouco têm conhecimentos básicos sobre o ciclo orçamentário do Governo ou praticado na instituição. "

Q11 " A percepção dos planejadores quanto aos RAP é limitada, e as ações decorrem somente se houver uma contrapartida por parte da Fiocruz mediante a liberação de orçamento condicionada a baixa de valores em restos a pagar. A preocupação dos planejadores/elaboradores se restringe ao montante e não pela natureza e/ou objeto dos restos a pagar. "

Observou-se unidades que trabalham com a lógica do orçamento incremental, ou seja, tomam como referência o orçamento (limite orçamentário) que foi aprovado no exercício corrente, e adicionam suas projeções para o exercício futuro. Nem de longe consideram os RAP.

Verificou-se nessa linha depoimentos/respostas que ressaltam a falta de integração entre o planejamento e o orçamento na unidade, e que, quase sempre, a única variável considerada para elaboração e aprovação de seu PA é a execução da despesa até a fase de empenhamento. Consideram ainda que RAP é uma variável estritamente financeira, e que, portanto, não teria razão de ser considerada no processo de planejamento.

Outros setores de planejamento afirmam ter conhecimento parciais dos RAP de suas unidades, apenas dos principais processos para a manutenção de sua unidade, e que, portanto, consideram na elaboração de seu PA essa variável de forma limitada.

Constatou-se que, quando as unidades consultam seus RAP para elaborarem seus PA(s), foi porque esse instituto foi utilizado de forma distorcida, para assegurar orçamento para despesas continuadas do ano seguinte. Essa situação se perpetua dentro de um modelo de orçamento incremental, fomentando a recorrência desse expediente. Isto posto, deduz-se que já faz parte da cultura de algumas unidades incorporar despesas da programação orçamentária futura na elaboração do orçamento do exercício corrente.

Constatou-se que o Resto a Pagar, na fase de elaboração e aprovação da proposta orçamentária da instituição, apresenta-se como um fator negativo no processo de negociação orçamentária com o MS. Sobretudo em momentos de restrição econômica, onde exista a necessidade de redução de despesas. O MS acaba focando em ações orçamentária com capacidade deficiente de execução para barganhar redução de cortes. Notou-se também que ainda é bem incipiente a sensibilidade dessa desvantagem na gestão orçamentária institucional e também nas unidades que integram a Fiocruz.

6.4.2 Execução e Controle do Orçamento.

Nesta seção procurou-se investigar as implicações dos RAP nas fases de execução (pagamento) e controle do orçamento na Fiocruz.

A execução do orçamento, no âmbito da unidade da Fiocruz, pode ocorrer na unidade técnica-administrativa de administração da instituição, quando a unidade for centralizada²⁴; ou dentro da própria unidade, quando essa for descentralizada²⁵. Nesse último caso, a unidade técnica-administrativa de administração fica com a incumbência de liberar os créditos e os recursos financeiros para execução às unidades descentralizadas, perdendo, a partir deste momento, a gerência sobre eles.

Vale destacar que o MS descentraliza os créditos e os recursos para Fiocruz paulatinamente de acordo com os decretos de programação orçamentária e financeira. Nesse sentido, a unidade técnica-administrativa de administração também vai liberando os créditos e recursos gradualmente, à medida que os vai recebendo do seu órgão superior.

Ressalta-se que os decretos de programação orçamentária e financeira supracitados detalham, por órgão setorial, se os recursos financeiros são para o pagamento de despesas do exercício vigente ou se se são para pagamento de RAP.

Isto posto, propôs-se então averiguar como é a percepção, pela unidade técnica-administrativa de administração da Fiocruz, da existência de RAP na fase de execução (pagamento) do orçamento.

Constatou-se, pelo depoimento E6, que o MS descentraliza o financeiro mediante as solicitações da Fiocruz, detalhando o volume para pagamento de despesas do exercício corrente e de despesas de exercícios passados (RAP). Não

²⁴ As unidades são centralizadas quando não possuem autonomia para gerir seus créditos orçamentários nem seus recursos financeiros.

²⁵ Em 1995 iniciou-se o processo de descentralização das unidades instituição, e hoje, grande parte das chamadas Unidades Gestoras Responsáveis (UGR), ganharam autonomia, e foram nomeadas também de Unidades Gestoras Executoras (UGE), assumindo assim a gestão pela execução do seu orçamento.

obstante, os valores liberados estão sempre aquém do demandado, sobretudo num cenário de restrição econômica, quando o governo arrecada menos do que o estimado para o alcance das metas fiscais, o que se depreende que os recursos são escassos para atender o orçamento corrente e o “orçamento paralelo”; é o *trade off* apontado por Fernandes (2004).

As unidades da Fiocruz, seguindo esse mesmo protocolo, também solicitam a unidade técnica-administrativa de administração recursos para pagamento detalhando se são para despesas correntes e/ou despesas pretéritas (RAP).

No esforço de atender as demandas das unidades, a unidade técnica-administrativa de administração libera o financeiro para as unidades conforme o detalhamento solicitado, ainda que também em valores inferiores.

Foi ressaltado nessa entrevista, no entanto, que o detalhamento recebido pelo MS nem sempre equivale ao detalhamento que a Fiocruz descentraliza para as unidades. A unidade técnica-administrativa de administração assume então a responsabilidade de fazer, durante o exercício, os ajustes necessários para cumprir o designado pelo MS, mas com algum sacrifício, precisando priorizar pagamentos, conforme se pode aduzir do depoimento E6 abaixo:

“Vamos supor, a unidade tem uma necessidade mensal, e nem sempre eu consigo atender 100% da necessidade mensal da unidade, até porque tudo depende da arrecadação do governo, e quando ele tá com dificuldade de arrecadação, ele passa o financeiro para atender minha necessidade muito aquém daquilo que eu necessito, ele passa abaixo. Então se eu tenho vários contratos para serem pagos, eu vou pagar parte dos contratos e algum fornecedor vai acabar sendo prejudicado...acabo dando um pouco mais de atenção a parte de pessoal, as concessionárias, essas você tem que ter... Até porque você está pagando pessoas, uma terceirização, algo assim...E esses outros que são entrega de bens de serviço, você acaba atrasando um pouco [...]”

“O MS nunca dá aqui aquilo que a Fiocruz pede. Dá menos RAP, por exemplo, e mais para o exercício corrente. Mas ainda assim a unidade técnica-administrativa manda para unidade de acordo com a solicitação dela. A confusão então fica aqui, e os ajustes vão ocorrendo durante o exercício. ”

Para analisar a existência da concorrência do pagamento das despesas do exercício corrente e das despesas inscritas em RAP, conforme referenciado por Silva e Cândido (2010) e Alves (2012), foram elaborados dois gráficos, gráfico 9, mostrando o pagamento dessas despesas em custeio e o segundo, gráfico 10, em investimento, no período 2008 a 2015.

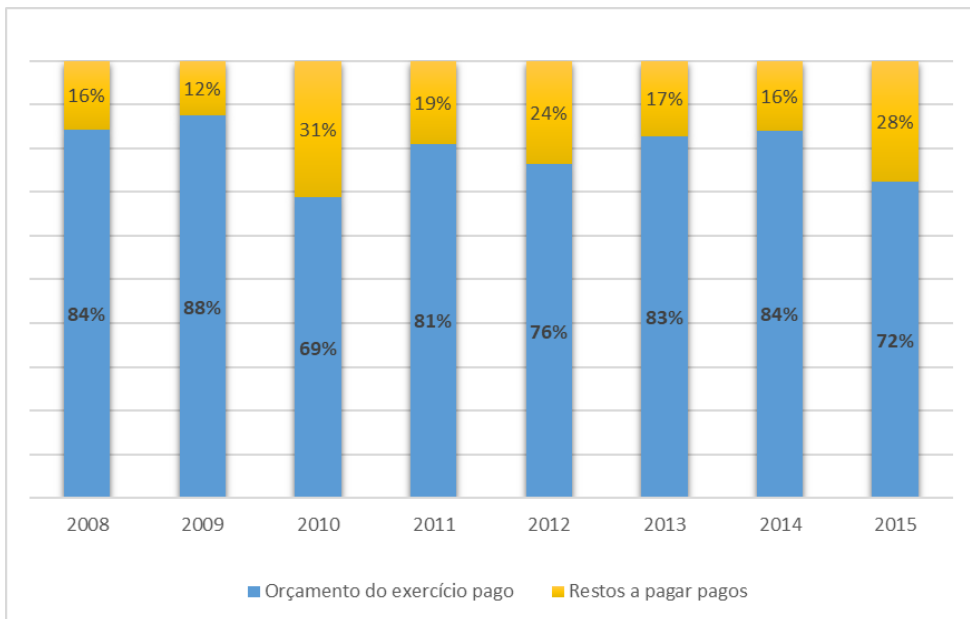


Gráfico 10 - Execução de Custeio - % do orçamento corrente pago e % de RAP pagos.

Fonte: Elaboração própria.

Notou-se que, em média, 20% das despesas de custeio pagas no período são de exercícios anteriores. Chama atenção o exercício de 2010, cujo os recursos financeiros disponíveis foram direcionados para executar 30% da programação pretérita. Vale destacar que foi no exercício de 2009 que a Fiocruz incorporou os créditos para produção de imunobiológicos e reagentes. Infere-se, portanto, que faltou a instituição capacidade de executar plenamente os novos créditos, inscrevendo um volume significativo de RAP que impactou na realização da programação orçamentária do próximo exercício.

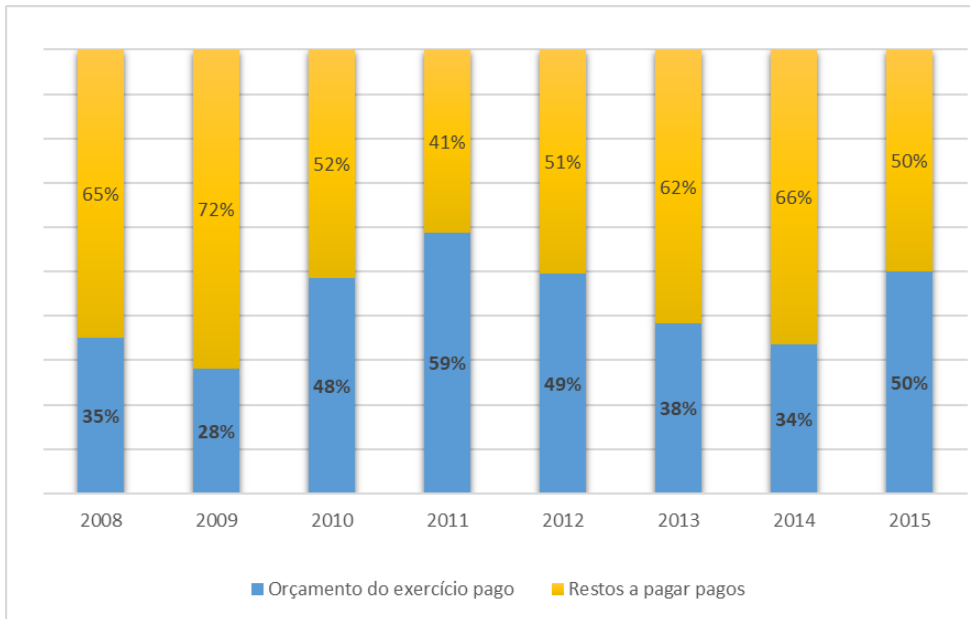


Gráfico 11- Execução de Investimento - % do orçamento corrente pago e % de RAP pagos.

Fonte: Elaboração própria.

Já em investimentos constatou-se que a maioria das despesas pagas em cada ano do período analisado, média de 57%, foi para pagar programação de exercícios passados. Cabe ressaltar que somente no último exercício do PPA 2008-2011 a instituição se esforçou para realizar/pagar melhor sua programação vigente, quase 60%.

Notou-se, com isso, que mais da metade dos investimentos realizados no período aconteceram através da execução de RAP. Ou seja, o caixa utilizado para investimento foi sobretudo para executar compromissos atrasados, programações anteriores, com olhar no retrovisor, conforme referenciado por Rezende e Cunha (2014).

Infere-se ainda que, conforme aludido pelo TCU, através do Acórdão nº 1039/2006-Plenário, quanto maior o volume de Restos a Pagar inscrito, maior é a discricionariedade dos gestores em decidir o que será executado: se referente à programação vigente ou pretérita.

A fase que segue a execução é o controle e, segundo apontamento na literatura (Cunha 2013), este deve ser praticado de forma sistemática ao longo da execução

orçamentária, a fim de verificar se o orçamento está sendo executado de acordo com o planejado e aprovado na LOA.

Uma das contas do orçamento público que pode auxiliar nessa avaliação é a conta de RPNP, por se tratar de uma variável cujas informações trazem a possibilidade de analisar se a organização pública conseguiu realizar a execução plena de suas despesas ao longo do exercício (conforme fixado na LOA), ou se deixou, de forma substancial ou não, a concretização da programação orçamentária para exercícios futuros.

Como já visto na subseção 6.2 desta pesquisa, em média, mais de 80% dos RAP inscritos no período analisado não foram ao menos realizados (liquidados), são, portanto, grande parte RPNP.

Foi então questionado às unidades da Fiocruz, responsáveis por responder pelo controle dos seus orçamentos, se as metas não atingidas por conta da inscrição de despesas em RPNP e as metas resultantes da execução desses foram identificadas e monitoradas.

Segue abaixo respostas das entrevistas/questionários a respeito deste tema:

E8 “[...] embora haja um acompanhamento das metas e da execução orçamentária, esta relação entre programação física e orçamentária não é tão direta; além de alguns resultados serem alcançados com recursos extra-orçamentários (captação externa); então fica difícil mensurar as metas que não foram atingidas, nem também as metas que foram atingidas quando os RAP foram executados. ”

Q3 “Não. Os sistemas têm programação de funcionamento anual. Não podem ser inseridos dados posteriores (como as metas, por exemplo) em projetos de exercícios anteriores. ”

E4 “Não existe alinhamento das metas com a execução. Restos a pagar então está pouco alinhado com as metas. Se analisar os indicadores intermediários, por exemplo, restos a pagar não tem impacto [...]. Não tem cultura de planejamento na unidade, portanto identificar as metas é difícil. ”

E3 “Para alimentar o SIOP com informações sobre as metas realizadas em RAP, hora a gente faz um cálculo de uma forma, hora a gente faz de outra... Por exemplo, teve um ano que a gente lançava restos a pagar número 1 para todos, só para o sistema funcionar, ano retrasado nós fizemos uma regra de três. Esse ano a gente fez diferente, a gente simplesmente lançou a meta do

resto a pagar com um valor proporcional, mas manteve o inteiro da meta do exercício [...]"

Q7 "Sim, saldos de RAP de contratos continuados são liquidados no início do exercício e a utilização dos saldos de RAP capital vai depender da disponibilidade do fornecedor, mas geralmente no primeiro trimestre é liquidado."

Constatou-se ser muito incipiente a correlação de metas e execução dos RAP. Algumas unidades citaram que desconhece a prática de identificar as metas realizadas com a liquidação de RAP, outras unidades também destacaram que assistem a execução até a fase do empenhamento, e que depois o acompanhamento fica com o setor financeiro.

Notou-se também que na Fiocruz, as unidades que disseram possuir esse controle, foi porque utilizaram o instrumento de forma a flexibilizar o princípio da anualidade orçamentária, conforme aludido por Alves (2011) e Ribeiro (2010), e garantir orçamento em contratos de despesas continuadas programadas para serem executadas no exercício posterior. Essas unidades, portanto, sabem identificar o que foi alcançado com a execução desses RAP.

Depreende-se, portanto, que a meta que deixou de ser realizada por conta da inscrição em RPNP não são, na sua maioria, identificadas. Da mesma forma, as metas resultantes dos RPNP que são executados (liquidada) no futuro também não são, na sua maioria, acompanhadas. Vale ressaltar que a execução dos RAP são de total discricionariedade dos gestores, o que compromete ainda mais o exercício do controle sobre o orçamento.

Uma constatação da deficiência desse acompanhamento dos RAP pela Fiocruz é percebida pela dificuldade na ocasião de elaborar os Relatórios de Gestão da instituição para o TCU, e também no momento de alimentar o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento do Governo Federal (SIOP) com metas alcançadas através da execução dos seus RAP. Quando a organização precisa prestar contar

desses resultados²⁶, as informações são preenchidas com grande esforço para não serem arbitrárias.

Infere-se, portanto, que a existência dos RAP na instituição, além de ser prejudicial a execução financeira do orçamento corrente, pela existência de recursos limitados para atender duas programações (vigente e pretérita), igualmente danifica a etapa do controle orçamentário.

A execução desse “orçamento paralelo”, isto posto, não fica submetida a nenhuma espécie de controle, é deficiente o rastreamento dos resultados apurados pela execução dos RAP e igualmente deficiente a avaliação quanto a eficiência e eficácia do cumprimento da programação pretérita. RAP pode então remeter a perda de controle sobre as programações orçamentárias que são executadas fora do seu exercício de aprovação.

²⁶ No Relatório de Gestão a instituição preenche em nota que não existe a sistemática de informação para relacionar as metas físicas realizadas com a liquidação de restos a pagar.

7 CONCLUSÕES

Tomando em consideração o referencial teórico, a análise dos documentos, dos depoimentos recolhidos e dos dados quantitativos extraídos do Tesouro Gerencial para esta pesquisa, inferiu-se que os Restos a Pagar vêm se constituindo como um expediente com reflexos negativos para as fases de elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento institucional.

Inferiu-se que o volume de Restos a Pagar não Processados existentes na organização desqualifica a fase de elaboração do orçamento, dando indícios de que as decisões orçamentárias, sobretudo quando relacionadas aos investimentos, refletidas pela alocação de recursos, não realizadas dentro do exercício proposto, foram possivelmente arbitrárias. Tal situação prejudica a credibilidade e a tempestividade do orçamento, que deve concretizar o que foi programado para o período de um ano, consoante o princípio orçamentário da anualidade.

Notou-se, portanto, que os gestores casualmente utilizam os Restos a Pagar, criado para ser um instrumento contábil, como instrumento de gestão orçamentária.

Corroborou-se isso identificando uma das causas dos RAP entre as unidades selecionadas que integram a Fiocruz - a utilização desse instituto como um mecanismo para garantir orçamento para o exercício posterior. É possível depreender uma deficiência no planejamento dessas unidades, uma vez que estas deixam de programar o orçamento para realizações no ano corrente, para concretizar programações de exercício futuro.

Esse tipo de causa além de fomentar o volume dos Restos a pagar, também compromete a programação anual da unidade, que deixa de ser crível. Deve ser essa, portanto, uma causa que os gestores da instituição devem se debruçar para suprimi-la.

Constatou-se também uma contaminação dos RAP no processo de “aprovação”²⁷ do orçamento da Fiocruz diante do seu órgão superior. O Ministério da Saúde se utiliza desse critério, volume de restos a pagar acumulado, para cortar despesas nas ações orçamentárias, sobretudo quando a organização extrapola os tetos orçamentários propagados para a elaboração da pré-proposta.

Deduziu-se que este critério, quando utilizado, fragiliza a instituição nessa etapa, por conta do já evidenciado valor expressivo nesta rubrica; e, como averiguado neste estudo, pela ausência de acompanhamento e monitoramento deste instituto que justifique sua pertinência. Isso chama atenção para a necessidade de um estudo, prévio à fase de elaboração do orçamento, que detalhe por ação orçamentária, o volume de RAP, as unidades responsáveis pela inscrição desses RAP, as causas, se externas ou internas à unidade, a fim de fortalecer a organização nas negociações com o MS que envolvam esse expediente.

Decerto é interessante notar que os questionamentos aplicados pelo MS à Fiocruz sejam reaplicados às unidades que compõem a Fiocruz no processo de negociação de seus limites orçamentários. Seria uma forma de sensibilizá-las dos danos que os RAP vem trazendo para o processo elaboração e aprovação do orçamento institucional.

Na fase de execução do orçamento, o reflexo negativo dos RAP foi notado na etapa do pagamento das despesas. Uma vez que são duas programações, vigente e passada, concorrendo pelo mesmo caixa, com recursos escassos. Fica então o gestor com a discricionariedade de decidir o que será executado dentro de cada programação.

Infere-se neste momento que a liberdade do gestor para escolher o que será executado, evidencia, mais uma vez, que a existência contundente dos RAP compromete a previsibilidade orçamentária e induz o orçamento aprovado a assumir cada vez mais o papel de uma mera peça de ficção.

²⁷ A proposta é efetivamente aprovada quando submetida ao Congresso Nacional.

Finalmente, quanto à última fase do processo orçamentário, pôde-se concluir que toda a expressividade dos RPNP no orçamento da Fiocruz, cujas despesas nem foram realizadas, confunde a etapa do controle orçamentário. Uma vez que, não se tem controle da programação orçamentária que ficou prejudicada por conta da despesa que não foi efetivada, e tampouco das metas que são alcançadas quando estas despesas são por fim liquidadas.

Não obstante, as metas relacionadas a essas despesas podem dizer muito para instituição, portanto reconhecer o que foi empenhado, mas não foi liquidado no exercício corrente, subsidia o gestor ao acompanhamento dessa despesa, não somente pela perspectiva da execução financeira, mas também pela perspectiva da execução da meta física. Para tanto é importante que este acompanhamento não fique adstrito à área de execução financeira do orçamento, mas também ao setor de planejamento do orçamento.

Vale ressaltar que ausência de acompanhamento e avaliação dos RAP na instituição, além de comprometer a transparência dos resultados e uma análise crítica desses; também em nada contribui para a retroalimentação da dinâmica orçamentária na fase de elaboração e planejamento do orçamento, contribuindo dessa forma para a persistência de um orçamento incremental.

A identificação dessas metas viabilizaria um estudo futuro dos possíveis comprometimentos dos Restos a Pagar na gestão da Fiocruz, nos seus programas de trabalho, no cumprimento dos seus objetivos, e, sobretudo, na capacidade da instituição atender as demandas da sociedade na área da saúde pública.

Diante deste cenário, e sobretudo agora com o Novo Regime Fiscal que congela as despesas primárias do setor público até o ano de 2036, o orçamento anualmente aprovado e executado pela Fiocruz precisa ser otimizado, os efeitos negativos dos Restos a pagar precisam ser atenuados e as inscrições das despesas neste instituto devem ser desestimuladas.

Com base nesta conclusão de que os RAP implicam na deficiência do processo orçamentário institucional, o pesquisador propõe algumas iniciativas para

conscientizar os gestores da necessidade de mitigar seus efeitos e de frear a continuidade de seu crescimento.

- Conhecer profundamente as causas dos RAP nas ações orçamentárias que compõem o orçamento institucional como forma de aprimorar a negociação da proposta orçamentário junto ao MS.
- Orientar as unidades a elaborarem um estudo das causas da inscrição dos RAP e dos RAP acumulados e desenvolver, para cada uma delas, um plano de ação para coibir seu aumento;
- Utilizar os RAP acumulados nas unidades como um critério para aprovar seus limites orçamentários;
- Orientar os setores de planejamento da unidade a acompanhar todos os estágios da execução da despesa.
- Avaliar a capacidade de execução da despesa da unidade tomando como referências as despesas pagas; e adotar também esse critério para aprovação do limite orçamentário;
- Acompanhar e avaliar a realização das metas físicas através da execução de RAP²⁸, fomentando a integração dos setores de planejamento aos setores de execução das unidades;
- Elaborar um plano de ação para a instituição atuar estrategicamente nos períodos de contingenciamentos orçamentário;
- Utilizar os RAP acumulados nas ações governamentais da Fiocruz como critério para efetuar contingenciamentos, quando solicitado pelo MS;
- Incluir no conjunto de indicadores da instituição para avaliação do desempenho, índices de inscrição de RAP e de acúmulo de RAP, adotados neste trabalho.
- Realizar um *benchmarking* nas organizações públicas que possuam projetos de grande vulto e que não tenham expressivamente despesas inscritas e acumuladas em RAP.

²⁸ A exemplo do que acontece com o acompanhamento e avaliação das metas físicas do orçamento vigente

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mansueto. Nota técnica: **Restos a Pagar e artifícios contábeis**. 2011. Disponível em: <<http://mansueto.files.wordpress.com/2011/02/nota-rap-20111.pdf>> Acesso em: outubro 2016.

AFONSO, João Roberto. **Orçamento Público no Brasil: História e Premência de Reforma**. Joaçaba V.17,n1, p9-28, jan/abr.2016.

ALVES, Gustavo Henrique Tardelli. **O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: as armadilhas à transparência da despesa pública no Brasil**. 2012. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541257.PDF>>Acesso em: outubro 2016.

ALVES, Marco Antônio; PEDERIVA, João Henrique. **O processo orçamentário federal e a execução das despesas em dezembro: estratégia de planejamento orçamentário?** 2016 Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/orcamento-em-discussao/edicao-25-2016> Acesso em Março 2018.

ANDRADE, Maria Margaria de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5Ed. São Paulo: Atlas,2002

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento Aplicado ao Setor Público: abordagem simples e objetiva**. São Paulo. Atlas,2012

BRASIL. Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

_____. Decreto nº 93872, 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.

_____. Constituição (1988): Constituição da República Federativa do Brasil.

_____. Decreto nº 7654, de 23 de dezembro de 2011. Altera o Decreto no 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências.

_____. Lei Orçamentária Anual nº 13.115, de 04 de abril de 2015. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2015

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal

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

_____.Manual técnico de Orçamento MTO. Edição 2016.

_____. Revista da Controladoria Geral da União - Brasília 7(11): 128-154, jul/dez. 2015

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>. Acesso em: fev. 2018.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Financeiro e Orçamentário**. São Paulo. Atlas, 2005.

CARVALHO, Munique Barros de. **Restos a Pagar e a anualidade orçamentária**. 2013. Disponível em <<http://www.orcamentofederal.gov.br/educacao-orcamentaria/premio-sof-de-monografias>>.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2013

CHAVES, Renato Santos. **Orçamento público autorizativo ou impositivo e controle pela contabilidade pública** 2014. Disponível em: <http://www.contabeis.com.br/artigos/1533>. Acesso em março 2018.

CORE, Fabiano Garcia. **Reforma Gerencial dos Processos de Planejamento e Orçamento**. Brasília: ENAP, 2001.

COSTA, J. G. **Planejamento Governamental: A experiência Brasileira**. São Paulo: Ed. FGV, 1971.

COSTA, A.L. R. L. **O processo de descentralização da gestão orçamentária nos núcleos regionais da Agência Nacional de Saúde Suplementar: um estudo de caso**- Rio de Janeiro, 2015

CUNHA, Armando. **Processo e Sistema orçamentários: reflexões no nível das organizações no setor público**.. Manual Orçamento Governamental – EBAP/FGV/CIPAD. Rio de Janeiro, 2013.

DIAMOND, Jack. **Budget system Reform in Emerging Economies The Challenges and the Reform Agenda**. Occasional paper, v. 245, Abril, 2006.

FERNANDES, Adriana e FORMENTI, Lígia. **Em 15, anos o governo federal retém 31 bilhões em gastos para saúde**. O Estado de São Paulo, fevereiro 2018.

FERNANDES, E.L.B. **Restos a Pagar**. Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

FIOCRUZ. <http://portal.fiocruz.br>.

FURIATI, Alexandre Ávila. **Restos a Pagar e o Orçamento “Paralelo”**. Brasília, 2011

GERARDO, José Carlos. **Receitas atípicas e Restos a Pagar: implicações sobre o Resultado Primário do Governo Central**. Finanças Públicas: XV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2010.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2005.

MENDES, Marco José. **Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público**. Caderno de Finanças Públicas, Brasília, 2010

LIERNET, Ian; LJUNGMAN, Gosta. **Carry-Over of Budget Authority**. FAD Technical Guidance Notes on Public Financial Management: INTERNATIONAL MONETARY FUND, FMI, 2009.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, estados e municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

MATIAS PEREIRA, José. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2010.

O Estado de S.Paulo. **Em 15 anos, governo federal retém R\$ 31 bi em gastos para saúde**. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,70002195930>, 2018.

REDIVO, Simone. **Análise do Ciclo Orçamentário no IMPE**. São Paulo, 2010.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Organizadores). **A reforma esquecida: orçamento, gestão pública e desenvolvimento**. Rio de Janeiro 2013.]

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Organizadores). **A reforma esquecida II: obstáculos e caminhos para a reforma do processo orçamentário**. Rio de Janeiro, 2014.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. **O Orçamento dos brasileiros: por que ele não desperta maior interesse?** Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2014.

RIBEIRO, Leonardo César: **Impacto da anualidade orçamentária na alocação dos recursos públicos**. Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa – ISC-TCU. Brasília, 2010.

SECRETARIA DO ORÇAMENTO FEDERAL <http://www.orcamentofederal.gov.br>.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental. Um enfoque administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Alexandre Manoel Ângelo da; CÂNDIDO JÚNIOR, José Oswaldo; GERARDO, José Carlos. **Restos a Pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público**. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/premios/SOF/mongrafias/1_Lugar_-_Alexandre_Manoel_Angelo_Da_Silva.pdf>. Acesso em: outubro 2016.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União 1999 – 2003**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n43/a07v1843.pdf>>. Acesso em: outubro 2016.

TESOURO GERENCIAL. <https://tesourogerencial.tesouro.gov.br>

Valor Econômico **Ministério da Saúde tem R\$ 14 bi de resto a pagar do Orçamento de 2015**. Disponível em : <http://www.valor.com.br/brasil/4562715>. 2016

WILDAVSKY, Aaron. **The politics of the budgetary process**. 2 ed. Boston: Little, Brown and Company, 1974.

WILGES, Ilmo José. **Noções de Direito Financeiro: O Orçamento Público**. Porto Alegre> Sagra-Luzzatto, 1995.

ANEXO A

Estrutura do Orçamento Fiocruz – PPA 2008 a 2011

Programa Governo		Ação Governo	
0089	PREVIDÊNCIA DE INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO	0181	Aposentadoria e Pensões Civis da União
0750	APOIO ADMINISTRATIVO	0110	Contribuição a Previdência Privada
		09HB	Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais
		2000	Administração da Unidade
		2004	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores, Empregados e seus Dependentes Tipo
		2010	Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores e Empregados
		2011	Auxílio-Transporte aos Servidores e Empregados
		2012	Auxílio-Alimentação aos Servidores e Empregados
		20CW	Assistência Médica aos Servidores e Empregados – exames periódicos
0901	OPERACÕES ESPECIAIS: CUMPRIMENTO DE SENTENÇAS JUDICIAIS	0005	Sentenças Judiciais Transitadas em Julgado (Precatórios)
		00G5	Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais decorrente do Pagamento de Precatórios e Requisições de pequeno valor
1201	CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO NO COMPLEXO DA SAÚDE	10LF	Construção da Nova Sede Administrativa do Centro de Pesquisas René Rachou em Belo Horizonte/MG
		11PJ	Estruturação de Laboratórios de Pesquisas Biomédicas
		20AJ	Apoio a Pesquisas e Inovações Tecnológicas em Doenças dos Trópicos – Ipepatro
		20AQ	Coleções Biológicas e Outros Patrimônios da Ciência e da Saúde no Brasil
		2522	Produção de Fármacos, Medicamentos e Fitoterápicos
		2B42	Cooperação Técnica Nacional e Internacional em Ciência e Tecnologia em Saúde
		4363	Pesquisas e Inovações Tecnológicas em Tuberculose e outras Pneumopatias no Centro de Referência Hélio Fraga
		6179	Comunicação e Informação para a Educação em Saúde e em Ciência e Tecnologia em Saúde
		7674	Modernização de Unidades de Saúde da Fundação Oswaldo Cruz
		7676	Construção do Centro de Desenvolvimento Tecnológico em Saúde – CDTS
		8305	Atenção de Referência e Pesquisa Clínica em Patologias de Alta Complexidade da Mulher, da Criança e do Adolescente e em Doenças Infecciosas
8315	Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico em Saúde		
1289	VIGILÂNCIA E PREVENÇÃO DE RISCOS DECORRENTES DA PRODUÇÃO E DO CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS	6174	Análise da Qualidade de Produtos e Insumos de Saúde
1293	ASSISTENCIA FARMACÊUTICA E INSUMOS ESTRATÉGICOS	8415	Manutenção e Funcionamento de Farmácias Populares
1436	APERFEIÇOAMENTO DO TRABALHO E DA EDUCAÇÃO NA SAÚDE	8541	Educação Profissional, Educação Permanente e Pós-Graduação em Saúde e em Ciência e Tecnologia em Saúde
1444	VIGILÂNCIA, PREVENÇÃO E CONTROLE DE DOENÇAS E AGRAVOS	6031	Imunobiológicos para Prevenção e Controle de Doenças
		6161	Aquisição, Acondicionamento e Distribuição de Insumos / Prevenção e Controle de Doenças
		8327	Gerenciamento, execução e análise de procedimentos relativos

ANEXO B

Estrutura do Orçamento Fiocruz – PPA 2012 a 2015

Programa Governo		Ação Governo	
0089	PREVIDÊNCIA DE INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO	0181	Aposentadoria e Pensões Cíveis da União
0901	OPERAÇÕES ESPECIAIS: CUMPRIMENTO DE SENTENÇAS JUDICIAIS	0005	Sentenças Judiciais Transitadas em Julgado (Precatórios)
		00G5	Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais decorrente do Pagamento de Precatórios e Requisições de pequeno valor
2015	FORTALECIMENTO DO SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE (SUS)	11PJ	Estruturação de Laboratórios de Pesquisas Biomédicas
		147J	Construção dos Institutos de Saúde da Mulher e da Criança e de Infectologia
		147V	Construção do Centro de Documentação e História da Saúde
		20AQ	Coleções Biológicas e Outros Patrimônios da Ciência e da Saúde no Brasil
		20K0	Desenvolvimento Tecnológico e Inovação para a Prevenção e Vigilância de Doenças Transmissíveis e na Resposta às Emergências
		20Q4	Operação do Canal Saúde
		20Q7	Manutenção do patrimônio histórico e cultural de ciência e da saúde na Fiocruz
		20YD	Educação e Formação em Saúde
		20YE	Imunobiológicos e Insumos para Prevenção e Controle de Doenças
		20YR	Manutenção e Funcionamento do Programa Farmácia Popular pelo Sistema de Gratuidade
		20YS	Manutenção e Funcionamento do Programa Farmácia Popular pelo Sistema de Copagamento
		2B42	Cooperação Técnica Nacional e Internacional em Ciência e Tecnologia em Saúde
		6174	Análise da Qualidade de Produtos e Insumos de Saúde
		6179	Comunicação e Informação para a Educação em Saúde e em Ciência e Tecnologia em Saúde
		6516	Aperfeiçoamento e Avaliação dos Serviços de Hemoterapia e Hematologia
		8305	Atenção de Referência e Pesquisa Clínica em Patologias de Alta Complexidade da Mulher, da Criança e do Adolescente e em Doenças Infeciosas
		8315	Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico em Saúde
8327	Gerenciamento, execução e análise de procedimentos relativos		
2055	DESENVOLVIMENTO PRODUTIVO	13DT	Construção da Nova Unidade Administrativa da Fiocruz
		13DU	Construção do Polo de Biotecnologia da Fiocruz em Fortaleza/CE
		13DV	Construção do Polo de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico em Belo Horizonte/MG
		13DW	Construção do Centro de Processamento Final de Imunobiológicos
		13DX	Construção do Centro de Pesquisa da Fiocruz em Teresina/PI
		13E0	Construção do Centro de Pesquisa da Fiocruz em Campo Grande/MS
		14UO	Implantação de Centros de Desenvolvimento Tecnológico e Produção de Insumos para o SUS
		20K1	Instalação de Novas Plataformas para o Desenvolvimento Tecnológico em Saúde
		2522	Produção de Fármacos, Medicamentos e Fitoterápicos
7674	Modernização de Unidades de Saúde da Fundação Oswaldo Cruz		
2115	PROGRAMA DE GESTÃO E MANUTENÇÃO DO MINISTÉRIO DA SAÚDE	00M1	Benefícios Assistenciais Decorrentes do Auxílio Funeral
		09HB	Contribuição da União, de suas Autarquias e Fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais
		2000	Administração da Unidade
		2004	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores, Empregados e seus Dependentes
		2010	Assistência Pré-Escolar aos Dependentes dos Servidores e Empregados
		2011	Auxílio-Transporte aos Servidores e Empregados
		2012	Auxílio-Alimentação aos Servidores e Empregados
		20TP	Ativos Cíveis da União
212B	Benefícios Obrigatórios aos Servidores Cíveis e Empregados		

ANEXO C

Roteiro de entrevista aplicado aos setores de planejamento e execução do orçamento público da unidade:

Para responder a essas questões considere programação realizada a despesa que foi realizada, leia-se liquidada, ou seja, houve a entrega do serviço, a entrega de produto, o andamento da obra, o acontecimento de fatos geradores.

1. Na sua opinião, existe conhecimento, por parte dos **planejadores/elaboradores** do plano anual da unidade, da programação do exercício anterior que **não** foi realizada, mas que teve seu limite orçamentário empenhado/comprometido, ficando a realização pendente para o(s) próximo(s) exercício (s)? Por que?
2. A **não** realização da programação no exercício em que foi planejada, apesar do orçamento ter sido garantido através do empenho, influencia na elaboração do próximo plano anual? Se sim, como?
3. Quais seriam, na sua opinião, as principais causas do orçamento ser empenhado, mas a programação **não** ter sido realizada no mesmo exercício?
4. Quais seriam, na sua opinião, as principais causas do orçamento ser empenhado, da programação ter sido realizada, mas o pagamento não ter sido efetuado no mesmo exercício?
5. Na sua visão, a aprovação do limite orçamentário da sua unidade, leva em consideração o orçamento que foi empenhado/comprometido no ano anterior, mas cuja programação **não** foi realizada?
6. Na sua opinião é possível que exista algum prejuízo do orçamento ser empenhado/comprometido num dado exercício, mas ser executado em exercícios posteriores? Se sim, quais?
7. Você tem conhecimento se são identificados os objetivos (metas) **não** alcançados no exercício anterior por conta do limite orçamentário que só foi empenhado/comprometido, mas cuja programação não foi realizada?
8. Você tem conhecimento se são identificados os objetivos (metas) alcançados através da execução do orçamento em exercícios posteriores ao da sua aprovação?
9. Você saberia informar se o volume de Restos a Pagar compromete o pagamento das despesas do exercício corrente? Se sim, quais os possíveis comprometimentos?
10. Saberá informar se existe algum acompanhamento do orçamento que que foi apenas empenhado no seu exercício de origem, mas que será plenamente executado apenas no(s) próximo(s) exercício(s) (leia-se liquidado, pago, cancelado ou ainda continuar pendente de pagamento)?
11. Como é avaliada a capacidade de execução do orçamento da unidade?

Considerações finais do entrevistado.