



Ministério da Saúde

FIOCRUZ
Fundação Oswaldo Cruz



Ana Elisa Lobato Campos

**Os fatores que resultam na formação de restos a pagar em uma unidade de pesquisa da
Fiocruz e seus efeitos no planejamento e execução orçamentária**

Rio de Janeiro

2021

Ana Elisa Lobato Campos

**Os fatores que resultam na formação de restos a pagar em uma unidade de pesquisa da
Fiocruz e seus efeitos no planejamento e execução orçamentária**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Saúde Pública, da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, na Fundação Oswaldo Cruz, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Saúde Pública.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Claudia Cristina de Aguiar Pereira.

Coorientador: Prof. M. Sc. Fabrício da Costa Ferreira.

Rio de Janeiro

2021

Título do trabalho em inglês: The factors that results in the formation of leftovers payable in a Fiocruz research unit and their effects on budget planning and execution.

Catálogo na fonte
Fundação Oswaldo Cruz
Instituto de Comunicação e Informação Científica e Tecnológica em Saúde
Biblioteca de Saúde Pública

C198f Campos, Ana Elisa Lobato.
Os fatores que resultam na formação de restos a pagar em uma unidade de pesquisa da Fiocruz e seus efeitos no planejamento e execução orçamentária / Ana Elisa Lobato Campos. -- 2021.
96 f. : il. color. ; graf. ; tab.

Orientadora: Claudia Cristina de Aguiar Pereira.
Coorientador: Fabrício da Costa Ferreira.
Dissertação (mestrado) – Fundação Oswaldo Cruz, Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Rio de Janeiro, 2021.

1. Planejamento. 2. Orçamentos. 3. Organização e Administração. 4. Setor Público. 5. Institutos Governamentais de Pesquisa. 6. Restos a Pagar. I. Título.

CDD – 23.ed. – 658.154

Ana Elisa Lobato Campos

**Os fatores que resultam na formação de restos a pagar em uma unidade de pesquisa da
Fiocruz e seus efeitos no planejamento e execução orçamentária**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Saúde Pública, da Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, na Fundação Oswaldo Cruz, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Saúde Pública.

Aprovada em: 11 de agosto de 2021.

Banca Examinadora

Prof.^a Dr.^a Ana Paula Morgado Carneiro
Fundação Oswaldo Cruz - Escritório de Projetos da presidência

Prof.^a Dr.^a Carla Lourenço Tavares de Andrade
Fundação Oswaldo Cruz - Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca

Prof. M. Sc. Fabrício da Costa Ferreira (Coorientador)
Fundação Oswaldo Cruz – Instituto René Rachou

Prof.^a Dr.^a Claudia Cristina de Aguiar Pereira (Orientadora)
Fundação Oswaldo Cruz – Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca

Rio de Janeiro

2021

Aos mentores da minha vida, meus pais e meus filhos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Maria do Carmo e Walher Campos, por todo o apoio durante esta jornada, sempre prontos e dispostos a cuidar daqueles que amo para que eu pudesse atingir meu propósito, a eles sou grata por muito mais que a vida, minhas conquistas são nossas, a vocês todo o meu amor. A todos os meus familiares pela torcida.

Ao meu irmão, Gustavo, pela ajuda sempre pronta, pela torcida e carinho de sempre.

Aos meus filhos, Gael e Vitor, minhas maiores fontes de inspiração e meus grandes incentivadores. Obrigada por, mesmo tão pequenos, compreenderem a minha ausência e me esperarem sempre com um sorriso e um abraço apertado.

Ao Instituto René Rachou/Fiocruz, especialmente à Diretora Dra. Zélia Maria Profeta da Luz, pelo investimento na capacitação dos servidores. A ampliação de horizontes proporcionada por este trabalho foi surpreendente.

Agradeço aos amigos construídos durante esta jornada, pela companhia nas viagens, pelo acolhimento, trabalhos, risos, dúvidas e vitórias. Aos amigos de Belo Horizonte e regionais, as noites na casa amarela proporcionaram muitas risadas e uma leveza fundamental a este momento. Aos amigos da vida inteira, pela presença e carinho constantes. Ao meu coorientador, companheiro de trabalho e grande amigo Fabrício Ferreira, pela grande ajuda e por nunca me deixar desanimar, você foi fundamental.

Ao programa de Pós-Graduação da ENSP - Escola Nacional de Saúde Pública, ao prof. Dr. José Maldonado, Dr. Carlos Gadelha e todos os coordenadores que tanto nos ajudaram com suas orientações e diretrizes. À orientadora deste trabalho, Dra. Cláudia, por aceitar o desafio e estar sempre disponível para o desenvolvimento do projeto.

Obrigada!

RESUMO

O estudo tem como objetivo identificar os fatores que induziram a formação de Restos a Pagar em uma instituição pública de saúde e os seus efeitos na execução orçamentária, a fim de aprimorar o processo de planejamento orçamentário na instituição e contribuir para a eficiência da utilização de recursos para a saúde pública. O trabalho se justifica pela crescente preocupação dos especialistas na área econômica e dos órgãos de controle em relação à utilização do mecanismo de restos a pagar e o seu aumento considerável ao longo dos anos. Utilizou-se como metodologia o estudo de caso descritivo com abordagem quantitativa e qualitativa, através da análise de dados extraídos diretamente dos sistemas oficiais do Governo Federal, aplicação do índice de Pearson e realização de entrevistas semiestruturada. Verificou-se que a instituição realiza ações fragmentadas no controle do processo e utiliza orçamento do ano corrente para serviços não executados no ano vigente, o que contraria o princípio da anualidade e indica a necessidade de aperfeiçoamento dos processos envolvidos na execução do orçamento. Salienta-se a necessária implementação de medidas para minimizar a inscrição de restos a pagar e estabelecer procedimentos de planejamento e acompanhamento mais efetivos da execução do orçamento, de forma a aumentar a eficiência na utilização dos recursos públicos. Conclui-se que não existem soluções simplistas, mas que ações específicas e direcionadas podem contribuir para o aprimoramento das práticas de gestão na administração pública, sendo necessária a contínua profissionalização dos processos e pessoas envolvidas no acompanhamento e controle dos gastos públicos.

Palavras-chave: Planejamento; orçamento; execução; administração; restos a pagar.

ABSTRACT

The study aims to identify the factors that induced the formation of Remains Payable in a public health institution and its effects on budget execution, in order to improve the budget planning process in the institution and contribute to the efficient use of resources for public health. The work is justified by the growing concern of specialists in the economic area and of the control bodies in relation to the use of the leftover payable mechanism and its considerable increase over the years. The methodology used was the descriptive case study with a quantitative and qualitative approach, through the analysis of data extracted directly from the official systems of the Federal Government, application of the Pearson index and conducting semi-structured interviews. It was found that the institution performs fragmented actions in the control of the process and uses the current year's budget for services not performed in the current year, which goes against the principle of annuality and indicates the need to improve the processes involved in the execution of the budget. We highlight the necessary implementation of measures to minimize the registration of unpaid liabilities and establish more effective planning and monitoring procedures for the execution of the budget, in order to increase the efficiency in the use of public resources. It is concluded that there are no simplistic solutions, but that specific and targeted actions can contribute to the improvement of management practices in public administration, requiring the continuous professionalization of the process and people involved in the monitoring and control of public spending.

Keywords: Planning; budget; execution; management; leftovers to pay.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 -	Ilustração Restos a Pagar.....	27
Figura 2 -	Organograma Fiocruz 2021.....	44
Figura 3 -	Organograma IRR.....	45
Quadro 1 -	Resumo Marcos Legais RAP.....	32
Quadro 2 -	Pagamento de Restos a Pagar Fiocruz 2019.....	33
Quadro 3 -	Itens a serem extraídos em pesquisa nos bancos de dados	36
Quadro 4 -	Descrição dos elementos de despesa principais	37
Quadro 5 -	Entrevistados x Temas abordados	40
Quadro 6 -	Aspectos metodológicos da pesquisa	42
Quadro 7 -	Resumo da metodologia aplicada aos objetivos pretendidos.....	42
Quadro 8 -	Ações estratégicas para redução dos RAP IRR a partir de 2020.....	75
Gráfico 1 -	Evolução das despesas inscritas RAP Fiocruz	15
Gráfico 2 -	Evolução histórica RAP	52
Gráfico 3 -	Composição dos RAP por elemento de despesa	53
Gráfico 4 -	Evolução RAP principais elementos de despesa	56
Gráfico 5 -	RAP processados e não processados	59
Gráfico 6 -	RAP pagos, cancelados e reinscritos	62
Gráfico 7 -	Pagamento RAP na Fiocruz	63
Gráfico 8 -	Pagamento RAP no Governo Federal	64
Gráfico 9 -	Pagamento de despesas IRR.....	66
Gráfico 10 -	Correlação A	72

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Valores do Índice de Correlação de Pearson	38
Tabela 2 - Evolução do Orçamento IRR	48
Tabela 3 - Evolução do Orçamento do IRR – LOA Corrente	49
Tabela 4 - Evolução do Orçamento do IRR – LOA Capital	50
Tabela 5 - Histórico Restos a Pagar	51
Tabela 6 - RAP dos principais elementos de despesa	55
Tabela 7 - Histórico tipos de RAP (RPP e RPNP)	57
Tabela 8 - RAP pagos, cancelados e reinscritos	61
Tabela 9 - Pagamento RAP na Fiocruz	63
Tabela 10 - Pagamento RAP no Governo Federal	64
Tabela 11 - Pagamento RAP no IRR	65
Tabela 12 - Histórico RAP para correlação A	69
Tabela 13 - Dados correlação B	73
Tabela 14 - Resultados correlação B	74

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

IRR	Instituto René Rachou
CEP	Comitê de Ética em Pesquisa
Ensp	Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca
Fiocruz	Fundação Oswaldo Cruz
RAP	Restos a Pagar
SUS	Sistema Único de Saúde
PPA	Plano Plurianual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
SEPLAN	Serviço de Planejamento IRR
SUS	Sistema Único de Saúde
TED	Termo de Execução Descentralizada
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. JUSTIFICATIVA.....	14
3. OBJETIVOS.....	17
3.1. OBJETIVO GERAL.....	17
3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	17
4. REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO.....	18
4.1 ORÇAMENTO PÚBLICO.....	18
4.1.1 Princípios do Orçamento Público.....	20
4.2 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO	23
4.3 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	25
4.4 RESTOS A PAGAR.....	27
4.5 RESTOS A PAGAR NA FIOCRUZ.....	33
5. METODOLOGIA.....	35
5.1 CONSIDERAÇÕES ÉTICAS	44
5.2 LOCAL DA PESQUISA	44
6. RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	47
6.1 ANÁLISE DOS DADOS	47
6.2 COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO DE PEARSON	67
6.3 ANÁLISE DAS ENTREVISTAS	75
6.4 DISCUSSÃO FINAL E PROPOSTAS	83
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	88
REFERÊNCIAS.....	90

1. INTRODUÇÃO

A utilização dos Restos a Pagar (RAP) para finalidades distintas à de sua criação vem sendo amplamente discutida entre os estudiosos da área. Seus efeitos podem refletir no planejamento financeiro de todos os entes da federação e no desenvolvimento econômico do país (AFONSO, 2016). Por isso, o aumento das despesas inscritas nos últimos anos, em toda a administração pública, tem demandado atenção crescente dos órgãos de controle e de todos os envolvidos no processo (LUNA, 2018).

Por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA), a cada ano o Poder Público prevê o montante de receitas a serem arrecadadas e fixa a quantia de despesas a serem executadas. O Princípio da Anualidade Orçamentária determina que o orçamento deve compreender o período de um exercício, ou seja, o período de um ano, que no Brasil coincide com o ano civil. Contudo, é frequente que algumas despesas cheguem ao final do ano sem que tenham chegado ao último estágio da execução, o pagamento. Estas despesas, desde que atendam aos requisitos legais, devem ser inscritas em RAP. O pagamento de RAP, em teoria, não deveria afetar o orçamento futuro, mas não é o que, muitas vezes, se verifica na realidade, o que pode comprometer o planejamento e a programação financeira das instituições (FURIATTI, 2011).

Inicialmente, cumpre destacar que o planejamento é fundamental para garantir a correta incorporação das inovações na área da saúde, de modo a gerar ganhos aos pacientes e ao complexo produtivo do Sistema Único de Saúde (SUS). O setor constitui um ambiente importante de revolução e desenvolvimento econômico, sendo uma área historicamente caracterizada pela forte presença do Estado e da sociedade em sua gestão (ALBUQUERQUE, 2004). Gadelha (2002) afirma que, no Brasil, a área é permeada por mudanças, desafiando os gestores atuais a se tornarem cada vez mais propositivos e eficientes.

Sob essa visão, o planejamento orçamentário e financeiro assume papel vital para o direcionamento de ações a fim de alcançar um resultado previamente escolhido, muito mais que um conjunto de intenções ou à tomada de decisão em si, ele engloba todo o processo de preparação, organização e estruturação envolvidos no alcance de um determinado objetivo (VIEIRA, 2009).

Ademais, o planejamento capaz de articular os instrumentos de gestão do SUS e o orçamento público minimiza problemas de governança no sistema à medida que reduz a possibilidade de deficiência de financiamento nas ações prioritárias planejadas (VIEIRA, 2009). Ao considerar a saúde como um espaço econômico complexo e interdependente, que responde por cerca de 20% do gasto mundial com atividades de Pesquisa e Desenvolvimento

(P&D), e, ao mesmo tempo, uma área de alto interesse estratégico para a sociedade (GADELHA, 2012), planejar e aumentar a eficiência na utilização dos recursos torna-se primordial.

O aumento das inscrições RAP na Fundação Oswaldo Cruz foi descrito por Luna (2018), passando de valores próximos a 100 milhões de reais em 2008 (equivalente a 192,76 milhões em 2020) para valores próximos a 600 milhões de reais em 2015, um crescimento em ritmo acelerado, capaz de ter efeitos negativos no orçamento do SUS.

O SUS, uma das maiores redes de saúde do mundo, completou 30 anos em 2018. Em 1988, a atual Constituição Federal tratou do acesso à saúde, através de um Sistema Único, como um direito social. Em seguida, a Lei 8.080/1990 instituiu o Sistema Único de Saúde (SUS), tendo como principais diretrizes: a universalidade de acesso em todos os níveis de assistência à saúde; a igualdade e integralidade da assistência; a participação da comunidade; e a descentralização político-administrativa (VIACAVA, 2018).

Segundo Paim (2018), “O fato concreto é que o SUS foi implantado, mas não se encontra consolidado”. O autor destaca a falta de prioridade ao SUS e os ataques visando ao seu desmonte, que se agravaram pela crise econômica, pelas políticas de austeridade fiscal e, especialmente, pela Emenda Constitucional 95 (EC-95/2016), que congelou o orçamento público durante vinte anos. O subfinanciamento é um dos maiores entraves estruturais do SUS (VIACAVA, 2018) e assim como buscar novos recursos, deve-se prioritariamente minimizar as deficiências em gerir os que estão disponíveis.

Ainda segundo os autores citados, falta orçamento, infraestrutura necessária, financiamento adequado e o mais preocupante, competência administrativa para gerir os recursos. Importante lembrar que a área da saúde é historicamente subfinanciada no Brasil, e sofreu nos últimos anos uma drástica redução de investimentos em áreas fundamentais para o desenvolvimento de qualquer país, como educação e ciência, tecnologia e inovação (Relatório Final VIII Congresso Interno Fiocruz, 2018). Desse modo, compreender a dinâmica de formação de Restos a Pagar irá proporcionar um ganho de eficiência na utilização dos recursos e possibilitará a alocação mais adequada do orçamento.

As consequências do aumento do volume de despesas inscritas em Restos a Pagar, nos últimos anos, em todas as esferas do governo, vão desde a fragilidade no ciclo financeiro até a perda da credibilidade orçamentária e menor transparência dos gastos públicos. Este instrumento legal pode ser utilizado com uma medida de endividamento do governo, ou ainda estar associado a ações oportunistas ao transportar valores de um exercício financeiro para outro, dificultando a gestão de tal equilíbrio e reduzindo a clareza do resultado fiscal de cada

ano (AQUINO, 2017).

Conforme discutido no VIII Congresso Interno da Fiocruz, em 2018, os servidores devem trabalhar em busca de estratégias fundamentais para preservar a instituição diante de um cenário desfavorável, no qual a redução do Estado e dos recursos destinados para a saúde, a ciência, a tecnologia e a inovação podem comprometer os benefícios para a sociedade. Portanto, alcançar a máxima eficiência na utilização dos recursos é primordial para a sobrevivência e a defesa do SUS.

Diante desse contexto, o presente trabalho busca analisar o planejamento e a execução orçamentária da Unidade Regional de Pesquisa da Fiocruz em Minas, o Instituto René Rachou (IRR), descrevendo os valores inscritos em Restos a Pagar (RAP), para assim verificar a sua evolução ao longo do período (2009 a 2019), as causas para um possível aumento, sua composição e seus possíveis efeitos na gestão pública.

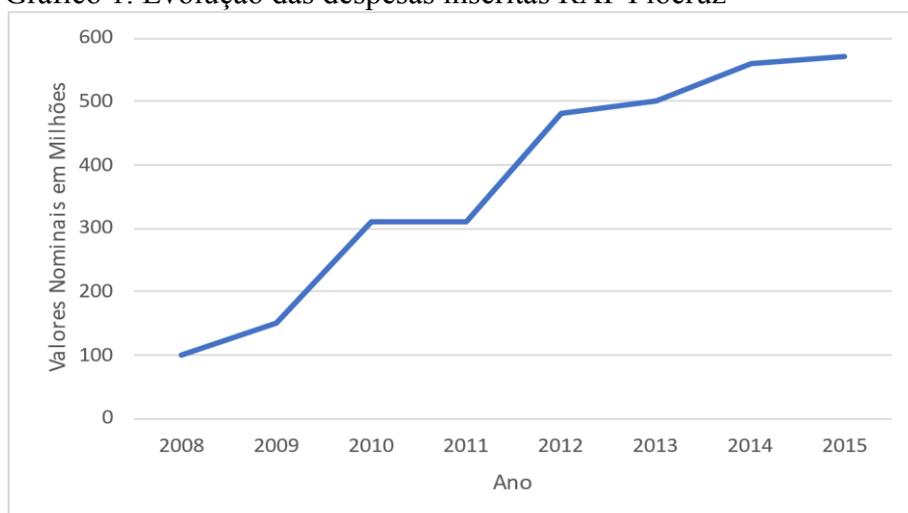
2. JUSTIFICATIVA

Diante da atual conjuntura, de congelamento dos gastos e contingenciamento orçamentário no Brasil, é fundamental que a Fiocruz promova o aperfeiçoamento da utilização dos seus recursos e busque compreender as causas e impactos do crescimento exacerbado dos RAP.

Há os que questionem o princípio da anualidade e defendam a plurianualidade do orçamento. Os defensores argumentam que muitas despesas, principalmente os investimentos, precisam de um período de realização maior e que o fim do ano não pode ser o marco final para execução orçamentária. Em contrapartida, é indiscutível a importância da anualidade para facilitar a programação e o controle do orçamento real, permitindo um melhor acompanhamento por parte da sociedade e dos próprios gestores (CARVALHO, 2012).

Foi observado, na última década, um contínuo crescimento do uso de RAP em todas as esferas de governo. A origem de tal crescimento pode ser o resultado combinado de ações oportunistas, lacunas na regulação de disciplina fiscal e falhas na coerção dos Tribunais de Contas. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) não restringe expressamente o uso de RAP; consequentemente, os gestores públicos poderiam atenuar pressões externas no orçamento sem prejudicar o desempenho fiscal e financeiro de curto prazo divulgado pelo governo, além de postergar pagamentos (LUNA, 2018). O Gráfico 1, retirado do trabalho da autora, representa o crescimento das inscrições em RAP da Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz) de 2008 a 2015.

Gráfico 1. Evolução das despesas inscritas RAP Fiocruz



Fonte: (LUNA, 2018)

Nas organizações públicas brasileiras, o crescimento vertiginoso da inscrição de RAP pode ter sido uma alternativa encontrada para lidar com a dificuldade de executar os projetos de grande vulto dentro do mesmo exercício, de forma a garantir sua continuidade sem precisar passar por aprovação em nova lei orçamentária, o que se aplicaria às despesas de capital. Porém, 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 à eficiência e à eficácia do gasto público, e aumentando ainda mais o distanciamento entre a execução das despesas e as prioridades previstas no orçamento corrente.

O Tribunal de Contas da União (TCU), em 2015, através do Acórdão nº 2823/2015, determinou à Secretaria do Orçamento Federal e à Secretaria do Tesouro Nacional a criação de um plano de ação conjunta com o objetivo de verificar as causas e controlar o aumento do volume de RAP, o que respaldou a Controladoria-Geral da União (CGU) para realização de ações visando averiguar a conformidade das despesas inscritas (LUNA, 2018).

Em tese, o RAP deveria ser representado por uma parcela mínima do recurso orçamentário, e em sua maior parte por recursos de capital. Ademais, deveriam ser liquidados logo nos meses iniciais do novo exercício, justamente por se tratar de um resquício do ano anterior, corroborando para o equilíbrio fiscal. Contudo, a expansão dos gastos correntes sem a contrapartida dos investimentos forma um cenário propício ao uso inadequado da ferramenta, que permite o transporte recursos de um exercício para o outro, dificultando o planejamento e reduzindo a qualidade dos gastos públicos (COELHO, 2019).

Observa-se que a própria Fiocruz apresentou um aumento acelerado das despesas inscritas em RAP no período de 2008 a 2015 (LUNA, 2018), o que se torna uma preocupação premente. Desse modo, o estudo do tema se baseia em sua relevância para o aprimoramento do planejamento de controle das finanças públicas no Brasil, especialmente em um contexto de discussão sobre a adoção de um orçamento plurianual. Nesse cenário, torna-se essencial conhecer de forma mais aprofundada as potencialidades e as limitações dos instrumentos adotados no ordenamento orçamentário brasileiro (CARVALHO, 2012).

O período escolhido para o estudo representa os dados obtidos na última década, permitindo uma avaliação da execução em um período de 10 anos, de 2009 a 2019. Entretanto, vale ressaltar que em 2016 iniciou-se uma nova fase de gestão no IRR, na qual o Serviço de Planejamento (SEPLAN) da Instituição passou a controlar e registrar efetivamente a execução orçamentária, com o acompanhamento da Direção através de reuniões mensais, garantindo a uniformidade dos dados neste período, o que trouxe mais qualidade aos mesmos. Segundo o

relatório de execução orçamentária 2018, elaborado pelo SEPLAN, “A elaboração da metodologia de acompanhamento orçamentário em comparação com o planejado, no IRR, teve início em 2016, embora a consolidação deste processo aconteça ao longo dos anos seguintes”.

O objetivo de analisar restos a pagar, especialmente os não processados, deve-se principalmente à importância desta prática e seu poder de impactar o planejamento e a execução orçamentária e financeira dos exercícios sequenciais. Diante de um momento crucial para o SUS, frente aos desafios enfrentados e ao contingenciamento de recursos federais, o tema ganha mais relevância. O trabalho deve ainda contribuir para a ampliação do tema, que deve ser tratado com a devida atenção nas demais instituições governamentais.

A hipótese levantada para a proposição do trabalho é a de que o Restos a Pagar possa estar sendo mais utilizado para empenhar despesas de uso corrente do que para casos excepcionais de despesas de capital, o que seria seu uso mais esperado. O desvio desta finalidade pode ter como causa a dificuldade da instituição em executar seu orçamento dentro do princípio da anualidade e de acordo com seu planejamento, o que levaria ao carreamento de recursos para os exercícios seguintes e a formação de um orçamento paralelo.

3. OBJETIVOS

3.1. OBJETIVO GERAL

O objetivo geral da pesquisa foi identificar os fatores que induziram a formação de Restos a Pagar no IRR e os seus efeitos na execução orçamentária.

3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

A fim de se atingir o objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar a composição e a evolução dos valores inscritos em Restos a Pagar da Unidade no período de 2009 a 2019, a fim de avaliar o planejamento e a execução orçamentária nesse recorte de tempo;
- b) Compreender a evolução do volume inscrito em RAP e a atuação dos gestores do IRR no planejamento, controle e ajustes relacionados à execução orçamentária nesse período;
- c) Fazer contribuições práticas e teóricas sobre o aprimoramento do planejamento, controle e execução orçamentária do IRR, para desta forma reduzir os valores inscritos em Restos a Pagar e o aprimoramento do gasto público;

4. REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

4.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público pode ser definido como o instrumento de planejamento governamental para a execução dos recursos do Estado. Nele se estimam as receitas e fixam as despesas para o atendimento das necessidades públicas. Segundo Santos (2006), as origens do orçamento público se confundem com o surgimento do Estado de Direito, uma vez que “[c]om o crescimento do Estado, tornou-se necessário proceder a uma melhor organização de suas receitas e despesas, nascendo assim o orçamento público.”

Nessa direção, é possível afirmar que o orçamento público se constitui em um dos pilares da democracia, visto que o Governo só pode utilizar os recursos públicos para despesas previamente autorizadas pelos representantes eleitos pelo povo, restando clara a importância deste instrumento legal (AFONSO, 2016). Seria contraditório pensar em universalização da saúde sem a melhoria na eficiência do direcionamento de recursos públicos do orçamento para as áreas sociais, incorporando inovações que melhorem a qualidade do serviço público e promovam a otimização dos gastos.

Dada a esta importância, tem-se o Orçamento Público como instrumento que faz a ligação entre o planejamento e sua execução, de forma a viabilizar a tradução do planejamento estratégico em planos de trabalho que permitam o acompanhamento gerencial das ações executadas, além de possibilitar a fiscalização dos atos de governo. Em síntese, o Orçamento Público determina o detalhamento das receitas estimadas e despesas fixadas para determinado período, e é definido como o documento contábil central da administração pública. O sistema orçamentário brasileiro organiza as informações orçamentárias em programas de trabalho, definidos a partir dos planos estratégicos de cada área, cada programa é um conjunto de ações para alcançar um objetivo específico (SANTOS, 2016).

Oliveira (2017) destaca que orçamento público configura um pacto de confiança entre o povo e os governantes, de forma que está diretamente ligado à garantia dos direitos fundamentais por meio das finanças públicas, representadas pelos recursos arrecadados e destinados ao bem-estar social. Ainda segundo o autor, é possível observar que existe uma grande polêmica acerca do caráter autorizativo ou impositivo do orçamento. Não é raro o Executivo promover inúmeras alterações no orçamento durante a sua execução, por meio de remanejamentos e manobras nem sempre evidentes, que podem desvirtuar a finalidade do instrumento.

O orçamento brasileiro é composto majoritariamente por despesas de custeio, de difícil compressão, o que faz com que as contenções orçamentárias recaiam quase sempre sobre as despesas de investimento. Deduz-se que o instrumento viabiliza a execução de políticas públicas ligadas a interesses políticos, que nem sempre coincidem com as necessidades do povo (ABREU, 2015).

Embora seja perceptível que a instituição do orçamento público evoluiu bastante nos últimos tempos, deixando de ser apenas uma peça contábil que regula receitas e despesas e passando a exercer efetivamente função de planejamento programático de governo, ainda é preciso avançar no sentido de compreender o orçamento público como instrumento fundamental no contemporâneo Estado Constitucional Democrático. O caráter autorizativo pode deixar margem para que maus gestores realizem manobras para desvirtuar o orçamento. Assim, é de extrema importância levantar o debate sobre o modelo impositivo orçamentário com a devida responsabilidade (OLIVEIRA, 2017).

Já a administração financeira e orçamentária corresponde às ações de gerenciamento das finanças e do orçamento do setor governamental, dividido no Brasil em União, Estados e Municípios. Pode ser compreendida como toda a estrutura composta de recursos materiais, humanos e tecnológicos, com a finalidade de gerir os recursos públicos com equilíbrio, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, garantindo a execução do orçamento (ARRUDA, 2017).

Historicamente, os países que mais se destacaram pelo aprimoramento da peça orçamentária foram França, Inglaterra e Estados Unidos. No Brasil, desde a época do Império até a atualidade, todas as constituições federais, estaduais, e leis orgânicas dos municípios dedicaram especial atenção ao tema, contando com dispositivos sobre a programação dos recursos financeiros advindos da sociedade, e que para ela deveriam retornar na forma de bens e serviços (SANTOS, 2006), o autor afirma:

A gestão de uma instituição, independentemente de sua natureza jurídica, tem no seu orçamento um instrumento capaz de orientar as decisões que devem ser tomadas no sentido de alcançar os objetivos pretendidos, através da materialização das ações pensadas e programadas para um período determinado, no caso, um ano. A elaboração do orçamento permite identificar previamente os recursos disponíveis e mobilizáveis, que serão aplicados segundo as prioridades estabelecidas em função da política implementada pelo governante. Por isso, o orçamento tem-se constituído no mais importante instrumento de gestão dos recursos públicos (SANTOS, 2006).

Arruda (2017) ressalta que a contabilidade pública é de grande importância para o controle e o planejamento na administração pública, assumindo um lugar de magnitude no cenário nacional, uma vez que os cidadãos cada vez mais se tornam conscientes das obrigações

de boa gestão do dinheiro público pelas autoridades governamentais.

Não é objetivo deste estudo descrever as normas brasileiras históricas a respeito do orçamento, mas, ao analisá-las, notamos claramente que se trata de um processo em constante evolução. Segundo Carvalho (2010), “o orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz em termos financeiros para determinado período, os planos e programas de trabalho do governo”. Neste sentido, a Constituição Federal de 1988 trouxe um grande avanço ao vincular a elaboração do orçamento a um sistema de planejamento, que devem andar na mais estrita conformidade.

De acordo com Machado (2005), o orçamento público significa uma imposição de limites sobre as autoridades que detém o poder de arrecadação de recursos, sendo, desta forma, um poderoso instrumento com os objetivos de controle político, intervenção econômica e gestão pública.

Na administração pública, sem a necessidade de maiores detalhamentos, os registros contábeis são estruturados em quatro sistemas distintos, segundo a Lei 4320/64, sendo eles: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação. O sistema orçamentário registra a previsão das receitas e a fixação das despesas, já o sistema financeiro apresenta o fluxo de caixa da entidade, no qual os recursos são classificados por categorias funcionais, sendo que os restos a pagar pertencem a este sistema. O sistema patrimonial registra as movimentações para a formação do patrimônio do ente e no sistema de compensação são efetuados os registros dos atos praticados pelo gestor que, direta ou indiretamente, possam a vir afetar o patrimônio da entidade (LUNELLI, 2014).

Portanto, com essa breve contextualização, percebe-se que o orçamento público possui características políticas, jurídicas, contábeis, econômicas e administrativas, se caracterizando por ser multifacetado. O seu uso como instrumento administrativo tem a função de auxiliar o poder Executivo no atendimento às demandas da sociedade através da programação, execução e controle dos recursos do Tesouro Nacional (GIACOMONI, 2005).

Vale destacar que, na esfera legal, percebe-se que a Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) e o Decreto nº 93.872/86 buscaram minimizar a existência de RAP nos orçamentos públicos, cancelando os que não cumprem suas disposições e punindo gestores por crimes de responsabilidade. Apesar desse esforço, os valores continuam a crescer.

4.1.1 Princípios do Orçamento público

A instituição orçamentária possui uma série de normas para tentar garantir que o

orçamento seja executado com a máxima clareza e eficiência. A essas premissas chamamos de princípios orçamentários, sendo que a maioria deles encontra-se descrita ou ancorada na legislação, basicamente na Constituição de 1988, na Lei 4.320/64, na Lei Complementar nº 101/200 (LRF) e nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

A seguir serão brevemente descritos os princípios da unidade, totalidade, universalidade, exclusividade, especialização, não vinculação, orçamento bruto, equilíbrio, legalidade e anualidade, considerados mais relevantes.

De acordo com o Art. 2º da Lei 4.320/64 e pelo § 5º do art. 165 da Constituição Federal, o princípio da unidade determina que o orçamento deve ser uno, ou seja, deve existir apenas um orçamento para dado exercício financeiro. Dessa forma, ao ser integrado, é possível obter um retrato geral das finanças públicas e permitir que o Poder Legislativo exerça o controle racional e direto das operações financeiras de responsabilidade do Executivo.

O princípio da totalidade surgiu como possibilidade de coexistência de múltiplos orçamentos, que devem ser consolidados, de forma a permitir uma visão geral do conjunto das finanças públicas. A Constituição de 1988 especificou a composição do orçamento anual, que seria integrado pelas seguintes partes: a) orçamento fiscal; b) orçamento da seguridade social e c) orçamento de investimentos das estatais. O orçamento da saúde, do qual faz parte o da Fiocruz, está incluso no orçamento da seguridade social.

Os artigos 2º e 3º da Lei 4.320/64 definem o princípio da universalidade, pelo qual o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado.

O princípio da exclusividade encontra-se expresso no art. 165, § 8º da CF de 88: "A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa". Ele estabelece que a lei orçamentária deverá tratar somente de matéria orçamentária ou financeira, devendo ser excluído qualquer dispositivo estranho à estimativa de receita e à fixação de despesa.

A Lei nº 4.320/64 determina no seu art. 5º: "A Lei de Orçamento não consignará dotações globais para atender indiferentemente as despesas". Esta é a definição do princípio da especificação, especialização ou discriminação. O art. 15 da referida Lei exige também um nível mínimo de detalhamento: "...a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos".

O princípio da não vinculação ou não afetação das receitas afirma que nenhuma parcela da receita geral poderá ser reservada para atender a gastos determinados, ou seja, a receita não pode ter vinculações. Este princípio encontra-se claramente expresso no inciso IV do art. 167 da CF de 88, mas aplica-se somente às receitas de impostos.

A Lei 4.320/64 consagra o princípio do Orçamento Bruto em seu art. 6º: "Todas as receitas e despesas constarão da Lei do Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções".

O princípio do equilíbrio é, na verdade, a regra de ouro reforçada na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, art. 12, § 2º). O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária, o que também quer dizer que as despesas correntes devem ser cobertas pela receita corrente.

Já o princípio da legalidade buscou dar um aspecto jurídico ao orçamento. O Art. 166 dispõe que: "Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum." Significa que as receitas e despesas programadas devem estar previstas em lei, passando obrigatoriamente por todo o processo legislativo, e resultando na LOA.

Entre outros, importa o princípio da anualidade orçamentária ou periodicidade, que determina que o orçamento deverá ser elaborado e autorizado para o período de um ano, duração do exercício financeiro no Brasil, que coincide com o ano civil. A exceção se dá nos créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício, reabertos nos limites de seus saldos, que serão incorporados ao orçamento do exercício subsequente. O § 5º do art. 165 da CF 88 dá respaldo legal a este princípio quando dispõe que: "A lei orçamentária anual compreenderá...".

Os RAP se caracterizam como uma exceção ao princípio da anualidade orçamentária, por permitirem a execução do orçamento no exercício seguinte ao da efetuação da despesa. Este instrumento, por um lado, permite a continuidade e a conclusão de uma despesa ocorrida no final do ano, flexibilizando a rigidez imposta pelo orçamento anual. E, por outro lado, é criticado por abrir espaço para que os gestores empenhem despesas de modo ineficiente e às pressas apenas para evitar a perda de recursos ao final do exercício, além da possibilidade de intervir no planejamento orçamentário dos anos seguintes ao funcionar como um "orçamento paralelo" (AQUINO, 2017).

No Brasil, o instrumento vem sendo utilizado em larga escala justamente por permitir a flexibilidade ao cumprimento do princípio da anualidade. A interdependência das fases de elaboração, aprovação, execução e fiscalização do orçamento definem o processo orçamentário como complexo e incerto, deixando a cargo dos gestores do país o equilíbrio entre eficiência e controle (MENDES, 2010).

É possível notar que a grande maioria dos países dispõe de algum ou alguns instrumentos para utilização em situações que envolvam uma perspectiva plurianual. O uso consciente e apropriado destes instrumentos está diretamente relacionado à transparência e eficiência na gestão pública (ALMEIDA, 2017).

4.2 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO

Como já dito anteriormente, através da promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988 foram estabelecidos os instrumentos legais de planejamento da gestão, os quais tem o objetivo de garantir a programação dos recursos financeiros para satisfazer as necessidades sociais, a eles devem estar submetidos todos os órgãos da administração (VIEIRA, 2009). Estabeleceram-se, então, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que abarca orçamento fiscal, de investimento e de seguridade social, sendo que no último está inserido o orçamento da Fiocruz.

Para mais, a nova Constituição instituiu uma forte vinculação entre orçamentos públicos e planos de governo, de forma coerente com a doutrina atual. Nessa direção, a criação da lei de diretrizes orçamentárias foi uma das peças mais importantes deste processo, consolidando este instrumento como meio de expressão das políticas públicas e detalhamento das metas do plano plurianual, proporcionando o controle e acompanhamento do que foi planejado (SANCHES, 1995).

Considerando o conceito de planejamento como sendo o procedimento capaz de gerar um resultado articulando um sistema integrado de decisões (MINTZBERG, 2004), é possível atribuir ao planejamento a função de coordenar as decisões na organização. Além do que, depreende-se que há uma estreita ligação entre planejamento e decisões, na qual o planejamento é o instrumento empregado para auxiliar a tomada de decisão e para embasar a implementação das decisões tomadas. Rivera (2012) afirma que o planejamento significa “o contrário de improvisação”, visando o alcance de resultados através da articulação de ações e recursos previamente estabelecidos.

O PPA, no Brasil, previsto no artigo 165 da Constituição Federal e regulamentado pelo Decreto 2.829, de 29 de outubro de 1998, é um plano de médio prazo que afirma as metas e objetivos a serem seguidos pelos entes federados ao longo de um período de quatro anos. A LDO determina as prioridades para o ano seguinte, podemos dizer que se trata de um detalhamento do que está contido no PPA, estabelecendo uma ligação entre o plano plurianual

e a LOA. A LOA, por sua vez, expressa de forma detalhada as receitas e despesas do próximo ano, disciplinando todas as ações do Governo. Estes instrumentos permitem que os cidadãos acompanhem a execução dos recursos públicos, dando mais transparência aos gastos do Estado. Atualmente, o país conta com diversos recursos digitais que facilitam e incentivam o controle da sociedade sobre a administração financeira dos governantes.

Nesse sentido, a legislação buscou formas de fazer com que as diferentes esferas do governo se relacionem de forma harmônica e pactuada para atender as necessidades sociais. Os governos responsáveis pela saúde, ainda que concentrados no Executivo, tem o dever de interagir com o Legislativo e serem controlados pelo Judiciário e Ministério Público, de forma a promover a articulação entre os setores do Estado, a fim de garantir a promoção da saúde e qualidade de vida para seu povo (PAIM, 2007).

Entretanto, nota-se a existência de importantes impasses relacionados à gestão para um sistema de saúde que nasceu com a pretensão de se tornar universal, integral, descentralizado e democrático. O SUS nasceu de uma importante reforma histórica, a Reforma Sanitária Brasileira enfrentou grandes obstáculos, a despeito dos indiscutíveis feitos. Sanches (1995) destaca como importantes obstáculos:

[a] insuficiência e instabilidade do financiamento público para o SUS, problemas de gestão, especialmente no que diz respeito aos estabelecimentos de saúde como hospitais e serviços de atenção básica, a falta de profissionalização de gestores, a descontinuidade administrativa, o clientelismo político e a interferência político-partidária no funcionamento dos serviços (SANCHES, 1995).

Diante destes conceitos, fica clara a importância da compatibilidade entre os instrumentos de planejamento do orçamento público e os instrumentos de planejamento da saúde, especificamente. Para a gestão da saúde, temos o Plano de Saúde, com duração de 4 anos, as Programações Anuais de Saúde e os Relatórios de Gestão, estes instrumentos são interligados sequencialmente e devem manter estrita consonância com as peças do orçamento público, de modo a permitir uma gestão operacional integrada com as transferências dos recursos financeiros.

Nesse contexto, percebe-se como um dos maiores dificultadores da gestão pública brasileira a falta de continuidade administrativa. Esta descontinuidade ganha força com as frequentes alterações organizacionais sofridas pela administração federal, na maioria das vezes com o objetivo de atender às demandas políticas, pouco ou nada contribuindo para aumentar a eficiência do governo. Tais mudanças envolvem o desempenho das principais funções administrativas (planejamento, programação e controle). Para que a estrutura administrativa governamental adquira maturidade e eficácia é necessário contar com um núcleo estável e de

domínio público, com envolvimento massivo da sociedade, como acontece na maior parte dos países desenvolvidos. As mudanças são importantes em um processo tão dinâmico e flexível como o orçamento, desde que se baseiem em fundamentos consistentes e elementos objetivos para acompanhamento e avaliação de seus resultados (SANCHES, 1995).

Conforme Alves (2015) coloca, o Orçamento deve acomodar ajustes entre a previsão e a execução, como qualquer outro instrumento de planejamento. Nota-se que a transparência do planejamento e da execução da despesa pública reflete a própria transparência governamental, de forma que os ajustes necessários devem ser realizados de forma clara e justificada, representando situações excepcionais, e não frequentes, para não afetar a credibilidade da LOA. O autor destaca que, em um ambiente de esforço fiscal, a execução do orçamento é “empurrada” para o final do exercício e provoca um efeito de “rolagem do orçamento” para os anos seguintes, causando a dissociação entre a execução financeira da despesa e a previsão orçamentária. Consequentemente, ocorre que, a cada ano, sobram “contas orçamentárias”, enquanto falta dinheiro para pagá-las, configurando um possível abuso na utilização dos RAP.

4.3 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A execução orçamentária pode ser definida como a utilização das receitas previstas na LOA, enquanto a execução financeira se define como a utilização dos recursos financeiros advindos destas receitas, a fim de atender às atividades das Unidades Orçamentárias. Elas estão atreladas uma à outra, e devem ocorrer de forma concomitante, sendo que uma não existe sem a outra. A execução orçamentária tem início com a criação de um crédito orçamentário, por meio de um documento gerado automaticamente chamado Nota de Dotação (ND), advindo das informações orçamentárias fornecidas pela Secretaria de Orçamento Federal, sempre obedecendo às normas publicadas na LOA.

A Lei nº 4320/64, estabelece os três estágios de execução do orçamento para a realização das despesas, são eles: o empenho, a liquidação e o pagamento.

Segundo art. 58 da referida lei: "O empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição". O empenho, apesar de não criar uma obrigação de pagamento, inicia a relação contratual entre o Estado e o fornecedor, representando uma garantia ao fornecedor de que o dinheiro está comprometido com o objeto negociado. O art. 60 da mesma lei estabelece que nenhuma despesa poderá ser realizada sem prévio empenho e o art. 61 determina a emissão das Notas de Empenho, dispensada em algumas situações. Estando uma despesa legalmente

empenhada, poderá o implemento de condição ser concluído ou não, seguindo-se o segundo estágio da execução: a liquidação. De acordo com Giacomoni (2012), o período do empenho não caracteriza, de maneira adequada, a competência do exercício, que é configurada na efetiva realização da despesa. Na fase do empenho, ainda não há uma obrigação líquida e certa de realizar o pagamento, este direito só será adquirido pelo credor na fase da liquidação.

A liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem a finalidade de apurar: a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação, conforme art. 63 da Lei nº 4.320/1964. O artigo 63 ainda estabelece que a liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base: o contrato, ajuste ou acordo respectivo; a nota de empenho; os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço. Trata-se da comprovação de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho e tem o objetivo de extinguir a obrigação, é efetuada no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) pelo documento Nota de Lançamento (NL). Caracteriza-se por ser uma etapa de verificação e conferência.

É válido destacar que o PCASP (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) incluiu a fase da execução da despesa – “em liquidação”, buscando o registro contábil no patrimônio de acordo com a ocorrência do fato gerador, e não do empenho. De acordo com o MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2017), a inclusão do estágio possibilitou o processo de convergência às normas contábeis internacionais. Logo, ao final do exercício financeiro, é por meio desta etapa que se realiza a classificação das despesas inscritas como Restos a Pagar em Processados (cumprimento das obrigações por parte do credor) e Não Processados.

O último estágio da despesa é o pagamento, definido como o repasse do valor financeiro ao credor, mediante registro no SIAFI do documento Ordem Bancária (OB) extinguindo-se o débito. O art. 64 da Lei 4320/64 define o pagamento como “...despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.”

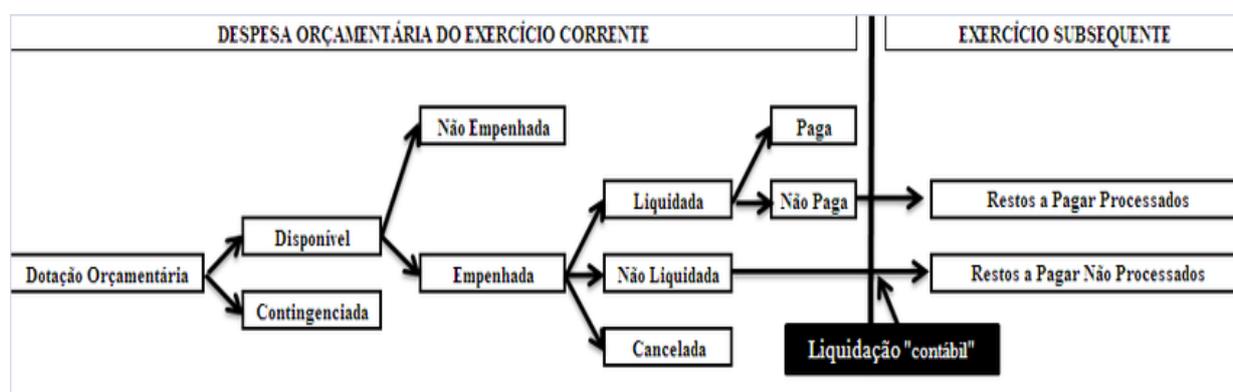
É importante compreender que a execução financeira corresponde à efetiva utilização dos recursos financeiros, refletindo os projetos e atividades atribuídas à execução orçamentária. Ocorre que aquelas despesas que foram empenhadas no exercício corrente e não foram pagas até o fechamento do exercício são inscritas em RAP, logo, pode-se inferir que elas impactam o orçamento do ano anterior quando são retiradas do orçamento, ao mesmo tempo em que impactam financeiramente o exercício corrente, uma vez que o valor será pago naquele ano. Portanto, pode-se afirmar que o crescimento do RAP vem promovendo o descompasso da execução orçamentária e financeira (TEIXEIRA, 2016).

4.4 RESTOS A PAGAR

A Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 define Restos a Pagar:

"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". O fluxograma presente na Figura 1, representa a sequência de eventos para a sua formação.

Figura 1. Resumo da formação de RAP



Fonte: Nascimento, Leonardo & Santo, Sérgio & Vicente, Ernesto (2012)

Luna (2018) destacou os marcos históricos legais dos RAP no Brasil. 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.

Todavia, a expressão Restos a Pagar apareceu pela primeira vez na Lei no 4.320 de 17 de março de 1964, que estabeleceu 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, 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

O decreto nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, em seu art. 76, estabelecia que caberia ao Inspetor Geral de Finanças ou autoridade delegada autorizar a inscrição de despesas em Restos

a Pagar, definindo o seu pagamento. O conceito foi ratificado pelo Decreto nº 93.872 de 23 de dezembro de 1986, em seu art. 67. Contudo, o Art. 68 do Decreto nº 93.872/86 apresentou nova redação dada pelo Decreto nº 7.654, 23 de dezembro de 2011. Foram incluídos vários parágrafos ao Decreto nº 93.872/86, criando exigências e flexibilidades para inscrição dos restos a pagar no encerramento do exercício financeiro.

Já em 1988, a Constituição Federal, além de prever as normas gerais que disciplinam o processo orçamentário, determinou também que fosse elaborada uma Lei Complementar para estabelecer as regras sobre direito financeiro, vigência, prazos para elaboração e organização dos instrumentos de planejamento e normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta. Apesar de nunca ter sido elaborada, a CF/88 recepcionou a Lei nº 4.320/1964, que já disciplinava sobre o assunto, com “*status*” de lei complementar, o que vigora até os dias de hoje.

Seguindo a linha de evolução, a Lei complementar 101 de 04 de maio de 2000 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, além de outras providências, conforme sua ementa. Também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), 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 (Machado, 2012). A referida lei, 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.

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;

Em síntese, a LRF tem como finalidade disciplinar a gestão dos recursos públicos e moralizar a execução dos seus investimentos. Ressalta-se que a LRF buscou uma profunda e verdadeira mudança cultural acerca da gestão das receitas e das despesas ao trazer rígidas restrições orçamentárias e conduzindo a uma maior responsabilidade fiscal. Com isso, a elaboração dos orçamentos passou a exigir mais cuidado pela grande responsabilidade dos governantes nos casos de aumento de despesas, devendo os documentos serem instruídos com a estimativa prevista do impacto orçamentário e financeiro, além de demonstrar as origens dos recursos para seu custeio. Desta forma, resta claro que a execução orçamentária fará a consolidação de todo o planejamento, fechando o ciclo orçamentário. A LRF tem como característica principal a obrigatoriedade da transparência do planejamento e da execução da gestão fiscal, assim, a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal determinam que as contas públicas devem ser disponibilizadas aos cidadãos e toda a sociedade, que poderão discutir até mesmo sua autenticidade. O art. 48, parágrafo único da LRF, estabelece que a transparência será assegurada mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos (XEREZ, 2013).

Seguindo a linha do tempo, em 2018, o Decreto nº 9.428, de 28 de junho, veio alterar o Decreto nº 93.872, de 23 dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados. Os restos a pagar, como já dito, podem ser classificados em processados e não processados, a diferença entre eles é o estágio da inscrição. Os RAP liquidados e não pagos até 31 de dezembro são classificados como processados, já os RAP que foram apenas empenhados até o final do exercício, restando pendente os estágios da liquidação e do pagamento são classificados como RAP não processados.

O art.1º do Decreto nº 9428/2018 determina que o art. 68 do Decreto nº 93.872 passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 1º O [Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986](#), passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 68. [\(Vigência\)](#)

.....

[§ 2º](#) Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e que não forem liquidados serão bloqueados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda em 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, e serão mantidos os referidos saldos em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi.

§ 3º Não serão objeto de bloqueio os restos a pagar não processados relativos às despesas:

I - do Ministério da Saúde; ou

II - decorrentes de emendas individuais impositivas discriminadas com identificador de resultado primário 6, cujos empenhos tenham sido emitidos a partir do exercício financeiro de 2016.

Portanto, a Fiocruz, por estar vinculada ao Ministério da Saúde, não se sujeita ao bloqueio dos RAP no prazo descrito. Contudo, é razoável e esperado que um objeto adquirido ou um serviço empenhado ao final do ano seja entregue ou realizado, respectivamente, em até 6 meses, salvo situações excepcionais, em que se busca preservar a área da saúde, principalmente em relação aos dispêndios de capital em um setor crítico para a sociedade.

Nesse cenário, ao analisar o sistema orçamentário brasileiro, Mendes (2009) reconhece alguns fatores que interferem na programação e na qualidade das despesas públicas. Para o autor, o país apresenta dificuldades para acompanhar a expansão das despesas correntes, levando a um equilíbrio fiscal focado no curto prazo e uma deficiência em realizar um planejamento consistente de médio e longo prazos. Para ele, o contingenciamento é um dos principais mecanismos para alcançar o equilíbrio fiscal, e o corte de gastos acontece especialmente nos investimentos. O resultado imediato é atingido, mas isso dificulta um planejamento fiscal de médio e longo prazos ao não priorizar a qualidade do gasto. Desta forma, o estudo de Mendes (2009) corrobora com a hipótese de que as instituições brasileiras dificultam a execução orçamentária. O autor entende que a falta de integração entre os instrumentos orçamentários e a expansão dos gastos correntes tornam inevitável o

contingenciamento para se obter a meta fiscal. Nesse contexto, as críticas aos RAP verificada na maioria das publicações acerca do assunto não deveriam ser dirigidas para a ferramenta em si, mas para as instituições responsáveis pela gestão dos recursos públicos.

Segundo Furiatti (2011), a inscrição de despesas em Restos a Pagar e a ausência de limites para esta inscrição tem permitido a criação no Brasil de um “orçamento paralelo”. O Executivo possui a discricionariedade de escolher quais os gastos inscritos serão executados em face do orçamento vigente no ano seguinte ao da inscrição, o que acaba sendo alvo de jogadas políticas. O autor ainda considera a utilização do instrumento para gerar um superávit primário mais elevado que o real. Além disso, em tese, os Restos a Pagar não liquidados deveriam ser cancelados ao final do exercício seguinte ao da inscrição, mas o que se observa nos últimos anos é a revalidação destes valores com a prorrogação da sua validade, o que não faz sentido ao se observar a finalidade da criação deste dispositivo legal.

A literatura ressalta que são diversos os motivos que levam à não execução do orçamento autorizado dentro do exercício financeiro previsto, dentre eles: o contingenciamento, que é o mecanismo utilizado para limitação dos gastos do governo federal; complexidades do processo licitatório; excesso de burocracia e ausência de planejamento, que podem ocasionar um número de liberações orçamentárias concentrado no final do ano, levando à concentração dos empenhos no final do exercício. Com isso, não se consegue realizar a efetivação da despesa em tempo hábil e resta aos gestores promover a inscrição de saldos de empenhos não processados em restos a pagar, evitando assim, a perda do orçamento (COELHO, 2019).

Diversos países também adotam técnicas para flexibilizar a rigidez imposta pelo princípio da anualidade, mecanismos que permitem carregar dotações orçamentárias de um exercício financeiro para outro. O Brasil não autoriza em sua legislação o carregamento de recursos, mas permite esta ação na forma de RAP. Alguns gestores veem nisso uma oportunidade para evitar a perda de recursos não utilizados por falha no planejamento e na execução orçamentárias, desviando assim a finalidade deste instrumento (AQUINO, 2017).

É importante destacar que, do ponto de vista orçamentário, tanto os Restos a Pagar Processados como os Não Processados são considerados despesas orçamentárias do exercício em que foram inscritos, uma vez que, embora sejam pagos nos exercícios seguintes à sua inscrição, dizem respeito à utilização dos créditos orçamentários consignados na LOA do exercício corrente. Portanto, no caso dos Restos a Pagar Não Processados, ocorre um fenômeno contábil de “liquidação forçada” somente para fins de apuração da execução orçamentária da despesa do exercício. Por isso, os créditos orçamentários que foram empenhados são contabilizados como despesas orçamentárias realizadas no exercício, independentemente da

liquidação ou pagamento, desde que não cancelados durante o ano. Este fato possibilita o uso dos RAP Não Processados para contribuir para um superávit primário, que pode não corresponder à realidade (ALVES, 2015). O Quadro 1 faz um resumo dos normativos legais que regulamentam o tema.

Quadro 1. Resumo Marcos Legais RAP

Normativo	Conteúdo
Decreto 4.536, de 28 de janeiro de 1922	Dispunha que as despesas empenhadas e não pagas dentro do ano financeiro seriam pagas conforme processo específico para dívidas de exercícios findos.
Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964	Definiu Restos a Pagar
Decreto-Lei nº 200/67 - Art 76	Estabelecia a quem caberia autorização para inscrição de despesas em RAP
Decreto nº 93.872/86 - Art 67 a 70	Criou exigências e flexibilidades para inscrição dos restos a pagar no encerramento do exercício financeiro
Constituição Federal 1988	Recepcionou a Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 com status de lei complementar, o que vigora até a atualidade
Lei nº 101/2000 - Art 1º, art. 42, art.51, art. 53, art.55, art.59	Estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Lei de Responsabilidade Fiscal.
Decreto nº 7.654/11	Alterou o art. 68 do Decreto 93.872/86 criando exigências e flexibilidades para inscrição dos RAP
Decreto nº 9428/2018	Alterou o Decreto nº 93.872, de 23 dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados

Fonte: a autora (2021)

4.5 RESTOS A PAGAR NA FIOCRUZ

Diante do exposto, é importante identificar os fatores institucionais que promovem o uso do instrumento Restos a Pagar, uma vez que ele é apenas uma consequência do planejamento e da execução orçamentária da Unidade Gestora.

O Relatório Anual de Gestão (RAG) 2015 do Ministério da Saúde, informou que 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 naquele ano, o que equivale a 46,5% de todo o orçamento aprovado para Fiocruz. Como destacado por Luna (2018), estes altos valores vêm sendo demonstrados desde 2011, representando um crescimento acelerado e a ausência de mecanismos efetivos de controle.

Ainda segundo a autora, o Conselho Nacional da Saúde (CNS) 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 que não foi cumprido. O Ministério da Saúde solicitou então que a Fiocruz apresentasse os motivadores para a manutenção de altos patamares inscritos em Restos a Pagar e recomendou a adoção de medidas administrativas para a contenção dos aumentos. Tais eventos tornam incontestável a relevância do tema para a Fundação.

Em 2019, segundo o Portal da Transparência (<http://www.portaltransparencia.gov.br/orgaos/36201?ano=2019>), a Fiocruz pagou quase 1 bilhão de reais referente a despesas de anos anteriores, além de cancelar pouco menos de 70 milhões de reais, o que representa orçamento perdido, conforme dados presentes no Quadro 2.

Quadro 2. Pagamento de Restos a Pagar Fiocruz 2019

TIPO DE PAGAMENTO	VALOR
Pagamentos realizados das despesas de anos anteriores (restos a pagar)	R\$ 975.805.752,50
Cancelamento de inscrições em restos a pagar	R\$ 67.735.655,88

Fonte: Portal da Transparência

Os dados sugerem que a Instituição encontra dificuldades para controlar o uso do instrumento, apontando para a necessidade de estudo e análise deste evento nas Unidades Gestoras que compõem a Fundação, gerando propostas efetivas de intervenção. Em um cenário de restrição financeira e surgimento de novas doenças graves, pressionando as Unidades ao seu máximo desempenho, é primordial que se instale um ambiente em que se preze a qualificação contínua da gestão orçamentária, de forma a otimizar a utilização dos recursos e evitar a perda de orçamento.

5. METODOLOGIA

O método científico, segundo Fachin (2001) pode ser definido como a escolha do procedimento a ser utilizado para explicar uma situação específica a ser estudada, e sua escolha deve ser estar fundamentada na natureza do objeto ao qual se aplica e ao objetivo almejado com o trabalho. Destaca-se que este trabalho trata de uma pesquisa qualitativa quantitativa descritiva, que tem como estratégia o estudo de caso.

Yin (2001) define estudo de caso como um modo de se investigar um tópico empírico com base em procedimentos previamente especificados. O método do estudo de caso é muito utilizado para a realização de coleta de dados na área de estudos organizacionais, e para se caracterizar como estudo de caso, o objeto de estudo deve ser único e revelador, possuindo características peculiares. Neste método, o objetivo está focado na compreensão de uma determinada situação proposta para o estudo, que pode ser denominada como unidade de análise (CESAR, 2005).

Seguindo a metodologia proposta, na pesquisa descritiva o pesquisador é responsável pela realização de um estudo através da análise e interpretação dos fatos do mundo físico, sem a interferência dele. Quanto ao método, enquanto a pesquisa quantitativa é fundamentada em números e cálculos matemáticos, a pesquisa qualitativa é utilizada para descrever um tema através da compreensão e análise de impressões, atitudes e opiniões. A pesquisa quantitativa tem como objetivo apresentar dados, indicadores e tendências produzindo medidas confiáveis e precisas, que possam ser generalizadas. De outro lado, as pesquisas que utilizam o método qualitativo são muito úteis para a compreensão do contexto no qual um fenômeno ocorre, buscando um entendimento subjetivo e profundo do objeto estudado, considerando valores, crenças, hábitos, atitudes e opiniões (LANDIM, 2012).

A combinação de ambas foi utilizada neste estudo, que realizou a coleta e análise de dados a fim de compreender a composição, as causas e as possíveis consequências da formação de Restos a Pagar no IRR. A integração dos dois métodos foi escolhida com base na complexidade do objeto de estudo, esta combinação permitiu compreender de forma mais profunda a percepção dos gestores públicos frente aos eventos observados. Para isso, o método quantitativo foi usado na análise descritiva dos dados coletados e o método qualitativo foi usado na compreensão das descrições numéricas, na análise das entrevistas e na conjunção dessas análises para a proposição de ações viáveis e construtivas, mantendo cada método sua própria identidade.

Neste trabalho, o caso analisado foi um evento singular ocorrido em período determinado e justificado para o estudo: o planejamento e execução orçamentária do IRR no período de 2009 a 2019, e a formação de Restos a Pagar. Foram utilizados como formas de coleta de dados: análise documental, análise de banco de dados e pesquisa de campo, por meio de entrevista semiestruturada.

O foco deste trabalho foi identificar e analisar os RAP que ocorrem por discricionariedade da administração, sendo passíveis de controle e gerenciamento pelos responsáveis. Entende-se que os RAP processados só ocorrem quando há indisponibilidade financeira imediata, já que são aqueles cujo empenho foi realizado, o serviço foi prestado e a despesa liquidada (considerada apta para pagamento), faltando somente o efetivo pagamento, ou seja, a transferência do recurso. Já os RAP não processados são aqueles que tiveram o empenho legalmente emitido, mas não passaram pela fase da liquidação, ou seja, o serviço ainda não foi realizado ou o objeto adquirido ainda não foi entregue, estando inapto para pagamento.

Como meios de investigação bibliográfico e documental foram utilizados: livros, periódicos, artigos científicos, dissertações, sítios na Internet e documentos oficiais como Leis, Decretos, Instruções Normativas e Relatórios produzidos pelas entidades governamentais e o próprio IRR.

Para as análises quantitativas, foram coletados dados nos sistemas e demais meios utilizados pelo IRR para realizar e controlar a execução financeira e orçamentária, sendo os mesmos apresentados no Quadro 3.

Quadro 3. Itens a serem extraídos em pesquisa nos bancos de dados

Dados a serem coletados	Bancos de Dados
Dotação do exercício	Sistema de Integrado de Administração Financeira (SIAFI)
Despesas empenhadas	Tesouro Gerencial
Despesas pagas	Planilhas dos Setores envolvidos nos processos
RAP inscritos e reinscritos	Relatório de Execução orçamentária e Relatório de Restos a Pagar do período (Serviço de Planejamento - IRR)
RAP Processados	
RAP Não Processados	
RAP pagos	
RAP cancelados	

Fonte: a autora (2021)

Foi realizado o levantamento dos RAP inscritos desde 2009 a 2019, para que fosse possível compreender a sua formação. Para isso, foram detalhados em separado: RAP processados, RAP não processados, RAP pagos, RAP cancelados, RAP inscritos e reinscritos.

Em seguida, foi realizada a verificação dos elementos de despesa destas inscrições, o que permitiu o levantamento da composição dos RAP, conforme apresentado no Quadro 4.

Quadro 4 - Descrição dos elementos de despesa principais

Elemento Despesa	Descrição
14	Diárias - pessoal civil
18	Auxílio financeiro a estudantes
30	Material de consumo
33	Passagens e despesas com locomoção
34	Outras despesas de pessoal – terceirização
36	Outros serviços de terceiros - p.física
37	Locação de mão-de-obra
39	Outros serviços de terceiros pj - op.int.orc.
40	Serviços de tecnologia da informação e comunicação – pj
43	Subvenções sociais
47	Obrigações tributárias e contributivas
51	Obras e instalações
52	Equipamentos e material permanente
92	Despesas de exercícios anteriores
93	Indenizações e restituições

Fonte: Elaborado a partir do Manual Sadipem (BRASIL, 2018)

Para a análise dos dados, foram utilizados, além de gráficos e tabelas descritivos e comparativos, a técnica estatística de correlação de Pearson, para estabelecer e analisar qual a relação estabelecida entre a execução dos restos a pagar e a execução orçamentária e financeira do IRR. A intenção de observar o grau de relação estabelecido entre os restos a pagar e a execução orçamentária e financeira das instituições é possibilitar a interpretação sobre de que maneira os restos a pagar se comportam em detrimento à execução do orçamento do ano, embasando a discussão, e em seguida a sugestão de propostas de intervenção (VASCONCELLOS, 2018).

O coeficiente de correlação de Pearson foi definido por Figueiredo Filho e Silva Júnior como uma medida do grau de relação linear entre duas variáveis quantitativas, que pode variar entre -1 e 1. O valor 0 (zero) indica que não há relação linear entre as variáveis. Valor igual a -1 indica que existe uma relação linear perfeita negativa, ou seja, as variáveis têm forte correlação entre si e apresentam um comportamento oposto entre si (se uma aumenta, a outra diminui). Valor do índice igual a 1 indica que existe uma correlação linear perfeita positiva entre as variáveis (se uma variável sobe, a outra também sobe, seguindo o mesmo comportamento).

A fórmula da correlação de Pearson segue representada a seguir (GUTH *et al.* 2011):

$$\rho = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\left[\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 \right] \left[\sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2 \right]}}$$

Para os cálculos das correlações foi utilizada a fórmula da correlação do Microsoft Excel.

A Tabela 1 mostra como este coeficiente de correlação pode ser interpretado, conforme o resultado encontrado.

Tabela 1 – Valores do Coeficiente de Correlação de Pearson

COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO DE PEARSON	CORRELAÇÃO
r = 1	Perfeita Positiva
0,8 ≤ r < 1	Forte Positiva
0,5 ≤ r < 0,8	Moderada Positiva
0,1 ≤ r < 0,5	Fraca Positiva
0 < r < 0,1	Ínfima Positiva
0	Nula
-0,1 < r < 0	Ínfima Negativa
-0,5 < r ≥ -0,1	Fraca Negativa
-0,8 < r ≥ -0,5	Moderada Negativa
-1 < r ≥ -0,8	Forte Negativa
r = -1	Perfeita Negativa

Fonte: GUTH, FERNANDES e ROCHA (2011).

As correlações das variáveis quantitativas foram analisadas usando a ferramenta estatística do índice de correlação de Pearson, e foram divididas em dois aspectos a serem analisados (VASCONCELOS, 2018):

- A. Restos a pagar em relação ao orçamento total liberado e empenhado dentro do ano (mostra a correlação entre RAP e a execução orçamentária);
- B. Restos a pagar de despesas correntes (elementos de despesa 18, 30, 33, 34, 36, 37, 39, 40, 47) em relação ao RAP total do ano (sinaliza qualidade da execução orçamentária);

Os dados e as análises estão descritos no capítulo 6. Todos os valores foram corrigidos pela inflação acumulada no período e levados à referência de dezembro de 2019, último ano do período pesquisado. Para isso, foi utilizado o índice oficial IPCA pesquisado no site oficial do IBGE.

Ademais, foram eliminadas do estudo todas as fontes desviantes, consideradas aqui como emendas parlamentares e termos de execução descentralizada (TED), que tratam de recursos não previstos na LOA. Por isso, foram considerados os recursos definidos como sendo de responsabilidade da instituição, cujas fontes selecionadas para o trabalho foram a 6151000000, anteriormente denominada 0151000000 e 6100000000, ou seja, em que a instituição se configura como sendo Unidade Gestora Responsável.

Foram realizadas análises comparativas de forma a se traçar a evolução dos tipos de RAP no período estudado e suas tendências, e analisados os relatórios elaborados pelo SEPLAN anualmente e as formas de planejamento e controle até então adotadas. Finalizada essa fase, parte-se para a pesquisa de campo, na qual foram efetuadas as entrevistas.

A entrevista em “profundidade ou semiestruturada” se dá quando o pesquisador realiza determinadas indagações sobre o tema central e pode complementar estas indagações na busca da compreensão do que está sendo narrado. É possível observar que existe uma certa “flexibilidade” na posição do pesquisador, que não se limita estritamente às perguntas previamente formuladas (MORE, 2015).

Neste trabalho, o objetivo das entrevistas é analisar o conteúdo das respostas dos entrevistados a fim de determinar a importância e o tratamento dados ao instrumento estudado, identificar a visão dos gestores sobre este instrumento e quais as providências adotadas para o seu controle, o que envolve diversos interesses e cenários em uma rede complexa.

Para Laurence Bardin (1977), a análise de conteúdo é:

“um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção [...] destas mensagens”. (BARDIN, 1977)

A maioria dos autores afirma que a análise de conteúdo se trata de uma técnica de pesquisa que utiliza a palavra, buscando de forma prática e objetiva produzir inferências do conteúdo da comunicação de um texto replicáveis ao seu contexto social. Neste método, o texto representa um meio de expressão do sujeito, onde o analista usa a interpretação do conteúdo e de citações para obter informações relevantes, inferindo expressões que as representem (DOS SANTOS, 2012). Segundo Caregnato (2006), a interpretação da análise de conteúdo poderá ser

tanto quantitativa quanto qualitativa, neste trabalho será realizada uma análise qualitativa, com tratamento dos resultados e interpretação.

Para a realização dessa análise, vale ressaltar que os entrevistados foram atores específicos envolvidos nas áreas de planejamento e gestão dos orçamentos das unidades. Algumas perguntas foram individualizadas para cada um dos entrevistados ou grupo deles. As entrevistas foram agendadas e realizadas presencialmente ou através de plataforma online e gravadas com gravador de voz para posterior transcrição dos textos e análise do conteúdo. No Quadro 5, tem-se resumo dos atores e temas trabalhados.

Quadro 5. Entrevistados x Temas abordados.

Entrevistados	Temas
Diretoria IRR	Planejamento orçamentário; Planejamento orçamentário X Planejamento organizacional; Acompanhamento do planejamento x execução; Restos a pagar (percepção da questão, acompanhamento, causas e formas de redução); Coordenação entre planejamento orçamentário e financeiro; Execução orçamentária (como é feito na Fiocruz, dificuldades e facilidades);
Chefe ou representante do Serviço de Planejamento do IRR	
Chefe ou representante do Serviço de Execução Financeira do IRR	
Diretor ou Representante da Coordenação Geral de Administração da Fiocruz (Cogead)	
Diretor ou Representante da Coordenação Geral de Planejamento Estratégico da Fiocruz (Cogeplan)	Causas e possíveis impactos de restos a pagar no orçamento da Fiocruz (planejamento, execução, negociação com Ministério da Saúde); Medidas de redução de restos a pagar não processados

Fonte: a autora (2021)

Instrumentos de pesquisa:

Entrevistados IRR

Roteiro de entrevista com Representante Diretoria IRR, Representante do SEPLAN e Representante SEFI:

1. Durante a elaboração do planejamento anual do orçamento, como são tratados os Restos a Pagar (processados e não processados) da unidade? Os valores inscritos afetam o planejamento do exercício seguinte? Eles são considerados neste planejamento?
2. Quais os possíveis motivos para a diferença entre o orçamento aprovado e o orçamento liberado ao ano para o IRR? Quem participa desta negociação?
3. Como é realizado o acompanhamento da execução orçamentária na unidade e como é definida a inscrição de valores em RAP?
4. Considerando os altos volumes inscritos na última década, quais seriam as principais causas?
5. Como é realizado o acompanhamento e o controle do Restos a Pagar atualmente?
6. Quais as principais medidas adotadas para evitar uma alta inscrição de RAP ao final do exercício?
7. A Unidade foi ou pode ser prejudicada pelo volume inscrito em RAP?
8. Como é realizada a coordenação entre as áreas envolvidas para evitar a inscrição em RAP e uma possível perda de orçamento pela unidade?
9. Quais as principais dificuldades encontradas?
10. Você acredita que o volume de RAP da Fiocruz pode indicar que este instrumento esteja sendo usado para finalidades distintas às de seu objetivo?

Entrevistados Fiocruz

Roteiro de Entrevista com Chefe Cogead e Chefe Cogeplan:

1. Quais os possíveis motivos para a diferença entre o orçamento aprovado e o orçamento liberado ao ano para o IRR? Quem participa e como é feita esta negociação?
2. Os planejadores do orçamento levam em consideração os Restos a Pagar (processados e não processados) da Fiocruz? Como isso acontece?
3. Os Restos a Pagar não Processados influenciam na elaboração do orçamento do próximo exercício da Fundação?
4. Considerando os altos valores de RAP da Fiocruz desde 2008, a quais fatores você atribuiria isso?
5. Como você avalia o crescimento do montante inscrito na última década?

6. O controle dos RAP é exercido de alguma forma institucionalmente ou fica totalmente a cargo das unidades?
7. Existem e quais seriam as medidas adotadas atualmente para evitar altos valores inscritos? Você sugeriria alguma medida adicional?
8. Quais as maiores dificuldades para o controle?
9. Como a liberação tardia do orçamento pode contribuir para altos volumes de RAP?
10. Já foram identificadas metas não alcançadas por causa do volume inscrito da inscrição em Restos a Pagar?
11. Você acredita que o volume de RAP da Fiocruz pode indicar que este instrumento esteja sendo usado para finalidades distintas às de seu objetivo?

A análise das entrevistas foi realizada em duas etapas:

Para as entrevistas realizadas com os servidores do IRR foi realizada uma análise do conteúdo abordando: temas mais abordados, temas menos abordados, percepções recorrentes, maiores disparidades, dificuldades relatadas em comum, entre outras. A finalidade desta análise é compreender a percepção dos gestores sobre as causas e os impactos da formação de RAP para a Unidades e quais os principais desafios para o seu gerenciamento.

Para as entrevistas com os servidores fora do IRR, foi realizada a análise com o intuito de compreender qual o impacto extra institucional causado pela formação de RAP nas Unidades e suas consequências para a Fiocruz como um todo, de forma a se aprofundar a percepção da importância do seu controle. O Quadro 6 e o Quadro 7 apresentam um resumo da metodologia utilizada no estudo.

Quadro 6 - Aspectos metodológicos da pesquisa

Natureza	Abordagem do problema	Objetivo	Levantamento de dados	Procedimento
Aplicada	Quantitativa e qualitativa	Exploratória Descritiva	Documental/Bibliográfico/ Sistema/Entrevistas	Estudo de caso único

Fonte: a autora (2021)

Quadro 7 - Resumo da metodologia aplicada aos objetivos pretendidos.

Objetivo específico	Metodologia
Identificar a composição e a evolução dos valores inscritos em Restos a Pagar da Unidade no período de 2010 a 2019, a fim de avaliar o planejamento e a execução orçamentária nesse recorte de tempo;	Analisar os dados coletados nos bancos, detalhando a composição das inscrições por categoria, fonte e elemento de despesa, identificando e analisando as suas causas.
Compreender a evolução do volume inscrito em RAP e a atuação dos gestores do IRR no planejamento, controle e ajustes relacionados à execução orçamentária nesse período;	Comparar a inscrição de cada ano e seus detalhes, demonstrando sua evolução, correlações e tendências. Analisar os resultados encontrados e o conteúdo das respostas dos entrevistados para compreensão de como o instrumento é tratado na Unidade e na Fiocruz.
Fazer contribuições práticas e teóricas sobre o aprimoramento do planejamento, controle e execução orçamentária do IRR, visando a redução dos valores inscritos em Restos a Pagar e o aprimoramento do gasto público;	Pelas análises e constatações encontradas nos dados em associação às percepções verificadas nas entrevistas, serão propostas ações para controle dos RAP e utilização mínima da ferramenta.

Fonte: a autora (2021).

5.1 CONSIDERAÇÕES ÉTICAS

Para que as entrevistas fossem realizadas, o trabalho foi anteriormente submetido ao Comitê Ético de Pesquisa (CEP) da Fiocruz e do IRR. O Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) foi adequado para atender às especificidades da pesquisa, que pelo número pequeno de entrevistados apresenta pequeno risco de identificação, apesar de todos os cuidados para a manutenção do sigilo.

5.2 LOCAL DA PESQUISA

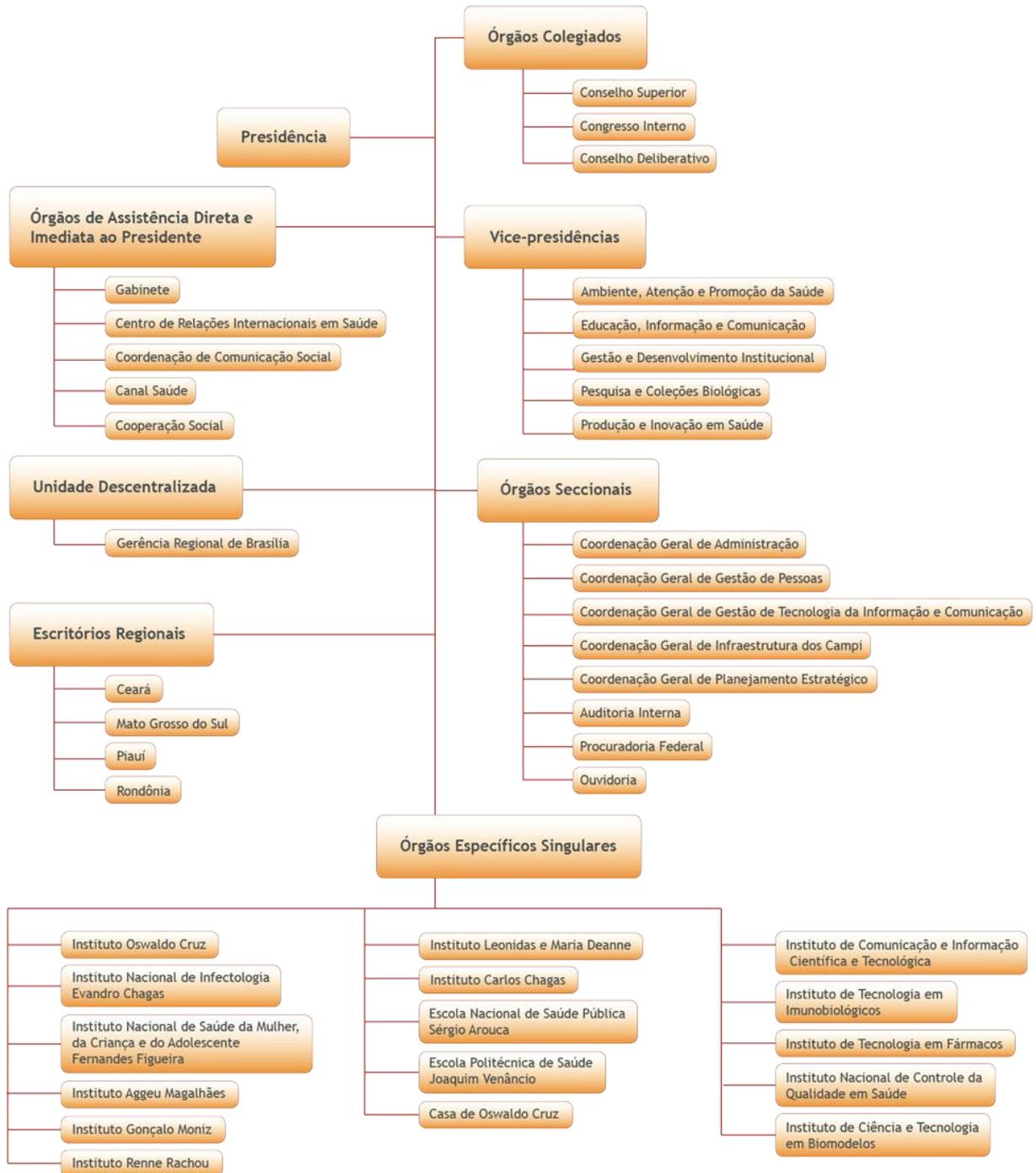
A Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz), fundada em 25 de maio de 1900 e vinculada ao Ministério da Saúde, se destaca como a mais renomada instituição de ciência e tecnologia da América Latina. Sua atuação é pautada na promoção da saúde e no desenvolvimento social, na geração de conhecimento científico e tecnológico e em ser um agente da cidadania.

A Fiocruz possui instalações em dez estados do país e conta também com um escritório em Maputo, capital de Moçambique, na África. Além das Unidades sediadas no Rio de Janeiro, a Fiocruz tem unidades nas regiões Nordeste, Norte, Sudeste e Sul do Brasil.

O Instituto René Rachou, unidade da Fiocruz localizada em Belo Horizonte, capital do estado de Minas Gerais (Fiocruz Minas), tem como missão melhorar a qualidade de vida da população, atendendo a situações de saúde de prioridade nacional, mediante a ação integrada de Pesquisa, Desenvolvimento Tecnológico, ensino e Serviços de Referência. A instituição foi criada em 1955 e está empenhada com a busca de novos fármacos, vacinas, métodos para Diagnóstico, Promoção e Controle de Doenças Infecciosas e Parasitárias, Doenças Degenerativas Crônicas. Além de temas como Envelhecimento, Educação em Saúde, Saúde e Ambiente, Genômica, Bioinformática. A Unidade foi escolhida como objeto deste estudo por ser o local de desempenho das atividades de trabalho da autora, que identificou os questionamentos que levaram à elaboração desta proposta.

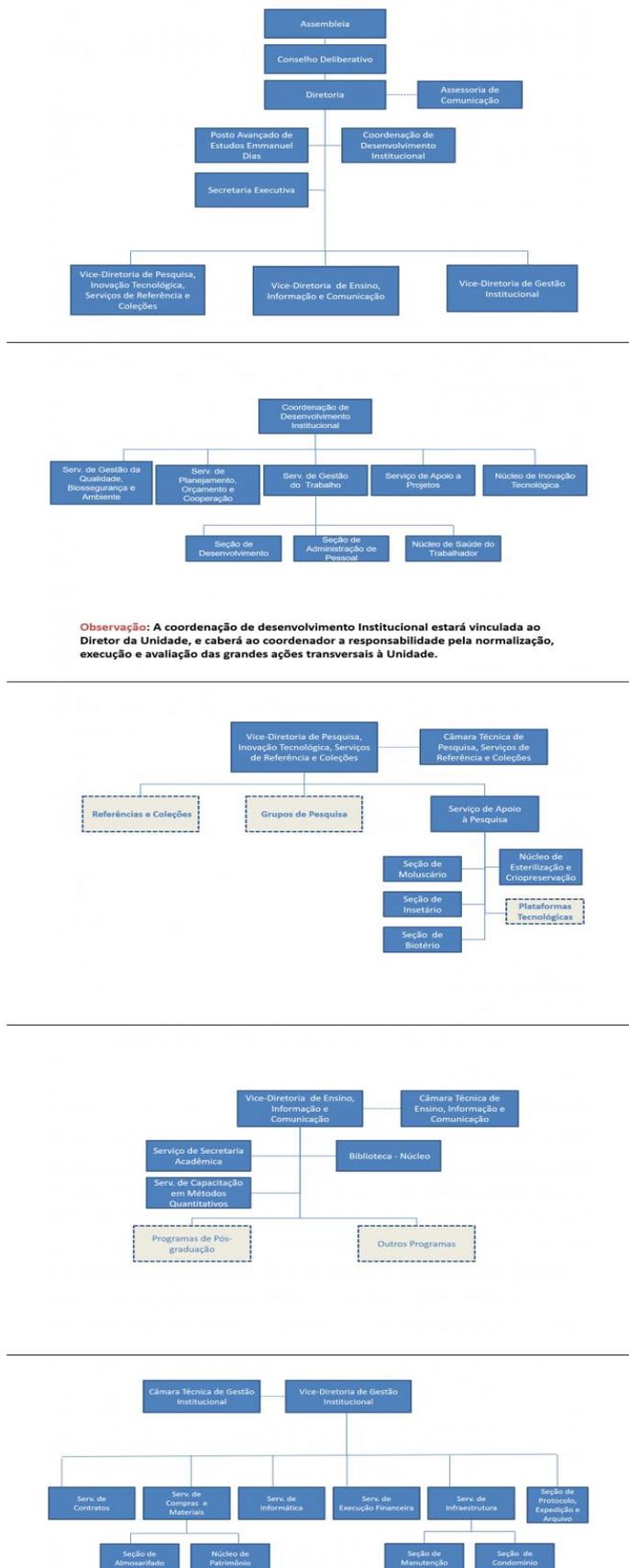
O Organograma presente na Figura 2 representa a estrutura organizacional da Fiocruz na atualidade e o da Figura 3 representa a estrutura organizacional atual do IRR:

Figura 2. Organograma Fiocruz 2021



Fonte: <https://portal.fiocruz.br/org>

Figura 3 – Estrutura organizacional IRR 2021



6. RESULTADOS E DISCUSSÃO

6.1 ANÁLISE DOS DADOS

A Tabela 2 mostra a evolução do teto orçamentário do IRR no período de 2009 a 2019, seguidos pela separação entre custeio e capital.

Tabela 2 – Evolução do Orçamento IRR – LOA total- Período 2009 a 2019

ANO	Aprovado	Aprovado ajustado pela inflação	Liberado	Liberado ajustado pela inflação	% liberado / aprovado
2009	R\$ 7.937.691,00	R\$ 14.046.537,99	R\$ 8.568.347,00	R\$ 15.162.546,85	108%
2010	R\$ 9.486.608,80	R\$ 15.891.967,06	R\$ 8.582.858,75	R\$ 14.378.004,98	90%
2011	R\$ 10.566.527,00	R\$ 16.598.957,26	R\$ 8.947.050,00	R\$ 14.054.920,85	85%
2012	R\$ 12.466.857,00	R\$ 18.556.916,64	R\$ 10.630.411,00	R\$ 15.823.366,77	85%
2013	R\$ 11.427.906,00	R\$ 16.081.349,32	R\$ 9.615.644,00	R\$ 13.531.134,24	84%
2014	R\$ 10.008.000,00	R\$ 13.217.565,60	R\$ 9.354.289,00	R\$ 12.354.209,48	93%
2015	R\$ 11.415.000,00	R\$ 13.645.491,00	R\$ 9.737.421,13	R\$ 11.640.113,22	85%
2016	R\$ 11.671.559,00	R\$ 13.041.800,03	R\$ 10.978.289,98	R\$ 12.267.141,22	94%
2017	R\$ 13.300.000,00	R\$ 14.455.770,00	R\$ 13.026.798,24	R\$ 14.158.827,01	98%
2018	R\$ 12.969.000,00	R\$ 13.547.417,40	R\$ 13.625.551,82	R\$ 14.233.251,43	105%
2019	R\$ 13.484.280,00	R\$ 13.484.280,00	R\$ 14.511.966,00	R\$ 14.511.966,00	108%

Fonte: Dados enviados pelo Serviço de Planejamento do IRR

Percebe-se que, ao aplicar a correção da inflação, não houve um aumento considerável do orçamento entre 2009 e 2019, que, com algumas oscilações pontuais, se manteve estável de maneira geral. As possíveis causas para as diferenças entre o orçamento aprovado e o orçamento de fato liberado ao IRR serão abordadas nas entrevistas que compõe este estudo. Em alguns anos observa-se um acréscimo do valor liberado em relação ao aprovado, e na maior parte deles observa-se um decréscimo, chegando a diferenças de até aproximadamente 20% em 2013, o que representa uma parcela importante do orçamento e poderia refletir diretamente no planejamento da Instituição. Isto corrobora com o problema do subfinanciamento apontado por Viacava (2018), e também com os estudos de Mendes (2010), que enfatiza o desafio dos gestores das instituições para manter o equilíbrio entre receitas e despesas em face do orçamento previsto, comparativamente ao orçamento liberado.

Apesar de um acréscimo de aproximadamente 5 milhões no orçamento de 2019 em

relação a 2009, ao se corrigir os números pela inflação acumulada no período, nota-se uma relativa estabilidade do valor real do orçamento na década, se destacando o ano de 2016 com o menor montante aprovado.

Nas tabelas seguintes, é retratada a divisão do orçamento entre custeio e capital, segundo classificação estabelecida pela Lei nº 4.320/64. A Tabela 3 apresenta o orçamento de custeio e a Tabela 4 apresenta o orçamento de capital. As despesas de custeio representam aquelas destinadas a cobrir os gastos correntes, como material de consumo e contratação de serviços. Já o orçamento de capital, conforme a referida lei, é destinado a investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. A divisão em custeio e capital é importante na dinâmica do planejamento e execução orçamentária das instituições, e reflete de forma direta nos restos a pagar.

As despesas de capital, por serem representadas por investimentos, como aquisição de equipamentos e obras, tendem a ser executadas com um prazo maior, em virtude de uma execução mais complexa, sujeita a atraso e problemas não previstos. Desta forma, por esta teoria, espera-se que a maior porcentagem de RAP seja representada por elementos de despesa ligados ao orçamento de capital, e uma parcela menor esteja ligada ao orçamento corrente, que por alguns motivos não puderam ser executados dentro do exercício.

Tabela 3 - Evolução do Orçamento do IRR – LOA Corrente

ANO	Aprovado ajustado pela inflação	Liberado ajustado pela inflação	% liberado / aprovado
2009	R\$ 13.161.737,99	R\$ 14.149.049,15	107,0
2010	R\$ 14.886.847,06	R\$ 13.579.209,68	91,2
2011	R\$ 15.515.900,26	R\$ 13.545.258,05	87,3
2012	R\$ 16.770.716,64	R\$ 13.578.495,92	80,9
2013	R\$ 13.646.893,32	R\$ 11.099.187,27	81,3
2014	R\$ 12.504.387,60	R\$ 11.702.072,92	93,5
2015	R\$ 13.645.491,00	R\$ 11.640.113,22	85,3
2016	R\$ 12.818.320,03	R\$ 12.054.208,38	94,0
2017	R\$ 14.238.390,00	R\$ 13.553.391,34	93,7
2018	R\$ 13.547.417,40	R\$ 13.912.151,84	102,4
2019	R\$ 13.541.057,06	R\$ 13.730.760,00	101,4

Fonte: SAGE, Tesouro Gerencial, Relatório do SEPLAN e Relatório do SEFI

Tabela 4 - Evolução do Orçamento do IRR – LOA Capital

ANO	Aprovado ajustado pela inflação	Liberado ajustado pela inflação	% liberado / aprovado
2009	R\$ 884.800,00	R\$ 1.013.497,70	114,5
2010	R\$ 1.005.120,00	R\$ 798.795,30	79,4
2011	R\$ 1.083.057,01	R\$ 509.662,80	47,0
2012	R\$ 1.786.200,00	R\$ 2.244.870,86	125,6
2013	R\$ 2.434.456,00	R\$ 2.431.946,96	99,9
2014	R\$ 713.178,00	R\$ 255.926,57	91,4
2015	-	-	---
2016	R\$ 223.480,00	R\$ 212.932,84	95,2
2017	R\$ 217.380,00	R\$ 605.435,67	185,6
2018	-	R\$ 321.099,59	---
2019	R\$ 149.000,00	R\$ 632.666,33	425,0

Fonte: SAGE, Tesouro Gerencial, Relatório do SEPLAN e Relatório do SEFI

Percebe-se que o IRR recebeu no período um valor consideravelmente maior em orçamento corrente e uma parcela muito menor em orçamento de capital, o que condiz com a natureza de prestação de serviços da instituição. Em 2015 e 2018 não houve sequer aprovação de orçamento de capital, apesar do valor liberado em 2018.

Para demonstrar o histórico dos RAP no período estudado, foram coletados dados de relatórios gerados pelo sistema Tesouro Gerencial, que utiliza dados do SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) do governo federal. Foram considerados apenas os recursos de responsabilidade da instituição (IRR) e eliminada qualquer fonte desviante, consideradas estas como recursos não previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA), a exemplo das emendas parlamentares.

Na Tabela 5, é possível observar que, ao longo dos anos, os valores de Restos a Pagar sofreram uma considerável oscilação, representando em alguns anos mais de 30% do orçamento liberado. Esses números assumiram importante papel nos últimos anos ao mostrar que o aumento do volume de despesas que ficam pendentes de liquidação e/ou pagamento tornou-se parte expressiva do orçamento, em linha com o demonstrado por Teixeira (2016), que descreve esse fato como um descompasso entre a execução orçamentária e a financeira. Considerando que parte delas são canceladas nos exercícios financeiros subsequentes, a perda de orçamento e baixa transparência resultantes desta evolução torna-se uma preocupação crescente.

Tabela 5 - Histórico de Restos a Pagar

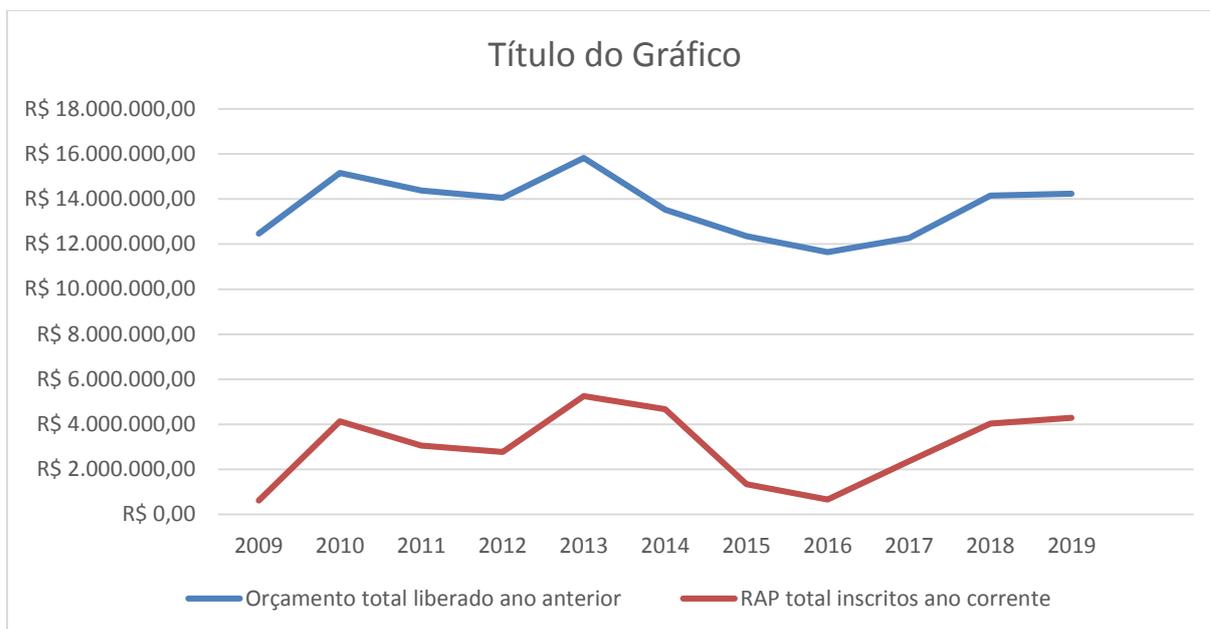
Ano	Orçamento total liberado ano anterior	RAP total inscritos ano corrente	Porcentagem
2009	R\$ 12.471.334,26	R\$ 613.344,05	4,9%
2010	R\$ 15.162.546,85	R\$ 4.129.501,06	27,2%
2011	R\$ 14.378.004,98	R\$ 3.050.812,44	21,2%
2012	R\$ 14.054.920,85	R\$ 2.771.002,72	19,7%
2013	R\$ 15.823.366,77	R\$ 5.246.721,91	33,1%
2014	R\$ 13.531.134,24	R\$ 4.664.002,43	34,4%
2015	R\$ 12.354.209,48	R\$ 1.335.238,74	10,8%
2016	R\$ 11.640.113,22	R\$ 661.242,09	5,6%
2017	R\$ 12.267.141,22	R\$ 2.355.885,36	19,2%
2018	R\$ 14.158.827,01	R\$ 4.038.064,06	28,5%
2019	R\$ 14.233.521,43	R\$ 4.286.185,47	30,1%

Fonte: Elaborado a partir do Relatório do Tesouro Gerencial em 01/03/2021

Os anos de 2009 e 2016 foram os que apresentaram o menor percentual de RAP em relação ao orçamento total liberado, seguidos por 2015. Os demais apresentaram variações entre 20 e 34%, sendo notável um crescimento contínuo de 2016 a 2019. O Conselho Nacional da Saúde (CNS) definiu 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 (Luna, 2018).

Pode-se inferir que valores de inscrição maiores que 20% representam um volume significativo do orçamento não executado dentro do exercício, e devem ser motivo de atenção e análise da execução orçamentária do IRR, ensejando medidas de controle. Sugere-se que houve uma relação linear entre o crescimento do orçamento e o crescimento dos RAP, mas o último sofre maiores variações, a linearidade será comprovada no cálculo da correlação de Pearson, desta forma a se verificar se o aumento do volume inscrito pode ser atribuído ao incremento do orçamento (Alves, 2015). Ademais, percebe-se no Gráfico 2 uma semelhança ao traçar a linha de evolução destas duas variáveis.

Gráfico 2 – Evolução histórico de restos a pagar.



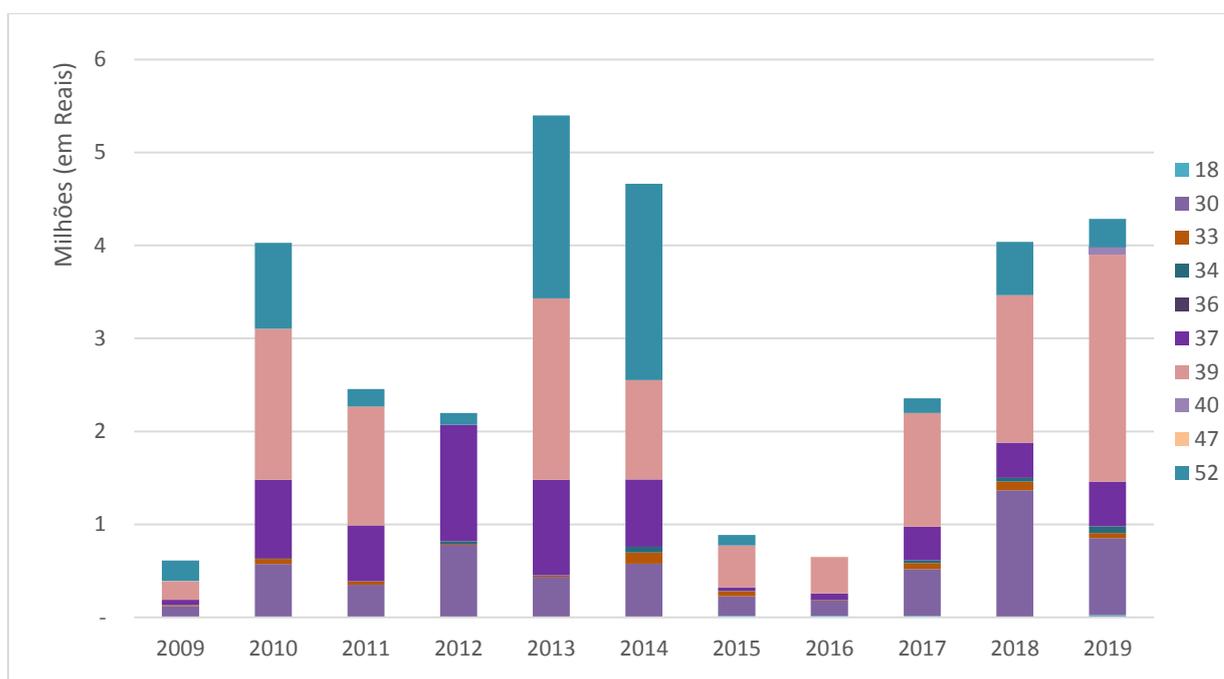
Fonte: Elaborado a partir do Relatório do Tesouro Gerencial em 01/02/2021

A dinâmica de utilização da ferramenta RAP é um processo multifatorial, com o envolvimento de diversas áreas e gestores. A análise da composição das inscrições é o primeiro passo para a sua compreensão. Para analisar a composição dos valores inscritos foram selecionados os elementos de despesa que figuraram por mais de um exercício no período estudado, foram eles:

- 18 – Auxílio financeiro a estudantes
- 30 – Material de consumo
- 33 – Passagens e despesas com locomoção
- 34 – Outras despesas de pessoal - terceirização
- 36 – Outros serviços de terceiros – p. física
- 37 – Locação de mão de obra
- 39 – Outros serviços de terceiros – p. jurídica
- 40 – Serviços de tecnologia de informação e comunicação - pj
- 47 – Obrigações tributárias e contributivas
- 52 – Equipamentos e material permanente

Foram então extraídos dos relatórios as inscrições destes elementos em cada ano do período estudado, os resultados seguem representados no Gráfico 3.

Gráfico 3 - Composição dos RAP por elemento de despesa.



Fonte: Elaborado a partir do Relatório do Tesouro Gerencial em 01/02/2021

Observa-se no gráfico a predominância dos elementos 18, 30, 33, 37, 39 e 52. Destes, o único que representa despesa de capital é o 52, composto por equipamentos e material permanente. Verificou-se que a maior parte dessas inscrições pertencia ao elemento de despesa 39. Nesse elemento de despesa são registrados os gastos decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, o que significa que a maior parte da relação entre RAP e despesas empenhadas no IRR é representada por despesas correntes, advindas de contratos de serviços, o que vai de encontro ao esperado pelo embasamento teórico. A partir desta constatação, pode-se inferir que a instituição apresentou dificuldades para executar o orçamento dentro do exercício, em obediência ao princípio da anualidade. Consequentemente, o orçamento do ano anterior foi utilizado para financiamento das despesas correntes, levando a um efeito “bola de neve”, em que os RAP do ano anterior são usados para realizar os serviços do ano corrente, da mesma forma como verificado nos estudos de Aquino (2017), em que alguns gestores veem no instrumento dos RAP uma oportunidade para evitar a perda de recursos não utilizados por falha no planejamento e na execução orçamentária. Com exceção de 2009 e 2016, a porcentagem de orçamento não executado em todos os exercícios financeiros do período

estudado se mostra elevada, indicando a necessidade de possíveis melhorias no planejamento e execução orçamentária da Unidade.

É comum entre os autores, como Alves (2015), Mendes (2009) e Furiati (2011), o argumento de que os RAP criam um “orçamento paralelo”, o qual convive com o orçamento aprovado para o exercício corrente pelo Legislativo, de modo a promover um “rolamento” do orçamento para os exercícios seguintes. Cavalcanti (2018) aponta que a transparência passa a ser ameaçada não apenas pela divergência entre informações orçamentárias e financeiras, mas pela opacidade do processo decisório atinente ao gasto público.

Percebe-se ainda como principais componentes os elementos 30 (material de consumo), 34 e 37 (locação de mão de obra e contratos de terceirização), e 39 (outros serviços), correspondentes a material de consumo, terceirização e locação de mão de obra e outros serviços de pessoas jurídicas, respectivamente. Acredita-se que a constância do item 30 ocorra em virtude do atraso na entrega por parte dos fornecedores ou atraso no processo de compras, uma vez que é esperado que parte do material de consumo empenhado no final de um exercício seja entregue e liquidado apenas no ano seguinte, restando aos gestores pouco controle sobre este item, especificamente. Ainda assim, ações como antecipação do ciclo de compras e comunicação com os fornecedores podem interferir diretamente nos resultados do exercício.

Nos últimos anos, o Serviço de Administração de Materiais (SAM) do IRR passou a adotar medidas para atenuar ao máximo empenhos tardios e perda de orçamento. Segundo informações do próprio setor, para garantir a execução do orçamento no ano e antecipar a execução, a estratégia atual se baseia na integração do Planejamento Anual de Contratações (PAC) com a fase de requisição de compras, além da utilização ampla do Sistema de Registro de Preços (SRP), o que será melhor especificado mais adiante.

Já os elementos de despesas 34, 37 e 39 são, em geral, despesas programadas relativas ao custeio da Instituição, ou seja, gastos passíveis de gerenciamento e controle por parte da Administração Pública. Por isso, destaca-se a representatividade do elemento de despesa 39 na maior parte dos RAP. Quanto ao conjunto dos elementos 34 e 37, unidos por apresentarem natureza semelhante, também são despesas programadas. Já era esperado uma porcentagem de restos a pagar referente às notas fiscais da competência de dezembro dos contratos de serviços contínuos, já que o faturamento desta competência ocorre mais comumente em janeiro do exercício seguinte. Todavia, isso representaria apenas uma pequena parcela do orçamento e não justifica o montante inscrito em despesas de custeio, representados na Tabela 6.

Tabela 6 - RAP dos principais elementos de despesa (maiores valores despesas correntes)

Ano	RAP total inscritos ano corrente	30	% elemento 30	34 e 37	% elementos 34 e 37	39	% elemento 39
2009	R\$ 613.344,05	R\$ 121.967,43	19,8%	R\$ 53.090,37	8,7%	R\$ 199.607,91	32,5%
2010	R\$ 4.129.501,06	R\$ 574.710,16	13,9%	R\$ 838.718,77	20,3%	R\$ 1.625.803,61	39,4%
2011	R\$ 3.050.812,44	R\$ 350.075,10	11,4%	R\$ 602.194,16	19,7%	R\$ 1.278.042,60	41,9%
2012	R\$ 2.771.002,72	R\$ 781.433,73	28,2%	R\$ 1.277.390,11	46,1%	R\$ -	-
2013	R\$ 5.246.721,91	R\$ 435.189,77	8,3%	R\$ 1.030.651,43	19,6%	R\$ 1.949.693,71	37,2%
2014	R\$ 4.664.002,43	R\$ 576.386,29	12,4%	R\$ 788.622,87	16,9%	R\$ 1.066.038,77	22,9%
2015	R\$ 1.335.238,74	R\$ 209.783,76	15,7%	R\$ 41.531,54	3,1%	R\$ 446.284,91	33,4%
2016	R\$ 661.242,09	R\$ 166.929,67	25,2%	R\$ 68.900,36	10,4%	R\$ 391.988,91	59,3%
2017	R\$ 2.335.885,36	R\$ 500.829,80	21,4%	R\$ 392.848,10	16,8%	R\$ 1.221.342,45	52,3%
2018	R\$ 4.038.064,06	R\$ 1.365.711,15	33,8%	R\$ 386.188,04	9,6%	R\$ 1.586.568,78	39,3%
2019	R\$ 4.286.185,47	R\$ 827.837,45	19,3%	R\$ 551.008,49	12,9%	R\$ 2.442.162,43	57,0%

Fonte: Elaborado a partir do Relatório do Tesouro Gerencial em 01/03/2021

Diversas críticas ao instrumento Restos a Pagar são encontradas na literatura, Giancomoni (2012) destaca a relevância do descompasso entre a execução orçamentária e a execução financeira, consequência direta do uso da ferramenta. Além disso, o endividamento público, as dificuldades de gestão, a baixa transparência na execução do orçamento público e o tempo gasto para se justificar os altos volumes não executados dentro do princípio da anualidade são alguns dos aspectos já levantados por Almeida (2017).

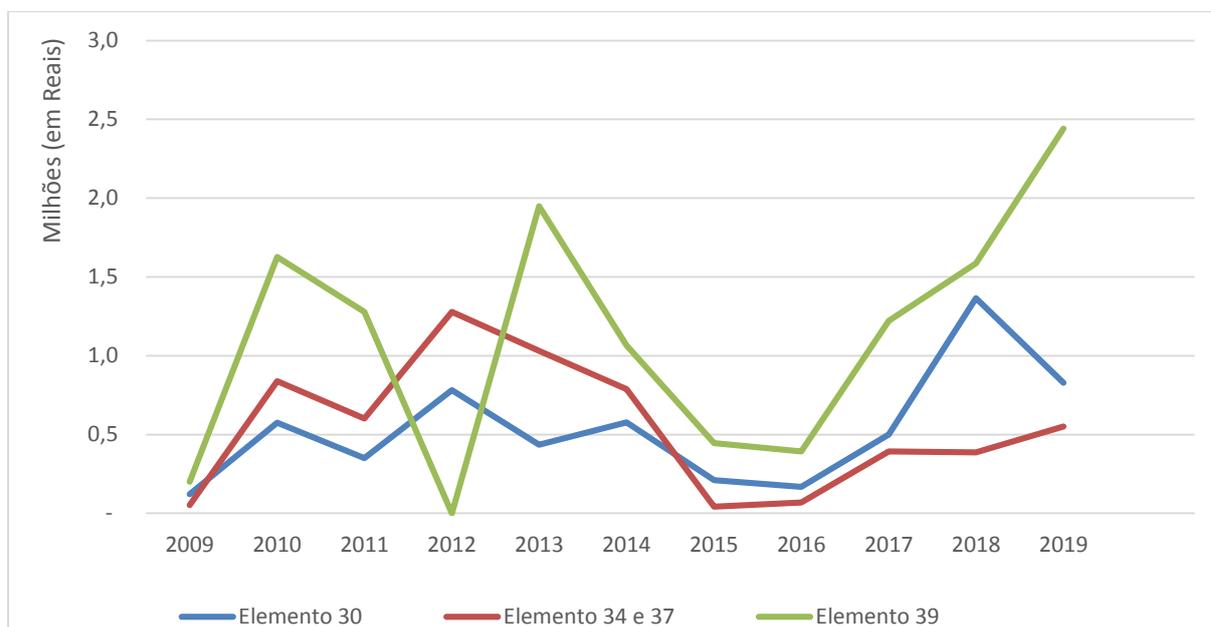
Desta forma, a composição dos RAP e sua evolução são alguns pontos de análise que podem fazer parte da rotina dos gestores envolvidos nas áreas responsáveis pela execução dos recursos. A concentração das inscrições em elementos de despesa que representam despesas correntes, pouco sujeitas a atrasos e complicações, é um sugestivo de que a instituição tem dificuldades para executar os recursos a ela direcionados, advindo a necessidade de um olhar mais criterioso para a fase de planejamento e controle da execução do orçamento, uma vez que conforme Carvalho 2010 “o orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz em termos financeiros para determinado período, os planos e programas de trabalho do governo”, porém, Rivera (2012) afirma que o planejamento significa “o contrário de improvisação”, visando o alcance de resultados através da articulação de ações e recursos previamente estabelecidos.

Os elementos 34 e 37, especificamente, representam as despesas com contratos contínuos de serviços que possuem mão de obra residente, como contratos de limpeza e conservação, vigilância, portaria e suporte administrativo. Era de se esperar que apenas as

despesas referentes ao mês de dezembro, eventualmente novembro, fossem inscritas em RAP para pagamento em janeiro. Entretanto, é observada em alguns anos uma porcentagem relevante destes elementos na composição dos RAP total. Em 2010, 2012, 2013, 2014 e 2019 foram empenhados e inscritos em RAP, nesses elementos, de R\$500.000,00 a R\$900.000,00, o que corresponde a mais de 3 meses do valor total desta categoria de contrato nos exercícios citados.

No Gráfico 4, destaca-se um crescimento acentuado dos RAP inscritos no elemento 39, a partir de 2016, após um período de queda, entre 2013 e 2016. O elemento 30 também apresentou um aumento expressivo de 2016 a 2018. Já os elementos 34 e 37 apresentaram maior queda entre 2012 e 2016, voltando a crescer a partir de 2017. O crescimento dos RAP totais e RAP no elemento de despesa 39, tomando como base o ano de 2015, superaram o crescimento do orçamento liberado ao IRR no período, o que corrobora com a aparente dificuldade da instituição em executar o orçamento liberado dentro do ano.

Gráfico 4 - Evolução dos RAP dos principais elementos de despesa (maiores valores despesas correntes)



Fonte: Elaborado a partir do Relatório do Tesouro Gerencial em 01/03/2021

Quanto aos tipos de RAP, os Restos a Pagar Processados (RPP) transferem para o ano seguinte apenas a obrigação financeira, visto que a liquidação já executada compromete o orçamento com aquela determinada despesa. Porém, para os Restos a Pagar não Processados (RPNP), embora o orçamento esteja vinculado, não existe ainda o reconhecimento da despesa, por isso, esta modalidade pode ser muito utilizada para se evitar a devolução do orçamento, e

consequentemente, a sua perda, caracterizando um desvio da finalidade de uso deste instrumento legal (ALVES, 2011) e prejudicando a sincronicidade entre a execução orçamentária e financeira (TEIXEIRA, 2016). Cabe lembrar que a forma de distribuição de orçamento anual pode estimular essa prática, posto que, em geral, o orçamento é distribuído com base no histórico de gastos, ou seja, com base nos valores empenhados no ano corrente. Assim, o orçamento não utilizado pode ser empenhado ao final do ano e incluído em restos a pagar para ser utilizado no ano seguinte, em especial em contratos de serviços, representados no elemento de despesa 39.

Na Tabela 7 estão listados os percentuais de RPP e RPNP, e percebe-se a predominância absoluta de RPNP em todo o período, representando a totalidade das inscrições em RAP em alguns anos.

Tabela 7- Histórico com Tipos de Restos a Pagar (RPP e RPNP)

Ano	Total soma RPP e RNPP	RPP	%	RPNP	%
2009	R\$ 613.344,05	R\$ 48.951,49	8,0%	R\$ 564.392,56	92,0%
2010	R\$ 4.126.366,43	R\$ 3.983,11	0,1%	R\$ 4.122.383,32	99,9%
2011	R\$ 2.855.479,01	R\$ 142.070,74	5,0%	R\$ 2.713.408,27	95,0%
2012	R\$ 2.736.317,00	R\$ 102.816,54	3,8%	R\$ 2.633.500,46	96,2%
2013	R\$ 5.145.120,52	R\$ -	-	R\$ 5.145.120,52	100,0%
2014	R\$ 4.639.667,69	R\$ 159.629,09	3,4%	R\$ 4.480.038,60	96,6%
2015	R\$ 1.226.763,01	R\$ 320.525,97	26,1%	R\$ 906.237,04	73,9%
2016	R\$ 559.112,74	R\$ 2.025,25	0,4%	R\$ 557.087,49	99,6%
2017	R\$ 2.334.739,85	R\$ 288.443,85	12,4%	R\$ 2.046.296,00	87,6%
2018	R\$ 4.010.285,71	R\$ 89.759,80	2,2%	R\$ 3.920.525,91	97,8%
2019	R\$ 4.552.451,50	R\$ 1.130.058,82	24,8%	R\$ 3.422.392,68	75,2%

Fonte: Elaborado a partir do Relatório do Tesouro Gerencial em 01/03/2021

Os RPP ocorrem somente pela indisponibilidade financeira momentânea, posto que uma despesa já liquidada depende apenas da transferência financeira para concretizar a etapa do pagamento. Portanto, nota-se um impacto muito baixo desta modalidade do ponto de vista do planejamento e execução orçamentária. O histórico da tabela mostrou que em alguns anos os valores de RPP foram zero ou insignificantes, excluindo qualquer uso abusivo do instrumento nesta categoria. Todavia, vale frisar que em 2015 e 2019 os valores em RPP foram significativos, o que pode servir como ponto de atenção para uma análise sobre a lógica das liberações financeiras no âmbito da Fiocruz, rotina que pode impactar diretamente a execução das Unidades descentralizadas e comprometer sua credibilidade perante os fornecedores.

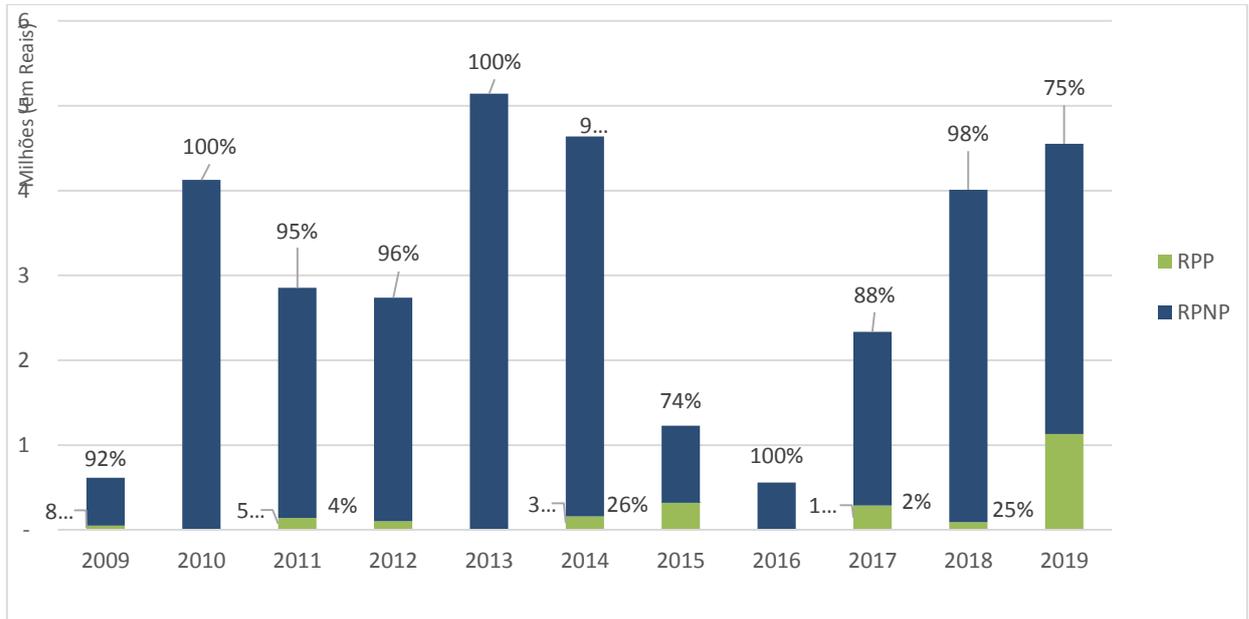
A intenção de analisar a inscrição de Restos a Pagar Não Processados deve-se a relevância desta prática no comprometimento da execução financeira do orçamento do exercício subsequente, bem como torná-la tópico de discussão face ao momento de contingenciamento de recursos públicos federais e a necessidade de maior transparência por parte dos entes públicos nos dias presentes.

De um lado, a inscrição dos Restos a Pagar Não Processados fere o princípio da Competência sob a ótica contábil, todavia, garante a manutenção da dinâmica orçamentária definida pela Lei nº 4.320/64, de vincular a utilização do crédito orçamentário ao seu respectivo exercício. (ALVES, 2015)

Segundo Furiatti (2011), o Tribunal de Contas da União, nas ressalvas do Relatório e Pareceres Sobre as Contas do Governo da República desde 2006, já alertavam para o volume expressivo de Restos a Pagar não processados, inscritos ou revalidados no exercício, o que comprometeria a programação financeira e o planejamento governamental nos anos seguintes.

O Gráfico 5 representa a variação do volume inscrito no período estudado, destacando a separação entre RPP e RPNP. É possível que a relevância dos percentuais de RPNP seja induzida pela forma de administração, por meio, por exemplo, da liberação das cotas orçamentárias, reduzidas no início do ano e ampliadas ao final, o que pode dificultar a plena execução do orçamento por parte das instituições. Porém, vale lembrar que a análise da composição destes RAP, anteriormente realizada, constatou o predomínio de despesas correntes nos RAP inscritos. Pode-se inferir que existe um receio das Unidades em devolver uma parte do orçamento não executado por medo de uma redução deste orçamento para os exercícios seguintes, de modo que o empenho é interpretado por alguns gestores como meio de “segurar” este recurso.

Gráfico 5 – RAP Processados e não processados



Fonte: Elaborado a partir do Relatório do Tesouro Gerencial em 01/02/2021

Como já relatado, o art.1º do Decreto nº 9428/2018 determinou que o art. 68 do Decreto nº 93.872 passasse a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 68. [\(Vigência\)](#)

.....

§ 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e que não forem liquidados serão bloqueados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda em 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, e serão mantidos os referidos saldos em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi.

§ 3º Não serão objeto de bloqueio os restos a pagar não processados relativos às despesas:

I - do Ministério da Saúde; ou

II - decorrentes de emendas individuais impositivas discriminadas com identificador de resultado primário 6, cujos empenhos tenham sido emitidos a partir do exercício financeiro de 2016.

Portanto, em tese, apenas os RPP poderiam ficar inscritos sem prazo de cancelamento nos Restos a Pagar. Os demais valores devem ser cancelados ou utilizados até 30 de junho do ano corrente. E a Fiocruz, por estar vinculada ao Ministério da Saúde, não se submete ao prazo descrito. O legislador buscou, com esta alteração, exercer maior controle sobre o instrumento RAP e, ao mesmo tempo, preservar a área da saúde em virtude de suas vulnerabilidades e sua essencialidade à população. É esperado que um objeto adquirido ou um serviço empenhado ao final do ano seja entregue ou realizado em até 6 meses, salvo situações excepcionais, como contratos de grande vulto com entrega em prazos dilatados, compra de grandes equipamentos e obras sujeitas a atrasos e imprevistos.

Do ponto de vista orçamentário, no que diz respeito aos Restos a Pagar, tanto os Processados como os Não Processados são considerados como liquidados no exercício para efeito de contabilização da execução orçamentária da despesa. Isso acontece porque, apesar de serem pagos nos exercícios seguintes à sua inscrição, se referem à utilização dos créditos orçamentários consignados na LOA do exercício corrente. Logo, os Restos a Pagar Não Processados se submetem ao fenômeno contábil de “liquidação forçada” para a finalidade de apuração da execução orçamentária da despesa do exercício. Consequentemente, nos RPNP, os créditos são contabilizados como despesas orçamentárias do exercício, independentemente de serem liquidados ou pagos, desde que não sejam cancelados durante o ano (ALVES, 2015).

Nessa direção, observa-se um comprometimento da transparência pública, na medida em que o Brasil utiliza regime de competência para as despesas, como determina o inciso II do art. 50 da Lei Complementar (LC) n.º 101/2000. Isso faz com que o RAP seja utilizado como instrumento para aparentar um superávit primário nas contas governamentais, uma vez que as despesas inscritas são contabilizadas como liquidadas e na verdade não foram pagas. Vieira (2016) explica que esse mecanismo pode ser utilizado para, erroneamente, apontar a destinação mínima estabelecida legalmente de percentual de recursos para a área da saúde.

Na mesma linha, o autor destaca que o resultado desse artifício contábil é o crescimento da dívida flutuante com fornecedores para se chegar a um *superavit* primário maior e cumprir em um cenário fictício as metas estabelecidas para o ano, o que permite ao governo mostrar que está sendo feito um esforço maior de contenção de despesas, quando o que de fato ocorreu foi a postergação de seu pagamento.

Em suma, isso evidencia que os altos volumes inscritos em RAP e os cancelamentos posteriores, impactam o financiamento do SUS, pois uma parte importante das despesas não se concretiza como ações e serviços de saúde, o que corrobora com a tese de que a consolidação do SUS não foi tratada como política prioritária nos últimos governos.

A fim de aprofundar o desdobramento do volume inscrito no exercício subsequente, a Tabela 8 descreve o montante de RAP pagos, cancelados e reinscritos no exercício seguinte ao de sua inscrição.

Tabela 8 - RAP pagos, cancelados e reinscritos

Ano	RAP total	RAP pagos	RAP cancelados	RAP reinscritos
2009	R\$ 613.344,05	R\$ 510.727,49	R\$ 99.305,28	R\$ 3.311,28
2010	R\$ 4.129.501,06	R\$ 3.497.337,72	R\$ 423.860,73	R\$ 208.302,61
2011	R\$ 3.050.812,44	R\$ 2.694.787,35	R\$ 319.419,25	R\$ 36.605,83
2012	R\$ 2.771.002,72	R\$ 2.499.713,76	R\$ 163.817,63	R\$ 107.471,34
2013	R\$ 5.246.721,91	R\$ 5.037.901,86	R\$ 182.891,49	R\$ 25.928,56
2014	R\$ 4.664.002,43	R\$ 4.471.596,94	R\$ 72.559,51	R\$ 119.845,98
2015	R\$ 1.335.238,74	R\$ 1.127.545,48	R\$ 118.847,59	R\$ 88.936,67
2016	R\$ 661.242,09	R\$ 561.227,64	R\$ 78.275,57	R\$ 21.738,88
2017	R\$ 2.355.885,36	R\$ 2.165.700,00	R\$ 155.230,03	R\$ 34.955,33
2018	R\$ 4.038.064,06	R\$ 3.878.213,34	R\$ 84.882,41	R\$ 74.968,31
2019	R\$ 4.286.185,47	R\$ 4.084.067,68	R\$ 188.477,49	R\$ 13.640,30

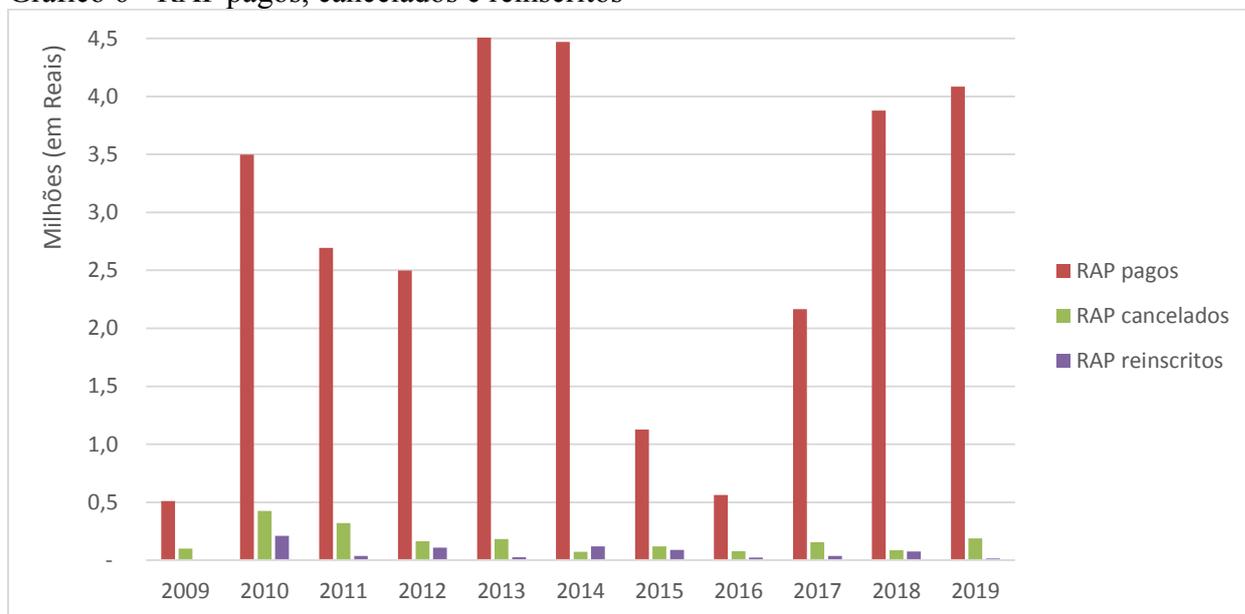
Fonte: Elaborado a partir do Relatório do Tesouro Gerencial em 01/02/2021

Constatou-se que a maior parte dos Restos a Pagar são liquidados e pagos no período legal determinado para toda a Administração Pública, mesmo sendo a instituição da área da saúde, podendo, por isso, manter os restos a pagar inscritos por prazo indeterminado. Contudo, isso não deve ser considerado um indicativo de eficiência na gestão do orçamento, o que somente seria sugerido se houvesse um baixo volume inscrito total ou uma tendência de decréscimo nos valores. Ao se observar volume significativo de Restos a Pagar inscritos nos últimos anos, suas disfuncionalidades ganham relevância, e prorrogações sucessivas na vigência podem demonstrar falhas no planejamento e execução dos orçamentos.

Os RAP cancelados são de suma importância, uma vez que representam perda de orçamento em uma área imensamente carente de recursos. Apesar da baixa relevância comparativamente, a soma do orçamento não utilizado na década estudada aproxima-se de R\$1.000.000,00 (um milhão) de reais. Portanto, é essencial que as instituições adotem medidas de controle que reduzam ao mínimo esta prática.

O Gráfico 6 representa informações contidas na Tabela 9.

Gráfico 6 - RAP pagos, cancelados e reinscritos



Fonte: Elaborado a partir do Relatório do Tesouro Gerencial em 01/02/2021

Nota-se uma parcela de RAP que são reinscritos, ou seja, são revalidados por mais de um exercício financeiro, exceção concedida à área da saúde. A reinscrição dos créditos é um motivo de preocupação ao se verificar sua antiguidade, já que se torna difícil justificar um atraso de dois ou três anos na execução de serviços empenhados em elementos que definam despesas correntes, o que seria aceitável em casos excepcionas de obras ou serviços de grande vulto e alta complexidade, este procedimento deve ser ao máximo evitado.

Pelo exposto, foi possível observar que os Restos a Pagar não processados e as despesas correntes correspondem a maior parte da composição, o que vai de encontro às teorias sobre o uso deste instrumento legal e se torna uma preocupação premente (FURIATI, 2011). Como os investimentos representam despesas de capital, geralmente obras e materiais permanentes, espera-se um prazo de execução mais longo e a influência de outros fatores em objetos de tamanha complexidade, com maior uso da ferramenta RAP. Já para as despesas de custeio, responsáveis pela manutenção da máquina pública, é esperada uma execução quase total dentro do próprio exercício, salvo exceções. A questão se agrava quando o cenário de contingenciamento e incertezas toma conta do país, exigindo dos administradores públicos a máxima transparência e eficácia.

A fim de contextualizar a análise do IRR com a Fiocruz, na Tabela 9 seguem os dados dos pagamentos de RAP da Fiocruz (todas as Unidades) e do Governo Federal (todos os ministérios), nos últimos 5 anos. A Fiocruz gastou em média 21% do seu orçamento do ano corrente para pagar despesas dos anos anteriores, inscritas RAP. Os valores foram corrigidos pela inflação (IPCA) e levados para dezembro/2020.

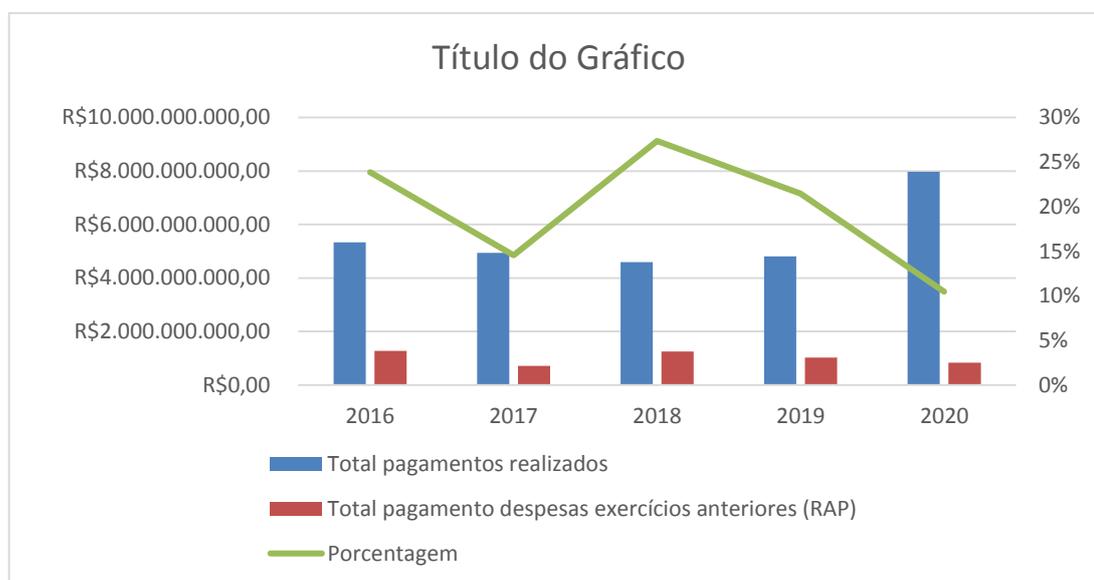
Tabela 9 – Pagamento RAP na Fiocruz (2016 – 2020)

Ano	Total pagamentos realizados	Total pagamento despesas exercícios anteriores (RAP)	Porcentagem
2016	R\$ 5.334.190.164,13	R\$ 1.273.001.320,00	23,9%
2017	R\$ 4.945.379.278,51	R\$ 719.186.857,17	14,5%
2018	R\$ 4.598.470.855,97	R\$ 1.257.964.280,93	27,4%
2019	R\$ 4.807.787.330,30	R\$ 1.031.621.841,54	21,5%
2020	R\$ 7.973.689.915,07	R\$ 834.310.460,13	10,5%
		Média	21,5%

Fonte: Elaborado a partir dados do portal da transparência (Fiocruz Transparente) em 01/03/2021

Luna (2018) relata em seu trabalho que a Fiocruz, de 2008 a 2015, apresentou percentuais de RAP superiores, em todo o período, ao Órgão a que está vinculada, o Ministério da Saúde, ministério com maiores índices registrados. Isto explica os apontamentos do TCU sofridos pela Fiocruz acerca do possível uso abusivo desta ferramenta de gestão. O Gráfico 7 mostra a evolução dos dados retirados do Fiocruz Transparente.

Gráfico 7 - Pagamento RAP na Fiocruz (2016 – 2020)



Fonte: Elaborado a partir do Relatório do Tesouro Gerencial em 01/03/2021

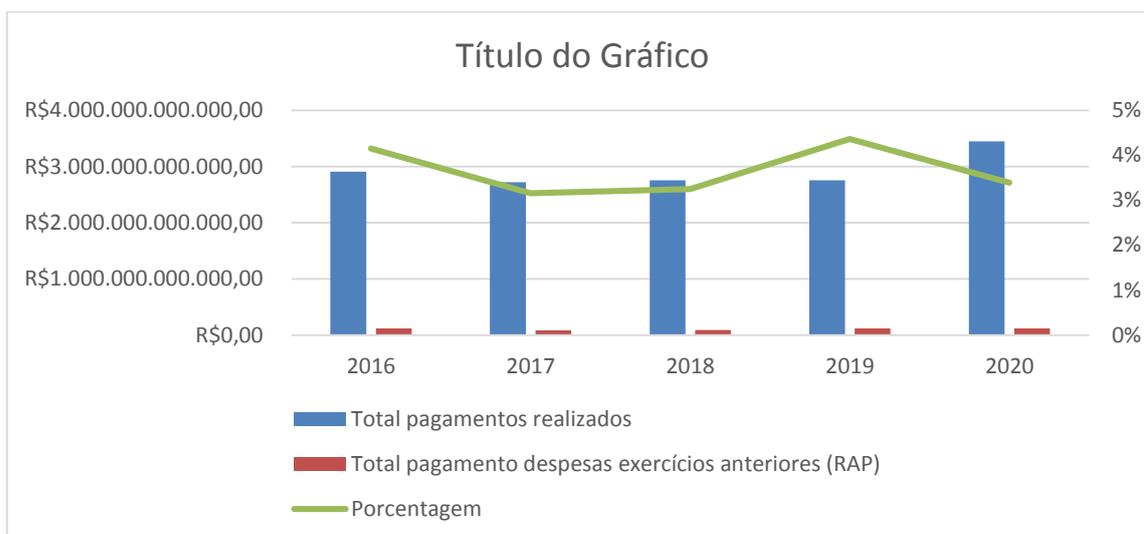
Já o Governo Federal usou em média 3% do seu orçamento, no mesmo período, com o pagamento destas despesas e apresentou pouquíssima oscilação no período, como demonstrado na Tabela 10 e representado no Gráfico 8.

Tabela 10 – Pagamento RAP no Governo Federal (2016 – 2020)

Ano	Total pagamentos realizados	Total pagamento despesas exercícios anteriores (RAP)	Porcentagem
2016	R\$ 2.905.826.860.507,42	R\$ 120.565.198.677,94	4,1%
2017	R\$ 2.720.269.957.271,39	R\$ 85.745.027.342,84	3,2%
2018	R\$ 2.754.449.252.002,32	R\$ 89.429.179.492,95	3,2%
2019	R\$ 2.756.157.686.878,82	R\$ 120.239.523.938,77	4,4%
2020	R\$ 3.448.269.798.559,09	R\$ 116.798.848.384,90	3,4%
Média			3,4%

Fonte: Elaborado a partir dados do portal da transparência (Fiocruz Transparente) em 01/03/2021

Gráfico 8 - Pagamento RAP no Governo Federal (2016 – 2020)



Fonte: Portal da Transparência, consulta em 23/02/2021

Comparativamente, a média do IRR no período estudado neste trabalho ficou um pouco acima da Fiocruz e bastante acima da média de todo o governo federal. Os números sugerem a necessidade de um acompanhamento e controle mais eficientes da execução orçamentária e restos a pagar, a fim de almejar uma redução deste percentual a médio prazo. O IRR, no período estudado, gastou em média 25% do seu orçamento para o pagamento de RAP, com grandes variações no período, conforme presente na Tabela 11.

Tabela 11 – Pagamento RAP no IRR (2009 – 2019)

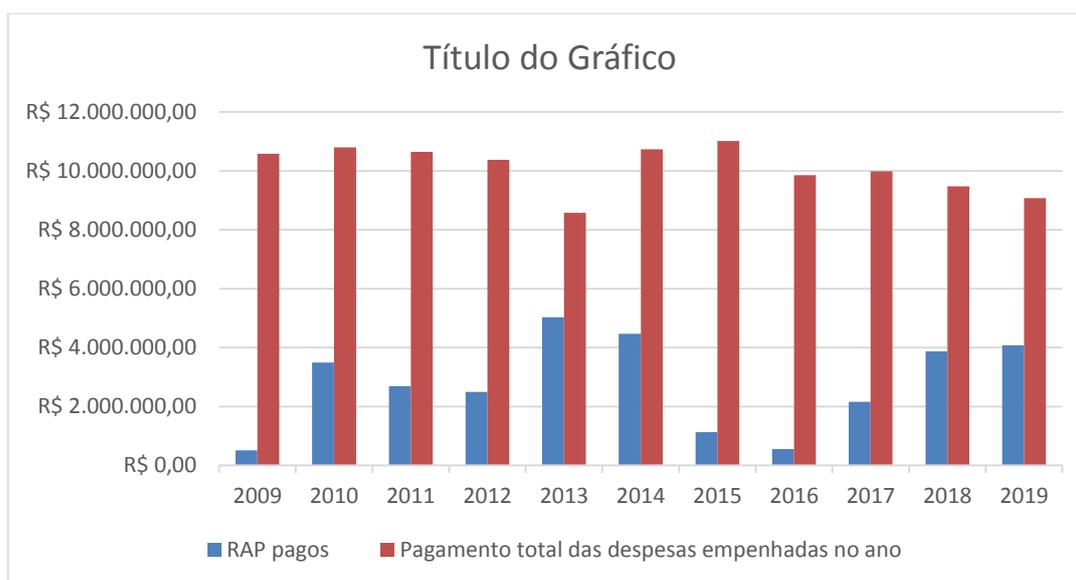
Ano	RAP pagos	Pagamento total das despesas empenhadas no ano	Porcentagem
2009	R\$ 510.727,49	R\$ 10.581.761,05	4,8%
2010	R\$ 3.497.337,72	R\$ 10.799.518,88	32,4%
2011	R\$ 2.694.787,35	R\$ 10.643.181,98	25,3%
2012	R\$ 2.499.713,76	R\$ 10.373.687,66	24,1%
2013	R\$ 5.037.901,86	R\$ 8.572.956,35	58,8%
2014	R\$ 4.471.596,94	R\$ 10.734.724,73	41,7%
2015	R\$ 1.127.454,48	R\$ 11.021.649,86	10,2%
2016	R\$ 561.227,64	R\$ 9.861.454,10	5,7%
2017	R\$ 2.165.700,00	R\$ 9.990.027,24	21,7%
2018	R\$ 3.878.213,34	R\$ 9.479.601,71	40,9%
2019	R\$ 4.084.067,68	R\$ 9.074.862,83	45,0%
		Média	%

Fonte: Elaborado a partir dados do Tesouro Gerencial em 01/03/2021

Furiatti (2011) destaca que, especificamente no que se refere aos impactos acerca da qualidade do gasto público, o processo de contínuo rolamento de despesas represadas dos orçamentos anteriores pode afetar diretamente os programas de governo previstos na Lei Orçamentária Anual. A despesa não paga no orçamento anterior implica no comprometimento o orçamento vigente, resultando em um descompasso entre a execução orçamentária e execução financeira que levanta inúmeras dúvidas e desdobramentos. O fato é que a gestão não guarda em caixa o financeiro necessário ao pagamento dos restos a pagar, mesmo porque, caso sejam cancelados, alguns valores figurarão somente no cenário orçamentário, nunca tendo se concretizado como uma despesa efetiva. Assim, ao executar programas de orçamentos anteriores, ficam comprometidos os programas sociais atuais, abarcando a saúde podem ser prejudicados em qualidade e eficiência dos serviços públicos. (RESENDE e CUNHA, 2014)

O Gráfico 9 representa a Tabela 11 e retrata a parcela do financeiro utilizada para pagamento das despesas inscritas em RAP no período de 2009 a 2019.

Gráfico 9 – Pagamento de despesas IRR



Fonte: Elaboração a partir de dados do Tesouro gerencial extraídos em 01/03/2021

Observa-se pelo Gráfico que parte considerável do orçamento é utilizado para realizar pagamento de Restos a Pagar, o que significa que o IRR compromete uma parte importante (média de um quarto na década estudada) do seu orçamento para pagar despesas referentes a anos anteriores.

Nota-se que a literatura elenca inúmeras críticas ao instrumento Restos a Pagar. Nessa tomada, cumpre destacar que é necessário esclarecer os fatores envolvidos no uso abusivo desta ferramenta legal. Segundo Carvalho (2013) “boa parte das críticas não deveria ser direcionada especificamente aos RAP, mas ao sistema de execução orçamentária como um todo.”. Esta percepção leva à conclusão de que não existem soluções simplistas para corrigir essas disfuncionalidades, sendo necessário o aprimoramento do sistema orçamentário atual.

Na mesma direção, aponta-se que o critério de apuração das despesas mínimas obrigatórias legalmente em saúde, baseado em despesa empenhada, não é o mais favorável ao sistema, uma vez que o alto percentual de despesas inscritas em RAP e os cancelamentos posteriores podem impactar diretamente o financiamento do SUS, tendo em vista que uma parte das despesas não se concretiza como ações e serviços públicos de saúde dentro do ano, tal como planejado nos instrumentos legais do orçamento (VIEIRA, 2016).

Ademais, a supressão do orçamento pelo contingenciamento ou pelo cancelamento de RAP afeta o princípio da transparência acerca dos gastos públicos, gerando incerteza e desvinculação entre o orçamento aprovado e o executado. Caberá aos gestores responsáveis a decisão sobre as despesas que serão concretizadas e as que “morrerão” no âmbito orçamentário.

A Nota Técnica nº 121/2008 produzida pela Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal alerta sobre o tema:

O governo que sem fundadas razões não executa o orçamento conforme aprovado, está agindo com desprezo para com seu povo, pois descumpre o acordo firmado legitimamente entre os representantes deste mesmo povo; e agindo com obscuridade, porque sub-reptícia e unilateralmente altera a programação apresentada como compromisso. (BRASIL, 2008, p.13)

Pelo exposto, a análise dos dados consolidados aponta para um uso excessivo do instrumento, tanto pelo IRR quanto pela Fiocruz como um todo. Múltiplos fatores podem contribuir para dificultar a execução da despesa dentro do princípio da anualidade e corroborar com o aumento das inscrições em RAP. Se o planejamento anual contempla todo o orçamento aprovado ou previsto, deduz-se que as instituições apresentam dificuldade em executar que foi planejado. Alves (2015) ressalta que “Na medida em que se associa aos créditos orçamentários um nível de incerteza acerca da sua realização financeira, inauguram-se oportunidades de decisões “paralelas” sobre a despesa pública”.

Nesse sentido, Vieira (2016) afirma que:

Ainda que os governos recentes tenham afirmado o compromisso com a consolidação do SUS, a situação do financiamento do sistema mostra que a realidade é outra. Os dados e a literatura nacional ora apresentados vêm evidenciando que o esforço do governo federal para financiamento do SUS tem ficado limitado ao mínimo constitucional, ainda assim alcançado por meio da inscrição de despesas em restos a pagar, das quais uma parte pode ser e está sendo posteriormente cancelada. (VIEIRA, 2016)

O autor destaca que, apesar do sub financiamento do SUS ser apontado como o principal entrave para a ampliação dos serviços de saúde, outros problemas graves contribuem substancialmente para a estagnação do sistema, como a postergação e o cancelamento de despesas inscritas em RAP, a baixa transparência quanto uso efetivo do orçamento e a baixa qualidade na gestão dos recursos destinados à saúde.

Importante destacar que é contraditória a solicitação de recursos enquanto os já enviados não foram executados em sua totalidade, cumprindo um planejamento anual, motivo pelo qual a Fiocruz precisa justificar rotineiramente ao Ministério da Saúde sobre os valores inscritos. O instrumento RAP deve ser reservado apenas para às exceções, aquelas despesas que, por algum motivo, não puderam ser plenamente executadas no exercício. É necessária a conscientização dos gestores sobre a finalidade precípua desta ferramenta contábil, de forma a minimizar a sua utilização como forma de “salvar” um orçamento não executado ou demonstrar uma execução não finalizada.

6.2 COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO DE PEARSON

A fim de compreender de forma mais profunda os fatores relacionados aos dados estudados no item 6.1, foram determinadas duas correlações importantes, são elas:

- A. Restos a pagar em relação ao orçamento total liberado e empenhado dentro do ano (mostra a correlação entre RAP e a execução orçamentária);
- B. Restos a pagar de despesas correntes (elementos de despesa 18, 30, 33, 34, 36, 37, 39, 47) em relação ao RAP total do ano (sinaliza qualidade da execução orçamentária);

Para a interpretação destas correlações será utilizado o coeficiente de correlação de Pearson. A forma de interpretação deste índice foi explicada na metodologia, isto posto o trabalho avança para os cálculos e análises detalhados a seguir para cada uma das correlações (VASCONCELOS, 2018).

A. Restos a pagar em relação ao orçamento total liberado e empenhado dentro do ano (mostra a correlação entre RAP e a execução orçamentária).

Para o cálculo desta correlação, foram utilizados os dados da Tabela 12.

Tabela 12 - Histórico de Restos a Pagar

Ano	Orçamento total liberado ano anterior	RAP total inscritos ano corrente
2009	R\$ 12.471.334,26	R\$ 613.344,05
2010	R\$ 15.162.546,85	R\$ 4.129.501,06
2011	R\$ 14.378.004,98	R\$ 3.050.812,44
2012	R\$ 14.054.920,85	R\$ 2.771.002,72
2013	R\$ 15.823.366,77	R\$ 5.246.721,91
2014	R\$ 13.531.134,24	R\$ 4.664.002,43
2015	R\$ 12.354.209,48	R\$ 1.335.238,74
2016	R\$ 11.640.113,22	R\$ 661.242,09
2017	R\$ 12.267.141,22	R\$ 2.355.885,36
2018	R\$ 14.158.827,01	R\$ 4.038.064,06
2019	R\$ 14.233.521,43	R\$ 4.286.185,47

Fonte: Elaborado a partir dados do Tesouro Gerencial em 01/03/2021

Foi aplicada a fórmula da correlação e obtido o valor de: 0,85

De acordo com a interpretação do índice de Pearson, já descrita na metodologia, o valor encontrado representa uma correlação forte positiva. Isto significa que, conforme o orçamento liberado ao IRR aumenta, aumenta linearmente a inscrição em Restos a Pagar.

Entretanto, deduz-se que não se pode atribuir o aumento do volume inscrito somente ao crescimento do orçamento liberado, pois há uma margem que corresponde a outros fatores envolvidos nesta dinâmica.

O SEPLAN (Serviço de Planejamento) do IRR vem elaborando anualmente, desde 2017, relatórios anuais sobre o planejamento orçamentário e restos a pagar da instituição. Estes relatórios são enviados e apresentados à Diretoria após o fechamento de cada exercício, para subsidiar as discussões e direcionar os ajustes necessários para o ano seguinte. Ademais, a partir de 2016, a Direção e os setores envolvidos passaram a realizar reuniões periódicas de acompanhamento da execução orçamentária, como elucidado no Relatório de 2017:

Em 2016, frente à crise econômica vivida pelo país, que afetou de forma significativa os desembolsos orçamentários públicos, foi elaborada, pela área de gestão, em conjunto com a Diretoria da Unidade, uma metodologia de acompanhamento do orçamento. Essa foi uma das formas definidas pelo Instituto para tentar racionalizar os seus gastos, identificando os principais pontos de gargalo e melhoria que poderiam garantir que não houvesse falta de material na Unidade e que todos os gastos necessários fossem realizados e devidamente pagos.

Em 2019, após constatado o aumento crescente do volume inscrito nos três anos anteriores, o SEPLAN elaborou um relatório propondo ações na tentativa de minimizar as inscrições em RAP a partir de 2020. Nota-se que a instituição estava consciente das dificuldades no controle do planejamento e da execução. O acompanhamento mais expressivo por parte da Diretoria e dos setores envolvidos a partir de 2016 ainda não haviam surtido efeitos na eficiência buscada de se executar o orçamento proposto dentro do exercício, reservando o uso do instrumento RAP para as situações excepcionais do final do exercício financeiro.

Apesar de alertar sobre as situação dos restos a pagar na Unidade e acompanhar seus desdobramentos, cobrando pagamento ou cancelamento dos valores pelos responsáveis, a instituição não elucidou as possíveis causas para o crescimento do volume. A literatura especializada cita entre os principais fatores que dificultam a execução das despesas dentro do exercício: projetos mal elaborados; baixa capacidade operacional das organizações públicas;

burocracia nos processos orçamentários e administrativos; falta de experiência na concepção, gestão e implantação de projetos; intervenção de órgãos regulatórios diversos; excessivo controle; inexperiência na concepção, gestão e implantação de projetos; morosidade nos processos licitatórios; entre outros (CAVALCANTI, 2018).

A análise da composição dos RAP do IRR, realizada no item 6.1, evidenciou os principais elementos de despesas que compõe o montante, o que permite inferências na direção dos fatores mais relevantes para a Unidade estudada. O elemento 30 representa material de consumo, o que faz pensar em morosidade nos processos licitatórios e empenhos tardios com consequente redução do prazo de entrega do objeto para liquidação dentro do exercício. Segundo relato do SAM (Setor de Administração de Materiais), antigamente, o levantamento das demandas de compras era feito no ano de execução do orçamento, e somente após definição deste, o que geralmente ocorria entre abril e junho, considerando-se aprovação da LOA e discussões internas sobre a distribuição do orçamento para cada centro de custos. Com isso, o prazo de execução das compras ficava muito restrito, em muitos casos inviabilizando a realização de duas etapas de compras no ano. Com isso, se em alguma licitação houvesse um problema e o item não fosse adquirido, não havia tempo hábil para realizar nova tentativa. Isso implicava em falha no atendimento da demanda do requisitante e não execução daquele orçamento, que havia sido reservado para este fim. Logo, esse orçamento excedente acabava destinado a outras despesas contínuas, aumentando a disponibilidade orçamentária para estas despesas além do planejado, o que elevava os valores de restos a pagar.

Isto explica em parte a alta porcentagem da composição nos elementos referentes a serviços contratados (elementos 34, 37 e 39), pois, para não devolver o orçamento não utilizado, a instituição poderia optar por realizar os empenhos em contratos contínuos, para pagamento certo nos primeiros meses do exercício seguinte.

Além disso, a própria temporalidade de execução ficava prejudicada, pois a maior parte dos processos de compra se iniciavam somente de abril/junho em diante. Considerando-se o prazo de realização de pregões médio de 90 dias, mais o prazo de trâmites internos para emissão das notas de empenho, o orçamento era executado (empenhos emitidos) a partir de julho, na melhor das hipóteses, mas em muitos casos, eram emitidos em setembro/outubro. Adicionando-se o prazo de entrega dos fornecedores e os atrasos que são frequentes, boa parte destas despesas também viravam restos a pagar.

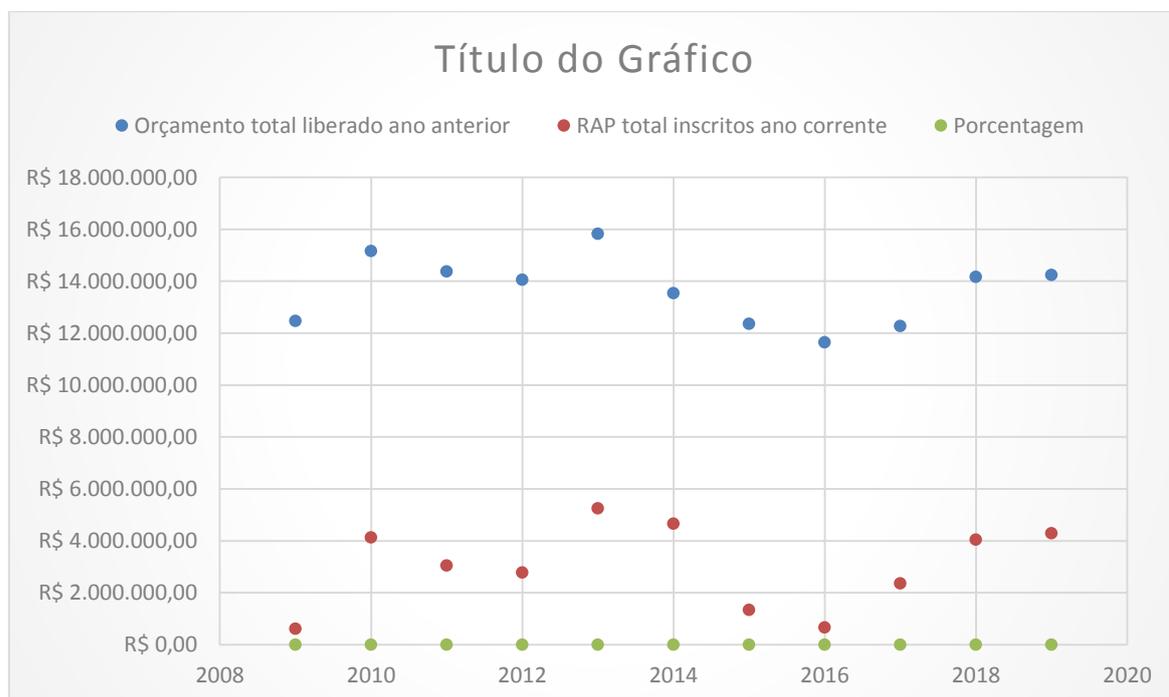
Alves (2015) ressalta também que, no último trimestre do ano, o cenário da execução orçamentária se altera em virtude da maior previsibilidade das variáveis macroeconômicas e da iminência do cumprimento das metas de resultado primário. Logo, há uma tendência de maior

descontingenciamento e liberação orçamentária mais acelerada, de modo que as dotações orçamentárias do exercício passam a ser executadas em maior intensidade no final do exercício. Mesmo na impossibilidade de executar as despesas, a maioria das instituições públicas tende a realizar os empenhos para que sejam executadas nos anos seguintes na forma de restos a pagar.

Os gestores públicos temem que, com a extinção da autorização para o gasto ao final do exercício, a devolução resultaria na perda do orçamento, o que poderia afetar até o orçamento do exercício seguinte. Dessa maneira, o método do contingenciamento e programação financeira adotados pelos governos tende a aumentar os valores das inscrições de Restos a Pagar.

O Gráfico 10 retrata o que foi discutido, pois através das barras nota-se que não há uma relação linear entre as duas variáveis (RAP e orçamento liberado).

Gráfico 10 – Correlação A



Fonte: Elaboração a partir de dados do Tesouro gerencial extraídos em 01/03/2021

B. Restos a pagar de despesas correntes (elementos de despesa 18, 30, 33, 34, 36, 37, 39,

47) em relação ao RAP total do ano (sinaliza qualidade da execução orçamentária).

Para o cálculo desta correlação foram selecionados os elementos de despesa relacionados a despesas correntes, ou seja, despesas que custeiam o funcionamento da instituição e, em tese, deveriam ser executadas dentro do exercício.

Tabela 13 - Dados correlação B

Ano	Total inscrito RAP	18	30	33	34	36	37	39	47	Soma
2009	R\$ 613.344,05	-	R\$ 121.967,43	R\$ 9.694,33	-	R\$ 4.240,63	R\$ 53.090,37	R\$ 199.607,91	R\$ 2.235,00	R\$ 390.835,68
2010	R\$ 4.129.501,06	-	R\$ 574.710,16	R\$ 53.496,19	-	R\$ 12.135,43	R\$ 838.718,77	1.625.803,61	-	R\$ 3.104.864,16
2011	R\$ 3.050.812,44	-	R\$ 350.075,10	R\$ 37.382,08	-	R\$ 0,00	R\$ 602.194,16	1.278.042,60	R\$ 499,07	R\$ 2.268.193,01
2012	R\$ 2.771.002,72	-	R\$ 781.433,73	R\$ 7.289,50	R\$ 28.979,34	R\$ 5.135,33	R\$ 573.231,56	1.248.410,77	-	R\$ 2.644.480,22
2013	R\$ 5.246.721,91	-	R\$ 435.189,77	R\$ 14.961,41	R\$ 4.482,51	-	R\$ 1.026.168,92	1.949.693,71	-	R\$ 3.430.496,32
2014	R\$ 4.664.002,43	-	R\$ 576.386,29	R\$ 120.534,33	R\$ 62.713,69	-	R\$ 725.909,18	1.066.038,77	-	R\$ 2.551.582,26
2015	R\$ 1.335.238,74	R\$ 18.409,16	R\$ 209.783,76	R\$ 54.305,92	R\$ 1.458,46	-	R\$ 40.072,76	R\$ 446.284,91	R\$ 1.420,14	R\$ 771.735,11
2016	R\$ 661.242,09	R\$ 17.207,96	R\$ 166.929,67	R\$ 3.547,45	R\$ 55,10	-	R\$ 68.845,26	R\$ 391.988,91	R\$ 2.441,13	R\$ 651.015,49
2017	R\$ 2.355.885,36	R\$ 16.738,26	R\$ 500.829,80	R\$ 65.647,52	R\$ 31.246,32	-	R\$ 361.601,78	1.221.342,45	R\$ 1.747,16	R\$ 2.199.153,30
2018	R\$ 4.038.064,06	-	R\$ 1.365.711,15	R\$ 93.089,10	R\$ 40.759,97	R\$ 1.046,21	R\$ 376.766,07	1.586.568,78	R\$ 1.957,39	R\$ 3.465.898,67
2019	R\$ 4.286.185,47	R\$ 24.200,00	R\$ 827.837,45	R\$ 53.389,15	R\$ 73.636,80	R\$ 3.440,00	R\$ 477.371,69	2.442.162,43	-	R\$ 3.902.037,52

Primeiramente, foi realizada a soma dos elementos selecionados a cada ano do período estudado e realizada sua correlação com o total inscrito de RAP. Neste cálculo, foi encontrado o valor de: 0,92.

Foi aplicada a fórmula da correlação e obtido o valor de: 0,92

Em seguida, na Tabela 14, foram calculadas as correlações individualmente para cada elemento de despesa selecionado.

Tabela 14 – Resultados Correlações B

Correlação soma dos elementos	0,92	
	Elemento de despesa	Correlação
	18	-0,32
	30	0,60
	33	0,48
	34	0,49
	36	0,12
	37	0,88
	39	0,85
	47	-0,76

O valor de 0,92 indica que uma correlação forte positiva na interpretação do coeficiente de correlação de Pearson, o que significa que quanto maior o montante inscrito em RAP, maior o volume inscrito nos elementos selecionados como um todo, ou seja, maior o volume inscrito em despesas correntes. Destaca-se, mais uma vez, a forte participação das despesas correntes na inscrição em restos a pagar do IRR, o que sinaliza que execução orçamentária da instituição necessita de um olhar mais atento, com a adoção de medidas para aumento da eficiência em se concretizar uma parcela maior das despesas antes do encerramento do exercício financeiro.

No relatório elaborado pelo SEPLAN em 2019 propondo estratégias para a redução do RAP estavam inclusas as ações apresentadas pelo Quadro 8.

Quadro 8 – Ações estratégicas para redução de Restos a Pagar a partir de 2020

Reservar R\$ 50.000,00 para despesas não previstas
Remanejar R\$ 650.000,00 de custeio para capital
Identificar equipamentos de capital necessários, obedecendo-se a seguinte ordem de prioridade: Freezer e geladeiras científicos; Ar condicionado; Cadeiras; Equipamentos de informática
Identificar atas para os móveis e equipamentos definidos
Monitorar constantemente
Se houver saldo crescente, suspender o empenho do contrato e alterar a destinação dos recursos conforme prioridade institucional
Realizar empenhos limitados ao valor previsto para a sua execução do ano corrente
Definir a utilização dos saldos remanescentes, preferencialmente em um produto ou serviço que será todo liquidado e pago esse ano. A sugestão é item de almoxarifado e serviços específicos
Avaliar o processo de compras, definindo quais os itens devem ser comprados via LOA e quais devem ser via projetos; e quais os itens devem estar em “atas permanentes” (sempre disponíveis em alguma ata)
Realizar de atas para compras do ano (licitadas)

Fonte: Relatório SEPLAN 2019

Nota-se um esforço institucional importante para o aprimoramento das atividades. Contudo, percebe-se que as ações propostas necessitam de acompanhamento contínuo e uma coordenação efetiva entre as áreas envolvidas para que os resultados esperados de fato se concretizem. É esperado uma maior consciência e esclarecimentos dos gestores, assim como a ampliação das áreas participantes da dinâmica, haja vista se tratar de um sistema complexo e interdependente. Até 2016, parece predominar na instituição mecanismos de controle, com a cobrança aos responsáveis acerca do pagamento ou cancelamento dos RAP, conseqüente à finalização da execução do serviço ou entrega do objeto, ou justificativa para a não conclusão. A partir de então, a mudança na metodologia para acompanhar o orçamento incluiu medidas capazes de atuar preventivamente na questão.

A análise dos índices de cada elemento separadamente reforça a participação dos elementos 30, 34, 37 e 39, que apresentaram os maiores valores e apresentam o maior percentual na composição dos RAP, o que coaduna com as análises anteriores e confirma a hipótese de que a instituição apresenta dificuldades para executar seu orçamento total de maneira eficaz. Assim,

verifica-se uma “rolagem” do orçamento para os exercícios posteriores com a inscrição em RAP, predominantemente em elementos de despesas utilizados para o empenho das despesas de contratos de serviços contínuos, contratos de terceirização de mão de obra e material de consumo. Os relatórios do SEPLAN evidenciam a consciência da Unidade sobre as consequências da execução orçamentária, apesar da falta de estudos mais aprofundados. Almeida (2017) destaca em seu trabalho:

Como no Brasil não há a possibilidade legal de carregar um saldo orçamentário (não empenhado) para o ano subseqüente, o que tem acontecido na prática é uma verdadeira corrida ao final de cada exercício para a realização de todos os empenhos possíveis (para os quais existe limite orçamentário), num caso típico e extremo do acúmulo de despesas ao final do ano fiscal, evidentemente com o propósito de não “perder” a dotação já autorizada ou para evitar sinalizar excesso de recursos e eventuais reduções na orçamentação posterior. (ALMEIDA, 2017)

O que ocorre no Brasil vai de encontro às boas práticas de gestão e se agrava quando não há limites estabelecidos e falta transparência nos atos praticados pelos gestores públicos, sobrepondo a esfera política à esfera administrativa. Percebe-se que a maioria dos países já possui instrumentos legais para lidar com as limitações da anualidade orçamentária, porém a gestão da plurianualidade com o uso controlado das ferramentas na direção desejável ainda precisa avançar.

6.3 ANÁLISE DAS ENTREVISTAS

A pesquisa de campo consistiu em entrevistas semiestruturadas com cinco gestores envolvidos na dinâmica do planejamento e execução orçamentária. Três deles são representantes do IRR e dois deles representantes da Fiocruz. Do IRR foram entrevistados representantes dos principais serviços envolvidos no planejamento e execução do orçamento, com conseqüente inscrição de restos a pagar, sendo eles a Diretoria de Gestão Institucional, o Serviço de Planejamento (SEPLAN) e o Serviço de Execução Financeira (SEFI). O Serviço de Administração de Materiais (SAM) também foi consultado, sem entrevista formal.

Da Fiocruz foram selecionados representantes da Coordenação Geral de Administração (COGEAD) e Coordenação Geral de Planejamento Estratégico (COGEPLAN).

A Cogead foi escolhida por ser, segundo informações do Portal Fiocruz, a Unidade normatizadora da gestão central, suas atividades concentram-se no planejamento, na coordenação, na supervisão e na execução das operações comerciais, da gestão econômico-financeira e de informações gerenciais. Administra os recursos financeiros, exercendo o papel

de “setorial contábil”. Acompanha a execução orçamentária dos recursos alocados nas diversas unidades da Fiocruz e gere os processos de aquisição de bens e serviços, entre outros serviços.

Já a Cogeplan é a Unidade de apoio à Presidência, ao Conselho Deliberativo e a outros órgãos da Fiocruz na tomada de decisões estratégicas, que tem a função de planejar, coordenar, supervisionar e executar as atividades inerentes aos sistemas federais de planejamento e orçamento, e de organização e inovação institucional no âmbito da Fiocruz. A Cogeplan oferece assessoria e subsídios para a formulação, implementação e avaliação de políticas públicas de saúde, assim como instrumentos para os processos de planejamento e gestão. Mantém relacionamento permanente com os núcleos de planejamento das diversas unidades da Fiocruz, intensificando a atuação com as vice-presidências e coordenações, favorecendo a transversalidade das iniciativas do órgão, como fator de integração das ações para o alcance da missão institucional. Suas atividades incluem assessorar o processo de negociação, celebração, monitoramento, avaliação e encerramento de projetos de cooperação técnica nacional e cadastro de projetos no Fundo Nacional de Saúde, com vistas ao desenvolvimento da articulação junto aos órgãos financiadores e entidades parceiras. (Portal Fiocruz)

As entrevistas foram realizadas via web em virtude da pandemia COVID-19, que restringiu a circulação de pessoas e implementou o home office como sistema de temporário de trabalho. As perguntas seguiram um roteiro semiestruturado, como exposto na metodologia. As perguntas do questionário foram complementadas no decorrer da entrevista por perguntas de aprofundamento, realizadas a fim de esclarecer e detalhar os argumentos apresentados pelos entrevistados. As entrevistas duraram em média 45 minutos e foram gravadas, com autorização dos entrevistados e sob garantia de sigilo da gravação. Posteriormente foram transcritas pelo próprio entrevistador. Uma delas foi entregue escrita devido à dificuldade de agenda para a realização da entrevista oral, o que não prejudicou o resultado.

A análise de conteúdo, conforme descrição na metodologia, abarca a discussão sobre os temas mais abordados, temas menos abordados, percepções recorrentes, maiores disparidades, dificuldades relatadas em comum, similaridades e discrepâncias, relevâncias apontadas, entre outras. A finalidade desta análise é compreender a percepção dos gestores sobre as causas e os impactos da formação de RAP para as Unidades e quais os principais desafios para o seu gerenciamento.

Inicialmente, os gestores do IRR envolvidos no processo foram perguntados sobre a abordagem dos Restos a Pagar no planejamento anual do orçamento, a fim de entender de que forma eles são considerados. Os três gestores (Gestor 1, 2 e 3) afirmaram que esta é uma discussão recente na instituição, sendo que o Gestor 2 e o Gestor 3 especificaram que somente

a partir de 2019 eles passam a ser considerados, tanto na programação, quanto na execução orçamentária do exercício. O Gestor 2 destacou que há uma dificuldade das áreas envolvidas em compreender que o orçamento é uma tradução do próprio planejamento institucional, o que corrobora com a afirmação de que, apesar do princípio da anualidade, os exercícios financeiros estão vinculados entre si e a “rolagem” do orçamento afeta diretamente o planejamento dos exercícios posteriores.

Conclui-se que, nos últimos dois anos, com o acompanhamento mais detalhado do planejamento orçamentário pela COGEPLAN, a unidade mostra esforços para dar respostas mais efetivas e tem considerado os restos a pagar, especialmente os não processados, iniciando ações de aperfeiçoamento no planejamento e na execução, o que ainda necessita de amadurecimento e coordenação. Um dos gestores acredita que o controle atual ainda é incipiente e deficitário em uma análise crítica que identificasse a composição, causas e impactos dos valores inscritos, apurando responsabilidades e indicando os pontos de melhoria.

Em seguida, os gestores foram questionados sobre os possíveis motivos para diferença entre orçamento aprovado e orçamento liberado ao ano para o IRR. Novamente, as respostas trouxeram em comum as mudanças recentes, decorrentes da qualificação da COGEPLAN e da Fiocruz neste processo, o que tende a diminuir gradativamente essas diferenças. O Gestor 2 apontou a mudança do sistema de descentralização do orçamento por “cotas”, antes usado pela Fiocruz e extinto desde 2019. O Gestor 3 percebe que o controle atual da COGEPLAN se baseia em não deixar saldos orçamentários nas unidades, uma forma de garantir que o orçamento enviado foi totalmente executado. Antes, segundo a percepção do Gestor 1, havia uma programação orçamentária, por parte do IRR, mais cautelosa, já esperando que houvesse algum contingenciamento. Era prudente prever uma reserva em virtude da variação dos custos mensais dos grandes contratos, já na hora da descentralização pela COGEAD os ajustes eram realizados conforme disponibilidade, resultando em importantes diferenças entre o orçamento aprovado e o efetivamente liberado. Também foi destacado em comum o dinamismo do orçamento ao longo do exercício, envolvendo negociações constantes e aportes ou cortes não previstos, fatores intrínsecos ao processo.

Acerca do acompanhamento da execução orçamentária na Unidade, o Gestor explica que o SEPLAN utiliza como ferramenta uma planilha alimentada manualmente a partir de dados de relatórios extraídos diariamente do Tesouro Gerencial. O acompanhamento de empenhos, liquidações, previsões, saldos de empenho, restos a pagar, é realizado diariamente com essa planilha automatizada e, mensalmente, o SEPLAN prepara uma apresentação da situação para a Direção e os setores envolvidos, geralmente essa apresentação é realizada em

uma reunião e são apontados os principais problemas e gargalos.

Percebe-se que este também é um procedimento recente, que teve início timidamente em 2016 e só apresentou uma mudança considerável em 2020, com as novas diretrizes da COGEPLAN. Em comum, os entrevistados destacaram a falta de ferramentas apropriadas, fluxos implantados e a fragmentação das informações como entraves ao aprimoramento do controle. Um dos gestores entende que há uma visão macro e falta uma visão detalhadas das situações que envolvem a tradução do planejamento em execução, o que dificulta um acompanhamento mais eficaz. O mesmo acontece com o acompanhamento e controle dos Resto a Pagar, tema também abordado com os entrevistados.

O acompanhamento dos RAP é realizado também através da planilha alimentada pelo SEPLAN. O Gestor explica que o Serviço de Execução Financeira emite relatórios periodicamente, o SEPLAN acompanha, registra nos controles e cobra as áreas responsáveis sobre a utilização ou cancelamento dos volumes inscritos. As informações são apresentadas nas reuniões de execução orçamentária com a participação das áreas envolvidas e da Direção.

Como se trata de processos interdependentes, os mesmos fatores críticos foram levantados pelos entrevistados em relação ao acompanhamento da execução orçamentária e dos restos a pagar: ferramenta inadequada, informação fragmentada, ações isoladas, superficialidade das informações, controle pouco efetivo. O Gestor 2 relata como uma das deficiências, a falha em se discutir, ao final do exercício, o que seria ou não inscrito em RAP, o que acarreta cancelamentos que se efetuam em janeiro do exercício seguinte e poderiam ser facilmente evitados.

A responsabilidade do SEFI se limita à formalização operacional das inscrições, conforme regulamentação. Alguns setores realizam ações pontuais, como o Serviço de Compras, o Almoxarifado e o Serviço de Contratos, consultando os requisitantes ao final do ano sobre o que será de fato consumido ou executado, lembrando que o prazo normal para a execução ou consumo vai até 31 de dezembro, e, caso este seja ultrapassado, será cobrada uma justificativa do responsável. Entretanto, estas são ações isoladas e sem uma coordenação central e efetiva. Os Gestores também destacaram os volumosos processos de compras no segundo semestre do ano como um dos fatores responsáveis pela alta inscrição em RAP na última década, o que corrobora com a análise dos dados. É reconhecido pelos entrevistados os esforços institucionais para o aprimoramento do processo.

O Serviço de Administração de Materiais (SAM), passou a realizar o planejamento das compras no ano anterior. A partir de 2020, isso tornou-se obrigatório inclusive por questão normativa, com a instituição do PAC. Com isso, é possível, já no início do ano, saber a demanda

de compras e iniciar os processos na modalidade Registro de Preços. Nesta modalidade, não há necessidade de indicação dos recursos orçamentários para formalização da compra, portanto não é necessário esperar a definição do orçamento, e os processos podem iniciar ainda em janeiro. A conclusão destes processos passa a ocorrer ainda no primeiro semestre, quando as notas de empenho são emitidas. Assim, há tempo das entregas serem realizadas e os pagamentos efetuados dentro do exercício, eliminando uma considerável fatia dos restos a pagar. Esta configuração também permitiu a realização de nova tentativa de compra no segundo semestre para itens não adquiridos no primeiro. Se espera com isso que, além de melhor atendimento da demanda do requisitante, o orçamento possa ser executado dentro do seu planejamento inicial e se reduza a necessidade de redirecionar excesso de orçamento de itens não comprados para outras despesas.

Outra questão levantada é externa ao IRR e se refere ao orçamento recebido no final do ano, sem prazo para execução e finalização do procedimento de compra. Trata-se orçamento não previsto, muitas vezes advindo de emendas parlamentares ou recursos não executados por outras unidades. É importante ressaltar que estas fontes não foram consideradas nos dados deste trabalho, justamente pela sua ampla participação em RAP sem a gestão direta do IRR sobre estes recursos, o que afetaria substancialmente o resultado das análises. Dessa forma, o foco se volta para os recursos previstos e gerenciados diretamente pelo Instituto.

Perguntados sobre um possível prejuízo já sofrido pelo IRR em virtude dos altos volumes inscritos em RAP na última década, a perda de orçamento decorrente do cancelamento de recursos não utilizados e a dificuldade em se conseguir novos recursos frente aos valores inscritos foram os prejuízos citados.

Atualmente, a Cogeplan considera os RAP e saldos de empenho como recursos disponíveis na Unidade, e mais recursos só são disponibilizados mediante a utilização total destes créditos ou justificativa pormenorizada caso a caso. O recolhimento dos créditos não utilizados ao fim de cada trimestre também tem sido uma estratégia da Cogeplan para se evitar o empenho de créditos como “reserva de orçamento”, contribuindo para uma execução plena. A Cogeplan reproduz com as unidades da Fiocruz o controle exercido pelo Governo Federal sobre seus órgãos e instituições vinculadas a ele, tendo em vista que o Ministério da Saúde também exige da Fiocruz justificativas periódicas acerca do orçamento inscrito em RAP antes do envio do orçamento solicitado.

Quanto à coordenação das áreas envolvidas, foi comum entre os entrevistados do IRR a resposta apontando a fragmentação das ações e a ausência de uma coordenação efetiva no controle do processo. O Gestor 1 vislumbra que “...tanto os setores quanto a coordenação

institucional ainda têm muito a melhorar para a qualificação do processo”, e destaca a importância da coordenação à medida que o exercício financeiro avança e mais ações são esperadas para a execução eficiente e plena orçamento. O Gestor 3 aponta que a principal iniciativa da instituição foram as reuniões de execução periódicas com a participação de toda a equipe, o que permitiu discussões e definição de ações para redução e RAP. Outra ação definida foi o trabalho conjunto das áreas no projeto de integração dos dados para facilitar a obtenção de informação segura e de forma rápida, esse processo também inclui essa discussão do controle da execução e restos a pagar. O Gestor 2 nota uma coordenação quase inexistente, e afirma que existe somente um acompanhamento de Restos a Pagar. Para que as ações tenham efetividade, alguns requisitos como corresponsabilização, retorno da informação, coordenação efetiva e ferramentas adequadas são fundamentais.

Quando perguntados sobre as maiores dificuldades encontradas no controle da execução orçamentária e restos a pagar, as respostas comuns foram: inexistência de uma coordenação sistemática e ferramentas inadequadas para um controle efetivo. O Gestor 3 reitera a importância de “alinhar as informações e de fato pensar institucionalmente, muitas vezes não há uma visão mais global e sistematizada, as áreas focam nas suas atividades específicas, o que acaba dificultando o processo. Os esforços precisam ser mais coordenados.” O Gestor 2 nota a necessidade de inclusão do serviço de qualidade no processo de logística de suprimentos da unidade, e destaca a questão cultural em que os gestores atribuem o empenho à execução eficaz do orçamento, o que vai de encontro aos normativos legais. O Gestor 1 aponta também como uma lacuna a inexistência de estudos sobre o tema na instituição, ressaltando a importância deste trabalho. Outros fatores apontados como dificultadores foram: a morosidade dos processos licitatórios, incerteza sobre a liberação do orçamento, inserção de despesas não programadas durante o ano e sobrecarga das equipes envolvidas no processo.

Finalmente, quando questionados se acreditavam que o volume de RAP da Fiocruz poderia indicar o uso do instrumento para finalidades distintas às de seu objetivo, nota-se em comum a percepção de que isto acontecia até recentemente. Apesar de não intencional, havia o uso do instrumento como forma de “salvar” o orçamento não executado, o que explica o alto percentual de elementos de despesas referentes a contratos de serviços contínuos na composição do período estudado. Nos últimos anos, as melhorias apontadas tendem a reduzir este uso inadequado, porém, devido à complexidade do processo, ainda não houve um reflexo das ações nos números, que se mantiveram em crescimento de 2016 a 2019. O Gestor 2 atribui isso à falta de medidas preventivas, que atuem diretamente na programação orçamentária e sua tradução durante o ano, uma vez que, o que existem hoje são medidas focadas no acompanhamento e

controle, ou seja, atuam na consequência e não na raiz do problema.

Em sequência, foram entrevistados os Gestores 4 e 5, com o objetivo de compreender os impactos do RAP das unidades na Fiocruz e as ações de coordenação e controle inseridas institucionalmente. Inicialmente, os gestores foram também perguntados sobre a diferença entre o orçamento aprovado e liberado ao IRR no período estudado, foi destacado em comum o dinamismo do processo de planejamento, o qual exige adaptações que reverberam nas ações internas da Instituição, em alguns anos houve corte de orçamento ao longo do exercício financeiro, já em outros houve suplementação. O Gestor 4 esclarece que “...a inscrição em Restos a Pagar nem sempre é algo pensado, é uma solução para se garantir que o projeto seja executado.”, pois na dinâmica do orçamento, projetos são criados e encerrados por questões governamentais, históricas e políticas diversas. Por isso a gestão orçamentária culminou para o modelo atual, que não estabelece uma cota para Unidade. O Gestor 5 explica que, em 2020, não foram estabelecidas cotas, e a proposta da COGEPLAN é que a distribuição do orçamento prossiga desta maneira. As cotas eram, normalmente, um orçamento aprovado pelo conselho deliberativo da Fiocruz, com uma soma maior do que o orçamento da Fundação, ou seja, havia uma expectativa de arrecadação e nem sempre essa expectativa era atendida, de modo que algumas ações planejadas não essenciais deixavam de ser executadas. São esses tipos de situações que culminam nas diferenças observadas entre aprovação e liberação de orçamento no período estudado. Importante observar que para todas as análises comparativas deste estudo foi considerado o orçamento de fato liberado, e não o aprovado, que correspondia a uma expectativa.

Em seguida, os entrevistados foram questionados se os planejadores do orçamento levam em consideração os Restos a Pagar da Fiocruz e como isso acontece. Foi explicado que essa discussão acontece muito mais no âmbito da Cogeplan, especificamente, ficando a Cogead no âmbito da execução do orçamento. O Gestor 5 destacou que a Cogeplan tem atuado para minimizar ao máximo as despesas de custeio inscritas em Restos a Pagar. Em 2020 começou a ser aplicado um modelo de liberação de orçamento pela comprovação da necessidade de cada Unidade, em substituição ao antigo modelo de cotas, no novo modelo o coordenador de planejamento alinha trimestralmente as demandas de cada unidade, com uma ordem de prioridade, primeiro condomínio, despesas obrigatórias, e assim por diante. Esta ordem de prioridade foi proposta pela Cogeplan em 2019 e aprovadas posteriormente pelo Conselho Deliberativo. A qualificação do processo de liberação orçamentária por parte do Ministério da Saúde exigiu uma mudança interna importante nas instituições vinculadas a ele, como a Fiocruz. As vices de gestão, com a câmara técnica, o fórum de planejamento, o próprio

Conselho Deliberativo criou uma comissão de acompanhamento, todos se apropriaram das discussões para atuar frente a este cenário, de forma promover o aperfeiçoamento do processo. O Gestor 4 acrescentou que a Cogead e a Cogeplan trabalham em intercâmbio constante de informações, e se reúnem periodicamente para realizar os ajustes necessários ao dinamismo do processo. Também foi ressaltada a importância de ações pedagógicas junto às Unidades para o aprimoramento da execução dentro exercício financeiro, e a abertura do diálogo para minimizar o receio dos Diretores quanto à perda de determinado orçamento que não foi, por alguma razão, executado, garantindo que não há a necessidade de “salvar o recurso” em RAP, já que ele pode ser negociado para retornar no ano seguinte.

Em sequência, quanto aos fatores que contribuíram para os altos volumes inscritos em RAP pela Fiocruz na última década, foram citados a questão cultural, o aumento de investimentos na Fiocruz, a questão técnica, a diversidade das atividades da Instituição (grande variação entre as unidades), e as alterações nas ferramentas de controle e na legislação que embasa os processos administrativos como um todo.

Como maiores dificuldades para o controle foram abordados: o próprio interesse no controle, fator cultural de se “preservar o orçamento”, falta de transparência, divergências de interpretação das diretrizes definidas e falta de ferramentas de gestão apropriadas e integradas, para que a informação seja de fato usada a favor da Fundação.

Sobre a liberação tardia de orçamento pelo Governo Federal e sua possível contribuição para o aumento de RAP, foi dito pelos dois entrevistados que este problema não tem acontecido mais com relação às despesas de custeio, após o aprimoramento gradual do processo. Acontece com frequência em relação aos investimentos realizados na forma de TED ou EP (Emendas Parlamentares) e, justamente por isso estas fontes foram desconsideradas dos dados analisados neste estudo.

Perguntados se já foram identificadas metas não alcançadas ou algum prejuízo à Fiocruz em virtude do volume inscrito na inscrição em Restos a Pagar, foi respondido em comum que, tecnicamente não. O que ocorre são atrasos na execução dos serviços e consequências de um orçamento “deslocado”, que culmina em justificativas periódicas ao Ministério da Saúde e uma cobrança deste órgão quanto a melhorias no processo de execução e controle do orçamento. O Gestor 4 destaca que apesar das consequências negativas no processo de gestão orçamentária, não houve impacto direto nas atividades finalísticas da Fiocruz.

Finalmente, quando questionados se acreditam que o volume de Restos a Pagar da Fiocruz pode indicar que este instrumento esteja sendo usado para finalidades distintas às de seu objetivo, os dois gestores responderam que isso acontece de uma maneira não intencional,

e tem melhorado muito com o processo de profissionalização da gestão nos últimos anos. O Gestor 5 ressaltou a importância de se verificar como e porque isso ocorre. Para ele, o eixo principal do raciocínio é o antigo modelo da distribuição orçamentária por cota, em que as unidades buscam a preservação da cota por meio do empenho. O novo modelo de distribuição e acompanhamento adotado pela Cogeplan tende a gerar resultados efetivos a curto e médio prazo, mas é preciso esforço e colaboração das unidades na mesma direção. O Gestor 4 destaca a importância de um trabalho educacional que envolva a ampliação do trabalho de integridade da instituição, o trabalho em consonância com a qualidade dos processos, a padronização em situações equiparáveis que possam ser customizadas a partir de uma base e a integração das informações através de ferramentas de trabalho apropriadas.

Percebe-se uma sincronia entre a percepção dos gestores institucionais e a literatura que embasa o tema. Em uma instituição com grande variedade de atividades e serviços fornecidos, um processo multifacetado ganha ainda maior complexidade. É fundamental que a eficiência do processo de execução seja uma melhoria contínua e aprofundada, para que a transparência desta ferramenta tão poderosa para a democracia, o orçamento público não seja prejudicada de forma irreparável. Alves (2015) afirma que:

a incerteza quanto à realização financeira que, hoje, emoldura os créditos orçamentários implica o surgimento de processos decisórios sobre a despesa alheios ao processo orçamentário formal. Assim, por certo, pode-se afirmar que o Orçamento transita entre a realidade e a ficção conforme as conveniências das forças políticas, em detrimento à transparência pública. (ALVES, 2015)

Resta evidenciado os esforços institucionais para melhoria da eficiência e qualificação dos processos, sendo os estudos sobre o tema fundamentais para a identificação dos gargalos e proposição de medidas. Frente ao dinamismo e complexidade dos fluxos processuais envolvidos, conclui-se que não existem soluções simplistas e de resultado imediato.

6.4 DISCUSSÃO FINAL E PROPOSTAS

Segundo Alves (2015) a rolagem orçamentária por RAP possui efeitos que vão além do descompasso temporal entre a execução orçamentária e a execução financeira do orçamento. Os altos saldos orçamentários paralelos ao orçamento corrente, num contexto de restrição

financeira, criam um ambiente de imprevisibilidade da execução orçamentária. Atualmente, o que se percebe é que os Restos a Pagar estão sendo utilizados não apenas para contemplar aquelas despesas intrinsecamente plurianuais, mas também para evitar a perda de créditos orçamentários de execução incerta, o que interfere diretamente na execução do orçamento.

É possível notar que o governo, muitas vezes, se utiliza do instrumento RAP para aparentar um superávit primário mais elevado, ou seja, a execução das despesas sugerida pelo empenho representaria o cumprimento de metas fiscais, no entanto, as despesas inscritas não foram executadas, somente empenhadas. Percebe-se que certas despesas figuram apenas no universo orçamentário desde o seu início (empenho, inscrição RP) até a extinção (cancelamento), registrando a utilização fictícia de determinado crédito orçamentário. Conclui-se, por esses artifícios, que a inscrição de Restos a Pagar pode encobrir a real execução orçamentária do exercício e ser utilizada para dar a impressão de que o governo está cumprindo o plano de trabalho estabelecido no ano. Finalmente, é importante notar que o problema não está na existência dos Restos a Pagar, mas sim no desvirtuamento deste instrumento (ALVES, 2015).

Mendes (2014) destaca o uso equivocado dos RAP como uma barreira para o alcance de maior eficiência na gestão dos recursos. Para o autor, falta transparência, e a situação real das finanças públicas no Brasil é mais grave do que aparenta. É urgente e necessário que a administração pública disponha de ferramentas eficazes para o acompanhamento da execução orçamentária, a fim de auxiliar os gestores na função de melhoria da qualidade dos gastos públicos. Pensar em aumentar a eficiência na utilização ao invés de contingenciar recursos cada vez mais escassos deve ser o objetivo de governantes comprometidos como retorno do Estado para a sociedade.

De acordo com Almeida (2017), os instrumentos de plurianualidade estão presentes no cenário orçamentário de cada país e possibilitam ajustar situações que extrapolam o ciclo orçamentário anual. Alguns exemplos citados pelos autores são “o *carry over* inglês, os restos a pagar não processados do Brasil, o orçamento plurianual de investimentos e de grandes compras dos EUA, assim como as projeções fiscais e orçamentárias australianas para horizontes temporais de vários anos”. Entretanto, para que os instrumentos disponíveis sejam utilizados de forma apropriada e contributiva para a gestão pública, faz-se necessário que se avance na profissionalização da gestão e no aumento da transparência no uso dos recursos públicos.

Historicamente, o Brasil possui uma trajetória econômica marcada pela baixa transparência e episódios de ingerência na gestão pública. A Lei 4.320/64, que rege a Contabilidade na administração pública, surgiu para direcionar a execução da Receita e

Despesa, já a Lei complementar 101 de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade fiscal, foi criada com o objetivo de estabelecer um equilíbrio fiscal pautado pela transparência e responsabilização.

No IRR, nota-se que as altas inscrições de Restos a Pagar não é uma situação atípica, portanto, é preciso traçar planos para redução e manutenção de valores aceitáveis, além de execução máxima, com o mínimo de cancelamentos, até 30 de junho do ano seguinte ao da inscrição, salvo raras exceções justificadas. Ademais, a anualidade do orçamento deve ser observada, ou seja, os restos a pagar devem ser utilizados apenas para cobrir despesas que foram realizadas no ano anterior e não no ano vigente. Para isso, o comportamento do gestor público deverá pautar-se pela prudência e transparência, de forma a exercer um acompanhamento efetivo da execução do orçamento, com ações interventivas para as adequações necessárias.

Evidencia-se que a instituição vem dedicando um significativo esforço, principalmente a partir de 2016, para realizar um controle mais eficiente da execução orçamentária, a fim de cumprir as ações planejadas e executar todo o orçamento destinado à Unidade. Todavia, percebe-se que, culturalmente, a execução ainda é encarada como o empenho, como se a realização desta etapa, unicamente, demonstrasse a eficiência administrativa na utilização dos recursos, o que não é verdade. As etapas seguintes, a liquidação e o pagamento, devem ser valorizadas como parte integrante da execução, tal como explanado em lei e respaldado pelas boas práticas de gestão pública. Também é importante minimizar a crença de que o orçamento não utilizado deve ser “salvo” a qualquer custo. A proximidade entre as Unidades que fazem parte dinâmica do orçamento na Fiocruz permite o estabelecimento de uma comunicação aberta e transparente, para que ações justificadas possam ser expostas e negociadas de forma clara, na busca de um objetivo comum.

Nesta linha, com o objetivo de maior controle dos saldos em restos a pagar não processados, as instituições públicas devem estabelecer rotinas e procedimentos administrativos de forma a garantir a efetivação de ações voltadas ao uso adequado e eficiente do Instrumento Restos a Pagar. No IRR, propõe-se, primeiramente, um contínuo processo de profissionalização da gestão, de forma a dar continuidade à qualificação dos processos. Isto envolve a estruturação das equipes envolvidas e a capacitação anual dos gestores participantes dos fluxos cruciais para o planejamento e execução do orçamento.

Recomenda-se, com base neste estudo, a implementação de uma coordenação capaz de gerenciar e acompanhar estes processos. Foi possível perceber que um dos gargalos da instituição é a fragmentação de ações e informação, sem uma coordenação efetiva. Salienta-se que o problema não está na ferramenta em si, mas no uso que se faz dela, desvirtuando algumas

vezes os objetivos da sua criação. Ações isoladas dos setores envolvidos podem gerar efeitos positivos a longo prazo, mas percebe-se que é um cenário incerto, haja vista que a instituição não alcançou resultado satisfatório no período final do estudo, de 2016 a 2019. As reuniões periódicas de acompanhamento da execução orçamentária, implantadas em 2016 foram um ganho significativo para a conscientização das equipes e troca de percepções, acredita-se que este período contribuiu de forma importante para o amadurecimento do processo.

Com isso, os gestores entenderam a importância e a real necessidade de uma coordenação das atividades, envolvendo metas, prazos, ações e um controle que migre da esfera corretiva para a preventiva. Recomenda-se a adoção de um mecanismo de análise crítica e metodologias específicas para os processos em questão, a serem coordenados por instância superior aos serviços envolvidos, com conhecimento e experiência sobre o tema.

Quanto às ferramentas para o controle das informações, o IRR iniciou em 2020 o desenvolvimento de um sistema de informação com o objetivo de integrar os dados dos serviços de gestão. O projeto estratégico abrange um plano de gestão de dados capaz de reunir as informações que possibilitem o acompanhamento da execução orçamentária, que atualmente o Serviço de Planejamento coleta com os Serviços de Compras, Almoxarifado, Financeiro, Contratos e nas próprias planilhas do SEPLAN. O objetivo do projeto é permitir à Diretoria um olhar sistêmico que fortaleça a área de gestão no enfrentamento a fatores internos e externos, deixando um legado de inovação e eficiência baseado no princípio legal da segregação de funções, gestão de riscos, no planejamento estratégico institucional, gestão por processos e gerenciamento de projetos. (apresentação projeto integração na gestão)

Atualmente, a gestão utiliza diferentes sistemas e planilhas para o gerenciamento dos dados, estes sistemas não conversam entre si, o que gera retrabalho e insegurança por parte dos gestores, afetando diretamente a eficiência da gestão. O desenvolvimento de um Sistema integrado, chamado Módulos e acessado pela Intranet, se iniciou em 2020 e continua em 2021, com um ganho satisfatório já concluído. O Serviço de Contratos teve seu antigo Sistema de gerenciamento de contratos (GECON), desenvolvido por um servidor e danificado por um vírus em 2018, resgatado para o Módulos, parte que já se encontra em funcionamento pleno. Algumas conexões de informações já foram estabelecidas entre dados das áreas de contratos, financeiro, compras e planejamento. Porém, por se tratar de um sistema robusto envolvendo processos complexos e, em virtude da reduzida equipe de desenvolvedores de sistema da Unidade, espera-se que o trabalho exija um prazo de alguns meses para ser finalizado. É esperado um ganho significativo em agilidade e eficiência com esta nova ferramenta, porém seus efeitos positivos estarão atrelados à uma coordenação ampla e efetiva das áreas.

Alguns benefícios elencados no projeto de integração são: gerir processos com a utilização de ferramentas de gestão; facilitar o processo de avaliação da conformidade de registros da gestão; estimular as discussões, reflexões e melhorias no processo de trabalho. O SEPLAN espera com o sistema a unificação dos dados desde a etapa de planejamento (valor aprovado/valor ajustado) até a etapa de execução orçamentária e financeira, com alimentação e atualização constante dos dados pelos responsáveis e geração de relatórios que atendam às necessidades gerenciais, além de relatórios automatizados com valores da previsão orçamentária necessária para o período, tendo como referência a previsão inicial do período global e a execução já realizada. O SEFI relata como principal expectativa o relacionamento sistêmico das informações dos procedimentos da execução dos recursos orçamentários e financeiros, gerando informação gerencial, em tempo real, com a temporalidade dos procedimentos que reflitam o andamento, seja do processo de compras, assim como dos procedimentos de execução dos recursos financeiros. Portanto, acredita-se que o sistema se tornará uma importante ferramenta para a eficiência dos processos de planejamento e acompanhamento da execução orçamentária da instituição.

Ademais, é importante destacar a relevância da comunicação clara e efetiva entre os setores e gestores envolvidos, o que pode ser um dificultador do processo, mesmo com ferramentas apropriadas. Por se tratar de áreas com conhecimentos amplo e diverso, é necessário cuidado e clareza para se fazer entender. Nessa linha, a rotação das atividades e funções ao longo do tempo é sugerida como uma medida para proporcionar aos servidores uma visão mais ampla e profunda dos processos de trabalho, de forma a aumentar sua capacidade analítica, ampliar conhecimento e integrar as pessoas.

Sugere-se também a utilização de um índice comparativo que identifique a correlação entre o RAP e o Orçamento em determinado período. Seria um instrumento para simplificar em um único número a medida de inscrição em RAP, indicando a distância entre o que foi planejado e o que foi efetivamente executado ao final do exercício. Com isso, poderiam ser traçadas metas objetivas para os gestores envolvidos na dinâmica do planejamento e execução orçamentária, de forma a estimular a cooperação entre as áreas na busca de um objetivo comum. Os resultados podem ser divulgados para conhecimento de todos os setores da gestão de modo a demonstrar os progressos alcançados. Fica como sugestão a utilização do índice de correlação de Pearson para se traçar metas anuais de acordo com variáveis a serem definidas no início de cada exercício financeiro e ajustadas conforme a necessidade.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo geral identificar os fatores que induziram a formação de Restos a Pagar no IRR e os seus efeitos na execução orçamentária, a fim de aprimorar o processo de planejamento orçamentário na instituição e contribuir para a eficiência da utilização dos recursos destinados à saúde pública. Este objetivo foi alcançado através de análises quantitativas e qualitativas direcionadas aos objetivos específicos.

Por meio da análise dos dados extraídos dos sistemas gerenciais do governo federal, foi possível identificar a composição e a evolução dos valores inscritos em Restos a Pagar da Unidade no período de 2009 a 2019, traçando uma avaliação da execução orçamentária e suas consequências nesse recorte de tempo. Com a aplicação do coeficiente de correlação de Pearson, buscou-se compreender a evolução do volume inscrito em RAP e a predominância da sua composição, e com o auxílio das entrevistas realizadas com os gestores envolvidos no processo, compreender de forma geral a atuação dos servidores e das Unidades de coordenação da Fiocruz no planejamento, controle e ajustes relacionados à execução orçamentária no período.

Este trabalho possibilitou uma compreensão do uso recente do instrumento RAP, com o intuito de auxiliar o aperfeiçoamento da gestão do orçamento público. Espera-se que seja utilizado no direcionamento e aplicação das ações futuras e como embasamento para novos trabalhos. Os resultados encontrados apontam para a necessidade de que a administração pública invista no uso de ferramentas que permitam um acompanhamento mais efetivo da execução orçamentária, de forma a auxiliar os gestores públicos no planejamento orçamentário e no controle dos recursos públicos, além da capacitação e conscientização dos gestores envolvidos no processo, implantação de uma coordenação efetiva, com definição de metas e prazos claros, além da análise crítica para abordagem das causas e impactos das ações.

Foi constatado um aperfeiçoamento do processo nos últimos anos, principalmente 2019 e 2020, com a mudança do modelo de descentralização orçamentária. Isso torna importante um acompanhamento e análise dos próximos exercícios financeiros para os ajustes necessários. Não se esperam soluções simplistas para um processo de tamanha complexidade e dinamismo, todavia os resultados presentes neste trabalho evidenciam que o planejamento e execução de ações específicas pelos gestores da instituição analisada podem levar a resultados positivos importantes na gestão dos recursos públicos.

Espera-se ter realizado contribuições práticas e teóricas sobre o aprimoramento do planejamento, controle e execução orçamentária do IRR, visando a redução dos valores

inscritos em Restos a Pagar e o aprimoramento dos gastos públicos, de modo a se atingir todos os objetivos do projeto.

Por fim, considera-se como limitações da pesquisa: (i) o trabalho com os dados de apenas uma instituição, o que possibilita uma aplicação específica e dificulta a generalização de seus achados; (ii) a dependência de dados de sistema do governo federal em que se nota algumas divergências de informações pontuais.

O Brasil, historicamente, sofre com a deficiência de bibliografia em português sobre assuntos relacionados à gestão das finanças públicas (Almeida, 2017), de forma que se torna primordial a continuidade e expansão dos trabalhos nesta área. Como sugestão para futuras pesquisas, pode-se: (i) estender o estudo para outras Unidades da Fiocruz e para outras instituições, com abrangências e enfoques diversos; (ii) aplicar procedimentos estatísticos mais robustos; (iii) analisar período atual e futuro para estudo dos resultados das diversas propostas de aperfeiçoamento relatadas, em andamento ou propostas.

REFERÊNCIAS

- ALENCAR, Alisson Carvalho de. **As implicações dos restos a pagar na gestão da saúde pública: o caso de Mato Grosso**. 2015. Tese de Doutorado.
- ALMEIDA, Martin Francisco de; GASPARINI, Carlos Eduardo. Plurianualidade Orçamentária no Brasil: Diagnóstico, Rumos e Desafios. 2017.
- ALVES, Gustavo Henrique Tardelli. O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: um desafio à transparência da despesa pública no Brasil. 2015.
- ABREU, Cilair Rodrigues de; CÂMARA, Leonor Moreira. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 1, p. 73-90, 2015.
- Acórdão TCU nº 2823/2015
- AFONSO, José Roberto. Orçamento público no Brasil: história e premência de reforma. **Espaço Jurídico Journal of Law [EJLL]**, v. 17, n. 1, p. 9-28, 2016.
- ALBUQUERQUE, Eduardo da Motta; SOUZA, Sara Gonçalves Antunes de; BAESSA, Adriano Ricardo. Pesquisa e inovação em saúde: uma discussão a partir da literatura sobre economia da Tecnologia. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 9, n. 2, p. 277-294, 2004.
- ALMEIDA, Martin Francisco de; GASPARINI, Carlos Eduardo. Plurianualidade Orçamentária no Brasil: Diagnóstico, Rumos e Desafios. 2017. Disponível em https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2913/1/Livro_Plurianulidade_APO1.pdf. Acesso em 04/11/2019
- ALVES, Gustavo Henrique Tardelli. O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: um desafio à transparência da despesa pública no Brasil. 2015.
- AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, v. 51, n. 4, p. 580-595, 2017.
- ARRUDA, Daniel Gomes; ARAUJO, Inaldo da Paixao Santos. **Contabilidade Pública**. Editora Saraiva, 2017.
- AUGUSTINHO, Sonia Maria; DE OLIVEIRA, Antônio Gonçalves; DE LIMA, Isaura Alberton. A “contabilidade criativa” e a inscrição de restos a pagar como “expediente” para alcançar o superávit primário. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 4, p. 127-147, 2013.
- 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em mar 2020

_____. 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. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso Março 2020

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

_____. Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922. Organiza o Código de Contabilidade da União. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4536-28-janeiro-1922-567786-publicacaooriginal-91144-pl.html>

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em mar 2020

_____. 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. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em mar 2020

_____. Decreto nº 9.428, de 28 de junho de 2018. Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9428.htm. Acesso em mar 2020

CAREGNATO, Rita Catalina Aquino; MUTTI, Regina. Pesquisa qualitativa: análise de discurso versus análise de conteúdo. **Texto & Contexto-Enfermagem**, v. 15, n. 4, p. 679-684, 2006.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**. Elsevier, 2010.

CARVALHO, Munique Barros de. Restos a pagar e a anualidade orçamentária. 2013. 70 p. Trabalho de Conclusão de Curso. Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, 2013. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4699>. Acesso em 19/11/2019

CAVALCANTI, Victor Reis de Abreu. Motivos para a inscrição de despesas em Restos a Pagar. Brasília, 2018. Tese de Mestrado.

CESAR, AMRVC. Método do Estudo de Caso (Case studies) ou Método do Caso (Teaching Cases)? Uma análise dos dois métodos no Ensino e Pesquisa em Administração. **REMAC Revista Eletrônica Mackenzie de Casos, São Paulo-Brasil**, v. 1, n. 1, p. 1, 2005.

COELHO, Gabriel Nilson et al. Gestão de restos a pagar: estudo de caso dos resultados alcançados pela UFSC no período de 2011 a 2016. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 18, p. e2738, 2019. Disponível em <http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2738/2076>. Acesso em 25/05/2020

COELHO, Gabriel Nilson et al. Gestão dos restos a pagar não processados: resultados obtidos pela secretaria de assuntos administrativos do Ministério da Saúde entre 2014 e 2016. In: **II**

CIDESP–CONGRESSO INTERNACIONAL DE DESEMPENHO DO SETOR PÚBLICO. 2018.

FACHIN, Odília. Fundamentos de metodologia. São Paulo: Saraiva. 2001.

FIGUEIREDO FILHO, D. B.; SILVA JÚNIOR, J. A. Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correlação de Pearson (r). **Revista Política Hoje**, Vol. 18, n. 1, 2009.

FIOCRUZ. Fundação Oswaldo Cruz, VIII Congresso Interno. Relatório final. A Fiocruz e o futuro do SUS e da democracia. [Internet]. Rio de Janeiro, RJ: Fundação Oswaldo Cruz; 2018.

FIOCRUZ. <http://portal.fiocruz.br>. Acesso em 21/01/2020

FURIATI, Alexandre Ávila. Restos a pagar e o “orçamento paralelo”. 2011. 66 f. il., Monografia (Bacharelado em Administração)—Universidade de Brasília, Brasília, 2011. Disponível em https://bdm.unb.br/bitstream/10483/2006/1/2011_AlexandreAvilaFuriati.pdf. Acesso em 15/12/2019

GADELHA, Carlos Augusto Grabois. A dinâmica do sistema produtivo da saúde: inovação e complexo econômico-industrial [online]. Rio de Janeiro: Editora FIOCRUZ, 2012, 221 p. ISBN: 978-85-7541- 593-1. Available from: doi: 10.7476/9788575415931. Acesso em 19/02/2020

GADELHA, Carlos Augusto Grabois. O complexo industrial da saúde e a necessidade de um enfoque dinâmico na economia da saúde. **Ciênc. saúde coletiva**, v. 8, n. 2, p. 521-535, 2003 . Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232003000200015&lng=en&nrm=iso. 19/02/2020

GARCIA, Ronaldo Coutinho. Reorganização do processo de planejamento do Governo Federal: o PPA 2000-2003. 2000.

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

GUTH, Sergio Cavagnoli; FERNANDES, Antonio Jorge; PEREIRA, Elizabeth Teixeira. CONSTRUÇÃO DE UM INDICADOR ECONÔMICO E FINANCEIRO DE GRAU DE INVESTIMENTO CORPORATIVO: ABORDAGEM INTEGRADA. **Revista Universo Contábil**, [S.l.], v. 7, n. 4, p. 118-137, out. 2011. ISSN 1809-3337. Disponível em: <<https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2600>>. Acesso em: 08 ago. 2021. doi:<http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20117>.

GUTH, S. C.; FERNANDES, A. J.; ROCHA, M. E. T. P. Construção de um indicador econômico e financeiro de grau de investimento corporativo: abordagem integrada. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 4, 2011.

IBGE, site oficial. <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplo.html?t=series>

LANDIM, Fátima Luna Pinheiro et al. Uma reflexão sobre as abordagens em pesquisa com

ênfase na integração qualitativo-quantitativa. **Revista brasileira em promoção da saúde**, v. 19, n. 1, p. 53-58, 2012. Disponível em <https://periodicos.unifor.br/RBPS/article/view/961/2123>. Acesso em 20/03/2020

LAURENCE, Bardin. Análise de conteúdo. **Lisboa: edições**, v. 70, 1977.

LIMA, Vinícius dos Santos et al. O Impacto dos Restos a Pagar na Diminuição dos Recursos Financeiros Durante a Execução do Orçamento Público Federal. In: **XIV Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo, São Paulo. Anais... São Paulo**. 2017. Disponível em <https://congressousp.fipecafi.org/anais/AnaisCongresso2017/ArtigosDownload/464.pdf>. Acesso em 20/01/2020

LUNA, Gabriel Freire Decifrando os "restos a pagar" na dinâmica orçamentária da Fiocruz. 2018. 106 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em <https://www.arca.fiocruz.br/handle/icict/31829>. Acesso em 19/09/2019

LUNELLI, Reinaldo Luiz. A elaboração do orçamento público. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/orcamentopublico.htm>. Acesso em 20/01/2020

MACHADO, Nelson. Sistema de informação de custo: diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2005

MENDES, Marcos José. Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 9, p. 57-102, dez. 2009.

MACHADO, Dilmar Teixeira. A Transparência na inscrição dos Restos a Pagar. Monografia [manuscrito]. Brasília, 2012.

MCASP-Manual De Contabilidade Aplicada. Setor Público (2017). 7ª Edição. **Secretaria de Tesouro Nacional. Disponível em** <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>. Acesso em 26/02/2020

MENDES, Marcos José. Sistema Orçamentário Brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 9, p. 57-102, 2009.

MINTZBERG H. Ascensão e queda do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman; 2004.

MORÉ, Carmen. A “entrevista em profundidade” ou “semiestruturada”, no contexto da saúde Dilemas epistemológicos e desafios de sua construção e aplicação. **CIAIQ2015**, v. 3, 2015.

Na saúde, governo deve enfrentar desafio de financiar o SUS. Agência Senado, 2019. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/01/25/na-saude-governo-deve-enfrentar-desafio-de-financiar-o-sus>. Acesso em 28/05/2020

NASCIMENTO, Leonardo; SANTO, Sérgio; VICENTE, Ernesto. Relationship between public investment accounting disclosure and information asymmetry. **REUNA**(Belo Horizonte), v.17, n.3, p. 33-52, 2012.

NETO, Luiz Reis Ferreira et al. Restos a pagar: as implicações das regras da lei de responsabilidade fiscal na gestão e suas conseqüências nas despesas públicas do estado do Pará no período 2000 A 2009. **Revista Valore**, v. 4, p. 520-538, 2019.

NEVES, Katherine Alzira Avellán; BARBABELA, Leonardo Duque. Restos a pagar: restrições impostas pela lei de responsabilidade fiscal e outras considerações. **MPMG Jurídico**, 2014.

OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de; FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. O orçamento público no Estado constitucional democrático e a deficiência crônica na gestão das finanças públicas no Brasil. **Sequência (Florianópolis)**, n. 76, p. 183-212, 2017.

PAIM, Jairnilson Silva; TEIXEIRA, Carmen Fontes. Configuração institucional e gestão do Sistema Único de Saúde: problemas e desafios. **Ciência & saúde coletiva**, v. 12, p. 1819-1829, 2007. Disponível em https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-81232007000700005&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em 25/01/2020

PAIM, Jairnilson Silva. Thirty years of the Unified Health System (SUS). **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 23, p. 1723-1728, 2018. Disponível em https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232018000601723&lng=pt&nrm=iso&tlng=en. Acesso em 05/02/2020

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA, M. B. Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2006.

PORTAL FIOCRUZ <https://portal.fiocruz.br/>

Portal da Transparência <http://www.portaltransparencia.gov.br/orgaos/36201-fundacao-oswaldo-cruz>
<http://www.portaltransparencia.gov.br/orgaos/36201?ano=2020>

Projeto Integração na Gestão IRR

RELATÓRIO de Execução Orçamentária e Restos a Pagar elaborados pelo Serviço de Planejamento do IRR – SEPLAN, 2017,2018 e 2019

Relatório Final VIII Congresso Interno Fiocruz, Junho 2018

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

RIVERA, Francisco Javier Uribe; ARTMANN, Elizabeth. **Planejamento e gestão em saúde: conceitos, história e propostas**. Editora FIOCRUZ, 2012.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. Processo orçamentário federal: problemas, causas e

indicativos de solução. **Revista de Administração Pública**, v. 29, n. 3, p. 122-156, 1995. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8192/6992>. Acesso em 01/03/2020

SANTO DAL BEM PIRES, José; MOTTA, Walmir Francelino. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 25, n. 2, p. 16-25, 2006.

SANTOS, Fernanda Marsaro dos. Análise de conteúdo: a visão de Laurence Bardin. Resenha de: [BARDIN, L. Análise de conteúdo. São Paulo: Edições 70, 2011, 229p.] **Revista Eletrônica de Educação**. São Carlos, SP: UFSCar, v.6, no. 1, p.383-387, 2012. Disponível em <http://www.reveduc.ufscar.br>. Acesso em 15/12/2019

SILVA, Alexandre Manoel Ângelo da. Restos a pagar: Implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público. 2007. 38 p. Trabalho de Conclusão de Curso. Escola de Administração Fazendária, Brasília, 2007. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4665?mode=full>. Acesso em 15/12/2019

SILVA, Wilson Roberto da. Aspectos Normativos, Contábeis e Orçamentários dos Restos a Pagar na Administração Pública Federal. Monografia apresentada no curso de Especialização em Orçamento Público. 91 f. Brasília, 2008. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/178123/MonografiaWilson.pdf?sequenc e=1>. Acesso em 17/12/2019

TEIXEIRA, A. F. **Gestão orçamentária e financeira**. Brasília: Enap, 2016

TESOURO GERENCIAL. Disponível em <https://tesourogerencial.tesouro.gov.br>. Acesso em 25/05/2020

VASCONCELOS, Cássia Cardoso de Carvalho et al. Os impactos financeiros dos restos a pagar na execução orçamentária e financeira das IFES da região Centro-Oeste no período de 2008 a 2016. 2018.

VIACAVA, Francisco et al. SUS: oferta, acesso e utilização de serviços de saúde nos últimos 30 anos. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 23, p. 1751-1762, 2018. Disponível em https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-81232018000601751&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em 20/03/2020

VIEIRA, Fabíola Sulpino. Avanços e desafios do planejamento no Sistema Único de Saúde. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 14, p. 1565-1577, 2009. Disponível em https://www.scielo.br/scielo.php?pid=s1413-81232009000800030&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em 20/03/2020

VIEIRA, Fabíola Sulpino; PIOLA, Sérgio Francisco. **Restos a pagar de despesas com ações e serviços públicos de saúde da União: impactos para o financiamento federal do Sistema Único de Saúde e para a elaboração das contas de saúde**. Texto para Discussão, 2016.

XEREZ, Sebastião. A EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO E SEUS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO. **Revista Científica Semana Acadêmica**.

Fortaleza, ano MMXIII, Nº. 000043, 01/11/2013. Disponível em:
<https://semanaacademica.org.br/artigo/evolucao-do-orcamento-publico-e-seus-instrumentos-de-planejamento>
Acesso em 15/12/2019

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