

Análise Comparativa Dos Restos A Pagar Em Itaquí, São Borja E Uruguaiana: Implicações Da Lei De Responsabilidade Fiscal

Marcio Luciano Dos Santos Campos¹, Luis Hamilton Tarragô Pereira Júnior¹,
Francisco Antonio Nascimento², Eduardo Mauch Palmeira³,
Ronaldo Bernardino Colvero³

¹(Universidade Federal Do Pampa - Unipampa – Brasil)

²(Universidade Federal Do Ceará - Ufc – Brasil)

³(Universidade Federal De Pelotas - Ufpel – Brasil)

ABSTRACT

Contexto: A Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de responsabilidade fiscal (LRF), normatizou vários dispositivos para o controle das finanças públicas, com especial atenção ao planejamento, endividamento, a transparência, controle e fiscalização. Em relação ao endividamento, através dos restos a pagar, a LRF traz uma normatização para conter o aumento da dívida pública, promovida pela falta de recursos financeiros, dessa forma aumentando a insuficiência financeira para outros exercícios. Com essa medida regulamentada pela LRF a gestão pública, racionaliza o gasto em despesas públicas, com o propósito de manter o orçamento com folego de contrair e pagar suas contas. O objetivo deste trabalho é apresentar às sociedades dos municípios de Itaquí, São Borja e Uruguaiana, o significado e a evolução dos restos a pagar.

Material e Métodos: A metodologia adotada é qualitativa Minayo (2014) e envolve análise documental Gil (2019) e referências à legislação vigente. A coleta de dados é realizada por meio do site do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS), acessando informações sobre os restos a pagar e a insuficiência financeira dos municípios de Itaquí, São Borja e Uruguaiana, nos anos de 2013 até 2022.

Resultados: Os resultados demonstram que os saldos dos restos a pagar do município de São Borja estão conforme o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, enquanto os municípios de Itaquí e Uruguaiana, estão com saldos de restos a pagar que não ficaram com lastro financeiro para realizar o pagamento, assim aumentando a insuficiência financeira desses dois municípios.

Conclusão: A utilização da LRF em conjunto com a Lei 4320/64, são diplomas legais que promovem a redução da insuficiência financeira, no combate do endividamento público. Visto que no município de São Borja os restos a pagar ficaram com saldos financeiros para o pagamento e nos municípios de Itaquí e Uruguaiana, além de ficarem com saldo em restos a pagar, também ficaram com saldos de insuficiência financeira, gerando assim nesses dois municípios aumento da dívida pública.

Palavras-chave: Restos a Pagar; Insuficiência Financeira; Lei de Responsabilidade Fiscal.

Date of Submission: 12-12-2023

Date of Acceptance: 22-12-2023

I. Introdução

A Lei complementar 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como lei de responsabilidade fiscal (LRF) regulamentou várias matérias acerca da administração pública brasileira, nos seus níveis Federal, Estadual, do Distrito Federal e dos Municípios. A referida lei reuniu dispositivos para o controle das finanças públicas, com especial atenção ao planejamento, ao equilíbrio das contas públicas, dessa forma evitando o endividamento excessivo e controlando o mau uso do recurso público.

Também a LRF advoga a favor da transparência, controle e fiscalização, onde os relatórios orçamentários e contábeis devem ser publicados, assim contribuindo com o acesso da informação à sociedade. A transparência, controle e fiscalização dá o sentido de clareza nos atos e fatos contábeis e orçamentários, que demonstrem perante à sociedade uma gestão orçamentária e financeira responsável, eficiente e eficaz.

A Lei Complementar 101/2000 contribui para a sociedade realizar a fiscalização das contas públicas da gestão orçamentária e financeira dos municípios. Essa forma de fiscalização pode também ser chamada de controle social por parte da sociedade. Para a execução desta fiscalização são necessários espaços que haja discussões sobre a gestão pública orçamentária e financeira.

Assim, esses espaços de discussão entre os membros da sociedade são significativos para o amadurecimento sobre os assuntos que permeiam a esfera pública, em especial ao orçamento público. Os ambientes para que ocorram as discussões são materializados através da participação dos cidadãos nos conselhos

municipais, nas audiências públicas promovidas pelo executivo ou legislativo, no acesso as ouvidorias e também pelos portais de transparências, entre outros.

A Lei de Responsabilidade Fiscal como forma de estabilizar os altos endividamentos na esfera pública, tem a primazia de promover o equilíbrio das contas públicas. Entre os vários mecanismos que a referida lei dispõe, uma delas é o controle dos restos a pagar, para que não sejam realizados gastos sem lastro e suporte financeiro, assim levando o erário pelo não pagamento das contas públicas em determinado ano civil e sobrecarregando os próximos anos.

O objetivo deste trabalho é apresentar às sociedades dos municípios de Itaqui, São Borja e Uruguaiana, o significado e a evolução dos restos a pagar. Pois dessa forma as pessoas que fazem a fiscalização das contas públicas desses municípios, podem se apropriar de como funcionam os restos a pagar tendo como base a Lei Complementar n.101 de 04 de maio de 2000 e Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964.

Para o desenvolvimento deste trabalho foi utilizada uma abordagem qualitativa através de uma pesquisa bibliográfica, onde se buscou dentro do tema a ser explorado, restos a pagar, apresentar o significado e sua evolução nos três municípios citados, nos últimos dez anos civis, ou seja, de 2013 até 2022.

Assim foi desenvolvido com a seguinte estrutura: inicialmente foi elaborado o referencial teórico, onde foram levantados conceitos acerca da Lei de Responsabilidade fiscal, orçamento público, despesas públicas e seus estágios e restos a pagar. Depois, levantou-se os dados da pesquisa através do site do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS) das cidades de Itaqui, São Borja e Uruguaiana, com o propósito de demonstrar a evolução dos restos a pagar, e por fim, foi realizado uma análise das informações levantadas para alcançar o objetivo da pesquisa.

II. Metodologia

A metodologia adotada neste artigo baseia-se em uma abordagem qualitativa de pesquisa, utilizando análise documental e referências à legislação vigente, com o propósito de analisar os restos a pagar e a insuficiência financeira no contexto dos municípios de Itaqui, São Borja e Uruguaiana. Segundo Minayo (2014), a pesquisa qualitativa proporciona uma compreensão profunda e contextualizada do fenômeno em estudo. Gil (2019) complementa que a análise documental é uma técnica valiosa para a coleta de dados em pesquisas qualitativas.

A coleta de dados consiste na obtenção e análise de informações de fontes documentais de acesso público. Nesse sentido, o site do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS) é explorado para adquirir dados detalhados sobre os restos a pagar e a insuficiência financeira dos municípios de Itaqui, São Borja e Uruguaiana referente aos exercícios financeiros de 2013 até 2022. Minayo (2014) ressalta que a análise documental é uma técnica que permite a compreensão das relações sociais presentes nos documentos. Gil (2019) destaca que a seleção adequada das fontes de dados é crucial para a validade da pesquisa.

A análise documental é orientada pela fundamentação teórica de Minayo (2014), que destaca a análise de documentos como uma valiosa fonte de dados em pesquisas qualitativas. Assim os restos a pagar e a insuficiência financeira são examinados em conformidade com as diretrizes estabelecidas com base na Lei Complementar n.101 de 04 de maio de 2000 e Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964. Gil (2019) enfatiza que a análise detalhada dos dados permite uma compreensão mais profunda do fenômeno em estudo.

O conjunto de dados analisados consiste nas informações pertinentes aos saldos dos restos a pagar e dos saldos das insuficiências financeiras do município de Itaqui, São Borja e Uruguaiana, conforme apresentado nas tabelas 1, 2, 3, 4 e 5. A análise busca uma compreensão aprofundada de como são formados os saldos dos restos a pagar e dos saldos da insuficiência financeira, como forma de prevenção do endividamento público. Minayo (2014) destaca que a análise minuciosa dos dados é essencial para identificar padrões e tendências relevantes. Gil (2019) ressalta que a interpretação dos resultados deve ser embasada em uma análise criteriosa.

A abordagem metodológica proposta por Gil (2019) é incorporada na interpretação dos resultados obtidos. Os autores ressaltam a importância de uma análise cuidadosa dos dados para a obtenção de conclusões significativas. Com base nisso, os resultados são interpretados à luz das concepções teóricas da Lei Complementar n.101 de 04 de maio de 2000 e Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964 e da literatura relevante sobre administração financeira e orçamentária no âmbito público. Minayo (2014) enfatiza a importância de se considerar o contexto social ao interpretar os resultados da pesquisa.

Além da análise quantitativa, busca-se, em consonância com Minayo (2014), compreender as implicações contextuais e os significados subjacentes aos dados, considerando fatores políticos, econômicos e administrativos que possam influenciar na execução orçamentária e conseqüentemente na formação dos restos a pagar. Dessa forma, a metodologia empregada proporciona uma compreensão abrangente e aprofundada dos saldos dos restos a pagar e da insuficiência financeira nos municípios de Itaqui, São Borja e Uruguaiana.

III. Fundamentação Teórica

Neste trabalho, serão abordados os conceitos que são trazidos acerca do orçamento público, despesas públicas e dos restos a pagar. Esses conceitos são importantes trazer à discussão, pois fundamentam o desenvolvimento deste trabalho e contribuem na percepção da sociedade em sua responsabilidade de participar do processo de fiscalização das contas públicas.

Lei de responsabilidade fiscal

A Lei Complementar 101/2000 (LRF) é uma norma que traduz uma política pública, que tem por base o planejamento, transparência, controle e responsabilização, dentro da esfera pública. Portanto, para os municípios de Itaquí, São Borja e Uruguaiana, assim como os demais municípios do Brasil, pois todos estão sob as premissas desta lei.

Devido à gestão pública ineficiente¹, o qual era observado no país, antes da criação da LRF, ficou em evidência esse problema e o governo com o propósito de atenuar tal situação editou a referida lei como forma de colaborar com uma gestão responsável, eficiente e eficaz. A partir dessa normatização legal, passa a existir uma política pública que tem a intenção de diminuir o endividamento, facilitar a transparência e realizar o controle e fiscalização da gestão pública.

Com o sentido de diminuir as dívidas da esfera pública no Brasil, a LRF trouxe diversas inovações para a área de gestão pública, tanto no combate aos elevados gastos públicos, como no processo de transparência da administração pública. Situação angustiante, para quem tem a pretensão de realizar a fiscalização por parte da sociedade, visto que as demonstrações contábeis, orçamentárias e relatórios emitidos dentro da normatização exigida pela LRF, deixam os cidadãos, com dificuldades para a interpretação destes relatórios.

Orçamento Público

O Estado tem a atribuição de prover os serviços públicos necessários para a sociedade. E a forma de efetuar os serviços públicos, requer recursos financeiros, que são obtidos pela arrecadação de tributos da coletividade, os quais são geridos pelo Estado e investido no atendimento de serviços e políticas públicas.

A arrecadação, que se dá através de tributos, chama-se receita pública e o gasto, denomina-se despesa pública, os quais compõem uma peça de planejamento denominado orçamento público. Portanto, o orçamento público é considerado um instrumento de investimento em diversas áreas sociais, pois o gasto, são os investimentos no atendimento das demandas da coletividade, como os serviços de saúde, educação, transporte, entre outros.

No entendimento da Lei Complementar n.101, de 04 maio de 2000, a Lei Orçamentária Anual (LOA), também conhecida como simplesmente orçamento público é onde estão dispostas as receitas que se arrecadam e as despesas que são investidas nos serviços públicos. Através do orçamento público, podem ser construídos vários planos, projetos, atividades e ações que atendam as solicitações decorrentes da sociedade e assim demonstrando que a LOA além de ser uma peça técnica também é considerada uma ferramenta de gestão. Aguiar traz o conceito sobre orçamento público como,

A Lei Orçamentária Anual ou Orçamento Anual é o Programa de Trabalho de Governo planejado e transparente, de natureza político-administrativa, expresso em termos quantificados dos serviços, obras e investimentos a serem realizados, e dos valores financeiros que serão recolhidos do patrimônio dos particulares e de outras fontes de receita, aprovado por lei (AGUIAR, 2005, p. 46).

No conceito acima são trazidos os termos trabalho de governo planejado e transparente, dando significado ao orçamento o mesmo trazido pela LRF. Onde a legislação trata como planejamento ações estruturadas tanto na arrecadação como no investimento, e as quais sejam transparentes para que dessa maneira o controle possa ser executado pelos órgãos internos e pela sociedade.

O Orçamento anual é uma lei de iniciativa do poder executivo, aprovada pelo legislativo, a qual descreve o planejamento do governo, no atendimento das políticas públicas e na manutenção dos serviços públicos. O seu conteúdo é a estimativa das receitas que se arrecadam e a fixação das despesas, destinadas aos serviços públicos (AGUIAR, 2004).

A Lei 4.320, de 17 de março de 1964 explica que estimativa da receita é a previsão do que se pretende arrecadar aos cofres públicos, através dos tributos, os quais são advindos do consumo e do patrimônio dos contribuintes. Enquanto que a fixação da despesa é o limite de gastos no investimento em serviços e políticas públicas, prestados à sociedade. Também Jacintho se manifesta sobre o orçamento público, assim o conceituando,

[...] O orçamento público em sua expressão mais ampla, é a definição da política econômico-financeira, para cada exercício financeiro, e o programa de trabalho do Governo, em qualquer de seus níveis (JACINTHO, 1989, p. 63).

¹ Para conhecer: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/a-lei-de-responsabilidade-fiscal-como-instrumento-gerencial-para-a-administracao-publica/>, acesso em 19/09/2020.

Pelo conceito acima, o orçamento público é um programa de trabalho, ou seja, um instrumento de gestão da política econômico-financeira do governo, que obedece ao exercício financeiro, que começa no dia 01 de janeiro e termina em 31 de dezembro do mesmo ano. Muito mais que uma ferramenta que discrimine as receitas e despesas públicas, também é um mecanismo de atenção e solução aos problemas sociais. De uma forma que este mecanismo tenha primazia em atender os serviços que a sociedade necessita com eficiência, eficácia e efetividade.

Despesa pública e seus estágios

As despesas públicas são os gastos do Estado no atendimento e nos serviços colocados à disposição da sociedade. Pois ela requer vários serviços públicos para a sua manutenção, como os gastos com a construção de uma escola, aquisição de ambulâncias, compra de material de expediente, pagamento de energia elétrica entre outras.

Conforme Nascimento (2010, p. 154), “A despesa pública pode ser definida como o gasto dos recursos públicos nos orçamentos, a partir de autorização legislativa”. O investimento em despesas públicas, no atendimento das necessidades da coletividade, começa sua execução logo após a autorização pelo legislativo.

Antes de se tornar Lei Orçamentária Anual, a proposta do orçamento quando chega ao Legislativo para ser apreciada, ela é apenas um projeto de lei. Essa proposta de lei passa por discussões e emendas, e após esses ajustes é que o legislativo aprova o projeto e assim torna-se Lei Orçamentária Anual, com a vigência para o próximo exercício financeiro.

Na esfera pública para a execução das despesas, deve-se atentar na prescrição legal da Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964. Onde as despesas públicas obedecem a uma sequência conhecida como estágios da despesa (NASCIMENTO, 2010, p.155).

De acordo com Habckost (1991, p. 50), a despesa tem os seguintes estágios: empenho, liquidação e pagamento. Esses estágios além de estarem dentro da literatura da esfera pública, também estão normatizados na Lei 4.320/64.

O empenho significa contrair uma dívida do poder público municipal com os respectivos prestadores de serviços. Um dos critérios, das despesas, que não seja gasto nada, dentro do poder público sem que antes seja empenhado, isto é, contraído dívida com os respectivos fornecedores, que podem ser tanto de produtos, serviços ou obras (Lei 4320/64).

O segundo estágio é a liquidação, é onde é certificado pela autoridade competente que o produto foi recebido, o serviço foi prestado ou a obra recebida, conforme as especificações contidas no estágio do empenho. Enquanto no estágio do pagamento, é onde se realiza o desembolso de dinheiro, assim efetuando e concluindo o último estágio da despesa (LEI 4320/64).

IV. Resultados

Com a introdução da LRF, surgem procedimentos para diminuir e elidir o endividamento, como forma de redução das dívidas que ficavam para os próximos mandatos. Estas dívidas, muitas vezes sacrificavam as futuras gestões, as quais tinham que gerenciar uma alta dívida pública, em detrimento de poucos recursos orçamentários para os demais investimentos.

Consoante ao art. 36 da Lei n. 4.320/64, “Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.” Assim os restos a pagar processados são consideradas as despesas no segundo estágio, ou seja, a despesa liquidada, e as despesas não processadas, são consideradas as despesas no primeiro estágio, assim conhecidas como despesa empenhada.

É através do conhecimento dos saldos dos restos a pagar, o qual está contemplado no art. 42 da LRF², que se consegue elaborar um demonstrativo de sua evolução, e realizar a medição do que a prefeitura de Itaquí, São Borja e Uruguaiana têm como obrigação de pagamento. Deve-se ressaltar sobre restos a pagar:

São despesas que, embora legalmente empenhadas, não foram pagas até o final do exercício financeiro, excluindo-se delas o serviço da dívida, isto é, os juros e correções monetárias com elas relacionados. (AGUIAR, 2004. p. 424).

Os restos a pagar são consideradas todas as despesas que passaram pelo primeiro estágio da despesa, chamadas de empenho, também conhecidos como restos a pagar não processados e pelo segundo estágio da despesa, denominado liquidação, chamados de restos a pagar processados, mas que dentro do exercício financeiro, que começa em 01 de janeiro até 31 de dezembro, não foram pagas, ou seja, não passou pelo terceiro estágio da despesa.

Referente aos municípios de Itaquí, São Borja e Uruguaiana, através dos dados levantados no *site* do TCE-RS, é demonstrado o saldo dos restos a pagar e a insuficiência financeira relativos ao período de 2013 até 2022.

² **Art. 42.** É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Tabela 1 - Evolução dos Restos a Pagar do município de Itaquí – RS

Exercício	Total dos restos a pagar	Evolução %	Insuficiência financeira em R\$	Insuficiência financeira % sobre total RP
2013	9.695.256,17	16,41	7.802.505,12	80,48
2014	12.248.821,88	26,34	9.518.689,27	77,71
2015	10.276.435,84	-16,10	6.471.368,91	62,97
2016	9.598.959,57	-6,59	5.357.665,97	55,82
2017	10.416.000,33	8,51	7.870.285,70	75,56
2018	11.915.042,65	14,39	7.777.309,00	65,27
2019	15.686.517,27	31,65	11.982.828,50	76,39
2020	23.984.852,38	52,90	15.286.397,87	63,73
2021	7.877.244,95	-67,16	1.500.892,76	19,05
2022	11.082.916,00	40,70	4.250.217,61	38,35

Fonte: TCE – RS³, Adaptado pelos autores.

Na tabela 1 os dados foram pesquisados no *site* do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul - TCERS, onde na primeira coluna refere-se aos anos de 2013 até 2022, na segunda coluna, total dos restos a pagar, retrata os valores do primeiro e segundo estágio da despesa, ou seja, empenho e liquidação. O que denota que algumas dessas despesas foram apenas contraídas enquanto outras foram contraídas e reconhecidas seu direito líquido e certo por parte da prefeitura de Itaquí perante seus fornecedores.

Percebe-se que as informações relativas ao total dos restos a pagar do ano de 2013 até 2020, demonstram praticamente um crescimento. E ao mesmo tempo em que a insuficiência financeira está em patamares acima dos 55%, o que se torna preocupante ao gestor público municipal, pois os percentuais que compõem a insuficiência financeira são os valores que faltam em recursos financeiros, para pagarem na totalidade os restos a pagar.

Nos anos de 2021 e 2022, além do total dos restos a pagar terem sensivelmente reduzido, os percentuais comprometidos com a insuficiência financeira também reduziu consideravelmente em relação aos anos anteriores. Com a redução dos percentuais na insuficiência financeira demonstra sinal que o município está preocupado além de ficar adequado as normas da LRF em deixar o município sem o endividamento por conta dos restos a pagar.

Tabela 2 - Evolução dos Restos a Pagar do município de São Borja – RS

Exercício	Total dos restos a pagar	Evolução %	Insuficiência financeira em R\$	Insuficiência financeira % sobre total RP
2013	8.811.650,25	-23,70	751.910,20	8,53
2014	17.014.568,11	93,09	6.038.238,10	35,49
2015	18.066.041,42	6,18	8.589.839,44	47,55
2016	19.504.911,19	7,96	10.617.526,60	54,44
2017	15.043.466,79	-22,87	4.934.217,64	32,80
2018	17.305.626,11	15,04	482.784,27	2,79
2019	14.825.548,48	-14,33	1.617.358,77	10,91
2020	16.359.479,07	10,35	0,00	0,00
2021	17.507.923,79	7,02	0,00	0,00
2022	28.818.166,41	64,60	0,00	0,00

Fonte: TCE – RS⁴, Adaptado pelos autores.

Na tabela 2 os dados foram pesquisados no *site* do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul - TCERS, onde na primeira coluna refere-se aos anos de 2013 até 2022, na segunda coluna, total dos restos a pagar, representa os valores do primeiro e segundo estágio da despesa, ou seja, empenho e liquidação. O que indica que algumas dessas despesas foram apenas contraídas enquanto outras foram contraídas e reconhecidas seu direito líquido e certo por parte da prefeitura de São Borja perante seus fornecedores.

Nota-se que as informações relativas ao total dos restos a pagar do ano de 2013 em relação aos demais anos, é praticamente menor, porém dos anos de 2014 até 2021, os valores permanecem constantes, enquanto em 2022 o valor dos restos a pagar aumentou 64,60% em relação ao exercício anterior. A insuficiência financeira do ano de 2020 até 2022 os valores ficaram zerados, o que indica que todo o saldo dos restos a pagar relativos a esses

³ Documento completo disponível em: https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=20001:7:0::RP,7:P7_ESFERAS,P7_MUNICIPIO:M,ITAQUI - Acesso em 14/09/2023.

⁴Documento completo disponível em: https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=20001:7:0::RP,7:P7_ESFERAS,P7_MUNICIPIO:M,S%C3%83O%20BORJA - Acesso em 14/09/2023.

anos tem lastro financeiro para pagamento, ou seja o município de São Borja, está de acordo com as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, em deixar restos a pagar para o exercício seguinte, mas com saldo financeiro.

Tabela 3 - Evolução dos Restos a Pagar do município de Uruguaiana – RS

Exercício	Total dos restos a pagar	Evolução %	Insuficiência financeira em R\$	Insuficiência financeira % sobre total RP
2013	25.191.418,28	93,14	10.472.495,92	41,57
2014	33.541.915,18	33,15	20.297.194,85	60,51
2015	54.210.661,00	61,62	29.873.419,85	55,11
2016	35.350.029,30	-34,79	27.596.414,86	78,07
2017	46.129.544,46	30,49	29.934.938,75	64,89
2018	45.948.247,21	-0,39	33.058.048,89	71,95
2019	28.017.671,70	-39,02	18.741.756,21	66,89
2020	22.612.554,62	-19,29	6.240.815,93	27,60
2021	20.602.419,01	-8,89	3.939.949,30	19,12
2022	35.799.729,26	73,76	9.690.126,22	27,07

Fonte: TCE – RS⁵, Adaptado pelos autores.

Na tabela 3 os dados foram pesquisados no *site* do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul - TCERS, onde na primeira coluna, refere-se aos anos de 2013 até 2022, na segunda coluna, total dos restos a pagar, representa os valores do primeiro e segundo estágio da despesa, ou seja, empenho e liquidação. O que indica que algumas dessas despesas foram apenas contraídas enquanto outras foram contraídas e reconhecidas seu direito líquido e certo por parte da prefeitura de Uruguaiana perante seus credores.

Verifica-se que os dados, levantados na tabela 3, relativo ao total dos restos a pagar do ano de 2013 até 2019, demonstram uma insuficiência financeira elevada, portanto, um endividamento oneroso para o município de Uruguaiana. Entretanto, nos anos de 2020, 2021 e 2022 a insuficiência financeira tem uma queda significativa, o que sinaliza um esforço da gestão do município no processo de redução dos restos a pagar e consequentemente na insuficiência financeira.

V. Discussão

Após a realização da pesquisa no *site* do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCERS, em relação as informações das prefeituras municipais de Itaqui, São Borja e Uruguaiana, foram reunidos os dados pertinentes dos saldos dos restos a pagar do período dos últimos 10 anos, ou seja, deste 2013 até 2022, juntamente com os saldos da insuficiência financeira. Assim, com essas informações foram construídas as tabelas 4 e 5.

Tabela 4 - Evolução dos Restos a Pagar dos municípios de Itaqui, São Borja e Uruguaiana – RS

Exercício	Total dos restos a pagar Itaqui	Total dos restos a pagar São Borja	Total dos restos a pagar Uruguaiana
2013	9.695.256,17	8.811.650,25	25.191.418,28
2014	12.248.821,88	17.014.568,11	33.541.915,18
2015	10.276.435,84	18.066.041,42	54.210.661,00
2016	9.598.959,57	19.504.911,19	35.350.029,30
2017	10.416.000,33	15.043.466,79	46.129.544,46
2018	11.915.042,65	17.305.626,11	45.948.247,21
2019	15.686.517,27	14.825.548,48	28.017.671,70
2020	23.984.852,38	16.359.479,07	22.612.554,62
2021	7.877.244,95	17.507.923,79	20.602.419,01
2022	11.082.916,00	28.818.166,41	35.799.729,26

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na tabela 4 certifica que as colunas restos a pagar, dos municípios de Itaqui, São Borja e Uruguaiana, além de serem o saldo das despesas empenhadas e liquidadas, são os valores a serem pagos aos credores municipais. A presença de saldo em restos a pagar não significa em um primeiro momento endividamento pelo ente municipal, pois tudo irá depender da existência de recursos financeiros.

⁵ Documento completo disponível em: https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=20001:7:0:::RP,7:P7_ESFERAS,P7_MUNICIPIO:M,URUGUAIANA - Acesso em 14/09/2023.

Na esfera pública, restos a pagar seriam como fosse o saldo da conta obrigações⁶ da esfera privada. Portanto, restos a pagar é todo o valor que o erário deve pagar em favor de terceiros, pela contraprestação de produtos, mercadorias, serviços ou obras.

As despesas empenhadas e liquidadas quando não são pagas dentro de um determinado ano civil, passam para o próximo exercício com o nome de restos a pagar (LEI 4320/64). Esse procedimento ocorre, pois há situações que devido sua forma contratual, as despesas não podem ser pagas dentro daquele ano civil, todavia, quando ocorre a virada de ano, elas devem ser pagas, mas recebem um novo nome, as quais são restos a pagar.

De uma maneira didática pode-se dizer que toda a despesa empenhada e liquidada que não foi paga durante o exercício atual, passa para o próximo ano com a denominação de restos a pagar. E para efeito da LRF, esse saldo em restos a pagar deverá ter saldo financeiro para quitar essa dívida.

Tabela 5 - Evolução da Insuficiência Financeira dos municípios de Itaquí, São Borja e Uruguaiana – RS

Exercício	Insuficiência financeira em R\$ Itaquí	Insuficiência financeira em R\$ São Borja	Insuficiência financeira em R\$ Uruguaiana
2013	7.802.505,12	751.910,20	10.472.495,92
2014	9.518.689,27	6.038.238,10	20.297.194,85
2015	6.471.368,91	8.589.839,44	29.873.419,85
2016	5.357.665,97	10.617.526,60	27.596.414,86
2017	7.870.285,70	4.934.217,64	29.934.938,75
2018	7.777.309,00	482.784,27	33.058.048,89
2019	11.982.828,50	1.617.358,77	18.741.756,21
2020	15.286.397,87	0,00	6.240.815,93
2021	1.500.892,76	0,00	3.939.949,30
2022	4.250.217,61	0,00	9.690.126,22

Fonte: Elaborado pelos autores.

A coluna insuficiência financeira, demonstra o saldo dos restos a pagar, os quais ficaram descobertos, ou seja, sem recursos financeiros para serem pagos. De uma forma mais clara, sem dinheiro para realização do pagamento. Aqui é uma demonstração da falta de planejamento orçamentário-financeiro, por parte da Prefeituras Municipais de Itaquí e Uruguaiana.

Os saldos da insuficiência financeira expressam se a Prefeitura Municipal de Itaquí e Uruguaiana fossem pagar a totalidade de suas dívidas, nesse caso os restos a pagar desde 2013 até 2022, estariam faltando recursos financeiros. Uma vez que a insuficiência financeira, após a Lei Complementar 101/2000, deve ser combatida através do planejamento, levando em conta, que cada despesa que é criada deve, por conseguinte ter uma fonte de custeio, no caso uma receita para cobrir essa nova despesa criada.

A existência de insuficiência financeira é sinal que a gestão municipal, não está cumprindo o Art. 59, inciso II da Lei 101/2000⁷. Ocorrendo este descumprimento, a mesma deve ser alertada pelo Legislativo Municipal em conjunto com o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, para tomar as devidas medidas de redução destes valores, pois assim fica um alerta ao município que ele incorreu em um descumprimento da legislação e a partir desta ciência, deverá elaborar um planejamento que contemple a redução da insuficiência financeira.

O não atendimento do dispositivo legal acima citado, pode causar a administração pública certos problemas, como prescreve o Art. 9º da LRF:

Art. 9. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, 2000, s/p.).

Ou seja, para trazer o equilíbrio às contas públicas, a administração deve obedecer ao que está estabelecido tanto na Lei de diretrizes orçamentárias⁸, como na LRF, devendo limitar a emissão dos empenhos, para evitar aumentos na despesa e consequentemente reduzir o saldo dos restos a pagar.

⁶ Obrigações são todos os valores que uma empresa tem a pagar. Ver RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Comercial Fácil**. 11ª Ed. Reformulada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 19

⁷ **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: (Vide ADIN 2324) **II** - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

⁸ Segundo princípio constante da Constituição Federal (art. 165, p2º), a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual e disporá sobre as alterações na legislação tributária. Vide LUIZ, Wander. **LRF Fácil: Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 5. ed. Brasília: CFC, 2003, p. 17

Este é um critério que a Lei Complementar 101/2000 trouxe como inovadora, caso contrário, com o passar de ano para outro, os restos a pagar só tenderiam em aumentar, visto que não existia um planejamento eficaz em relação ao monitoramento dos restos a pagar.

O município de Itaquí e Uruguaiana, deverão estar atentos a redução deste saldo de insuficiência financeira, antes que seja emitido o alerta à gestão pública municipal, por parte do Legislativo municipal e do TCE-RS, no sentido de comunicar que deve tomar as devidas providências para evitar as sanções legais.

Enquanto no município de São Borja o saldo da insuficiência financeira, apresenta-se zerado nos anos de 2020, 2021 e 2022. Isso significando que do saldo dos restos a pagar dos respectivos anos, a administração pública conseguiu obter recursos financeiros para realizar o pagamento.

A existência do equilíbrio orçamentário⁹, receitas versus despesas, é justamente para o município não se endividar, ou seja, gastar mais do que arrecada. Por isso, todo o esforço através da LRF, como uma política pública econômica e fiscal, deve ser utilizado para a promoção da estabilidade e o controle do gasto público.

Caso as receitas não se comportem como o orçamento previu, sendo menores no caixa das prefeituras municipais, é imperioso que o gasto seja na mesma proporção dos ingressos, para não gerar maiores despesas, consequentemente aumento dos restos a pagar e como efeito crescendo a insuficiência financeira.

VI. Conclusão

Conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual busca ações planejadas para evitar o endividamento dos municípios, com atenção aos restos a pagar chega-se à seguinte conclusão.

Nos municípios estudados neste artigo, observa-se que em Itaquí e Uruguaiana, tem reduzido a insuficiência financeira nos anos de 2021 e 2022. Por mais que tenham permanecidos com saldos em restos a pagar a insuficiência financeira reduziu fortemente.

No município de São Borja nos últimos exercícios, no caso, 2020, 2021 e 2022, todos os saldos em restos a pagar, estavam com lastros financeiros para serem pagos. E dessa maneira se fazendo cumprir as normativas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal, onde prescreve a redução da dívida pública.

A existência de valores elevados nos restos a pagar não se torna um problema, desde que tenha saldo financeiro para seu pagamento. Todavia, a não existência de recursos financeiros para fazer frente aos restos a pagar, o que gera a insuficiência financeira, é o problema central a ser combatido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os restos a pagar sem ter o lastro financeiro, para seus pagamentos, são partes do endividamento que a LRF vem combater, obedecendo um rito processual desde a constituição das despesas públicas, passando pela sua execução até o momento do desembolso financeiro. A falta do recurso financeiro é a situação que a Lei de Responsabilidade Fiscal busca elidir, mediante ações de planejamento.

É assim que a LRF se faz conhecer como uma lei que apregoa o planejamento, pois através dele criam-se procedimentos de execução da despesa e caso ocorram situações que fujam do controle da gestão pública, também pelo planejamento tem a existência de procedimentos de reduzir as despesas para que não fiquem sem a concretização do pagamento. Além dessa referida lei trazer consigo o planejamento, caminham juntos a transparência, controle e responsabilização dos gestores na esfera pública.

Ela é um avanço significativo, pois com suas normatizações tem a cobrança de manter equalizado o orçamento público. Principalmente onde os recursos são escassos e as demandas por serviços públicos são imensos.

Para tanto os municípios devem, além das exigências da lei, que requer transparência, criarem canais de forma simplificada da sua gestão administrativa pública, para que a sociedade compreenda a importância da participação no processo de fiscalização dos restos a pagar. E assim executem o controle social por parte da sociedade, que também é uma das normatizações precípua, que está contemplado na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Referências

- [1]. AGUIAR, Afonso Gomes. Direito Financeiro: A Lei Nº 4.320 – Comentada Ao Alcance De Todos. 3. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004.
- [2]. BRASIL. Constituição Da República Federativa Do Brasil. Disponível Em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.Htm. Acesso Em: 13 Set. 2023.
- [3]. BRASIL. Lei Nº 4.320, De 17 De Março De 1964. Estatui Normas Gerais De Direito Financeiro Para Elaboração E Controle Dos Orçamentos E Balanços Da União, Dos Estados, Dos Municípios E Do Distrito Federal. Disponível Em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.Htm. Acesso Em: 14 Set. 2023.
- [4]. BRASIL. Lei Complementar Nº 101/2000, De 04 De Maio De 2000. Estabelece Normas De Finanças Públicas Voltadas Para A Responsabilidade Na Gestão Fiscal E Dá Outras Providências. Disponível Em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.Htm. Acesso Em: 14 Set. 2023.
- [5]. GIL, A. C. Métodos E Técnicas De Pesquisa Social. Editora Atlas, 2019.

⁹ O equilíbrio financeiro consiste em que, através da correta gestão financeira, haja igualdade entre a receita e a despesa, ou seja, que não haja déficit ou superávit no final de cada exercício. Ver JACINTHO, Roque. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Ática, 1989, p. 45.

- [6]. HABCKOST, Fernando Tadeu Soledade. Contabilidade Governamental: Uma Abordagem Prática. Porto Alegre: Sagra, 1991.
- [7]. JACINTHO, Roque. Contabilidade Pública. São Paulo: Ática, 1989
- [8]. LUIZ, Wander. LRF Fácil: Guia Contábil Da Lei De Responsabilidade Fiscal. 5. Ed. Brasília: CFC, 2003.
- [9]. MINAYO, M. C. S. (Org). Pesquisa Social: Teoria, Método E Criatividade. Editora Vozes, 2014.
- [10]. NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Gestão Pública. 2. Ed., 2. Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010.
- [11]. RIBEIRO, Osni Moura. Contabilidade Comercial Fácil. 11ª Ed. Reformulada E Atualizada. São Paulo: Saraiva, 1996.
- [12]. Tribunal De Contas Do Estado Do Rio Grande Do Sul - TCE, 2023. Consulta Evolução Das Contas. Disponível Em <https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/F?P=20001:7:0:::RP,7:P7_ESFERAS,P7_MUNICIPIO:M,ITAQUI>. Acesso Em: 13 De Set. 2023.
- [13]. Tribunal De Contas Do Estado Do Rio Grande Do Sul - TCE, 2023. Consulta Evolução Das Contas. Disponível Em <https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/F?P=20001:7:0:::RP,7:P7_ESFERAS,P7_MUNICIPIO:M,URUGUAIANA>. Acesso Em: 13 De Set. 2023.
- [14]. Tribunal De Contas Do Estado Do Rio Grande Do Sul - TCE, 2023. Consulta Evolução Das Contas. Disponível Em <https://portal.tce.rs.gov.br/aplicprod/F?P=20001:7:0:::RP,7:P7_ESFERAS,P7_MUNICIPIO:M,S%C3%83O%20BORJA>. Acesso Em: 13 De Set. 2023.