



**UNIVERSIDADE DA INTEGRAÇÃO INTERNACIONAL  
DA LUSOFONIA AFRO-BRASILEIRA  
INSTITUTO DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA  
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

**MARCUS VINICIUS CUNHA DOS SANTOS**

**A INFLUÊNCIA DO JULGAMENTO DO MÉRITO DAS CONTAS ANUAIS PELO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA NA SOLVÊNCIA DOS RESTOS A  
PAGAR EM PIRITIBA – BA NO PERÍODO DE 2007 A 2017**

**SÃO FRANCISCO DO CONDE**

**2018**

**MARCUS VINICIUS CUNHA DOS SANTOS**

**A INFLUÊNCIA DO JULGAMENTO DO MÉRITO DAS CONTAS ANUAIS PELO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA NA SOLVÊNCIA DOS RESTOS A  
PAGAR EM PIRITIBA – BA NO PERÍODO DE 2007 A 2017**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Gestão Pública Municipal da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Pública Municipal.

Orientador: Prof. Dr. Jacques Henrique Gomes da Silva.

**SÃO FRANCISCO DO CONDE**

**2018**

Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira  
Sistema de Bibliotecas da Unilab  
Catalogação de Publicação na Fonte

S236i

Santos, Marcus Vinicius Cunha dos.

A influência do julgamento do mérito das contas anuais pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia na solvência dos restos a pagar em Piritiba - BA no período de 2007 a 2017 / Marcus Vinicius Cunha dos Santos. - 2018.

46 f. : il. color.

Monografia (especialização) - Instituto de Educação à Distância, Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira, 2018.

Orientadora: Prof. Dr. Jacques Henrique Gomes da Silva.

I. Prestação de contas - Piritiba (BA). I. Bahia. Tribunal de Contas - Contabilidade.  
II. Título.

BA/UF/BSCM

CDD 339.38142

**MARCUS VINICIUS CUNHA DOS SANTOS**

**A INFLUÊNCIA DO JULGAMENTO DO MÉRITO DAS CONTAS ANUAIS PELO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA NA SOLVÊNCIA DOS RESTOS A  
PAGAR EM PIRITIBA – BA NO PERÍODO DE 2007 A 2017**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Gestão Pública Municipal da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Pública Municipal.

Aprovada em: 27/10/2018.

**BANCA EXAMINADORA**

**Prof. Dr. Jacques Henrique Gomes da Silva (Orientador)**

Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB)

**Prof.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> Keivia Lino Chagas**

Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB)

**Prof. M.e Marcos Antônio Barbosa de Lima**

Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB)

A Deus,

A minha querida e guerreira mãe Neide, minha  
filha Malu e irmãos.

## **AGRADECIMENTOS**

À CAPES, pelo apoio financeiro com a manutenção da bolsa de auxílio;

Ao Prof. Dr. Jaques Henriques Gomes da Silva, pela excelente orientação;

Aos professores participantes da banca examinadora Prof. Me. Marcos Antônio Barbosa de Lima e Prof.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> Keivia Lino Chagas pelo tempo, pelas valiosas colaborações e sugestões;

Aos professores entrevistados, pelo tempo concedido nas entrevistas;

Aos colegas da turma, pelas reflexões, críticas e sugestões recebidas.

“Quanto menor for a capacidade do governo de honrar a sua própria dívida, maior vai ser a desconfiança dos agentes econômicos [em relação ao Executivo], maior vai ser o encurtamento do prazo da dívida e maior vai ser a taxa de juros cobrada para conceder novos empréstimos.” (Alexandre Rocha-Consultor do Senado)

## RESUMO

Compete aos Órgãos de Controle Externo a fiscalização dos atos de gestão pública, e este se dará através dos Tribunais de Contas, que o farão analisando e opinando sobre a execução financeira dos entes subnacionais. É dever da Corte de Contas zelar pela correta aplicação dos recursos evitando fraudes, corrupção, descuido e imperícia com o erário público. Para tanto, deve emitir normas, orientar e fiscalizar a plena arrecadação de receita e efetiva alocação de despesa, em ações e serviços em prol da sociedade baseada nos princípios orçamentários e regras financeiras que a norteiam. Considerando que alguns gestores não detém habilidades para equacionar a gama de bens e serviços a serem ofertados à sociedade com a escassez de recursos para atender à crescente demanda, o que compromete o equilíbrio financeiro das prefeituras, o presente estudo, tem como proposta analisar através de um estudo de caso em Piritiba-BA a influência do julgamento das contas anuais pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia no equilíbrio fiscal do município durante o período de 2007 a 2017. Espera-se, através da identificação do comportamento das variáveis de Restos a Pagar (RP), Disponibilidade Financeira (DF) e solvência da dívida flutuante e o relacionamento entre elas, identificar a influência do decisório no comportamento dos RP na década de exame e inversamente se o Tribunal de Contas da Bahia (TCM-BA), levou em consideração a situação fiscal para compor o mérito do seus julgamentos. Para compor a investigação, foi usado a pesquisa qualitativa de cunho exploratório documental dos 10 pareceres técnicos opinativo emitidos pelo TCM-BA, e coletados dados de dívidas com Restos a Pagar e o saldo de disponibilidades financeiras, registradas nos demonstrativos contábeis encaminhados ao Tribunal de Contas, estabelecendo uma relação de dependência entre eles sobre a nomenclatura de solvência e comparado ao decisório opinativo das contas anuais.

**Palavras-chave:** Bahia. Tribunal de Contas - Contabilidade. Prestação de contas - Piritiba (BA).

## ABSTRACT

It is incumbent upon the External Control Bodies to supervise public management acts, and this will be done through the Audit Courts, which will do so by analyzing and giving an opinion on the financial execution of subnational entities. It is the duty of the Court of Auditors to ensure the correct application of resources avoiding fraud, corruption, carelessness and malpractice with the public treasury. To do so, it must issue norms, guide and control the full collection of revenue and effective allocation of expenses, in actions and services in favor of society based on the budget principles and financial rules that guide it. Considering that some managers do not have the skills to match the range of goods and services to be offered to society with the scarcity of resources to meet the growing demand, which compromises the financial balance of the city halls, this study aims to analyze through a case study in Piritiba-BA the influence of the judgment of the annual accounts by the Audit Court of the Municipalities of the State of Bahia on the fiscal balance of the municipality during the period from 2007 to 2017. It is expected, through the identification of the behavior of the variables of (PR), and Financial Reliability (DF) and solvency of floating debt and the relationship between them, to identify the influence of the decision-making process on the PR behavior in the examination decade, and inversely if the Bahia Audit Court (TCM-BA) took into account the fiscal situation to merit the merits of its judgments. In order to compose the research, we used the qualitative research of a documentary exploratory nature of the ten technical opinions issued by TCM-Ba, and collected data on debts with Remains to Pay and the balance of financial resources, recorded in the financial statements sent to the Court of Auditors , establishing a relationship of dependence between them on the nomenclature of solvency and compared to the decision making opinion of the annual accounts.

**Keywords:** Accountability - Piritiba (BA). Bahia. Court of Accounts - Accounting.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Tabela 1</b>	Evolução dos restos a pagar	32
<b>Gráfico 1</b>	Evolução do estoque RP	33
<b>Tabela 2</b>	Evolução da disponibilidade de caixa	35
<b>Tabela 3</b>	Restos a Pagar X Disponibilidades	37
<b>Tabela 4</b>	Julgamento das Contas Anuais	39
<b>Tabela 5</b>	Julgamento das Contas Anuais	40

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
BP	Balanco Patrimonial
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CF	Constituição Federal
DC	Disponibilidade de Caixa
DDO	Demonstrativo da Despesa Orçamentária
DF	Disponibilidade Financeira
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBR	Norma Brasileira Regulamentar
PF-CD	Programação Financeira-Cronograma de Desembolso
PPA	Plano Plurianual
RP	Restos a Pagar
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
trad.	Tradutor

## LISTA DE SÍMBOLOS

\$	Dólar
%	Porcentagem
£	Libra
¥	Iene
€	Euro
§	Seção
©	Copyright
®	Marca Registrada

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	14
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2	OBJETIVO GERAL	16
1.3	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	16
1.4	RELEVÂNCIA	17
1.5	JUSTIFICATIVA	17
<b>2</b>	<b>O ENDIVIDAMENTO</b>	19
2.1	ASPECTOS GERAIS SOBRE O MUNICÍPIO DE PIRITIBA	20
2.2	EQUILÍBRIO FISCAL E ENDIVIDAMENTO	21
2.3	DÍVIDA FLUTUANTE E OS RESTOS A PAGAR	22
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA DE PESQUISA</b>	28
<b>4</b>	<b>PROBLEMA DE PESQUISA</b>	29
<b>5</b>	<b>DISCUSSÕES E RESULTADOS</b>	30
5.1	COMENTÁRIOS AOS ACHADOS DE RESTOS A PAGAR	31
5.2	COMENTÁRIOS AOS ACHADOS DE DISPONIBILIDADE DE CAIXA (DC)	34
5.3	COMENTÁRIOS SOBRE O RESULTADO DA EQUAÇÃO $RP - DC$	36
5.4	O JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS	38
5.5	COMPARATIVO MÉRITO X SOLVÊNCIA	39
<b>6</b>	<b>ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO PARA COLETA DE DADOS</b>	41
<b>7</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	43
	<b>REFERÊNCIAS</b>	45

## 1 INTRODUÇÃO

De acordo com o modelo de Estado seguido pelo Brasil desde a Proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, o poder da administração e gestão da res pública, assim compreendido a arrecadação dos impostos e a sua alocação para atender aos anseios da sociedade (bens e serviços), é delegado ao chefe do poder executivo.

Mas, a condução da máquina pública é complexa, e compreende a difícil tarefa de administrar uma entidade que, de forma contrária à iniciativa privada, não objetiva o lucro e está engessada em uma gama de legislações as quais se transcrevem em um *Direito Positivo*, onde só é possível executar o que está expressamente descrito em Lei.

Para atender às expectativas depositadas no momento das eleições, a população espera que o indivíduo eleito detenha a capacidade, não só de arrecadar, administrar e aplicar os impostos municipais da melhor forma, mas que desenvolva funções sociais da cidade, tais como educação, saúde e assistência-social, e garanta o bem-estar dos seus habitantes.

Assim segundo Nascimento & Cherman (2007, p. 01), o Estado, para a busca do bem comum, precisa lançar mão de suas funções econômicas como a alocativa, distributiva e estabilizadora e interferir com a sua atividade financeira, promovendo a satisfação das necessidades da sociedade.

Ademais, dentre as tarefas de destaque a serem executadas para se efetivar uma administração de sucesso, inclui-se a defesa do patrimônio público, e neste item compreende não só os bens móveis e imóveis, mas principalmente o seu ativo financeiro.

Atualmente o Brasil tem sofrido uma crise política e econômica que interfere diretamente na dinâmica dos municípios, principalmente daqueles que dependem diretamente de repasses da União para promover as ações e executar seus Programas de Governo. Em tempos de recessão nacional e queda significativa da geração de recursos, a máquina pública municipal carece de condições próprias para manter e expandir sua arrecadação, com isso, o nível de oferta de bens e serviços à população fica comprometido, assim como a própria manutenção das atividades administrativas.

Para conter os desequilíbrios de administrações desordenadas que no afã de executar despesas com viés exclusivamente político e sem controle financeiros, foi criado o planejamento público através das peças orçamentárias e delegado ao controle externo a tarefa da fiscalização orçamentária, financeira e patrimonial dos governos.

Porém, o que se observa na maior parte da administração pública municipal é um planejamento deficiente, com descontrole das variáveis de receita e despesa e respostas lentas

e não eficazes aos problemas de caixa. Este cenário pode levar ao desequilíbrio financeiro dos municípios com aparecimento de graus elevadíssimos de endividamento público municipal em todo o país. Acerca do assunto:

A gestão eficiente e profissional da dívida cumpre papel fundamental sobre a capacidade de um país absorver choques adversos que podem colocar em risco a estabilidade econômica e a solidez de suas políticas públicas. Decisões quanto às características dos instrumentos de financiamento e à composição ótima da dívida, incluindo seus prazos, indexação e tipos de credor, constituem algumas das decisões importantes tomadas por gestores da dívida (SILVA, A; *et all*, 2009, p.18)

O endividamento público é sem dúvida um dos aspectos mais nocivos à continuidade das políticas públicas brasileiras, e vem tomando proporções gigantescas nos últimos anos. Contribuem de forma expressiva para essa realidade o volume da dívida dos entes federados (Estados e Municípios) dos mais variados portes e regiões.

Este fato pode ser evidenciado nos demonstrativos contábeis anuais por ocasião da prestação de contas do exercício e denunciam os estoques das dívidas de curto prazo (Circulante-Flutuante), bem como as de longo prazo (Não Circulante-Fundada) resultados de parcelamentos de financiamentos, renegociação com credores e dívidas previdenciárias por exemplo, que vão sendo repassados de mandato a mandato, a cada quatro anos, em decorrência do pleito eleitoral.

Porém, também como estratégia para frear esse cenário desfavorável ao equilíbrio financeiro dos municípios e controlar o estoque de endividamento da administração pública, entre outras finalidades, o Governo Federal editou a Lei Complementar 101/00, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF):

Art. 1º ...

§ 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. (BRASIL, 2000).

O legislador sabiamente estipulou o limite tolerável de endividamento para Estados e Municípios e assunção de obrigações condicionadas à questão especialmente para o último ano de mandato, elencou as sanções aplicadas aos gestores pelo seu descumprimento, de modo a garantir que aspectos políticos e de irresponsabilidade da gestão com o erário público levassem ao desequilíbrio fiscal das entidades.

No entanto, é notório que a legislação unicamente não foi capaz de conter o descontrole das finanças públicas municipais desde a sua criação, como pode ser confirmado pela inúmeros anúncios da mídia, muitos gestores públicos seguem negligenciando as regras de controle do patrimônio sem qualquer indício de mudança. Acreditamos que o maior motivo disso deve-se à falta de orientação, controle e fiscalização específica desta variável por parte dos Tribunais de Conta.

### 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

De acordo com o exposto, observa-se alguns gestores não detém habilidades para equacionar a gama de bens e serviços a serem ofertados à sociedade com a escassez de recursos para atender à crescente demanda e comprometem o equilíbrio financeiro para seguir executando suas políticas públicas sem atentar para a capacidade de pagamento. Despreparados e muitas vezes desenformado também não são sinalizados ou coibidos pelo Órgão de Controle levando a agravamento a cada ano do estoque de Restos a Pagar e comprometendo o orçamento anual com despesas não quitadas em exercícios anteriores.

Com base nesta contextualização, pergunta-se: de que forma as avaliações das contas anuais pelo Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia TCM/BA influenciaram no comportamento dos índices de endividamento no município de Piritiba-Ba no período compreendido entre 2007 – 2017 considerando a solvência dos Restos a Pagar com o lastro financeiro de disponibilidades herdado?

### 1.2 OBJETIVO GERAL

O presente estudo tem como objetivo investigar a solvência do município de Piritiba-Ba, no que diz respeito ao confronto do estoque do grupo da dívida Flutuante sob a rubrica de Restos a Pagar (RP) com o saldo de disponibilidades financeiras escrituradas em balanço, no período compreendido entre 2007 – 2017, e desta forma, identificar se houve influência na correlação com a gestão e o mérito das contas anuais emitido pelo TCM – BA.

### 1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analisar o comportamento dos Restos a Pagar;
- Identificar a variação anual das disponibilidades financeiras;

- Estabelecer relação entre os estoques de Restos a Pagar e Disponibilidades Financeiras;
- Identificar o mérito da avaliação das contas anuais;
- Verificar se há ligação do mérito das contas com a solvência resultante da relação Restos a Pagar/Disponibilidades;
- Verificar se houve influência da decisão no ano anterior no comportamento da solvência do ano seguinte.

#### 1.4 RELEVÂNCIA

O presente estudo compreende importante fonte de informação a ser disponibilizada à população local, introduzindo um viés mais crítico da gestão pública do município, realizada pelo chefe do poder executivo, evidenciando fatos atenuantes e agravantes das gestões municipais, ao analisar o processo de endividamento.

De forma análoga, poderá ser útil a outros municípios da mesma região que possuam características semelhantes de receita e despesa, população e áreas, possibilitando através das avaliações aplicadas, comparar os números e indicadores utilizados da relação Restos a Pagar-Disponibilidades Financeiras apresentados nesta pesquisa com a realidade local enfrentada em suas localidades.

Desta forma, esse estudo pode se tornar um documento de consulta tanto para a população quanto para os gestores, para ajudar na identificação tanto de problemas financeiros do município quanto de possíveis caminhos para tentar sanar tais problemas.

#### 1.5 JUSTIFICATIVA

A escolha do tema foi substanciada pelo alto impacto causado nas contas públicas municipais decorrentes do endividamento desproporcional a capacidade de pagamento, ora causado por atos discricionários de gestores, ora decorrentes de aspectos intrínsecos a sua gestão.

O desequilíbrio financeiro de municípios compromete diretamente a qualidade de vida das pessoas, pois reflete na continuidade das políticas públicas em áreas fundamentais, as quais o Estado é o principal ofertante de bens e serviços à população mais necessitada, como Educação, Saúde e Assistência Social.

Nesse contexto, entendemos o papel fundamental da análise das contas anuais por parte

dos Tribunais de Contas, exercendo o acompanhamento e controle da solvência dos municípios e do equilíbrio das contas públicas. Através da compreensão da relevância do tema do endividamento público, sobretudo os RP, que corresponde ao saldo devedor do município quando este não consegue honrar com todos os seus compromissos financeiros no ano vigente, é possível reverter quadros gravíssimos de irresponsabilidade fiscal, punindo prefeitos e coibindo as práticas antieconômicas e evitando que maus administradores públicos comprometam as finanças locais e a oferta de bens e serviços aos mais carentes e, principalmente, garantindo que serviços essenciais à população sejam prestados com maior qualidade.

## 2 O ENDIVIDAMENTO

Não por acaso, as condições do equilíbrio fiscal do Brasil é acompanhada em todo o mundo por investidores, órgãos internacionais e instituições financeiras, representando cada vez mais os mercados globalizados, integrados e dependentes entre si.

Este mesmo mercado, competitivo e instável, obriga os governos locais a realizarem ajustes constantes em suas políticas econômicas de modo a se adequarem ao fluxo de recursos financeiros disponíveis, e a demonstrarem sua capacidade de solvência, assim refletida na assunção de obrigações frente ao estoque de suas riquezas.

No Brasil, o tema do endividamento é amplamente discutido e recorrente, ocupando sempre as páginas da imprensa e as mesas de discussões políticas. Estudiosos, políticos, gestores e administradores públicos se debruçam para compreender a questão e determinar a medida de um volume aceitável de endividamento compatível com o grau de geração de riqueza e assunção de obrigações por parte das entidades, porém esse nível não é de tão simples determinação haja vista a complexidade de características singulares e variáveis influentes no cálculo como por exemplo porte, localização, perfil econômico, grau de dependência de recursos de transferências, alcance das ações e etc.

Neste interim, não se pode portanto esquecer que o endividamento público é uma estratégia de investimento, na qual se utiliza de recursos de terceiros para agregar ativos de alto custo e longa duração, em que o Estado não possui capacidade financeira, ou quando a detém, se torna inviável por ser mais oneroso aplicar recursos próprios.

O endividamento público então não representa um mal em si, podendo ser também um instrumento útil para o financiamento de despesas emergenciais e extraordinárias, muito além das despesas de investimento, como as que ocorrem quando há uma calamidade pública ou outro tipo de choque temporário, até mesmo guerras.

Esses eventos negativos, entretanto, não decorrem de um problema inerente à natureza essencial da dívida pública. O endividamento público é um instrumento apropriado para financiar o investimento público na construção de ativos de elevado custo e longa duração, como uma hidrelétrica, um porto ou uma estrada. Nesse caso, o endividamento público permite distribuir equitativamente entre os contribuintes do presente e do futuro o custeio e os riscos da construção de ativos que vão gerar benefícios e rendimentos supostamente superiores ao seu custo por um longo período para várias gerações de contribuintes. (SILVA, A; et al, 2009, p.13)

O gerenciamento da dívida pública ocupa lugar de destaque na estratégia de equilíbrio das contas públicas em âmbito nacional, com ênfase na redução dos riscos e dos custos do passivo governamental.

Neste contexto, de acordo com *Pacto Federativo* vigente no Estado brasileiro, em que há descentralização de atribuições entre a União, Estados e os Municípios, configurada sob os aspectos da autonomia administrativa, financeira e política, cabe a cada ente partícipe a coordenação da política de endividamento em seu próprio nível. Ao discutir a questão FERRARI (2003) entende que neste Federalismo a modalidade de Estado é composta e são “coordenadas por um processo de repartição de competências determinado pela Constituição Federal, em que a União titulariza a soberania e os Estados-membros detêm autonomia”.

Portanto o gestor municipal, na figura do prefeito eleito, é o corresponsável pela condução da dívida pública por ele administrada sendo obrigado por lei a conter os desequilíbrios provocados pelas variáveis de receita e despesa e manter a saúde financeira do seu município.

## 2.1 ASPECTOS GERAIS SOBRE O MUNICÍPIO DE PIRITIBA

Localizado a 316km da capital do Estado – Salvador, mais precisamente na região centro-oeste da Bahia também conhecida como Chapada Diamantina, encontra-se o município objeto do nosso estudo, Piritiba. Este possui área de 994,5 quilômetros quadrados, temperatura média de 23,6 graus e encontra-se a 554 metros acima do nível do mar. Sua população estimada em 2006 era de 23 mil habitantes. O município de Piritiba foi fundado efetivamente em 1952, emancipando-se então do vizinho município de Mundo Novo, porém, logo após, voltou a ser reanexado, tornando-se emancipado definitivamente no ano 1958.

Predominantemente, sua economia baseia-se na agricultura (especialmente o cultivo da mandioca), com pouca expressão da micro indústria e outras rendas provenientes do comércio e do funcionalismo público. Este último responde por 872 empregos diretos, segundo informações do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) 2017, fornecido pelo Ministério do Trabalho.

Assim como diversos municípios do sertão nordestino, Piritiba também é conhecida pelas festas Juninas que acontecem em homenagem ao Santo João e Santo Antônio da tradição Católica Cristã. A festa se constitui também em uma importante agenda do comércio local, na medida que potencializa as demandas para produtos e serviços no local e maximizando o

faturamento durante o período, resultado da migração de pessoas de outras cidades para se divertirem nas festas promovidas pelo município.

Porém, os custos de montagem de estrutura de palcos, contratações de atrações artísticas e demais gastos para implementação das festas são financiados parte com recursos do poder executivo local (Prefeitura), e essa conjuntura, apesar de não ser o objeto dessa avaliação específica, pode contribuir para o processo de endividamento através da geração de despesa sem o efetivo pagamento.

Em resumo, trata-se de um município de pequeno porte com notória dependência de transferências voluntárias do Governo Federal, incapaz de geração de emprego e renda para maioria da população local, tendo como maior empregador a própria administração pública municipal (Prefeitura) em postos diretos e indiretos.

## 2.2 EQUILÍBRIO FISCAL E ENDIVIDAMENTO

O conceito de equilíbrio do gasto público tem tomado cada vez mais a atenção de analistas e estudiosos no assunto. Totalmente inserida em um contexto globalizado, transparente e complexo de oferta de bens e serviços à sociedade, o tema envolve gestores públicos, órgãos de controle e população.

A referência de uma peça de orçamento público equilibrada que compreende a previsão das receitas em montantes iguais à fixação das despesas, inserida em um contexto fiscal limitado e retraído, no qual o Estado intervêm minimamente na economia, vem perdendo espaço para o modelo intervencionista e de participação efetiva na política econômica local para todas as esferas de Governo (União, Estados e Municípios).

Sobre a questão, Silva (2009, p. 187) pontua que o Estado é um fator neutro da economia e a Fazenda Pública busca somente reunir os recursos necessários à cobertura dos gastos mais elementares.

O papel do Estado, no tocante ao fornecimento de bens e serviços, bem como o nível da carga tributária suportável pelos contribuintes frente à demanda exigida e a extensão de programas de governo e formas de arrecadação para fazer frente a essas políticas públicas, são discussões importantes quando se fala em equilíbrio fiscal.

Contudo, com os desafios de oferta de bens e serviços atribuídos à competência do poder público municipal e o crescente aumento da população nas cidades, urgem novas formas de suprir a demanda, sem que haja instabilidade para os Municípios.

Para fazer frente a essas demandas atuais, muitos gestores não conseguem equacionar

seus fluxos de receita e despesa, deixando que essas superem aquelas cumulativamente ao longo dos exercícios financeiros e ciclos administrativos municipais.

Em uma proposta simples de interpretação das causas mais comuns para o endividamento dos municípios reconhecemos a existência de diversas possibilidades vinculadas à conjuntura nacional e internacional que exercem forte influência, como por exemplo os subsídios dados a determinados setores que são tributados com o IPI, a taxa de juros, variação do dólar ou mesmo reflexos de bolsas de valores do mercados financeiro internacional , contudo não faz parte do escopo deste estudo a investigação dessas variáveis.

Não nos resta dúvidas, portanto, quanto a interferência do gestor municipal (Prefeito) na condução da pauta fiscal de sua localidade exercendo a condição de chefe do poder executivo, quer seja pela inscrição, parcelamento, cancelamento ou amortização da dívida pública municipal.

Por outro lado, assim como delegando poderes para materializar seus planos de governo em bens e serviços para a sociedade, na condução das políticas públicas, fora exigido pela Constituição Federal de 1988 que suas iniciativas fossem previstas e quantificadas de modo a garantir o planejamento e o controle das metas fiscais, como pode ser lido no seu art.165:

Art. 165. As Leis de iniciativa do poder executivo estabelecerão:  
I – o plano plurianual;  
II– as diretrizes orçamentárias;  
III – os orçamentos anuais. (Brasil, 1988)

Essas peças orçamentárias descritas Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), as quais devem ser encaminhadas pelo chefe do poder executivo ao poder legislativo para sua aprovação, colocam os gestores públicos municipais como agentes intrínsecos do processo fiscal e responsáveis diretos pela problemática do endividamento sob sua administração.

Portanto, para análise da composição do endividamento através do processo de geração de despesa e comprometimento da receita pública, o gestor deve respeitar e cumprir o orçamento aprovado através do controle sistemático da arrecadação e do gasto público.

### 2.3 DÍVIDA FLUTUANTE E OS RESTOS A PAGAR

Podemos dividir as causas de endividamento dos municípios em grandes grupos, tais como: Resultantes de operação de crédito para cobrir insuficiência de caixa; Financiamentos de

Despesas de Capital; e Resultado do fluxo de execução de despesa do exercício corrente não quitada na mesma competência de geração.

Ao elencar alguns dos fluxos de endividamento, para melhor compreensão da problemática da matéria, justificou-se a escolha da investigação inicial no comportamento do último item: Resultado do fluxo de execução de despesa do exercício corrente não quitada na mesma competência de geração.

Como fonte de conhecimento e interpretação para registro, os fenômenos da Contabilidade Pública utiliza-se também das Leis vigentes do Brasil. A Lei de número 4.320/64, publicada em 17 e março de 1964, que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, é uma das mais aplicáveis na interpretação desses fenômenos.

Nesse quesito, acontece o endividamento público municipal quando não há a quitação das obrigações contraídas através do fluxo da despesa orçamentária e extra orçamentária, gerando um fenômeno conhecido pela Contabilidade Pública como Restos a Pagar.

O conceito desse termo foi inicialmente trazido pela Lei nº 4.320/64, que em seu art. 36 descreveu: “Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas” (BRASIL, 1964).

A Ciência Contábil também assiste aos atos e fatos da administração pública e, para abranger todos os eventos a estes relacionados através da utilização do recurso público, estendeu seu alcance, para nomeá-la como contabilidade aplicada ao setor público (CASP).

Sobre a matéria a mencionada lei federal vincula os RP sobre a espécie de Dívida Flutuante e esclarece em seu art. 92 que “[...] a dívida flutuante corresponde aos compromissos de pagamentos, de curto prazo, para cobrir necessidades momentâneas de caixa, independentemente de autorização orçamentária específica”. (BRASIL, 1964).

Interpreta-se desse ordenamento que a dívida flutuante não deve nascer sobre a necessidade de parcelamento de dívidas de longo prazo, e por assim dizer, planejada, mas, e tão somente, para cobrir momentaneamente o desequilíbrio de caixa, independente da chancela do orçamento.

Por isso, as dívidas flutuantes, por não serem planejadas, não devem ser comumente geradas em desacordo à ação cautelosa e medida, já que, sob a ótica da gestão pública, a conduta melhor aplicada de boas práticas em gestão pública direciona para a utilização do planejamento através dos Orçamentos.

Como forma de normatizar o processo e garantir o controle da despesa, a norma brasileira propôs uma série de etapas a serem percorridas pelas despesas no âmbito da

administração pública, antes mesmo do seu pagamento. São conhecidas como fases da Despesa Pública.

Para alguns estudiosos, as fases da despesa pública se iniciam com o processo licitatório, mas para melhor compreensão acerca do endividamento através da dívida flutuante, atentaremos para a definição que traz as fases da despesa como sendo: Empenho, Liquidação e Pagamento.

O Empenho Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico. Representa o primeiro estágio da despesa orçamentária, e é registrado no momento da contratação do serviço, aquisição do material ou bem, obra e amortização da dívida. Segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Já a Liquidação, é o segundo estágio da despesa orçamentária. A liquidação da despesa é, normalmente, processada pelas Unidades Executoras ao receberem o objeto do empenho (o material, serviço, bem ou obra). Conforme previsto no art. 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, e tem como objetivos: apurar a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

Por fim, o pagamento da despesa que se refere ao terceiro estágio da despesa e será processada pela Unidade Gestora Executora no momento da emissão do documento Ordem Bancária (OB) e documentos relativos a retenções de tributos, quando for o caso. O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor e só pode ser efetuado após a regular liquidação. A Lei nº 4.320/1964, em seu art. 64, define ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga.

No Brasil, o exercício social coincide com o calendário do ano civil e, sendo assim, a legislação forçosamente atribui o Orçamento Público à periodicidade de também um ano, sob a égide do princípio orçamentário da anualidade em que transcrevemos em seu Art. 2º “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade” (BRASIL, 1964).

O princípio orçamentário da anualidade determina que a vigência do orçamento é assegurada para somente o exercício ao qual se refere, não sendo permitida a sua transferência para o exercício seguinte.

Também a Lei 4320/64 esclarece quanto a vinculação da despesa ao regime de

competência em seu Art. 35, inciso II, descrevendo que pertencem ao exercício financeiro somente as despesas nele legalmente empenhadas.

No entanto, há casos em que as despesas são empenhadas, mas não são pagas dentro do próprio exercício financeiro em que foram geradas, porém, precisam ser quitadas e, com isso, devem ser escritas para serem executadas no exercício seguinte, como forma de cumprimento ao princípio da continuidade da administração pública.

Para esses casos criou-se a natureza dos Restos a Pagar, também coberto pela própria 4320/64 que assim conceitua: 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” (BRASIL, 1964).

Os RP podem ser classificados em Processados ou não-processados, de acordo com a fase da despesa em que se encontrava no momento da passagem de um exercício para o outro.

Os RP Processados dizem respeito às despesas empenhadas e liquidadas, mas que ainda não foram efetivamente pagas até 31 de dezembro do ano de sua inscrição. Por outro lado, se a despesa foi empenhada, mas não foi liquidada até o final do exercício, temos a inscrição de RP Não-processados.

As boas prática em gestão pública municipal prima pela regra básica da quitação despesa dentro de sua própria competência de geração, ou seja, todas as fases da despesa devem ser concluídas dentro no mesmo exercício, ou mesmo no período de Governo daquele gestor. Admitindo-se legalmente que sejam gerados Restos a Pagar, mas que estes não comprometam o equilíbrio fiscal do exercício seguinte, com a garantia de receitas geradas que não foram recebidas dentro da competência de inscrição das dívidas.

Nunes, citado por Nascimento (2011, p. 39), afirma que a inscrição em Restos a Pagar, inicialmente, destinava-se à compatibilizar o término do exercício financeiro com a continuidade da administração pública, porque nem todas as despesas podem ser pagas dentro do exercício financeiro, e é normal que algumas despesas venham a ser pagas no exercício seguinte.

A dificuldade nasce quando o volume da despesa não efetivamente quitada ultrapassa a condição de pagamento do ente e estes RP são escritos levando ao endividamento sem lastro financeiro no ano seguinte. Fatalmente para que sejam quitados seriam necessários fazer uso de recursos do orçamento do ano seguinte e assim levaria a descontinuidade das políticas previstas para aquele ano, ou melhor, para vários anos até que fossem quitados ou cancelados, possivelmente em uma outra gestão administrativa.

É baseado nesta crítica que a Lei 101/00, trouxe em seu artigo 42 a seguinte limitação:

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 (BRASIL, 2010).

No entanto, por diversas razões, não é difícil encontrarmos um ente, seja em qualquer uma das esferas de governo da Federação, União, Estados ou Municípios, onde esta regra seja descumprida.

A LRF nasceu com intuito de também normatizar a inscrição de RP e evitar desequilíbrios fiscais. Lá é possível logo no princípio da norma compreender este conceito em seu Art. 1º:

Art. 1º ...

§ 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 (BRASIL, LCP 101/00).

Figura que na passagem do mandato a legislação tem um alcance ainda maior para também reduzir a transferência do endividamento de um gestor para o outro. São considerados para esta análise em especial o “Lastro Financeiro” deixado, onde se leva em conta o montante de Disponibilidades de Caixa capaz de cobrir a inscrição das dívidas, em montante que possa honrar todos compromissos financeiros deixados, sem comprometimento da gestão seguinte.

A mesma Lei em seu Art. 42 esclarece o que se considerar para efeito dessa disponibilidade em seu parágrafo único assim “Art. 42... Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.” (BRASIL, LCP 101/2000).

Todavia, percebe-se que a legislação não alcança os exercícios que não se referem à passagem de mandato, período esse compreendido nos primeiros 3 anos da gestão do prefeito municipal, deixando para avaliar apenas o seu movimento final de gestão.

Nestes anos de hiato não alcançado pela LRF pode ocorrer desequilíbrios financeiros levando à geração de Restos a Pagar por insuficiência de caixa para quitação das obrigações, os quais dificilmente serão reduzidos em um ano sem que cause impacto no planejamento do final do mandato e reflexos nas próximas gestões.

Convém, pela função precípua dos órgãos pertencentes ou não à administração local, que esta prática também deva ser coibida e repudiada através dos mecanismos de controle

interno e externo. Os órgãos de controle devem sinalizar a anomalia e propor ações corretivas para o desequilíbrio, antes mesmo do final do mandato, e desta forma conter o endividamento descontrolado.

Não sem razão, no Brasil a nossa carta magna, a Constituição Federal de 1988 (CF. 88), delegou ao Tribunal de Contas (TC) o poder para fiscalização em seu art. 70, assim descrito:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, CF 1988).

Este importante papel no acompanhamento e fiscalização dos atos administrativos deve ser o norte da execução dos trabalhos dos TC Essa relevância decorre dos próprios valores da Administração Pública, pautados na moralidade, probidade e transparência.

O controle externo, materializado na figura dos Tribunais de Contas, estabelecem suas auditorias e verificações no comprometimento da gestão com as regras aplicadas, orientando, fiscalizando e punindo quando não as aplicadas. Portanto, é dever dos TC zelar pela economicidade e pelas boas práticas financeiras e evitar através de punições e orientações que atos irresponsáveis comprometam a saúde financeira dos entes, neste caso o município de Piritiba – Ba.

Sobre a questão, conforme Rezende, Slomski e Corrar (2005), o controle das atividades públicas é um elemento-chave no acompanhamento da execução dos programas de governo, apontando falhas e desvios, zelando pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais, e verificando a perfeita aplicação das normas e princípios adotados, de modo a propiciar uma correta e eficaz aplicação desses recursos.

São nos apontamentos periódicos referentes às análises das prestações de contas da execução orçamentária, financeira e patrimonial que os TC relatam as inconformidades e solicitam correções quando cabíveis. A peça de relatório padrão na Bahia, localização do objeto desse estudo, são os Pareceres Anuais.

As contas após criteriosa avaliação dos quesitos como aplicação de limites constitucionais em educação, saúde, repasse ao poder legislativo, cumprimento da LRF no tocante a Dívida Consolidada e Despesa de Pessoal, além de análises dos processos de pagamento e licitatórios compõem o conjunto de requisitos necessários à aprovação de contas, que são levadas a plenário para votação pelos conselheiros do TCM, os quais podem atribuir o mérito como sendo Aprovada, Aprovados com Ressalvas ou Rejeitadas.

### 3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Com relação ao objetivo, a metodologia da pesquisa caracteriza-se como descritiva, que segundo Gil (1999), tem como objetivo principal desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.

A natureza do Estudo de Caso é fundamentada na abordagem de cunho qualitativo, que processa os dados buscando seu significado, tendo como suporte a percepção do fenômeno dentro do seu contexto.

Foi conduzido o procedimento técnico da análise documental para a pesquisa, em que os dados coletados foram extraídos de documentos institucionais oficiais, de fragmento de amostra para análise em um período de tempo definido previamente (2007 – 2017), da Prefeitura Municipal de Piritiba – Ba (PMP).

No que diz respeito à coleta de dados, a pesquisa fez uso de dados secundários, segundo Richardson (1999), ao utilizar informações públicas inerentes aos demonstrativos contábeis publicados em mídia de amplo acesso da PMP e do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM – BA).

Para o registro dos dados foram realizadas tabulações das informações em colunas e linhas, classificando: Competência da informação; Gestor Público responsável pela condução da administração do período; Estoque da Dívida Flutuante com Restos a Pagar; Montante herdado do Saldo Financeiro para o exercício seguinte, a inscrição e mérito do julgamento de apreciação das contas Anuais.

Os dados foram coletados através dos Pareceres finais de julgamento pelo TCM – BA disponível no portal dos órgãos, e dos demonstrativos da Lei 101/00 – Responsabilidade Fiscal, nos anexos dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO), publicados oficialmente pelo município em seu portal.

Após a captação dos dados, foi realizada análise do conteúdo coletado e interpretação do comportamento das variáveis para estabelecer a relação de solvência entre RP e Disponibilidades para todo o período de investigação, e a influência deste com o decisório do mérito das contas anuais emitido pelo Tribunal.

#### 4 PROBLEMA DE PESQUISA

Através do estudo das variáveis de Restos a Pagar e disponibilidade de Caixa coletados a partir Pareceres Técnicos de julgamento das contas anuais do tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e atribuído a relação entre as mesmas e o mérito das contas, o presente estudo visa responder aos seguintes problemas preliminares de pesquisa:

- A – Como se comportou o estoque da dívida de Restos a Pagar no Município de Piritiba?
- B – Como se comportou o saldo das disponibilidades financeiras?
- C – Os gestores respeitaram a o lastro financeiro na inscrição de restos a pagar ao longo do ano?
- D – Existiu algum tipo de comportamento padrão em início e final de mandato para as variáveis RP, Disponibilidade Financeira (DF) e Solvência?
- E – Contas consideradas desequilibradas financeiramente para Solvência com Restos a Pagar foram aprovadas pelo TCM?
- F – Houve atendimento a LRF em seu Art. 42 no final de mandato na inscrição de RP com disponibilidade compatível?
- G – Existiu relação entre equilíbrio fiscal em RP e aprovação de contas pelo TCM?
- H – Contas consideradas irregulares não aprovadas pelo TCM em um ano foram reequilibradas no ano seguinte?

De posse das respostas para as questões auxiliares do estudo, a pesquisa buscou o entendimento mais profundo da relação entre as variáveis, para só então tentar fazer referência e responder ao problema central de nossa investigação, que venha a ser:

De que forma o mérito do julgamento das contas anuais pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia influenciou no equilíbrio fiscal no município de Piritiba durante o período de 2007 a 2017?

## 5 DISCUSSÕES E RESULTADOS

A obrigatoriedade de publicação de demonstrativos foi exigida desde a Constituição Federal que em seu art.165 § 3º, transcreveu a norma válida a todo ente pertencente ao poder executivo da administração brasileira, e determinou sua periodicidade. “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 3º O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária”. (BRASIL, CF 1988)

As informações de Restos a Pagar também compõem o Relatório Resumido da Execução Orçamentária de caráter obrigatório a ser cumprido por todos os municípios. E é essa a transcrição clara da LRF em seu Art. 53.

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:  
I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2o, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;  
II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;  
III - resultados nominal e primário;  
IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4o;  
V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar. (BRASIL, LCP 101/00)

No início da pesquisa foi estabelecido a coleta dados através dos anexos publicados nos demonstrativos da LRF, disponíveis nos portais eletrônicos do município.

Porém tivemos problemas na identificação de alguns portais indicados pelo município, o que dificultou e comprometeu o cronograma de coleta e validação das informações da pesquisa.

Encontramos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária apresentando inconsistência ou ausência de números em seu corpo. Também foram constatadas saldo negativos de RP, somas de Restos processados e não processados incorretas, linhas de parcelas repetidas e montantes de inscrição, baixa e pagamentos sem apresentar saldos totais.

Diante desse contexto optamos pela coleta através do canal de informações do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, órgão responsável pela fiscalização e controle externo do município objeto de pesquisa.

As informações trazidas a exame foram recortadas da base de dados do sistema do Tribunal, as quais são filtrados e apreciadas no momento de averiguação das contas anuais de todos os 417 municípios do estado da Bahia, inclusive o de Piritiba.

Portanto os dados foram validados pelos técnicos da corte de contas após a remessa das informações pelo chefe do poder executivo do município, credenciando ainda mais a fonte de informação da pesquisa.

Para realizar o julgamento das contas, diversos relatórios são encaminhados ao TCM – Ba, por ocasião da prestação de contas anual. Alguns deles contém informações dos restos a pagar.

O Demonstrativo de Despesa Orçamentária (DDO) é o relatório que compreende a execução da despesa de todo o ente, em linhas pelos projetos e atividades com cada elemento de despesa correspondente e organizadas em colunas de execução de empenho, liquidação e pagamento. Através do DDO é possível identificar o montante gerado de RP, através da equação:

$$\text{Restos a Pagar Processados Inscritos} = \text{Despesa Liquidada} - \text{Despesa Paga}$$
$$\text{Restos a Pagar não Processados Inscritos} = \text{Despesa empenhada} - \text{Despesa Liquidada}.$$

Ademais, outras peças contábeis também possuem informações de despesas a exemplo do anexo XIV da lei 4320/64, o Balanço Patrimonial. Em observação ao grupo do passivo circulante pode-se fazer a leitura completa e verificar a consistência da informação de RP na rubrica Restos a Pagar.

Deste modo são inúmeras as fontes possíveis de informações contendo a dívida através de RP do município. Optamos pela utilização do documento final da prestação de contas do Tribunal que é disponibilizado ao prefeito, após a apreciação de suas contas e recebimento dos pedidos de reconsideração das análises e recálculo, denominado Parecer Prévio e agrupamos as informações.

## 5.1 COMENTÁRIOS AOS ACHADOS DE RESTOS A PAGAR

A questão que envolve a gestão dos RP é amplamente discutida nas três esferas de governo pelo caráter oportuno de estratégia de tais rubricas para o equilíbrio fiscal das contas públicas, assim como pelo alto grau de importância dada pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Porém a importância dada a matéria limita-se, pela legislação e órgãos de controle, a comprovação do estoque apenas em final de mandato afim de garantir o cumprimento do referido art. 42 da citada lei 101/00.

O controle de forma mensal dos RP denota o compromisso com o planejamento e com a programação financeira e o cronograma de desembolso da fazenda pública e compreende

instrumento importante de defesa contra as oscilações de arrecadação próprias do sistema de repartição de receita do Federalismos Brasileiro.

Para responder a pergunta auxiliar de nosso estudo de “Como se comportou os Restos a Pagar de Piritiba durante o período de 2007 a 2017” segregamos os dados coletados em ano, gestor e estoque de Resto a Pagar.

Os registrados foram retirados das demonstrações contábeis e validadas pelo TCM, as quais apresentaram o seguinte comportamento apresentado na tabela 1:

**Tabela 1** - Evolução dos restos a pagar

<b>ANO</b>	<b>GESTOR</b>	<b>RESTOS A PAGAR</b>	<b>CRESCIMENTO</b>	<b>%</b>
2007	Jorge Gaspar Menezes	849.431,28	-	-
2008	Jorge Gaspar Menezes	479.573,46	- 369.857,82	-43,54%
2009	Carlos Alberto Silva Santos	576.407,40	96.833,94	20,19%
2010	Carlos Alberto Silva Santos	4.197.544,73	3.621.137,33	628,23%
2011	Carlos Alberto Silva	1.671.359,16	- 2.526.185,57	-60,18%
2012	Carlos Alberto Silva Santos	839.958,84	- 831.400,32	-49,74%
2013	Ivan Silva Cedraz	2.786.116,29	1.946.157,45	231,70%
2014	Ivan Silva Cedraz	5.796.836,72	3.010.720,43	108,06%
2015	Ivan Silva Cedraz	4.454.306,63	- 1.342.530,09	-23,16%
2016	Ivan Silva Cedraz	4.976.269,85	521.963,22	11,72%
2017	Samuel Oliveira Santana	3.851.449,53	- 1.124.820,32	-22,60%

Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM – BA)

Durante o período dos 10 anos da análise foram identificados quatro gestores distintos, sendo que o primeiro Sr. Jorge Gaspar Menezes e o último Sr. Samuel Oliveira Santa não tiveram suas análises de evolução correspondente a todo o seu período de governo. O primeiro pelo corte temporal da pesquisa onde não registramos o estoque do ano de 2016, e o último por ainda se encontrar em exercício de gestão e, portanto, sem dados incorridos a serem avaliados para a completude de seu mandato eletivo.

Como se pode notar pela tabela acima a variável dos RP demonstrou comportamento bastante instável, não sendo possível classificar como de crescimento ou decréscimo para todo o período ou para toda gestão.

Porém pode-se inferir através da tabela 1 que o estoque de RP oscilou significativamente ao longo dos 10 anos, mas jamais marcou abaixo dos R\$ 450.000,00, como também jamais alcançou o patamar superior a 6 milhões, durante esse período de análise. Em observação preliminar é possível identificar que a geração de riqueza anual do município deve comportar a amortização dessa dívida sem comprometer a execução do orçamento em andamento. Desta

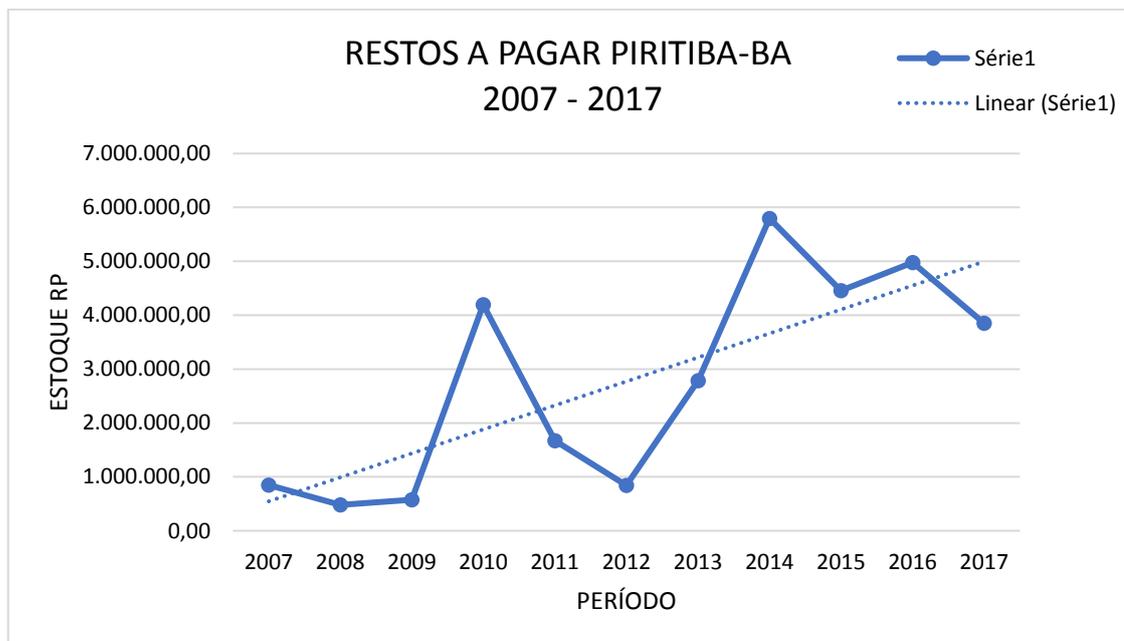
forma acreditamos que o estudo possa ser aprofundado em outra ocasião para identificar o volume aceitável de estoque de RP para o município de Piritiba analisando previamente a sua capacidade de geração de riqueza ao longo de cada exercício e seu potencial de amortização das dívidas.

O ano de 2014 com R\$ 5.796.838,72 foi o período que registrou o maior estoque de RP do município para o período de investigação. Já 2008 compreendeu o ano com menor estoque da pesquisa com R\$ 479.573,46 inscritos de dívidas empenhos não pagos.

O ano de 2010 apresentou o maior crescimento proporcional do estoque de RP com o surpreendente aumento de R\$ 3.621.137,33 então sob a responsabilidade do então prefeito Sr. Carlos Alberto Silva Santos. O próprio prefeito também conduziu no ano seguinte a maior redução do estoque de RP proporcionalmente através da baixa de R\$ 2.526.185,57.

O não cumprimento de todos os compromissos do município no ano de vigência tem comprometido o orçamento das municípios, pois como podemos observar no gráfico 1, poucos foram os decréscimos nos RP do município de Piritiba no recorte de tempo analisado, o que tem gerado para o município um problema para amortização nos anos que se seguem e talvez uma redução na oferta de bens e serviços à população local decorrente de uso de recursos novos para fazer frente a dívidas contraídas em exercícios anteriores.

**Gráfico 1** - Evolução do estoque RP



Fonte: O autor, a partir de dados da pesquisa.

Através do gráfico 1, não se pode constatar tendência por prefeito onde se pudesse inferir características vinculadas à gestão na condução do estoque da dívida, pois foram verificados aumentos e decréscimos ao longo da gestão para todos os prefeitos.

Apesar de ainda em montantes bastante volumosos em comparação ao porte econômico do município, nos anos de 2008, 2011, 2012, 2017 e 2017 observou-se redução do estoque de RP, representando pagamentos e baixas maiores que inscrições e atualizações.

Os anos de 2010, 2013 e 2014 tiveram crescimento expressivos nos estoques de Restos a Pagar passando da casa dos 100% de crescimento em relação ao ano anterior. Em uma análise preliminar nota-se que nesses períodos a administração não teve comprometimento com o planejamento da execução orçamentaria e financeira, ao não visualizar corretamente os volumes de despesa correntes que iriam incorrer até o final do exercício e suas respectivas fontes de pagamento.

De fato como ora foi mencionado nesta pesquisa, existem fatores inerentes a administração que podem influenciar a retração de arrecadação de receitas e conseqüentemente a geração de dívidas de curto prazo, contudo também é sabido que o gestor detém instrumentos de correção do equilíbrio fiscal através da retração das despesa como por exemplo a limitação de empenho, cortes de verbas discricionárias e limitação de ações consideradas não essenciais à educação, saúde e segurança. Portanto não há porque se falarmos em ação condicionante externa para justificar o desequilíbrio das contas públicas municipais sem que se faça uso das possibilidades de amenização do impacto das mesmas em nível local.

## 5.2 COMENTÁRIOS AOS ACHADOS DE DISPONIBILIDADE DE CAIXA (DC)

Para responder às questões do nosso estudo a evolução do estoque de Restos a Pagar não é suficiente, pois estabelece a visualização de apenas uma variável da correlação que pretendemos estabelecer entre dívida flutuante e os recursos disponíveis para quitá-los.

Sendo assim, também coletamos dados referentes ao montante registrado como Disponibilidade Financeira total (DFT), a qual identifica a capacidade do ente em quitar suas dívidas contraídas no próprio exercício, bem como as herdadas de outras gestões, durante a execução orçamentária e financeira.

A disponibilidade de caixa foi registrada pelo legislador da LRF como forma de proteção ao endividamento do ente e conseqüente manter o equilíbrio fiscal das contas públicas.

Para melhor compreensão entende-se como “disponibilidade de caixa” o montante que remanesce disponível após a execução contábil dos encargos e despesas compromissados a pagar até o final do exercício.

Para explorar na íntegra o conceito de Disponibilidade de caixa trouxemos a definição contida no Manual de Demonstrativos Fiscais aplicados ao setor Público (MCASP) em sua 7ª edição, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) –. “A disponibilidade de caixa bruta é composta, basicamente, por ativos de alta liquidez como Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Outras Disponibilidades Financeiras” (FONTE).

Os dados apresentados de disponibilidade de caixa no período de 2007 a 2017 foram, apresentados na tabela 2:

**Tabela 2** - Evolução da disponibilidade de caixa

ANO	GESTOR	DISPONIBILIDADES	CRESCIMENTO	%
2007	Jorge Gaspar Menezes	1.006.664,62	-	-
2008	Jorge Gaspar Menezes	360.370,96	646.293,66	-64,20%
2009	Carlos Alberto Silva Santos	1.976.008,63	1.615.637,67	448,33%
2010	Carlos Alberto Silva Santos	2.117.290,17	141.281,54	7,15%
2011	Carlos Alberto Silva	1.960.400,00	156.890,17	-7,41%
2012	Carlos Alberto Silva Santos	1.844.231,93	-116.168,07	-5,93%
2013	Ivan Silva Cedraz	1.657.341,81	-186.890,12	-10,13%
2014	Ivan Silva Cedraz	856.505,18	800.836,63	-48,32%
2015	Ivan Silva Cedraz	1.164.621,11	308.115,93	35,97%
2016	Ivan Silva Cedraz	17.102.985,51	15.938.364,40	1368,55%
2017	Samuel Oliveira Santana	14.942.107,65	2.160.877,86	-12,63%

Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM – BA), 2007-2018

Nota-se que assim como o RP, também temos para variável disponibilidade de caixa uma variação sem linearidade, ou seja, não há uma sequência padrão de crescimento ou decréscimo, e sim uma oscilação ora aumentando o montante, ora o reduzindo.

Para o período analisado também não se constatou tendência por prefeito onde se pudesse inferir características vinculadas à gestão no comportamento dessa variável.

Porém a passagem de mandato dos anos de 2008 para 2009, sob responsabilidade do Sr. Jorge para o Sr. Carlos houve um acréscimo de R\$ 1.615.637,67, o comportamento das disponibilidades foi bastante incomum em comparação aos outros períodos.

Também o período de 2015 para 2016 onde houve um aumento de R\$ 15.938.364,40 representando acréscimo de 1368,55%, também requer criteriosa análise por sua relevância no nosso trabalho.

Tendo em vista que a função precípua da administração pública não é de acumular valores nem almejar o lucro mas de aplicar os recursos disponíveis nos fins a que se destinam pode-se também caracterizar que a sobra de recursos em demasia pode ser prejudicial a administração sob pena do não cumprimento do seu papel institucional.

Registrar sobras de caixas em demasia deduz economia do recurso público e inferi frustrações de execução de despesa refletindo oportunidades de investimento e custei e que deixaram de ser realizadas.

Porém, é notório a escassez de recursos que vivenciam a maioria dos municípios do Brasil, e sobras de caixa de grande monta não é deve ser explicado apenas pela estratégia de poupança através da frustração de despesa.

Muitos são os regramentos que estabelecem especificidade a aplicação dos recursos como as que dizem respeito as matérias de recursos vinculados a Educação, Saúde, Assistência Social e também de convênios para execução de obras e despesas diversas de capital.

Ao investigar a variável de disponibilidade de caixa no ano de 2016, foi comprovado o recebimento de verbas de precatórios judiciais, que teve como ré o governo federal, decorrente de verbas repassadas à menor do antigo programa do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF).

### 5.3 COMENTÁRIOS SOBRE O RESULTADO DA EQUAÇÃO RP – DC

Ainda sobre o entendimento das variáveis apresentadas de RP e DC cumpriu-nos observar se essa equação estabelece um equilíbrio entre os componentes patrimoniais dos grupos de ativo e passivo. Em outras palavras, a equação que estabelece relação entre Restos a Pagar frente a disponibilidade de Caixa representa o equilíbrio fiscal da entidade para fins de avaliação desta pesquisa.

Para essa equação é comum atribuir o conceito de solvência ou liquidez que segundo Gittman (2004, p. 46) é a capacidade da empresa de cumprir as obrigações de curto prazo a medida que elas vencem.

**Tabela 3 - Restos a Pagar X Disponibilidades**

<b>ANO</b>	<b>GESTOR</b>	<b>RESTOS A PAGAR</b>	<b>DISPONIBILIDADES</b>	<b>RESULTADO</b>
2007	Jorge Gaspar Menezes	849.431,28	1.006.664,62	157.233,34
2008	Jorge Gaspar Menezes	479.573,46	360.370,96	-119.202,50
2009	Carlos Alberto Silva Santos	576.407,40	1.976.008,63	1.399.601,23
2010	Carlos Alberto Silva Santos	4.197.544,73	2.117.290,17	-2.080.254,56
2011	Carlos Alberto Silva	1.671.359,16	1.960.400,00	289.040,84
2012	Carlos Alberto Silva Santos	839.958,84	1.844.231,93	1.004.273,09
2013	Ivan Silva Cedraz	2.786.116,29	1.657.341,81	-1.128.774,48
2014	Ivan Silva Cedraz	5.796.836,72	856.505,18	-4.940.331,54
2015	Ivan Silva Cedraz	4.454.306,63	1.164.621,11	-3.289.685,52
2016	Ivan Silva Cedraz	4.976.269,85	17.102.985,51	12.126.715,66
2017	Samuel Oliveira Santana	3.851.449,53	14.942.107,65	11.090.658,12

Fonte: O autor, 2018

Conforme tabela 3 destacamos os anos em que os recursos economizados, ou seja as disponibilidades de caixa registradas, foram superadas pelo estoque de restos a pagar. Isso aconteceu os anos de 2008, 2010, 2013, 2014 e 2015 nos governos de Jorge(1), Carlos (1) e Ivan(3). O Governo de Samuel não escreveu restos a pagar superiores ao seu montante de disponibilidades até o momento do final desta pesquisa.

Os anos de 2009, 2012, 2016 e 2017 tiveram resultados positivos com sobras de caixas em comparação aos RP registrados e configuram equilíbrio fiscal das contas públicas da cidade para efeito do objetivo do estudo.

Ou seja, em 5 das 11 observações de resultado da equação houve desequilíbrio entre os componentes patrimoniais do ativo circulante e passivo circulante, e demonstram fragilidade nos mecanismos de planejamento e controle da execução orçamentária e financeira do município.

#### 5.4 O JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS

Nosso estudo coletou dados referente ao julgamento das contas anuais dos gestores para o período sob análise de modo a descrever relação entre o controle dos Restos a Pagar frente a disponibilidade financeira, e a influência da apreciação das contas pelo Órgãos de Controle Externo, o TCM – BA.

Registramos o decisório final apontado pelo TCM e este deve ser entendido como sendo a opinião da maioria dos conselheiros referentes aos achados das contas anuais de cada Gestor, após processo de contestação nos pedidos de reconsideração. A abertura do processo de reconsideração faz parte do atendimento a legislação brasileira que assegura direitos imprescindíveis e aplicados ao julgamento das contas anuais quais sejam: ampla defesa e o contraditório.

O mérito das contas analisadas pelo TCM – Ba obedece ao critério de reconhecimento e atendimento as principais obrigações e vedações atribuídas a gestão pública municipal e constantes na Constituição Federal, Lei 4320/64, Lei de Responsabilidade Fiscal 101/00 e Lei 8666/93.

São realizadas técnicas contábeis tais como as auditorias, inspeções e perícias para comprovar atendimento as regras, especialmente no que tange a aplicação dos gastos mínimos constitucionais e legais baseados na Receita Corrente Liquida (RCL) tais como: em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) da Educação 25% da RCL, Ações e Serviços Públicos em Saúde (ASP) 15% da RCL, Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) 60% da arrecadação do fundo, e o montante máximo permitido a ser aplicado com despesa de Pessoal (54%) da RCL.

Junta-se a estes o atendimento às leis de licitações e contratos, com rigoroso critério de observância as modalidades de licitação. Esses itens são considerados de extrema relevância no julgamento e o seu descumprimento compromete o mérito das contas pois são classificados como vícios insanáveis, levando fatalmente a rejeição das contas.

Outras matérias a exemplo da transferências correta do Duodécimo ao Legislativo, cobrança da Dívida ativa e encaminhamento de documentos ao TCM-BA também são observados, mas com menor proporção de influência no mérito das contas anuais.

Desde modo após a checagem de toda a documentação pelo TCM, é emitido o Parecer opinativo que pode conter os seguintes julgamentos: Aprovação, Aprovação com ressalvas e Rejeição.

O julgamento dos gestores no período ficou assim definido, conforme disposto na tabela 4:

**Tabela 4 - Julgamento das Contas Anuais**

<b>ANO</b>	<b>GESTOR</b>	<b>DECISÃO TCM</b>
2007	Jorge Gaspar Menezes	REJEIÇÃO
2008	Jorge Gaspar Menezes	REJEIÇÃO
2009	Carlos Alberto Silva Santos	APROVAÇÃO C/RESSALVAS
2010	Carlos Alberto Silva Santos	APROVAÇÃO C/RESSALVAS
2011	Carlos Alberto Silva	REJEIÇÃO
2012	Carlos Alberto Silva Santos	APROVAÇÃO C/RESSALVAS
2013	Ivan Silva Cedraz	APROVAÇÃO C/RESSALVAS
2014	Ivan Silva Cedraz	REJEIÇÃO
2015	Ivan Silva Cedraz	REJEIÇÃO
2016	Ivan Silva Cedraz	REJEIÇÃO
2017	Samuel Oliveira Santana	SEM APRECIÇÃO

Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM – BA),2018

Do total das contas analisadas houve seis rejeições, quatro aprovações com ressalvas e uma decisão ainda não apreciada. A conta não apreciada do gestor Samuel Santana até o presente momento não havia sido sorteada para análise não sendo portanto objeto de julgamento.

## 5.5 COMPARATIVO MÉRITO X SOLVÊNCIA

De posse das informações de solvência das contas anuais, assim entendido resultado do cálculo do estoque de restos a pagar contra as disponibilidades financeiras registradas, e a composição do mérito de julgamento das contas anuais foi possível interpretar a relação de influência desejada.

Os valores de solvência que foram registrados com sinal negativo identificam que o estoque de dos restos a pagar ultrapassam o montante da disponibilidade de caixa escriturado em balanço e encaminhado ao tribunal de contas. Desta forma há comprovado o desequilíbrio fiscal e representa a incapacidade do município de quitar suas obrigações de curto prazo (dividas flutuante) provenientes de restos a pagar utilizando se seus próprios recursos de caixa e equivalentes financeiros de caixa.

**Tabela 5 - Julgamento das Contas Anuais**

<b>ANO</b>	<b>GESTOR</b>	<b>SOLVÊNCIA</b>	<b>MÉRITO CONTAS ANUAIS</b>
2007	Jorge Gaspar Menezes	157.233,34	REJEIÇÃO
2008	Jorge Gaspar Menezes	-119.202,50	REJEIÇÃO
2009	Carlos Alberto Silva Santos	1.399.601,23	APROVAÇÃO C/RESSALVAS
2010	Carlos Alberto Silva Santos	-2.080.254,56	APROVAÇÃO C/RESSALVAS
2011	Carlos Alberto Silva	289.040,84	REJEIÇÃO
2012	Carlos Alberto Silva Santos	1.004.273,09	APROVAÇÃO C/RESSALVAS
2013	Ivan Silva Cedraz	-1.128.774,48	APROVAÇÃO C/RESSALVAS
2014	Ivan Silva Cedraz	-4.940.331,54	REJEIÇÃO
2015	Ivan Silva Cedraz	-3.289.685,52	REJEIÇÃO
2016	Ivan Silva Cedraz	12.126.715,66	REJEIÇÃO
2017	Samuel Oliveira Santana	11.090.658,12	SEM APRECIÇÃO

Fonte: Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCM – BA), 2018

## 6 ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO PARA COLETA DE DADOS

Durante a pesquisa foram utilizadas coleta de dados escriturados e publicados do município de Piritiba – BA, do período de 2007 a 2017, referente as seções da dívida flutuante – Restos a Pagar, disponibilidades financeiras e mérito das contas anuais jugadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios.

De posse dos dados tabulamos atribuímos o conceito de Solvência sobre RP (SRP) através do cálculo do produto da DFT contra o estoque de Restos a Pagar Total (RPT) registrados, considerando que SRP representa o quanto de recursos estão disponíveis para cobrir o estoque de Restos a Pagar.

Desde modo, averiguamos se de fato existiam condições de pagamento dessas obrigações utilizando-se os saldos financeiros escriturados ao final de cada exercício, tendo como critério o volume de caixa e equivalentes de caixa (bancos e créditos a receber de curto prazo).

Em outro momento, após o levantamento desses dados, realizamos o cruzamento das informações para alinhar o comportamento das disponibilidades e dos restos a pagar por competência e gestão e, deste modo averiguamos o nível de vinculação desses com a administração responsável pelo gerenciamento no executivo. Dando seguimento à sequência de comparativos, trouxemos o parecer das contas anuais realizados pelo tribunal, em uma sequência histórica de 10 anos, como forma de identificar a importância da SRP no decisório emitido pelo órgão de controle externo.

Os objetivos específicos do estudo também foram alcançados na medida que foi possível identificar o comportamento da dívida de Restos a Pagar nos últimos 10 anos de gestão municipal, e identificar as oscilações por gestão.

Também foi possível compreender o comportamento do estoque das reservas financeiras no município e sua relação com os restos a pagar no decorrer dos anos e assim estabelecer o nível de solvência sobre os RP.

Os confrontos de dados coletas também foram uteis para compreender o comportamento das disponibilidades financeiras e estabelecer a relação com a gestão para verificar o nível de economia dos recursos em cada período.

Por fim, ao perpassar cada etapa da pesquisa diversas questões vieram à tona sobre o tema que podem vir a dar sequência deste trabalho, como por exemplo, qual os motivos dos picos de Restos a Pagar e Disponibilidade apresentados ao longo do período? Quais os fatores influenciam no mérito da avaliação das contas anuais dos municípios por parte dos Tribunais

de Contas? Existe um nível de endividamento de Restos a Pagar desejável para os municípios com os restos a pagar? Quais os fatores poderiam frear a geração de restos a pagar em saldos para sua quitação independente da Lei de Responsabilidade Fiscal?

Esses questionamentos podem ser objeto de investigações posteriores para aprofundar os assuntos haja vista percebermos o quanto é denso o tema e tamanho é o impacto que representa nas contas públicas municipais.

Havendo ou não acompanhamento sistemático da solvência sobre os RP's entendemos que o município deve atentar periodicamente ao estoque da dívida e de sua efetiva geração de caixa para cobri-las se valendo das peças orçamentárias e relatórios contábeis para nortear suas ações de ajuste e tomadas de decisões antes mesmo de se configurar em RP.

Sendo assim, ao final desse estudo pode-se observar através do comportamento das variáveis de RP, DC e Solvência que no município de Piritiba para a década de análises de dados da pesquisa que a gestão não foi comprometida com o endividamento, não fez uso das ferramentas de controle da despesa e ajustes fiscais e que o TCM não apreciou as contas anuais tendo a solvência de RP como importante aspecto de aprovação.

## 7 CONCLUSÃO

Por fim, pode-se constatar que o município de Piritiba comprometeu seu orçamento de exercícios seguintes com valores consideráveis altos para o seu porte, inscrevendo despesas de curto prazo, não quitadas no próprio exercício corrente, dificultando a boa gestão fiscal durante toda a década compreendida da análise, tendo que utilizar de expressivas somas de recursos novos para honrar despesas de exercícios anteriores.

Percebeu-se também através das evidências de disponibilidade de Caixa coletados através dos demonstrativo contábeis, que o município de Piritiba poupou recursos em alguns exercícios em níveis também considerados altos para o porte do Ente, ora por impedimento da lei ora por não observar o planejamento adequado da programação financeira e cronograma de desembolso.

Quando comparamos as variáveis de disponibilidade financeira e restos a pagar foi possível identificar que em 5 anos do total de 12 pesquisados os RP superaram o estoque de recursos disponíveis para quitá-las. Ou seja, caso fosse necessário a quitação apenas das dívidas de restos a pagar inscritos, o município disponha de meios, ao não ser desfazendo do seu ativo permanente. Cabe ressaltar que para o presente estudo, não foram coletadas as dívidas Fundada ou Consolidada, cujo prazo decorre de promessas de pagamento superior a 12 meses, como por exemplo empréstimos, parcelamentos e financiamentos.

Ainda que seja legalmente aceito pelas normas do direito financeiros, LRF e Lei 4320/64, em que o volume de Restos a Pagar inscritos que seja proporcional ao montante da disponibilidade financeira, não pode-se dizer que os recursos herdados registrados eram suficientes, pois os mesmos são divididos por fontes de recursos e modalidade de aplicação, ou seja vinculados pelo seu propósito. Sendo assim, ainda que em muitos casos tenha-se observado o regramento do Art. 42 da LRF, as despesas compromissadas necessitariam ser discriminadas pela fonte de recursos, deixando ainda mais difícil a quitação das obrigações devidas e não quitadas.

Neste estudo de caso, fora explorado um vertente do endividamento público pouco explorada pela gestão municipal e demonstrado a importância do tema para o entendimento de variáveis relevantes para controle do endividamento público municipal.

O objetivo do estudo foi alcançado ao demonstrar que a Solvência dos Restos a Pagar em comparação a disponibilidade financeira total não foi influente para o decisório do mérito das Contas Anuais por parte do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia no período de 2007 a 2017.

Percebemos que o comportamento do estoque de restos a pagar no período de análise também não sofreu influência do decisório do mérito das contas anuais do ano anterior pois em alguns casos foram observados crescimentos do restos a pagar e decréscimos na capacidade de pagamento posterior dessas inscrições representados pela monta de recursos financeiros (Disponibilidades Financeiras) herdados do exercício anterior.

Por fim, a pesquisa ao explorar o tema em estudo de caso possibilitou compreender a dinâmica de evolução do endividamento sob a análise do curto prazo, do grupo de restos a pagar, em um município de pequeno porte, que pode servir como ponto de partida para avaliações similares por municípios vizinhos que detenham as mesmas características, assim como pode vir a ampliar o escopo de análises dos Tribunais de Contas ao promover uma avaliação específica e temporal do tema em uma sequência de longo prazo.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA JUNIOR, M. F. de. **Restos a Pagar e Artíficos Contábeis**. Nota Técnica. Disponível em: <<http://mansueto.files.wordpress.com/2011/02/nota-rap-20111.pdf>>. Acesso em: 22 jul. 2018.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- BRASIL. **Constituição Federal do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.
- \_\_\_\_\_. **Lei Federal nº 4.320 de 17 de Março de 1964**. Dispõe sobre as Normas Gerais para elaboração e controle do orçamento. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.compilado.htm)>. Acesso em: 14 out 2015.
- \_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: <[gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp.101.htm](http://gov.br/ccivil_03/leis/lcp.101.htm)>. Acesso em: 03 out. 2015.
- FERRARI, Sérgio. **Constituição Estadual e Federação**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- LIMA D.V.; CASTRO, R.G. **Contabilidade Pública**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- NASCIMENTO, E.R.; DEBUS, I. Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília: Ministério da Fazenda, 2002.
- NASCIMENTO, Leonardo do; CHERMAM, Bernardo. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.
- PREFEITURA Municipal de Piritiba. Disponível em: <<https://piritiba.ba.gov.br/>>. Acesso em: 08 ago. 2018.
- REZENDE, Amaury José, SLOMSKI, Valmor, CORRAR, Luiz João. **A Gestão Pública Municipal e a Eficiência dos Gastos Públicos: Uma investigação empírica entre as políticas públicas e o índice de desenvolvimento humano (IDH) dos municípios do Estado de São Paulo**. Revista Universo Contábil. Blumenau, v. 1, n. 1, p. 1-15, 2005.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira; MEDEIROS, Otavio Ladeira de. **Dívida Pública: a experiência brasileira**. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional: Banco Mundial, 2009.

TRIBUNAL de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. **Contas atuais.** Disponível em: <<https://www.tcm.ba.gov.br/consulta/legislacao/decisoes/contas-anuais/>>. Acesso em: 20/07/2018 a 02/10/2018.