

RESTOS A PAGAR, PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO E QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO: UMA REVISÃO QUALITATIVA DA PRODUÇÃO ACADÊMICA BRASILEIRA

Francisco de Assis do Nascimento

Mestre em Administração pela Universidade da Amazônia (UNAMA). Pós-graduado em Gestão Pública pela FAEL. Especialista em Gestão de Instituições Públicas pelo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Rondônia (IFRO). Contador da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), João Pessoa, Paraíba, Brasil.

<https://orcid.org/0009-0009-3521-5646>

E-mail: nascimento88957@gmail.com

DOI-Geral: <http://dx.doi.org/10.47538/RA-2026.V5N3>

DOI-Individual: <http://dx.doi.org/10.47538/RA-2026.V5N3-08>

RESUMO: Os restos a pagar conectam o orçamento anual à continuidade de compromissos que ultrapassam o exercício, mas também podem revelar distâncias entre planejamento, empenho, execução física e pagamento. Este artigo analisa como a produção acadêmica brasileira aborda a relação entre restos a pagar, planejamento orçamentário e qualidade do gasto público. Desenvolveu-se revisão narrativa qualitativa de artigos, dissertações, textos técnicos, legislação e manuais institucionais. A literatura indica que a inscrição pode decorrer de características legítimas de contratos e investimentos, mas também de contingenciamentos, limites financeiros, planejamento insuficiente, pressão de fim de exercício e baixa capacidade de execução. Conclui-se que a gestão responsável exige monitoramento contínuo, integração entre áreas, transparência e avaliação do resultado das despesas.

PALAVRAS-CHAVE: Restos a Pagar. Planejamento Orçamentário. Qualidade do Gasto Público. Execução Orçamentária. Transparência.

OUTSTANDING PAYABLES, BUDGET PLANNING AND PUBLIC SPENDING QUALITY: A QUALITATIVE REVIEW OF BRAZILIAN ACADEMIC PRODUCTION

ABSTRACT: Outstanding payables connect the annual budget to the continuity of commitments that extend beyond the fiscal year, but they may also reveal gaps between planning, commitment, physical execution and payment. This article analyzes how Brazilian academic production addresses the relationship between outstanding payables, budget planning and public spending quality. A qualitative narrative review of articles, dissertations, technical papers, legislation and institutional manuals was developed. The literature indicates that registration may stem from legitimate characteristics of contracts and investments, but also from contingencies, financial limits, insufficient planning, year-end pressure and low implementation capacity. It concludes that responsible management requires continuous monitoring, integration among areas, transparency and assessment of spending results.

KEYWORDS: Outstanding Payables. Budget Planning. Public Spending Quality. Budget Execution. Transparency.

INTRODUÇÃO

O orçamento público organiza escolhas coletivas, transforma prioridades em autorizações de gasto e fornece um parâmetro para o acompanhamento da execução governamental. No entanto, a utilidade do orçamento como instrumento de planejamento depende de que a autorização anual dialogue com a capacidade administrativa de contratar, executar, liquidar e pagar as despesas. Quando parcelas relevantes dos empenhos são transferidas para exercícios posteriores, por meio dos restos a pagar, o acompanhamento do gasto deixa de se limitar à lei orçamentária vigente e passa a exigir leitura integrada dos compromissos acumulados. Essa característica torna os restos a pagar um tema relevante para a gestão fiscal, para a transparência e para a avaliação da qualidade do gasto público.

A Lei nº 4.320/1964 define os restos a pagar como despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-as entre processadas e não processadas. A classificação não é apenas formal. Os restos processados correspondem a obrigações já liquidadas, enquanto os não processados indicam despesas cujo objeto ainda não foi reconhecido como entregue ou prestado. A diferença informa riscos distintos: no primeiro caso, a atenção recai sobre a programação financeira e o cumprimento de obrigação já constituída; no segundo, exige-se acompanhamento do objeto, do prazo, da pertinência do empenho e da continuidade do interesse público (Brasil, 1964; Brasil, 1986; Tesouro Nacional, 2025a).

Em condições compatíveis com a execução de contratos, obras, transferências e aquisições de maior complexidade, a inscrição em restos a pagar pode preservar compromissos legítimos que não puderam ser quitados dentro do exercício. O problema surge quando esse mecanismo passa a compensar planejamento insuficiente, liberação tardia de limites, baixa capacidade de execução, registro antecipado de despesas ou estratégias voltadas a proteger dotações de eventual perda. Nesses cenários, a inscrição altera a relação entre orçamento aprovado, execução efetiva e desembolso financeiro, com repercussões para a compreensão do esforço fiscal e da entrega de bens e serviços à sociedade (Silva, 2007; Carvalho, 2013; Cavalcanti, 2018).

A produção acadêmica brasileira tem abordado o tema por ângulos complementares. Parte dos estudos discute a perda de credibilidade orçamentária e a

formação de um orçamento executado em mais de um exercício; outra parte investiga os determinantes da inscrição, os efeitos de contingenciamentos, os cancelamentos e a utilização de restos a pagar em políticas setoriais. Também surgiram análises sobre incentivos eleitorais, pressão de fim de exercício e uso de empenhos como mecanismo de carry-over, isto é, de postergação da execução para além do período anual originalmente autorizado (Aquino; Azevedo, 2017; Vieira; Santos, 2018; Almeida; Sakurai; Almeida, 2023; Araújo; Lins; Diniz, 2022).

Diante dessa literatura, o artigo pergunta como a produção acadêmica brasileira interpreta a relação entre restos a pagar, planejamento orçamentário e qualidade do gasto público. O objetivo geral é analisar, por meio de revisão narrativa qualitativa, os principais argumentos, achados e limitações presentes nos estudos brasileiros sobre o tema. Especificamente, busca-se apresentar o enquadramento normativo dos restos a pagar; identificar fatores associados à sua inscrição, execução e cancelamento; discutir seus efeitos sobre planejamento, transparência e qualidade do gasto; e sistematizar diretrizes gerenciais para uma utilização responsável do instrumento.

A análise não presume que todo estoque de restos a pagar represente falha de gestão, nem que a redução numérica isolada seja suficiente para melhorar o gasto. A qualidade da despesa exige observar a aderência ao planejamento, a regularidade da execução, a efetiva entrega do objeto, a tempestividade dos pagamentos, a transparência dos compromissos e a capacidade de os recursos produzirem resultados. Essa perspectiva evita opor, de forma simplificada, flexibilidade e responsabilidade fiscal. O desafio é identificar quando a flexibilidade atende a características reais da política pública e quando passa a enfraquecer a função orientadora do orçamento.

METODOLOGIA

O estudo adota revisão bibliográfica narrativa, de natureza qualitativa, exploratória e descritiva. A opção metodológica decorre do objetivo de interpretar, de forma integrada, a produção acadêmica brasileira sobre restos a pagar e articulá-la com normas, manuais e documentos institucionais que estruturam a execução orçamentária. Diferentemente de uma revisão sistemática, a revisão narrativa não pretende exaurir todas

as publicações disponíveis nem produzir estimativas quantitativas de efeito; seu foco é construir uma síntese contextual, explícita quanto ao recorte e orientada por problema de pesquisa definido (Rother, 2007; Gil, 2019).

Foram considerados artigos científicos, dissertações, monografias premiadas, textos para discussão e documentos técnicos publicados no Brasil, especialmente aqueles que tratam de restos a pagar, anualidade orçamentária, credibilidade do orçamento, contingenciamento, execução financeira, cancelamentos, gasto público e gestão fiscal. O corpus foi complementado por fontes oficiais relevantes para o desenho institucional, entre elas a Constituição Federal, a Lei nº 4.320/1964, a Lei de Responsabilidade Fiscal, o Decreto nº 93.872/1986, o Decreto nº 9.428/2018, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o Manual de Demonstrativos Fiscais, o Manual Técnico de Orçamento e bases do Tesouro Transparente.

A busca foi orientada pelos descritores “restos a pagar”, “planejamento orçamentário”, “qualidade do gasto público”, “execução orçamentária”, “credibilidade orçamentária”, “cancelamento de restos a pagar”, “programação financeira”, “despesa pública” e “orçamento público brasileiro”. Foram priorizados textos com autoria identificada, aderência direta ao problema e disponibilidade para consulta. Excluíram-se materiais promocionais, comentários sem base documental, registros duplicados e fontes que apenas mencionavam os restos a pagar sem analisá-los de modo substantivo.

A interpretação organizou-se em quatro eixos: fundamentos normativos e contábeis do instituto; argumentos da literatura sobre credibilidade e anualidade; evidências sobre determinantes, contingenciamentos e cancelamentos; e implicações para planejamento, controles e qualidade do gasto. O texto não avalia empiricamente um órgão específico e não pretende generalizar causalidades para todos os entes federativos. Seus resultados consistem em uma síntese analítica da produção selecionada, útil para a reflexão de gestores, contadores, analistas de orçamento e pesquisadores.

RESTOS A PAGAR NO CICLO ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

O orçamento brasileiro é estruturado por instrumentos de planejamento e autorização que articulam PPA, LDO e LOA. A Constituição estabelece a integração

entre planejamento plurianual, diretrizes e orçamento anual; a Lei nº 4.320/1964 disciplina os estágios da despesa; e a Lei de Responsabilidade Fiscal relaciona a execução a metas fiscais, disponibilidade de caixa e limites de gestão. Esse arranjo pressupõe que a autorização da despesa esteja conectada a escolhas de médio prazo e à programação anual. Os restos a pagar surgem justamente na fronteira entre a anualidade da autorização e a continuidade material de contratos, obras e políticas que nem sempre se encerram no mesmo exercício (Brasil, 1988; Brasil, 1964; Brasil, 2000).

O empenho reserva a dotação necessária ao pagamento e cria, para a Administração, a obrigação de acompanhar a execução do compromisso. A liquidação verifica o direito adquirido pelo credor a partir da entrega do material, da prestação do serviço ou da execução da etapa contratual. O pagamento, por sua vez, extingue a obrigação mediante saída de recursos financeiros. Quando o pagamento não ocorre até o encerramento do exercício, a despesa é inscrita em restos a pagar. Essa sequência demonstra que o instituto não substitui os estágios da despesa; ele registra a permanência de uma obrigação ou de um compromisso de execução que ultrapassou o ano financeiro (Noblat et al., 2014; Tesouro Nacional, 2025a).

Os restos a pagar processados representam despesas liquidadas e não pagas. Neles, a Administração já reconheceu a ocorrência do fato gerador e a exigibilidade do crédito, o que torna especialmente relevante a compatibilização entre liquidação, fluxo de caixa e cronograma de desembolso. A demora injustificada no pagamento pode afetar fornecedores, aumentar custos de transação e comprometer a confiança nas relações contratuais. Por isso, a existência de restos processados não deve ser analisada apenas como estoque contábil, mas como sinal de obrigações que exigem gestão financeira tempestiva e fundamentação para eventuais atrasos.

Os restos a pagar não processados, por sua vez, correspondem a empenhos ainda não liquidados. Eles podem decorrer de etapas físicas pendentes, transferências em execução, obras plurianuais, cronogramas de fornecimento que ultrapassaram o exercício ou procedimentos que ainda dependem de ateste. Também podem refletir dificuldades de planejamento, contratações iniciadas tardiamente, falhas na instrução processual ou empenhos emitidos sem expectativa realista de execução. A distinção é importante porque o mero valor inscrito não revela, por si só, a qualidade da despesa: é necessário examinar

idade, objeto, estágio, fonte de recursos, risco de cancelamento e aderência ao planejamento original.

O Decreto nº 93.872/1986 consolidou regras para a inscrição e a anulação de empenhos não liquidados, enquanto o Decreto nº 9.428/2018 atualizou critérios de validade, bloqueio e cancelamento de restos a pagar não processados. A disciplina busca impedir que empenhos permaneçam indefinidamente no sistema sem perspectiva de execução, preservando, ao mesmo tempo, situações em que haja continuidade comprovada ou interesse público justificado. A norma, contudo, não dispensa análise gerencial. A decisão de manter um resto a pagar depende de evidências sobre o objeto, a vigência, a disponibilidade financeira e a conveniência de prosseguir com a despesa (Brasil, 1986; Brasil, 2018).

A literatura sobre anualidade destaca que a inscrição em restos a pagar flexibiliza a separação rígida entre exercícios. Carvalho (2013) observou que, ao permanecerem em execução por vários anos, dotações inicialmente anuais ganham comportamento plurianual. Essa característica pode ser compatível com investimentos e transferências complexas, mas também pode tornar menos nítida a fronteira entre recursos destinados ao orçamento vigente e compromissos herdados. O desafio gerencial consiste em conciliar continuidade da ação pública, transparência sobre obrigações assumidas e preservação do sentido do orçamento como instrumento de escolha anual e controle democrático.

O sistema de informações também ocupa posição central nessa discussão. O SIAFI registra etapas da execução, permite acompanhar empenhos, liquidações, pagamentos e saldos, além de apoiar a produção de informações para controle e prestação de contas. O Tesouro Transparente, por sua vez, disponibiliza painel e bases de dados sobre restos a pagar, facilitando análises por tipo de despesa, função e situação do estoque. A disponibilidade de dados não garante, entretanto, interpretação adequada. A informação precisa ser combinada com conhecimento do objeto, dos processos de contratação e da programação financeira para produzir diagnóstico útil (Tesouro Nacional, 2024; Tesouro Nacional, 2026a).

A contabilidade aplicada ao setor público contribui para essa leitura ao aproximar a execução orçamentária da análise patrimonial e financeira. O MCASP orienta

procedimentos que permitem relacionar o orçamento, o patrimônio e as demonstrações contábeis, enquanto o MDF padroniza a evidenciação fiscal. Assim, a gestão de restos a pagar não se reduz ao encerramento do exercício; ela envolve registros consistentes, conciliações, análise de disponibilidade de caixa, observância de limites e transparência sobre passivos e compromissos. A qualidade do dado contábil é condição para que gestores e órgãos de controle identifiquem riscos com antecedência (Tesouro Nacional, 2025a; Tesouro Nacional, 2025b).

Em síntese, os restos a pagar cumprem função de continuidade, mas introduzem uma camada adicional de complexidade no ciclo orçamentário. Seu acompanhamento exige que o órgão distinga despesas liquidadas de compromissos ainda em formação, identifique causas da postergação, mantenha evidências documentais e avalie o impacto do estoque sobre o orçamento do exercício seguinte. A existência do instrumento é compatível com a administração pública; o ponto crítico é a governança que orienta sua utilização, execução e eventual cancelamento.

A PRODUÇÃO ACADÊMICA BRASILEIRA SOBRE RESTOS A PAGAR

A produção acadêmica brasileira sobre restos a pagar reúne análises conceituais, estudos de caso, investigações setoriais e pesquisas quantitativas. A diversidade de abordagens evidencia que o fenômeno não pode ser explicado por uma única causa. Em alguns contextos, a inscrição decorre de características objetivas do ciclo de investimento; em outros, relaciona-se a limitações de pagamento, atrasos de contratação, fragmentação da execução, planejamento superestimado, incentivos para preservar dotações ou pressão para executar despesas próximo ao encerramento do exercício. A literatura converge, porém, na necessidade de avaliar o instituto além da contabilidade formal.

Um marco importante do debate é o estudo de Aquino e Azevedo (2017), que discute a perda de credibilidade orçamentária associada ao uso recorrente de restos a pagar. Os autores argumentam que, quando parcelas significativas da execução se deslocam para exercícios posteriores, o orçamento anual deixa de representar de modo suficiente o espaço de decisão sobre recursos públicos. A crítica não é dirigida à existência de exceções à anualidade, mas à transformação de uma ferramenta de

continuidade em mecanismo permanente de flexibilização, capaz de reduzir a transparência da alocação efetiva dos recursos.

Silva (2007) relaciona os restos a pagar à sustentabilidade fiscal e à qualidade do gasto público, chamando atenção para a necessidade de compatibilizar empenhos, pagamentos e disponibilidade financeira. A reflexão é relevante porque um orçamento pode registrar alta execução pelo estágio do empenho sem que isso se traduza, no mesmo período, em entrega integral de bens, serviços ou transferências. A avaliação da qualidade do gasto, portanto, exige acompanhar não apenas a autorização e o empenho, mas também a liquidação, o pagamento, o resultado físico e a eventual permanência de saldos em exercícios posteriores.

Carvalho (2013) examinou a relação entre restos a pagar e anualidade orçamentária no Poder Executivo Federal e apontou que as dotações podem permanecer em execução por vários anos. A autora associa esse comportamento à tensão entre a anualidade jurídica e a dinâmica operacional de despesas discricionárias. A contribuição do estudo está em demonstrar que a discussão sobre restos a pagar não se limita à gestão de encerramento: ela alcança o desenho do planejamento, a capacidade de execução e a necessidade de transparência sobre o tempo necessário para que uma dotação autorizada se converta em política entregue.

A pesquisa de Cavalcanti (2018), realizada com gestores públicos federais, amplia a compreensão dos determinantes da inscrição. Entre os fatores identificados estão liberação tardia de dotações e limites, discrepância entre limites de empenho e de pagamento, interesse em evitar a perda de recursos, falta de planejamento, descentralização de despesas, emendas parlamentares, incertezas relativas à LOA e imprevisibilidade da execução de obras. O estudo é particularmente útil por demonstrar que os restos a pagar resultam da interação entre normas, incentivos, processos e capacidade administrativa, e não apenas de uma decisão isolada do ordenador de despesa.

Os estudos sobre saúde evidenciam efeitos específicos do contingenciamento e dos restos a pagar em políticas vinculadas. Vieira (2016) examinou despesas com ações e serviços públicos de saúde da União e discutiu como a inscrição e o cancelamento de restos podem afetar a leitura do financiamento e das contas de saúde. Vieira e Santos (2018) analisaram o contingenciamento de pagamentos no orçamento federal do SUS e

destacaram que limites de pagamento insuficientes favorecem a postergação de desembolsos. A lição geral é que a análise do instrumento precisa considerar particularidades setoriais, critérios de apuração e consequências da execução financeira para a continuidade dos serviços.

O cancelamento de restos a pagar também recebeu atenção em pesquisas aplicadas. Ferreira (2022), ao investigar determinantes de cancelamento em unidade da Marinha, associou o fenômeno à baixa capacidade de execução diante de dotações autorizadas e à transferência de despesas para exercícios futuros. O resultado não autoriza generalizações automáticas para toda a Administração, mas reforça a hipótese de que estoques elevados podem sinalizar desalinhamento entre autorização orçamentária e capacidade de transformar recursos em entregas. Em vez de avaliar apenas o volume cancelado, a gestão deve investigar causas, idade do saldo e impactos sobre objetivos do programa.

Estudos de caso em organizações federais também mostram que a dinâmica de restos a pagar depende do perfil da instituição e de suas rotinas. Andrade (2022), ao analisar a execução do Cade, examinou a hipótese de utilização do instrumento como forma de postergar a execução e destacou a importância de cruzar dados do SIAFI com entrevistas e análise processual. Esse tipo de investigação contribui para deslocar o debate de afirmações genéricas para diagnósticos situados, capazes de identificar se o estoque resulta de contratos legítimos, de limitações financeiras, de falhas no planejamento ou de problemas na governança do processo.

A pesquisa sobre incentivos político-eleitorais acrescenta outra camada ao debate. Almeida, Sakurai e Almeida (2023) encontraram evidências de diferenças na inscrição de restos a pagar entre municípios conforme condições de mandato e calendário eleitoral. Ainda que os resultados se refiram ao contexto municipal, eles mostram que regras fiscais e incentivos políticos podem influenciar decisões de execução. A contribuição para a discussão de qualidade do gasto é lembrar que a gestão orçamentária não ocorre em ambiente puramente técnico: ela é afetada por incentivos institucionais, por relações entre planejamento e execução e por mecanismos de responsabilização.

A literatura recente sobre pressão de fim de exercício também problematiza a lógica de ‘usar ou perder’ a dotação. Araújo, Lins e Diniz (2022) discutem o fenômeno

em universidades federais e relacionam a execução acelerada ao fim do período com a inscrição de restos a pagar. A questão central não é negar a necessidade de executar recursos autorizados, mas evitar que o calendário orçamentário induza decisões apressadas, contratações com planejamento insuficiente ou empenhos que não correspondam a cronograma realista de entrega. A qualidade exige que a oportunidade do gasto seja tão relevante quanto seu valor formal.

O levantamento de Assumpção (2023) sobre pesquisas de orçamento público brasileiro evidencia que a produção acadêmica ainda enfrenta desafios de dados, padronização e integração entre etapas do ciclo orçamentário. No caso dos restos a pagar, essa observação é especialmente pertinente: a análise requer acompanhar a trajetória do empenho por mais de um exercício e relacioná-la a informações sobre programa, função, fonte, objeto, liquidação, pagamento e resultado. Estudos que observam somente uma etapa podem superestimar ou subestimar problemas, razão pela qual a literatura mais consistente combina perspectivas jurídica, contábil, financeira e de políticas públicas.

Em conjunto, as pesquisas analisadas sugerem que os restos a pagar são um indicador de atenção gerencial, e não um veredito automático sobre a qualidade de uma despesa. Estoques podem refletir maturação de obras e transferências, mas também podem revelar fragilidades de planejamento, baixa capacidade de execução, programação financeira incompatível ou mecanismos de proteção de orçamento. A interpretação adequada depende de recortes por natureza de despesa, idade, etapa de execução, função de governo e situação do objeto, além de evidências sobre os resultados efetivamente entregues.

PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO, PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA E QUALIDADE DO GASTO

Planejamento orçamentário não se limita à formulação da proposta de LOA. Ele envolve estimativa de custos, definição de metas, priorização de ações, programação de contratações, previsão de cronogramas físicos e financeiros, identificação de riscos e acompanhamento da execução. O Manual Técnico de Orçamento é instrumento de apoio a esse processo e, em sua edição de 2026, reforçou a organização de diretrizes relativas à

programação orçamentária. A presença de restos a pagar deve ser considerada nesse planejamento porque compromissos herdados disputam atenção, fluxo financeiro e capacidade administrativa com as ações do orçamento vigente (Ministério do Planejamento e Orçamento, 2026).

A qualidade do gasto público pode ser entendida como a capacidade de transformar recursos em resultados relevantes, com economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, integridade e transparência. Essa noção é mais ampla do que cortar despesas ou aumentar a taxa de execução. Morettini (2022) observa que a busca por qualidade nas despesas primárias discricionárias requer atenção ao orçamento por resultados, à flexibilidade e à aderência das alterações e decisões de execução ao interesse público. Aplicada aos restos a pagar, essa perspectiva exige perguntar se a postergação preserva a entrega planejada ou apenas transfere para o futuro uma obrigação sem viabilidade.

A programação financeira é o elo entre a autorização orçamentária e a disponibilidade de caixa. O órgão pode ter crédito para empenhar, mas necessitar de limites financeiros para pagar no momento adequado. Quando a programação não acompanha o cronograma de liquidações, podem surgir restos processados e pressões sobre fornecedores. Quando o empenho é realizado sem estimativa razoável de execução física, tendem a crescer os restos não processados. A articulação entre áreas de orçamento, finanças, contratos, patrimônio, engenharia e unidades finalísticas é, portanto, indispensável para evitar que o encerramento do exercício concentre decisões que deveriam ter sido distribuídas ao longo do ano.

A Lei de Responsabilidade Fiscal fornece parâmetros importantes ao vincular o equilíbrio das contas públicas à responsabilidade na gestão fiscal e ao exigir compatibilidade entre obrigações e disponibilidade de caixa em situações previstas na norma. A leitura da LRF, somada aos manuais fiscais, demonstra que o acompanhamento de restos a pagar precisa considerar riscos de curto prazo, passivos inscritos, limites e a consistência das informações divulgadas. O gerenciamento responsável não se resume a cumprir uma etapa de registro; demanda antecipar os efeitos de compromissos assumidos sobre exercícios futuros e sobre a capacidade de financiar políticas em continuidade (Brasil, 2000; Tesouro Nacional, 2025b).

O planejamento de contratações é uma das frentes com maior potencial de prevenção. A Lei nº 14.133/2021 reforça a fase preparatória e a necessidade de planejamento nas contratações públicas. Em despesas que dependem de licitação, projetos, termos de referência, medições ou fiscalização, a previsão do tempo necessário para cada etapa reduz o risco de empenhos realizados no fim do exercício sem correspondência com a maturidade do processo. A gestão deve avaliar se há condições materiais e documentais para que a despesa avance, evitando que o empenho seja usado como substituto de planejamento efetivo (Brasil, 2021).

Outro ponto é a qualidade da informação utilizada para decidir. O MCASP, o PCASP e o MDF favorecem padronização de registros e demonstrativos, mas a utilidade gerencial depende da consistência dos dados inseridos e da capacidade dos usuários de interpretá-los. Relatórios sobre restos a pagar podem apoiar decisões sobre priorização de pagamentos, revisão de contratos, cancelamento de saldos e elaboração de propostas futuras. Para tanto, é recomendável que painéis internos apresentem idade do saldo, etapa da despesa, fonte, unidade responsável, risco de perda de vigência, situação contratual e justificativa para manutenção. Dados agregados sem contexto tendem a produzir respostas genéricas.

A transparência também é componente de qualidade. O Tesouro Transparente disponibiliza bases e painéis que permitem acompanhar a execução dos restos a pagar, enquanto o Balanço do Setor Público Nacional evidencia demonstrativos relacionados à execução desses saldos. Essas ferramentas ampliam o controle social e institucional, mas a transparência efetiva depende de explicações acessíveis sobre porque os recursos foram inscritos, como estão sendo executados e qual resultado se espera alcançar. A divulgação de números, por si só, não substitui a prestação de contas sobre decisões, prioridades e riscos (Tesouro Nacional, 2026a; Tesouro Nacional, 2026b).

Em termos de gestão de riscos, os restos a pagar podem sinalizar eventos que ameaçam os objetivos de programas: atraso de obra, perda de vigência contratual, falha documental, risco de cancelamento, insuficiência financeira ou deterioração do objeto. A metodologia de gestão de riscos da CGU recomenda identificar eventos, avaliar impactos e definir respostas proporcionais. Aplicada a esse tema, a gestão de riscos permite que a

unidade trate saldos críticos antes do encerramento, em vez de reagir apenas quando o prazo de bloqueio ou cancelamento se aproxima (Controladoria-Geral da União, 2018).

A qualidade do gasto exige, por fim, que a Administração avalie resultados físicos e não apenas fluxos financeiros. Uma despesa paga pode ter baixa efetividade; uma despesa inscrita pode ser necessária para concluir entrega relevante; e uma despesa cancelada pode liberar recursos, mas também indicar falha de planejamento que prejudicou a política pública. Assim, indicadores de gestão devem combinar execução orçamentária e financeira com metas físicas, prazo, custo, qualidade do produto ou serviço, conformidade processual e satisfação do usuário quando aplicável. Essa visão integrada reduz o risco de tratar a execução como finalidade em si mesma.

A literatura revisada, portanto, sugere que o problema dos restos a pagar deve ser incorporado ao planejamento desde a fase de formulação. A proposta orçamentária precisa considerar obras em andamento, contratos plurianuais, saldos herdados, capacidade de contratação e espaço financeiro para pagamentos. O orçamento anual torna-se mais crível quando as decisões de alocação explicitam compromissos anteriores e quando o gestor dispõe de informação suficiente para distinguir continuidade legítima de postergação evitável.

CONTROLES, TRANSPARÊNCIA E ESTRATÉGIAS PARA GESTÃO RESPONSÁVEL

O primeiro passo para fortalecer a gestão de restos a pagar é tratar o estoque como carteira de compromissos, e não como saldo residual a ser examinado somente em dezembro. Cada unidade pode instituir rotina periódica de análise por empenho, com identificação do objeto, da etapa de execução, do responsável, do prazo contratual, da fonte de recursos e do risco de bloqueio ou cancelamento. Essa rotina permite separar saldos que exigem pagamento, continuidade de execução, revisão de cronograma, saneamento documental ou cancelamento justificado. A gestão passa, assim, de reativa para preventiva.

A segunda estratégia é integrar planejamento de contratações e programação financeira. Antes do empenho, deve haver estimativa realista de quando o bem será

entregue, o serviço será atestado ou a obra atingirá etapa mensurável. Após o empenho, os cronogramas precisam ser atualizados com base na execução efetiva. Reuniões periódicas entre unidades demandantes, contratos, orçamento e finanças podem antecipar problemas de medição, documentação, saldo, aditivos e disponibilidade financeira. Essa coordenação reduz a probabilidade de que procedimentos inconclusos sejam concentrados no final do exercício.

A terceira medida consiste em estabelecer critérios de materialidade e risco para o acompanhamento. Saldos antigos, valores elevados, despesas de investimento, objetos vinculados a metas prioritárias, contratos próximos ao término e empenhos não liquidados por longo período devem receber atenção específica. A utilização de indicadores como idade média do estoque, percentual de restos pagos, liquidados, cancelados e pendentes, tempo de tramitação de processos e recorrência de reinscrições ajuda a identificar padrões. Esses indicadores não substituem análise qualitativa, mas fornecem sinais para a atuação gerencial e para o controle interno.

O controle interno possui papel relevante ao avaliar se a inscrição está apoiada em evidências de execução e se a permanência do saldo é compatível com as normas e com o interesse público. A atuação deve ser orientativa e preventiva, sem substituir a responsabilidade dos gestores. O Referencial Técnico de Auditoria Interna Governamental e o Referencial Básico de Governança do TCU ressaltam a importância de controles baseados em riscos, de informação confiável e de mecanismos de monitoramento. Aplicados aos restos a pagar, esses referenciais favorecem a construção de matrizes de risco, trilhas de auditoria e planos de ação para saldos críticos (Controladoria-Geral da União, 2017; Tribunal de Contas da União, 2020).

A transparência pode ser qualificada por meio de relatórios gerenciais que expliquem a composição do estoque. Além de divulgar valores totais, os órgãos podem apresentar, para uso interno e externo quando cabível, informações sobre idade, função de governo, natureza da despesa, percentual de liquidação, principais riscos e providências em curso. Essa prática reduz assimetria de informação entre gestores, órgãos de controle e sociedade. Também contribui para que a discussão sobre o orçamento considere os compromissos herdados e não apenas as novas dotações.

A capacitação das equipes é igualmente necessária. A gestão de restos a pagar exige domínio dos estágios da despesa, da legislação, dos manuais, do SIAFI, da programação financeira e das regras de encerramento. Entretanto, a formação não deve se restringir a comandos de sistema. Estudos de caso, leitura de relatórios, análise de contratos e discussão de situações de bloqueio ou cancelamento ajudam a transformar conhecimento normativo em capacidade de decisão. A Enap e os manuais do Tesouro oferecem materiais que podem ser articulados a procedimentos internos e a rotinas de compartilhamento de boas práticas (Escola Nacional de Administração Pública, 2014; Tesouro Nacional, 2024).

A governança da informação também merece atenção. Dados sobre empenho, contrato, obra, entrega, ateste e pagamento costumam estar distribuídos entre setores e sistemas. Sem integração mínima, a área financeira pode não saber se o objeto está pronto para liquidar, e a área demandante pode não conhecer riscos associados ao prazo de pagamento. A criação de painéis compartilhados, listas de verificação, pontos focais e fluxos de atualização reduz a dependência de comunicações informais. A padronização de campos e justificativas também melhora a qualidade de análises posteriores.

Outra estratégia é utilizar os cancelamentos como fonte de aprendizado. Em vez de registrar o cancelamento apenas como encerramento contábil, a organização pode classificar suas causas: desistência da demanda, erro de planejamento, atraso de licitação, insuficiência de documentação, inviabilidade contratual, ausência de entrega, contingenciamento ou alteração de prioridade. O histórico permite identificar causas repetidas e formular respostas de processo. Ferreira (2022) e Maurício (2025) mostram que o estudo dos cancelamentos pode revelar padrões de capacidade de execução e orientar medidas de prevenção.

A redução de estoque deve ser acompanhada de cautela. Cancelar empenhos sem avaliar consequências sobre contratos, fornecedores, metas e continuidade de políticas pode produzir aparente melhoria contábil à custa de perda de resultados. Da mesma forma, reinscrever sem análise pode perpetuar saldos sem viabilidade. A decisão qualificada exige documentação, avaliação do objeto e análise de custo de oportunidade. O objetivo não é eliminar toda flexibilidade, mas manter apenas os compromissos que possuem fundamento, perspectiva de execução e compatibilidade com o planejamento.

Por fim, a gestão responsável de restos a pagar precisa estar inserida na agenda de governança do órgão. Metas de redução de riscos, avaliação de resultados, planos de trabalho, calendário de encerramento, programação financeira e prestação de contas devem conversar entre si. Quando o tema fica restrito ao setor de orçamento ou contabilidade, perde-se a oportunidade de atuar sobre suas causas. Quando é tratado como questão transversal, pode contribuir para melhorar o desenho de contratações, a execução de políticas e a qualidade da decisão pública.

DISCUSSÃO INTEGRADA

A revisão revela que os restos a pagar ocupam posição ambivalente no orçamento brasileiro. De um lado, funcionam como mecanismo necessário para dar continuidade a despesas que, por sua natureza, não se encerram no mesmo exercício. De outro, podem encobrir distância entre planejamento, autorização, empenho, liquidação e pagamento. Essa ambivalência explica por que a literatura não recomenda respostas simplistas. O instituto deve ser analisado à luz da causa da inscrição, da natureza do objeto, do tempo de permanência, da programação financeira e do resultado que se pretende entregar.

A credibilidade do orçamento depende de que as escolhas aprovadas sejam compreensíveis e que a execução não seja deslocada indefinidamente para exercícios futuros sem transparência. Aquino e Azevedo (2017) alertam para a possibilidade de o orçamento perder sua função orientadora quando o volume de despesas executadas por restos se torna estrutural. Carvalho (2013) e Cavalcanti (2018), por sua vez, demonstram que a plurianualidade de fato e os múltiplos determinantes da inscrição exigem considerar condições de execução e incentivos institucionais. A síntese possível é que a flexibilidade só é legítima quando preserva a coerência entre compromisso, capacidade de execução e interesse público.

A qualidade do gasto amplia esse debate porque exige olhar para além da taxa de pagamento. Um órgão pode pagar rapidamente despesas de baixa prioridade; outro pode manter restos a pagar de investimentos relevantes, mas sem governança suficiente para concluir a entrega. Por isso, a melhor métrica não é simplesmente ‘menos restos’, e sim uma combinação de aderência ao planejamento, maturidade do processo, execução física,

regularidade financeira, transparência e resultados. Essa abordagem ajuda a evitar que metas de redução de estoque induzam cancelamentos automáticos ou decisões que prejudiquem políticas em andamento.

A produção acadêmica brasileira apresenta avanços importantes, mas ainda há espaço para estudos que integrem dados contábeis, documentos de planejamento, informações contratuais e indicadores físicos. Pesquisas setoriais, como as relacionadas à saúde, demonstram que regras de apuração e características de cada política alteram a interpretação dos saldos. Estudos em universidades, órgãos federais, municípios e entidades de defesa mostram que as causas e consequências variam conforme a organização. Uma agenda de pesquisa promissora é avaliar como práticas de planejamento de contratações, painéis de monitoramento e gestão de riscos afetam a trajetória dos restos a pagar.

Do ponto de vista gerencial, a principal contribuição da revisão é afirmar que a gestão de restos a pagar começa antes do encerramento do exercício. Ela começa na qualidade da estimativa orçamentária, no desenho das contratações, na programação financeira, na definição de responsabilidades, na atualização dos dados e na capacidade de reconhecer antecipadamente os riscos. Quando essas dimensões são articuladas, os saldos remanescentes tendem a refletir continuidade real de compromissos, e não falhas acumuladas de processo.

A discussão também evidencia o papel estratégico de profissionais de orçamento, contabilidade, finanças, contratos e controle interno. Esses agentes precisam transformar dados em informação gerencial, dialogar sobre riscos e registrar decisões de modo que a Administração possa aprender com cada ciclo. A utilização adequada dos sistemas estruturantes e dos dados abertos do Tesouro fortalece essa capacidade, desde que acompanhada de interpretação técnica e de governança das informações.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A revisão permitiu analisar como a produção acadêmica brasileira relaciona restos a pagar, planejamento orçamentário e qualidade do gasto público. O principal achado é que os restos a pagar constituem mecanismo legítimo de continuidade, mas sua utilização

precisa estar vinculada a compromissos efetivos, cronogramas plausíveis, disponibilidade financeira e transparência sobre os resultados esperados. Quando se tornam recurso recorrente para compensar falhas de planejamento, liberação tardia de limites ou baixa capacidade de execução, podem enfraquecer a credibilidade do orçamento e pressionar a gestão do exercício seguinte.

Quadro 1 — Síntese da relação entre restos a pagar, planejamento e qualidade do gasto público.

Dimensão	Risco ou problema	Prática gerencial	Resultado esperado
Planejamento	Empenho sem cronograma realista de execução.	Compatibilizar plano de contratações, metas físicas e calendário financeiro.	Menor inscrição evitável de restos não processados.
Programação financeira	Liquidação concluída sem previsão de pagamento.	Monitorar fluxo de caixa e priorizar obrigações liquidadas.	Redução de atrasos e de restos processados.
Informação e transparência	Estoque agregado sem explicação sobre objeto e idade.	Painel por empenho, etapa, unidade, risco e providência.	Decisão mais informada e prestação de contas qualificada.
Controle e riscos	Reinscrições e cancelamentos sem análise das causas.	Classificar causas, definir responsáveis e planos de ação.	Aprendizado institucional e prevenção de recorrências.
Qualidade do gasto	Ênfase exclusiva no volume empenhado ou pago.	Combinar indicadores financeiros, físicos, de prazo e de resultado.	Maior aderência entre recursos, entregas e interesse público.

Fonte: Elaborado pelo autor, com base na revisão bibliográfica (2026).

A literatura examinada indica que os fatores associados à inscrição são múltiplos: natureza das despesas, contingenciamentos, diferença entre limites de empenho e pagamento, execução descentralizada, emendas, pressão de fim de exercício, incentivos institucionais e problemas de planejamento. Essa diversidade impede diagnósticos baseados apenas em valores agregados. A avaliação responsável deve combinar análise da idade do saldo, do estágio da despesa, do objeto, do risco de cancelamento e do resultado da política pública.

Conclui-se que a melhoria da qualidade do gasto depende de integrar planejamento, orçamento, contratações, programação financeira, contabilidade, controles e monitoramento de resultados. Rotinas periódicas de análise, painéis gerenciais, gestão de riscos, critérios para manutenção e cancelamento, capacitação de equipes e transparência qualificada são medidas capazes de reduzir postergações evitáveis sem eliminar a flexibilidade necessária à continuidade das ações públicas.

Como limite, este estudo não realizou investigação empírica em órgão específico nem mensurou o efeito de práticas gerenciais sobre o estoque de restos a pagar. Pesquisas futuras podem desenvolver estudos comparativos entre órgãos e políticas, investigar a relação entre planejamento de contratações e cancelamentos e analisar como diferentes modelos de programação financeira afetam a execução física e a qualidade do gasto público.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Francielly de Fátima; SAKURAI, Sergio Naruhiko; ALMEIDA, Rodrigo Borges de. **Incentivos eleitorais e regras fiscais (não tão) rígidas: novas evidências para os municípios brasileiros a partir da rubrica restos a pagar.** Pesquisa e Planejamento Econômico, Brasília, v. 53, n. 1, p. 37-74, abr. 2023. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/13453>. Acesso em: 06 jul. 2026.

ANDRADE, Rosirlei Renata. **Restos a pagar na Administração Pública Federal: análise da execução e do comportamento dos restos a pagar no Conselho Administrativo de Defesa Econômica.** 2022. Dissertação (Mestrado Profissional em Governança e Políticas Públicas) – Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, 2022. Disponível em: <https://biblioteca.cade.gov.br/cgi-bin/koha/opac-retrieve-file.pl?id=d319796b8e384a76cfa41e6ab661ade6>. Acesso em: 06 jul. 2026.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 580-595, 2017. DOI: <https://doi.org/10.1590/0034-7612163584>.

ARAÚJO, João Gabriel Rocha de; LINS, Thiago da Silva Moreira; DINIZ, Josediton Alves. **O fenômeno use it or lose it na execução orçamentária das universidades federais e a inscrição em restos a pagar.** Advances in Scientific and Applied

Accounting, v. 15, n. 1, p. 109-124, 2022. Disponível em: <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/download/813/533>. Acesso em: 06 jul. 2026.

ASSUMPÇÃO, Breno Barros de. **O estado da arte em pesquisas sobre orçamento público brasileiro**. Planejamento e Políticas Públicas, Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/1531>. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: **Presidência da República**, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. **Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020**. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10540.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. **Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional**. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. **Decreto nº 9.428, de 28 de junho de 2018**. Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9428.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1986. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/14133.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

CARVALHO, Munique Barros de. **Restos a pagar e a anualidade orçamentária**. Brasília, DF: Escola de Administração Fazendária, 2013. Monografia premiada no VI

Prêmio SOF de Monografias. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4699>. Acesso em: 06 jul. 2026.

CAVALCANTI, Victor Reis de Abreu. **Motivos para a inscrição de despesas em restos a pagar: uma pesquisa empírica sobre a percepção de gestores públicos federais**. 2018. 92 f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Desenvolvimento) – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/13265>. Acesso em: 06 jul. 2026.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF: CGU, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>. Acesso em: 06 jul. 2026.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Metodologia de gestão de riscos**. Brasília, DF: CGU, 2018. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41809>. Acesso em: 06 jul. 2026.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. **Gestão orçamentária e financeira**. Brasília, DF: Enap, 2014. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/2206>. Acesso em: 06 jul. 2026.

FERREIRA, Marina de Carvalho. **Cancelamento de restos a pagar e seus determinantes: uma análise para a otimização do gasto público**. Acanto em Revista, Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://portaldeperiodicos.marinha.mil.br/index.php/acantoemrevista/article/view/3626>. Acesso em: 06 jul. 2026.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

LIMA, Felipe Barreto Coutinho de. **Convergências e divergências entre restos a pagar e despesas de exercícios anteriores à luz do direito e da aplicação orçamentária**. Caderno Virtual, Brasília, 2025. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/download/8738/3793/32073>. Acesso em: 06 jul. 2026.

MAURÍCIO, Fernando Henrique. **Cancelamentos de restos a pagar no Exército Brasileiro: um estudo sobre os determinantes e impactos**. 2025. Dissertação (Mestrado Profissional em Governança e Políticas Públicas) – Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, 2025. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/8999>. Acesso em: 06 jul. 2026.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO. Manual Técnico de Orçamento: MTO 2026. Brasília, DF: **Secretaria de Orçamento Federal**, 2026. Disponível em: <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamento/repositorio-de-arquivos-legislacao-eleitoral/mto2026.pdf/%40%40display=file/file>. Acesso em: 06 jul. 2026.

MORETTINI, Roberta Nobili Menzio Ramos. **A atual busca pela qualidade dos gastos públicos relacionados às despesas primárias discricionárias**. Cadernos de Finanças Públicas, Brasília, 2022. DOI: <https://doi.org/10.55532/1806-8944.2022.191>.

NOBLAT, Pedro Luiz Daltro; BARCELOS, Carlos Leonardo Klein; SOUZA, Bruno César Grossi de. **Orçamento público: conceitos básicos**. Brasília, DF: Enap, 2014. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2210/1/Or%C3%92>

A7amento%20P%C3%BAblico%20Conceitos%20B%C3%A1sicos%20-%20M%C3%B3dulo%20%20%285%29.pdf. Acesso em: 06 jul. 2026.

ROTHER, Edna Terezinha. **Revisão sistemática x revisão narrativa**. Acta Paulista de Enfermagem, São Paulo, v. 20, n. 2, p. v-vi, 2007. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0103-21002007000200001>.

SILVA, Alexandre Manoel Ângelo da. **Restos a pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público**. Brasília, DF: Secretaria de Orçamento Federal, 2007. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4665>. Acesso em: 06 jul. 2026.

TESOURO NACIONAL. **Balanco do Setor Público Nacional**. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2026a. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/contabilidade-e-custos/balanco-do-setor-publico-nacional-bspn>. Acesso em: 06 jul. 2026.

TESOURO NACIONAL. **Base de dados do Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar 2025/2026**. Brasília, DF: Tesouro Transparente, 2026b. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/ckan/dataset/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar-base-de-dados>. Acesso em: 06 jul. 2026.

TESOURO NACIONAL. **Biblioteca e Manual SIAFI**. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi/biblioteca-e-manual-siafi>. Acesso em: 06 jul. 2026.

TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: MCASP**. 11. ed. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2025a. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/manuais/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp-1>. Acesso em: 06 jul. 2026.

TESOURO NACIONAL. **Manual de Demonstrativos Fiscais: MDF**. 15. ed. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2025b. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/manuais/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf>. Acesso em: 06 jul. 2026.

TESOURO NACIONAL. **Painel de Restos a Pagar (RAP)**. Brasília, DF: Tesouro Transparente, 2026c. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/painel-de-restos-a-pagar-rap>. Acesso em: 06 jul. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de governança organizacional**. 3. ed. Brasília, DF: TCU, 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FB/B6/FB/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_organizacional_3_edicao.pdf. Acesso em: 06 jul. 2026.

VIEIRA, Fabiola Sulpino. **Restos a pagar de despesas com ações e serviços públicos de saúde da União: impactos para o financiamento federal do Sistema Único de Saúde e para a elaboração das contas de saúde**. Texto para Discussão, Brasília, n. 2225, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstreams/ef97d8c5-3eaf-4777-9916-dcc592bc3e16/download>. Acesso em: 06 jul. 2026.

VIEIRA, Fabiola Sulpino; SANTOS, Maria Angélica Borges dos. **Contingenciamento do pagamento de despesas e restos a pagar no orçamento federal do SUS**. Revista de

Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 52, n. 4, p. 731-739, 2018. DOI:
<https://doi.org/10.1590/0034-7612162491>.

Submissão: fevereiro de 2026. Aceite: março de 2026. Publicação: julho de 2026.