2225
TEXTO PARA DISCUSSÃO

ipea

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

Fabiola Sulpino Vieira
Sergio Francisco Piola

ipea

2225
TEXTO PARA DISCUSSÃO
Brasília, agosto de 2016

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

Fabiola Sulpino Vieira[1]
Sergio Francisco Piola[2]

1. Doutora em saúde coletiva. Mestre profissional em economia da saúde. Farmacêutica. Membro da carreira federal de especialista em políticas públicas e gestão governamental. Coordenadora de estudos e pesquisas de saúde na Diretoria de Estudos e Políticas Sociais (Disoc) do Ipea.
2. Especialista em saúde pública. Médico. Consultor do Ipea no âmbito do Programa Diagnóstico, Perspectiva e Alternativas para o Desenvolvimento do Brasil.

Governo Federal

Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão
Ministro interino Dyogo Henrique de Oliveira

ipea **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**

Fundação pública vinculada ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, o Ipea fornece suporte técnico e institucional às ações governamentais – possibilitando a formulação de inúmeras políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiro – e disponibiliza, para a sociedade, pesquisas e estudos realizados por seus técnicos.

Presidente
Ernesto Lozardo

Diretor de Desenvolvimento Institucional
Juliano Cardoso Eleutério

Diretor de Estudos e Políticas do Estado, das Instituições e da Democracia
João Alberto De Negri

Diretor de Estudos e Políticas Macroeconômicas
Claudio Hamilton Matos dos Santos

Diretor de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas e Ambientais
Alexandre Xavier Ywata de Carvalho

Diretora de Estudos e Políticas Setoriais de Inovação, Regulação e Infraestrutura
Fernanda De Negri

Diretora de Estudos e Políticas Sociais
Lenita Maria Turchi

Diretora de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais
Alice Pessoa de Abreu

Chefe de Gabinete, Substituto
Márcio Simão

Assessora-chefe de Imprensa e Comunicação
Maria Regina Costa Alvarez

Ouvidoria: http://www.ipea.gov.br/ouvidoria
URL: http://www.ipea.gov.br

Texto para Discussão

Publicação cujo objetivo é divulgar resultados de estudos direta ou indiretamente desenvolvidos pelo Ipea, os quais, por sua relevância, levam informações para profissionais especializados e estabelecem um espaço para sugestões.

© Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – **ipea** 2016

Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , 1990-

ISSN 1415-4765

1.Brasil. 2.Aspectos Econômicos. 3.Aspectos Sociais. I. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

CDD 330.908

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada ou do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte.Reproduções para fins comerciais são proibidas.

JEL: H51

SUMÁRIO

SINOPSE

1 INTRODUÇÃO 7

2 CONCEITOS E ASPECTOS METODOLÓGICOS DA APURAÇÃO DOS RESTOS A PAGAR DE DESPESAS COM ASPS E COM SAÚDE 9

3 EVOLUÇÃO DAS DESPESAS DA UNIÃO COM ASPS E O IMPACTO DOS RESTOS A PAGAR 23

4 AS CONTAS DE SAÚDE E OS RESTOS A PAGAR 44

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS 55

REFERÊNCIAS 56

APÊNDICE A 61

APÊNDICE B 65

SINOPSE

O objetivo deste trabalho é analisar o impacto da inscrição de despesas com ações e serviços públicos de saúde (ASPS) como restos a pagar (RPs) pela União sobre o financiamento federal do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre o gasto com saúde nas contas nacionais. Para tanto, as despesas com ASPS foram obtidas do sistema Siga Brasil e foram analisadas quanto à sua inscrição em restos a pagar e ao montante cancelado no período de 2002 a 2014. Verificou-se que, tendo em conta os cancelamentos de valores empenhados, a aplicação em ASPS pelo governo federal foi inferior ao patamar mínimo para a maioria dos exercícios, deixando-se de alocar R$ 11,3 bilhões[1] no SUS naquele período. Para as contas de saúde, constatou-se que o cancelamento de restos a pagar, entre outras questões inerentes à contabilidade pública nacional, dificulta a apuração das despesas pelo critério da liquidação efetiva (regime de competência patrimonial), que é o regime recomendado nos manuais internacionais sobre contas de saúde.

Palavras-chave: gasto público; finanças públicas; saúde pública.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the impact of unpaid commitments by the central government on public healthcare financing and national health expenditure estimates. The health spending data were obtained from the federal public budget system, Siga Brasil, and were analyzed for their registration as unpaid commitments and canceled unpaid commitments from 2002 to 2014. We found that healthcare spending by the federal government was lower than the minimum level required by law for most years. As a result, approximately R$ 11.3 billion were not allocated to public healthcare by the federal government. As for health expenditure estimates, we found that the cancellation of unpaid commitments, among other issues related to national public accounting, affects the estimation of health spending by the accrual method, which is the recommended regimen in health accounts.

Keywords: government expenditures; public finance; public health.

1. Em valores referentes a 2014.

1 INTRODUÇÃO

Para melhor compreensão e, consequentemente, uso de dados e informações relativas aos gastos da administração pública, é imprescindível o entendimento sobre os conceitos envolvendo o orçamento público bem como a respeito dos aspectos metodológicos empregados para a apuração desses gastos. Além disso, em muitos casos, o gasto que se quer analisar não se encontra disponível de forma direta nos sistemas gerenciais, o que torna necessária a adoção de alguns procedimentos para que a informação seja obtida tal como se deseja.

Pode-se ilustrar essa situação com o gasto com saúde quando é necessário analisar uma série histórica. Em primeiro lugar, o gasto com saúde do governo federal pode ser entendido como o gasto na função saúde, diferente do gasto total do Ministério da Saúde (MS), que, por sua vez, é diferente do gasto federal com ações e serviços públicos de saúde e do gasto com saúde segundo métodos internacionais de contas de saúde para os países. No primeiro caso, está-se falando do gasto que é classificado em saúde, mas realizado por qualquer órgão da administração pública na esfera analisada. No segundo, trata-se de todas as despesas executadas pelo ministério; no terceiro caso, de um conceito específico previsto em lei; e no quarto, de outros conceitos previstos em manuais de organismos internacionais. Nos dois primeiros casos, a informação pode ser obtida diretamente do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), mediante consulta simples, o que, para o terceiro caso, só se tornou possível a partir de 2013, com a disponibilização de um identificador de uso específico para estas despesas. E, por fim, no quarto caso, vários procedimentos precisam ser feitos para a mensuração dos valores.

Em segundo lugar, não basta que a despesa esteja classificada como saúde segundo o conceito aplicável a cada caso, também é preciso saber qual fase da despesa deve ser utilizada na análise, uma vez que, para a administração pública, existe uma diferença conceitual importante entre os estágios da despesa. Além disso, existem os restos a pagar, que assumiram papel relevante nos últimos anos, na medida em que o aumento do volume de despesas que ficam pendentes de liquidação e/ou pagamento tornou-se expressivo, sendo parte delas canceladas nos exercícios financeiros subsequentes.

Como, a partir do ano 2000, existe uma determinação legal sobre os recursos mínimos a serem aplicados em ASPS pelas três esferas de governo, o tratamento conferido aos restos a pagar tornou-se, na última década, objeto de preocupação para a Comissão de Financiamento do Conselho Nacional de Saúde (CNS)[1] e para todos aqueles que acompanham as despesas do governo federal com ASPS. Em 2014, o CNS recomendou à presidente da República a adoção de medidas corretivas pelos ministérios responsáveis pela execução orçamentária e financeira, com o objetivo de aprimorar o desenvolvimento das ações e serviços públicos de saúde no âmbito federal, entre elas, a reposição em 2014 de valores de restos a pagar cancelados de empenhos dos exercícios de 2012 e 2013 e a análise das razões para o não pagamento dos restos a pagar processados de exercícios anteriores, a fim de cancelá-los, se fosse o caso, com imediata reposição dos valores no exercício de 2015 (Brasil, 2014).

Outra preocupação é que, no caso das Contas de Saúde, as práticas orçamentárias e financeiras vigentes no Brasil podem afetar a apuração dos dados e prejudicar sua comparabilidade internacional.

Assim, pelo exposto, a temática dos restos a pagar é bastante relevante para a discussão do gasto público, de uma forma geral, e em especial do gasto com saúde, justificando-se assim a elaboração de uma análise sobre seus impactos. Dessa forma, o objetivo deste trabalho é analisar as implicações do grande volume de despesas inscritas em restos a pagar pela União sobre a aplicação mínima de recursos em ASPS e sobre o gasto com saúde nas contas nacionais.

Neste texto, logo após esta introdução, serão apresentados alguns conceitos relacionados ao orçamento público e à definição de ações e serviços públicos de saúde, bem como os aspectos metodológicos da apuração dos RPs. O levantamento das despesas mínimas com ASPS da União e dos restos a pagar com essas ações bem como o efeito dos cancelamentos realizados sobre a aplicação mínima são objetos da seção 3. Apresentação sintética dos dois principais modelos de apuração de contas em saúde, discussão sobre a contabilização das despesas federais e o tratamento que pode ser dado às despesas, a fim de que o gasto com saúde no Brasil observe as recomendações metodológicas internacionais, fazem parte da seção 4, que é seguida de algumas considerações finais.

1. Para mais informações, consultar o sítio eletrônico do CNS em: <http://goo.gl/y3I0zu>. Acesso em: nov. 2015. Naquele momento, o conselho esperava a inscrição em restos a pagar de mais de R$ 9 bilhões de despesas de 2010 em 2011.

2 CONCEITOS E ASPECTOS METODOLÓGICOS DA APURAÇÃO DOS RESTOS A PAGAR DE DESPESAS COM ASPS E COM SAÚDE

2.1 Conceitos

2.1.1 Gasto, despesa e custo

Gasto é o dispêndio financeiro, o sacrifício com que uma entidade arca para a aquisição de um bem ou contratação de um serviço. Trata-se de conceito bastante amplo, contudo, não inclui todos os sacrifícios que uma instituição tem de fazer, uma vez que, por exemplo, não incorpora o custo de oportunidade. Quanto ao *custo,* é também um gasto, só que reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços) para a fabricação de um produto ou execução de um serviço, ou seja, é o sacrifício financeiro com que a entidade arca no momento da utilização dos fatores de produção para a realização de um bem ou serviço. Outro conceito advindo da contabilidade industrial é o de *despesa*, que está relacionada com o gasto feito para a obtenção de receitas (Martins, 2010).

No âmbito das finanças públicas, gasto e custo assumem o mesmo significado que aquele empregado para o setor privado, mas o conceito de despesa difere, na medida em que o objetivo primordial do Estado não é obter receitas e lucro. Neste sentido, a *despesa pública* é definida como a utilização de recursos do Estado no custeio das atividades que desenvolve para a manutenção de suas instalações e equipamentos, prestação de serviços para a sociedade ou realização de investimentos e outros gastos voltados para o desenvolvimento da economia (Albuquerque, Medeiros e Feijó, 2008). Nesta acepção, para a administração pública, gasto e despesa possuem o mesmo significado.

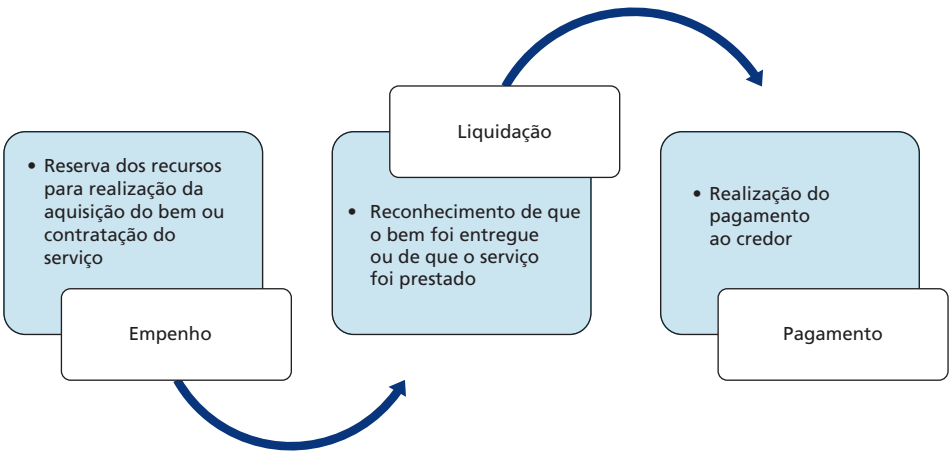
2.1.2 Estágios da despesa

Em relação aos estágios da despesa, o regramento sobre direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, municípios e do Distrito Federal foi definido pela Lei nº 4.320/1964, que estabelece três fases: empenho, liquidação e pagamento (Brasil, 1964). O *empenho de despesa* é uma reserva, ou seja, uma garantia que se faz ao fornecedor ou prestador de serviços de que a dotação necessária para honrar o pagamento da despesa no futuro tem previsão no orçamento. Quando a despesa é empenhada, significa que foi enquadrada no crédito orçamentário adequado,

que fica deduzido no respectivo valor da despesa, e que o credor tem garantia de que a administração pública dispõe de recursos para honrar as obrigações advindas de uma contratação de serviços ou aquisição de bens (Giacomoni, 2005).

A fase seguinte, a de *liquidação*, ocorre após a entrega do bem ou prestação do serviço. Nela, verifica-se o direito adquirido pelo credor, apurando-se a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância e a quem é preciso fazer o pagamento, segundo as condições previamente acertadas. A última fase é a de *pagamento*, na qual se faz a emissão da ordem de pagamento, que só pode ser emitida após a liquidação da despesa. O pagamento encerra a realização da despesa (Giacomoni, 2005). A figura 1 apresenta de forma resumida os estágios da despesa no âmbito da administração pública.

FIGURA 1
Estágios da despesa



Fonte: Brasil (1964).
Elaboração dos autores.

2.1.3 Regime contábil: caixa, competência ou misto

Entende-se por regime contábil o sistema de escrituração contábil, que pode ser de caixa, de competência ou misto. No *regime de caixa*, os eventos são escriturados no momento em que eles acontecem, por exemplo: as receitas, no período em que foram arrecadadas; e as despesas, no período em que foram pagas. Já no *regime de competência*, os eventos são reconhecidos e escriturados de acordo com a data real de incorrência da transação econômica, e não quando do seu recebimento ou pagamento (Corrêa, 2011).

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2008), as transações econômico-financeiras são originadas "de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais".

No Brasil, o modelo adotado foi considerado *regime misto* até 2008, por utilizar regime de competência para as despesas, enquanto o regime de caixa era utilizado para as receitas, porque o art. 35 da Lei nº 4.320/1964 estabelece que as receitas pertencem ao exercício financeiro nele arrecadadas (Brasil, 1964) e o inciso II do art. 50 da Lei Complementar (LC) nº 101/2000 determina que a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência (Brasil, 2000b).

Contudo, esse entendimento mudou, e alterações na contabilidade pública nacional estão sendo adotadas para harmonizá-la aos padrões internacionais. Nesse sentido, inicialmente, há que se diferenciarem dois conceitos de competência: orçamentária e patrimonial. Quando se diz que o regime contábil da despesa no Brasil é o de competência, primeiro, significa que a despesa pertence ao orçamento de determinado ano, o que remete ao estágio de empenho. Esta é a competência orçamentária. Segundo, quando indica que foi gerado um ativo ou se resgatou um passivo com contrapartida de mudança patrimonial que, no caso da despesa, está relacionada ao estágio de liquidação, tem-se o conceito de competência patrimonial (Pigatto, 2004). Nota-se que a definição de regime de competência tratada por Corrêa (2011) e citada anteriormente é a de competência patrimonial.

Em 2008, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda (MF), e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF), do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP), estabeleceram, por meio de portaria conjunta, quando da aprovação dos manuais da receita nacional e da despesa nacional, que a despesa e a receita serão reconhecidas por critério de competência patrimonial, com o objetivo de conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e de ampliar a transparência sobre as contas públicas (Brasil, 2008). Na prática, do ponto de vista da despesa, implica considerar a despesa liquidada, e, quanto à receita, passa-se a reconhecê-la independentemente da sua arrecadação, o que possibilitaria gasto sem que a respectiva disponibilidade tenha sido realizada no caixa (Pigatto *et al.*, 2010). Neste caso, os créditos são reconhecidos, mensurados e evidenciados, sendo considerados mesmo antes de sua arrecadação.

Em relação à receita, essa modificação contábil foi contestada por auditores do Tribunal de Contas da União (TCU), os quais argumentaram que a adoção do regime de competência para reconhecimento da receita pública não encontra amparo na Lei nº 4.320/1964, a qual estabelece o momento da arrecadação para reconhecimento das receitas (regime de caixa), com única exceção para os créditos inscritos em dívida ativa, que devem ser reconhecidos após o transcurso do prazo para pagamento. Entretanto, os argumentos da equipe técnica do tribunal não foram acolhidos pelo ministro relator do processo, e com isso o critério para o cômputo das receitas em contas do ativo do balanço patrimonial foi referendado como o de competência patrimonial, registrando-se o estoque de créditos a receber, de natureza tributária e não tributária (Brasil, 2012b).

Assim, para este estudo, que não trata de receitas, mas sim de despesas, segundo diferentes abordagens, é importante entender as modificações na contabilidade pública em curso, quanto ao regime contábil, e destacar a diferença entre a competência orçamentária e a patrimonial, apresentada nesta seção.

2.1.4 Restos a pagar

Outro conceito relevante é o de *restos a pagar*, que são despesas empenhadas, mas não pagas, até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas (Brasil, 1964). As despesas são inscritas como *restos a pagar processados* (RPP) quando os bens ou serviços já foram entregues e aceitos, mas o pagamento ao credor ainda não foi efetuado, o que significa que já tinham sido liquidadas. Por outro lado, são inscritas como *restos a pagar não processados* (RPNP), ao final do exercício financeiro, as despesas que tinham sido apenas empenhadas (Albuquerque, Medeiros e Feijó, 2008).

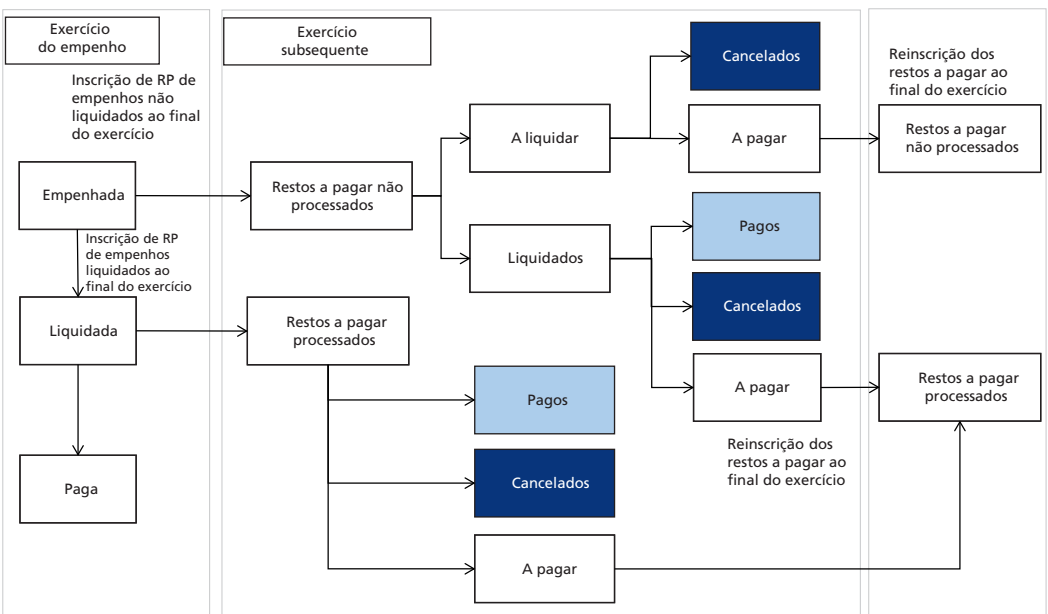
Ainda envolvendo os RPs, segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), a STN alterou as regras de elaboração do *Relatório Resumido de Execução Orçamentária* (RREO), criando o conceito de *despesa executada*, que resulta da soma das despesas liquidadas e das inscritas em RPNP (figura 2). A consideração dos RPNPs para o cômputo da execução tem suscitado críticas, e, neste texto, apresentar-se-á mais adiante o debate que se faz em razão deste procedimento.

FIGURA 2
Despesa executada

Fonte: Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 325).

A figura 3 apresenta a relação entre os estágios da despesa e a inscrição como restos a pagar. É importante destacar que, no exercício subsequente ao do empenho, a despesa inscrita como RPP pode ser cancelada, o que causa estranheza de imediato se houver um credor diretamente envolvido, uma vez que tinha sido previamente liquidada; ou seja, em princípio, o bem foi entregue ou o serviço, realizado. Esta situação também será analisada mais detidamente nas próximas seções deste trabalho.

FIGURA 3
Execução de despesas inscritas como restos a pagar



Elaboração dos autores.

2.2 Aspectos metodológicos

2.2.1 Diferentes formas de mensuração do gasto público com saúde em cada esfera de governo

Como dito anteriormente, geralmente o gasto com saúde pode ser visto, do ponto de vista da administração pública, como o *gasto na função saúde* ou como *gasto do órgão* responsável pela política de saúde para a sociedade em cada esfera de governo. Também pode ser calculado de forma diferente destas, a exemplo das metodologias internacionais para o *gasto com saúde nas chamadas contas de saúde*.

A classificação funcional da despesa é formada por funções e subfunções e busca identificar em que áreas a ação governamental será realizada. Trata-se de uma classificação independente dos programas do orçamento, sendo de aplicação comum e obrigatória, no âmbito dos municípios, estados, do Distrito Federal e da União, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público (Brasil, 2015b).

Dessa forma, quando se analisa o gasto pela função saúde, está-se considerando as despesas realizadas por diferentes órgãos da administração pública, como, por exemplo, os gastos do Ministério da Saúde, do Ministério da Defesa (MD), do Ministério da Educação (MEC), entre outros, no âmbito do governo federal. Este gasto pode ser somado ao realizado pelos diferentes órgãos dos estados, municípios e do Distrito Federal para a obtenção de informação consolidada de toda a Federação.[2] Esta abordagem do gasto com saúde aparece com mais frequência nos relatórios produzidos pela STN (Benício, Rodopoulos e Bardella, 2015).

Outra forma de analisar o gasto com saúde considera apenas as despesas executadas pelo órgão da administração pública responsável pela implementação da política de saúde para a sociedade. Nesta abordagem, no governo federal, observam-se apenas os gastos do órgão Ministério da Saúde. Para exemplificar, a diferença entre o gasto funcional em saúde e do MS nesta esfera de governo foi de aproximadamente 8% em 2014, quando o gasto pela função saúde do Poder Executivo foi de R$ 94,1 bilhões e

2. Uma questão que se enfrenta para contabilização do gasto público total é a identificação das transferências intergovernamentais, a fim de evitar a dupla contagem dos recursos alocados pelas esferas de governo. Essa identificação é fundamental para deduzir os recursos recebidos de outras esferas no momento de calcular o gasto com recursos próprios de cada esfera de governo.

do Ministério da Saúde (incluídas as instituições vinculadas) foi de R$ 101,9 bilhões.[3] O valor maior do gasto com saúde do órgão decorre do fato de que este inclui gastos em outras funções, como previdência social e encargos especiais, além da função saúde.

Em relação ao gasto com saúde, que observa metodologias internacionais para sua apuração (European Comission *et al*., 2009; OECD, EU e WHO, 2011), é preciso considerar caso a caso o tratamento dado, o que não é a proposta deste texto. Aqui interessa mencioná-las, na medida em que, independentemente do conceito adotado, os restos a pagar terão impacto, pois a principal discussão não é o que pode ser considerado despesa com saúde, mas sim qual estágio da despesa deve ser empregado e qual é o efeito do cancelamento de restos a pagar sobre os valores considerados nas estatísticas.

E, por fim, o gasto com ASPS é abordado em seção específica, considerando a sua relevância no contexto nacional, uma vez que a forma de sua mensuração e a lista das despesas que podem ser incluídas como tal foram definidas em lei complementar.

Despesas ou gasto com ações e serviços públicos de saúde (ASPS)

O conceito de ASPS está associado ao cumprimento de dispositivo constitucional que estabelece, para cada ente da Federação, o montante mínimo de recursos a ser aplicado para financiamento do SUS, ou seja, em ações e serviços de saúde, cujo direito de acesso é universal, excluindo os recursos destinados ao financiamento de serviços cujo acesso é garantido a clientelas definidas. A Constituição Federal (CF) de 1988 estabeleceu fontes para financiamento do sistema público de saúde. Estas fontes constituem um fundo com orçamento específico (Orçamento da Seguridade Social), dos quais 30%, excluído o seguro-desemprego, inicialmente, deveriam ser destinados pela União ao setor saúde até que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) fosse aprovada (Brasil, 1988). Na prática, a alocação deste montante de recursos à saúde nunca ocorreu, o que, após doze anos, justificou a aprovação da Emenda Constitucional (EC) nº 29/2000, com definição de regras de aplicação de recursos também por estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios (Brasil, 2000a; 2013).

3. Despesa empenhada obtida a partir de consulta no Siga Brasil.

Resumidamente, a EC nº 29/2000 estabeleceu que a União deveria alocar no ano 2000 o valor executado em 1999, mais um crescimento real de 5%, e, a partir dos anos subsequentes, o mínimo a ser aplicado em ASPS deveria corresponder ao valor empenhado no exercício anterior, acrescido da variação nominal do produto interno bruto (PIB). Os estados e os municípios deveriam alocar 12% e 15%, respectivamente, do produto da arrecadação de impostos e das transferências constitucionais recebidas; e o Distrito Federal, uma composição de 12% ou 15% dos impostos e transferências de acordo com a natureza do tributo, se de competência dos estados ou se dos municípios (Brasil, 2000a).

Resolvida a fórmula para calcular os recursos mínimos a ser aplicados em ASPS, o problema passou a ser a própria definição de ASPS. Isso motivou uma série de debates nas reuniões do CNS e a edição da Portaria GM/MS nº 2.047, de 5/11/2002, pelo Ministério da Saúde (Brasil, 2002), e da Resolução CNS nº 322, de 8/5/2003 (Brasil, 2003), estabelecendo diretrizes a serem consideradas na definição desses recursos. Mais recentemente, a LC nº 141, de 13/1/2012, foi aprovada, avançando na definição das despesas que podem ou não podem ser consideradas com ASPS, demarcando quais gastos podem ser computados para fins de apuração da aplicação mínima de recursos pelos entes da Federação (Brasil, 2012a).

Atualmente, a regra de aplicação de recursos pela União foi redefinida pela EC nº 86/2015, e a aplicação mínima de recursos passa a ser calculada com base em um percentual da receita corrente líquida, de forma escalonada, iniciando em 13,2%, em 2016, até 15%, em 2020 (Brasil, 2015b), o que tem provocado muito debate, na medida em que, a depender do desempenho da arrecadação e da economia, pode-se ter uma redução dos recursos alocados em um ano em relação ao anterior.

Pelo fato de que este tema é bastante relevante, é fundamental distinguir o gasto com saúde, segundo as diversas abordagens mencionadas, do gasto com ASPS, tanto para a verificação da aplicação mínima de recursos pelos entes da Federação, conforme definido no Brasil, quanto para a produção de indicadores e informações que observam regramentos internacionais, a exemplo da conta-satélite de saúde.

Para obtenção de dados da execução orçamentária federal, empregou-se como fonte o sistema Siga Brasil, sistema de informações sobre o orçamento público que

permite acesso facilitado ao Siafi e a outras bases de dados sobre planos e orçamentos públicos, por meio de uma única ferramenta de consulta. Realizou-se para cada exercício, utilizando-se do filtro órgão orçamentário 36000 – Ministério da Saúde, a consulta para diversas variáveis, descritas no apêndice A. Os conceitos destas variáveis constam, em sua maioria, do *Manual Técnico de Orçamento 2015* (Brasil, 2015c).

Após a extração dos dados, para cada ano, adotaram-se os procedimentos descritos no quadro 1, com a finalidade de deduzir das despesas totais do Ministério da Saúde aquelas que não são consideradas com ASPS, em concordância com o instrumento normativo vigente em cada exercício.

Vale destacar que, sob a vigência da Resolução CNS nº 322/2003, muita polêmica existiu em torno do que o Ministério da Saúde e também os estados, o Distrito Federal e os municípios poderiam ou não considerar gasto com ASPS. Por exemplo, as despesas com o Programa Farmácia Popular do Brasil, criado em 2004 e caracterizado pelo copagamento pelos cidadãos de parte do valor dos medicamentos, foram computadas como despesas com ASPS até 2012, ainda que tais gastos tivessem sido muito questionados pelo CNS. Após a aprovação da LC nº 141/2012, a parcela relativa ao copagamento passou a ser deduzida para fins de apuração da aplicação mínima de recursos em ASPS pelo Ministério da Saúde. Dessa forma, a opção feita neste texto foi de aplicar as deduções previstas na Resolução CNS nº 322/2003 até 2012, uma vez que a execução orçamentário-financeira do ministério para todo o período foi aprovada pelo próprio conselho para os valores obtidos a partir da aplicação dos procedimentos descritos no quadro 1.

A partir de 2013, outra questão complexa diz respeito à parcela das despesas com saneamento, financiada por órgãos da saúde, que pode ser considerada com ASPS. Neste caso, como não há clareza nos instrumentos normativos sobre o assunto, decidiu-se assumir o critério que o próprio Ministério da Saúde adotou, que é o de considerar gasto com ASPS as despesas com o saneamento de comunidades rurais e para a implantação de melhorias sanitárias domiciliares, drenagem e manejo de águas pluviais urbanas, quando voltadas à prevenção e ao controle de doenças e agravos. Uma forma alternativa ao descrito no quadro 1 para obter as despesas com ASPS a partir de 2013 no Siga Brasil é filtrar as despesas do Ministério da Saúde pelo identificador de uso 6, que é um marcador do governo federal para estas despesas.

QUADRO 1

Despesas deduzidas do orçamento global do órgão 36000 – Ministério da Saúde para calcular as despesas realizadas com ações e serviços públicos de saúde – Brasil (2002-2014)

Exercícios	Deduções	Método	Justificativa	Base normativa/legal
2002-2012	Despesas financiadas com recursos do Fundo de Erradicação e Combate à Pobreza (Fcep)	Exclusão das fontes 145, 179 e 979 – Fundo de Erradicação e Combate à Pobreza	Não atende ao inciso III da Quinta Diretriz da Resolução do Conselho Nacional de Saúde nº 322, de 8 de maio de 2003.	Quinta Diretriz: para efeito da aplicação da Emenda Constitucional nº 29, consideram-se despesas com ações e serviços públicos de saúde aquelas com pessoal ativo e outras despesas de custeio e de capital financiadas pelas três esferas de governo, conforme o disposto nos arts. 196 e 198, § 2º, da Constituição Federal e na Lei nº 8.080/1990, relacionadas a programas finalísticos e de apoio, inclusive administrativos, que atendam, simultaneamente, aos seguintes critérios: III – sejam de responsabilidade específica do setor de saúde, não se confundindo com despesas relacionadas a outras políticas públicas que atuam sobre determinantes sociais e econômicos, ainda que com reflexos sobre as condições de saúde.
	Inativos e pensionistas	Exclusão do programa 0089 – Previdência de Inativos e Pensionistas da União	Dedução prevista no inciso I da Sétima Diretriz da Resolução do Conselho Nacional de Saúde nº 322/2003.	Sétima Diretriz: em conformidade com o disposto na Lei nº 8.080/1990, com os critérios da Quinta Diretriz e para efeito da aplicação da EC nº 29, não são consideradas como despesas com ações e serviços públicos de saúde as relativas a: I – pagamento de aposentadorias e pensões.
	Assistência médica ao servidor	Exclusão da ação orçamentária 2004 – Assistência Médica e Odontológica aos Servidores, Empregados e seus Dependentes	Não atende ao inciso I da Quinta Diretriz, e a dedução está prevista no inciso II da Sétima Diretriz da Resolução do Conselho Nacional de Saúde nº 322/2003.	Quinta Diretriz, inciso I – sejam destinadas às ações e serviços de acesso universal, igualitário e gratuito. Sétima Diretriz: em conformidade com o disposto na Lei nº 8.080/1990, com os critérios da Quinta Diretriz e para efeito da aplicação da EC nº 29, não são consideradas como despesas com ações e serviços públicos de saúde as relativas a: II – assistência à saúde que não atenda ao princípio da universalidade (clientela fechada).
	Serviço da dívida: juros	Exclusão do GND 2 – Juros	Dedução prevista no §1º da Sétima Diretriz da Resolução do Conselho Nacional de Saúde nº 322/2003.	Sétima Diretriz – §1º No caso da União, os pagamentos de juros e amortizações decorrentes de operações de crédito contratadas para custear ações e serviços públicos de saúde não integrarão o montante considerado para o cálculo do percentual mínimo constitucionalmente exigido.
	Serviço da dívida: amortizações	Exclusão do GND 6 – Amortizações	Dedução prevista no §1º da Sétima Diretriz da Resolução do Conselho Nacional de Saúde nº 322/2003.	Sétima Diretriz – §1º No caso da União, os pagamentos de juros e amortizações decorrentes de operações de crédito contratadas para custear ações e serviços públicos de saúde não integrarão o montante considerado para o cálculo do percentual mínimo constitucionalmente exigido.

(Continua)

(Continuação)

Exercícios	Deduções	Método	Justificativa	Base normativa/legal
2013-2014	Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS)	Exclusão da unidade orçamentária UO 36213 – Agência Nacional de Saúde Suplementar	Não atende ao inciso I do art. 2º da Lei Complementar nº 141/2012.	Art. 2º – Para fins de apuração da aplicação dos recursos mínimos estabelecidos nesta lei complementar, considerar-se-ão como despesas com ações e serviços públicos de saúde aquelas voltadas para a promoção, proteção e recuperação da saúde que atendam, simultaneamente, aos princípios estatuídos no art. 7º da Lei nº 8.080/1990, e às seguintes diretrizes: I – sejam destinadas às ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, igualitário e gratuito.
	Operações de crédito	Exclusão das fontes 148 e 348 – Operações externas de crédito em moeda	Dedução prevista no §4º do art. 24 da Lei Complementar nº 141/2012.	Art. 24. – Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta lei complementar, serão consideradas: §4º Não serão consideradas para fins de apuração dos mínimos constitucionais definidos nesta lei complementar as ações e serviços públicos de saúde referidos no art. 3º: I – na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios, referentes a despesas custeadas com receitas provenientes de operações de crédito contratadas para essa finalidade ou quaisquer outros recursos não considerados na base de cálculo da receita, nos casos previstos nos arts. 6º e 7º.
	Inativos e pensionistas	Exclusão do programa 0089 – Previdência de inativos e pensionistas da União. Em 2014, exclusão também do programa 0909 – Ação orçamentária e 0536 – Pensões decorrentes de legislação especial e/ou decisões judiciais	Dedução prevista no inciso I do art. 4º da Lei Complementar nº 141/2012.	Art. 4º – Não constituirão despesas com ações e serviços públicos de saúde, para fins de apuração dos percentuais mínimos de que trata esta lei complementar, aquelas decorrentes de: I – pagamento de aposentadorias e pensões, inclusive dos servidores da saúde.
	Assistência médica ao servidor	Exclusão da ação orçamentária 2004 – Assistência médica e odontológica aos servidores, empregados e seus dependentes	Dedução prevista no inciso III do art. 4º da Lei Complementar nº 141/2012.	Art. 4º inciso III – assistência à saúde que não atenda ao princípio de acesso universal.
	Serviço da dívida: juros	Exclusão do GND 2 – Juros	Dedução baseada no §3º do art. 24 da Lei Complementar nº 141/2012, que autoriza a inclusão como ASPS apenas pelos estados, Distrito Federal e municípios.	Art. 24. – Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta lei complementar, serão consideradas: §3º Nos estados, no Distrito Federal e nos municípios, serão consideradas para fins de apuração dos percentuais mínimos fixados nesta lei complementar as despesas incorridas no período referentes à amortização e aos respectivos encargos financeiros decorrentes de operações de crédito contratadas a partir de 1º de janeiro de 2000, visando ao financiamento de ações e serviços públicos de saúde.
	Serviço da dívida: amortizações	Exclusão do GND 6 – Amortizações	Dedução baseada no §3º do art. 24 da Lei Complementar nº 141/2012, que autoriza a inclusão como ASPS apenas pelos estados, Distrito Federal e municípios.	Art. 24. – Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta lei complementar, serão consideradas: §3º Nos estados, no Distrito Federal e nos municípios, serão consideradas para fins de apuração dos percentuais mínimos fixados nesta lei complementar as despesas incorridas no período referentes à amortização e aos respectivos encargos financeiros decorrentes de operações de crédito contratadas a partir de 1º de janeiro de 2000, visando ao financiamento de ações e serviços públicos de saúde.

(Continua)

(Continuação)

Exercícios	Deduções	Método	Justificativa	Base normativa/legal
2013-2014	Farmácia popular	Exclusão da ação orçamentária 20YS – Manutenção e funcionamento do Programa Farmácia Popular do Brasil pelo sistema de copagamento	Não atende ao inciso I do art. 2º da Lei Complementar nº 141/2012.	Art. 2º – Para fins de apuração da aplicação dos recursos mínimos estabelecidos nesta lei complementar, considerar-se-ão como despesas com ações e serviços públicos de saúde aquelas voltadas para a promoção, proteção e recuperação da saúde que atendam, simultaneamente, aos princípios estatuídos no art. 7º da Lei nº 8.080/1990 e às seguintes diretrizes: I – sejam destinadas às ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, igualitário e gratuito.
	Academias da saúde	Exclusão da ação orçamentária 20YL – Implantação das academias da saúde	Não atende ao inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 141/2012.	Art. 2º, inciso III – sejam de responsabilidade específica do setor da saúde, não se aplicando a despesas relacionadas a outras políticas públicas que atuam sobre determinantes sociais e econômicos, ainda que incidentes sobre as condições de saúde da população.
	Participação em organismos internacionais	Exclusão do programa 0910 – Operações especiais: gestão da participação em organismos internacionais	Não atende ao inciso I do art. 2º da Lei Complementar nº 141/2012.	Art. 2º – Para fins de apuração da aplicação dos recursos mínimos estabelecidos nesta lei complementar, considerar-se-ão como despesas com ações e serviços públicos de saúde aquelas voltadas para a promoção, proteção e recuperação da saúde que atendam, simultaneamente, aos princípios estatuídos no art. 7º da Lei nº 8.080/1990 e às seguintes diretrizes: I – sejam destinadas às ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, igualitário e gratuito.
	Saneamento básico	Exclusão das ações orçamentárias: 20AG – Apoio à gestão dos sistemas de saneamento básico em municípios de até 50 mil habitantes; 10GD – Implantação e melhoria de sistemas públicos de abastecimento de água em Municípios de até 50 mil habitantes, exclusive de regiões metropolitanas ou regiões integradas de desenvolvimento econômico (Rides); 10GE – Implantação e melhoria de sistemas públicos de esgotamento sanitário em municípios de até 50 mil habitantes, exclusive de regiões metropolitanas e Ride; e 20Q8 – Apoio à implantação e manutenção dos sistemas de saneamento básico e ações de saúde ambiental	Dedução prevista no inciso V do art. 4º da Lei Complementar nº 141/2012. Esta questão continua polêmica. Por ora, estão sendo incluídas como ASPS as despesas com saneamento de comunidades rurais e para a implantação de melhorias sanitárias domiciliares, drenagem e manejo de águas pluviais urbanas quando voltadas à prevenção e ao controle de doenças e agravos, sendo deduzidas as demais despesas com saneamento básico. Esta inclusão está baseada no inciso VII ("saneamento básico dos distritos sanitários especiais indígenas e de comunidades remanescentes de quilombos") do art. 3º da Lei Complementar nº 141/2012.	Art. 4º – Não constituirão despesas com ações e serviços públicos de saúde, para fins de apuração dos percentuais mínimos de que trata esta lei complementar, aquelas decorrentes de: V – saneamento básico, inclusive quanto às ações financiadas e mantidas com recursos provenientes de taxas, tarifas ou preços públicos instituídos para essa finalidade.
	Resíduos sólidos	Exclusão destas ações orçamentárias: 20AM – Implementação de projetos de coleta e reciclagem de materiais; 10GG – Implantação e melhoria de sistemas públicos de manejo de resíduos sólidos em municípios de até 50 mil habitantes, exclusive de regiões metropolitanas ou Ride	Dedução prevista no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar nº 141/2012.	Art. 4º – Não constituirão despesas com ações e serviços públicos de saúde, para fins de apuração dos percentuais mínimos de que trata esta lei complementar, aquelas decorrentes de: VI – limpeza urbana e remoção de resíduos.

Elaboração dos autores.
Obs.: Para o período 2002-2012, utilizou-se o método de acompanhamento adotado pela Coordenação de Estudos e Pesquisas de Saúde da Disoc/Ipea.

2.2.2 Piso de aplicação de recursos em ASPS pela União

Mas, afinal, qual montante de recursos a União deveria ter aplicado em ASPS até o momento? Como mencionado anteriormente, a União, por meio do Ministério da Saúde, deveria aplicar em ASPS, anualmente, desde 2001 até 2015, a despesa empenhada no exercício anterior acrescida da variação nominal do PIB.[4,5] Os valores mínimos para aplicação em ASPS para cada exercício podem ser consultados na tabela 1.

TABELA 1
Valores da aplicação mínima em ASPS pela União (2002-2014)

Ano	Variação nominal do PIB (%)	Empenhado no ano anterior – considerado como base (R$)	Mínimo em ASPS (R$)
2002	9,21	21.659.255	23.654.072
2003	12,29	24.735.573	27.775.575
2004	15,61	27.132.748	31.368.170
2005	13,52	32.638.719	37.051.474
2006	9,68	37.029.236	40.613.666
2007	8,65	40.750.155	44.275.043
2008	9,61	44.303.491	48.561.056
2009	12,91	48.678.681	54.963.099
2010	5,06	58.281.095	61.230.118
2011	16,38	61.976.698	72.128.481
2012	9,89	72.356.648	79.512.720
2013	6,01	78.210.742	82.911.208
2014	10,31	83.053.256	91.616.047

Fonte: RREO de cada exercício publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (variação nominal do PIB (%), valor empenhado no ano anterior e mínimo a ser aplicado em ASPS no exercício corrente).
Elaboração dos autores.

Vale destacar, conforme apontaram Silva *et al*. (2011), que o uso da regra de aplicação de recursos pela União, baseada na variação nominal do PIB, trouxe uma complexidade importante ao acompanhamento da aplicação de recursos em ASPS pela União, uma vez que foi preciso definir os exercícios de referência para estabelecer a variação nominal; considerar a reavaliação da série do PIB pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), devido à incorporação de dados das pesquisas anuais econômicas e domiciliares, e ainda a existência de três valores diferentes de PIB, relativos a cada exercício financeiro (o da primeira divulgação, o da revisão e o definitivo).

4. A partir de 2016, a regra será de aplicação de um percentual da receita corrente líquida, conforme EC nº 86/2015.
5. O valor mínimo a ser aplicado em 2000 deveria ser o executado em 1999 mais 5% de crescimento real, e a variação nominal do PIB dos anos imediatamente anteriores começou a ser aplicada a partir de 2001.

Em razão dessas dificuldades quanto à definição do PIB a ser utilizado, convencionou-se considerar a variação do PIB do ano em que se elabora a proposta orçamentária em relação ao ano anterior, o que na prática significa utilizar a variação de dois exercícios anteriores ao de vigência do Projeto de Lei Orçamentária (Ploa) que está sendo elaborado. Ou seja, para se calcular o valor mínimo que deve ser aplicado em ASPS em 2015 pela União, por exemplo, considera-se o valor empenhado em 2014 reajustado pela variação do PIB de 2014 (projeção) em relação a 2013. Contudo, há o entendimento de que, enquanto a execução orçamentária do exercício financeiro estivesse ocorrendo (2015, por exemplo), haveria a possibilidade de se utilizar a primeira divulgação do PIB de 2014, que ocorre em março do ano em curso, ou, no máximo, a revisão, que ocorre em dezembro do ano analisado, a fim de reajustar o orçamento (Brasil e Opas, 2013).

Neste trabalho, não se verificou se a União adotou os procedimentos aceitos pelos órgãos de controle para definir a variação nominal do PIB. Tomou-se apenas por referência o valor constante do demonstrativo de despesas com saúde do RREO que foi publicado no *Diário Oficial da União* (DOU).

2.2.3 Acompanhamento dos restos a pagar

Quanto ao acompanhamento dos RPs, a fonte de dados utilizada também é o Siga Brasil, consultando-se os dados para os exercícios subsequentes aos do empenho da despesa.[6] Assim, por exemplo, para verificar a execução de restos a pagar de empenhos de 2005 é preciso analisar a execução de RP nos exercícios de 2006 e 2007, e assim sucessivamente, até que a próxima LOA não apresente valores de execução de RPs relativos ao ano do empenho. Dessa forma, os valores de RP são obtidos da seguinte forma:

- restos a pagar não processados (RPNPs) – variável disponível no Siga como restos a pagar não processados inscritos;
- restos a pagar processados (RPPs) – variável disponível no Siga como restos a pagar processados inscritos (a soma do RPNP e do RPP resulta no total de restos a pagar inscritos);
- RPNPs liquidados – variável não disponível no Siga até o exercício de 2014. Em 2015, consta no rol de categorias de restos a pagar. Para os exercícios anteriores,

6. No Siga Brasil, utiliza-se como universo para consulta a LOAXXXX – Despesa Execução, onde XXXX é o ano analisado.

o valor é obtido a partir da soma dos RPNPs pagos (para que a despesa seja paga, antes é preciso que tenha sido liquidada), dos RPNP liquidados cancelados e dos RPNPs liquidados a pagar;

- RPNPs pagos – variável disponível no Siga;
- RPNPs cancelados – variável disponível no Siga;
- RPNPs liquidados cancelados – variável não disponível no Siga. O sistema apresenta o valor total de RPNPs cancelados. Para estimar a parcela que foi liquidada, é preciso verificar a execução dos empenhos. Se para um determinado empenho consta valor de RPNP pago, significa que o empenho já foi liquidado, portanto, se houver cancelamento de valores de RPNP para este empenho, contabiliza-se como RPNP liquidado. O valor total dos RPNPs liquidados cancelados é a soma dos valores cancelados desses empenhos;
- RPNP liquidado a pagar – variável não disponível no Siga. O valor é igual ao dos RPPs inscritos no próximo exercício, relativos ao exercício anterior ao de análise;
- RPNP a liquidar – variável não disponível no Siga. É calculada pela soma dos RPNPs a liquidar cancelados e dos RPNPs a liquidar e a pagar;
- RPNP a liquidar e a pagar – variável não disponível no Siga. O valor é igual ao dos RPNPs inscritos de exercícios anteriores no próximo exercício para o ano em análise;
- RPNPs a liquidar cancelados – variável não disponível no Siga. O valor é obtido da subtração dos RPNPs liquidados cancelados dos RPNPs cancelados;
- RPPs pagos – variável disponível no Siga;
- RPPs cancelados – variável disponível no Siga; e
- RPP a pagar – variável disponível no Siga.

Na próxima seção, apresenta-se o levantamento das despesas mínimas com ASPS da União e dos restos a pagar com essas ações, bem como o efeito dos cancelamentos realizados sobre a aplicação mínima.

3 EVOLUÇÃO DAS DESPESAS DA UNIÃO COM ASPS E O IMPACTO DOS RESTOS A PAGAR

Na última década, tem-se presenciado o aumento da inscrição de despesas da União como restos a pagar. Isso tem preocupado tanto instituições e pesquisadores que acompanham as finanças públicas sob a perspectiva do equilíbrio fiscal quanto os que monitoram

a aplicação de recursos vinculados, como no caso da saúde. Nesta área, o tema dos restos a pagar tem ocupado uma parcela importante da agenda do Conselho Nacional de Saúde. Em razão de sua importância, na próxima seção, discute-se o impacto do cancelamento dos restos a pagar sobre a aplicação mínima de recursos em ASPS.

3.1 Gasto total e com ASPS do Ministério da Saúde no período de 2002 a 2014

Em primeiro lugar, apresentam-se o gasto total do Ministério da Saúde e com ASPS (tabela 2), evidenciando-se as parcelas deduzidas do gasto total para a obtenção das despesas com ASPS, conforme metodologia descrita neste texto (quadro 1). Verifica-se na tabela 2 que, considerando-se os valores empenhados, o ministério aplicou em ASPS, em cada exercício, montante superior ao valor mínimo definido pela EC nº 29/2000 e LC nº 141/2012 em sete dos treze exercícios analisados.[7]

TABELA 2
Gasto total e com ASPS do Ministério da Saúde (2002-2014)

Descrição	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Gasto total do Ministério da Saúde	28.293	30.226	36.536	40.140	44.311	49.484	54.112	62.908	67.328	78.537	86.806	92.702	101.856
(-) deduções	3.584	3.214	4.031	3.848	3.790	5.432	5.684	4.892	5.672	6.551	7.086	9.649	9.612
1) Fundo de Erradicação e Combate à Pobreza (FECP)	552	-	329	104	-	1.500	1.600	-	-	-	-	-	-
2) Inativos e pensionistas	2.493	2.624	3.019	3.206	3.267	3.510	3.779	4.580	5.320	6.176	6.738	7.264	7.589
3) Assistência médica ao servidor	169	169	196	199	225	246	242	254	309	346	343	378	385
4) Serviço da dívida													
Juros	120	137	128	97	87	59	27	20	10	5	4	4	5
Amortização	250	284	358	241	210	116	36	38	32	23	1	3	10
5) Operações de crédito	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	94	168
6) Farmácia popular (copagamento)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	490	621
7) Saneamento e resíduos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.100	520
9) Academias da saúde	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	27	7

(Continua)

7. Nesse primeiro momento, não se considera o cancelamento de restos a pagar de despesas com ASPS.

(Continuação)

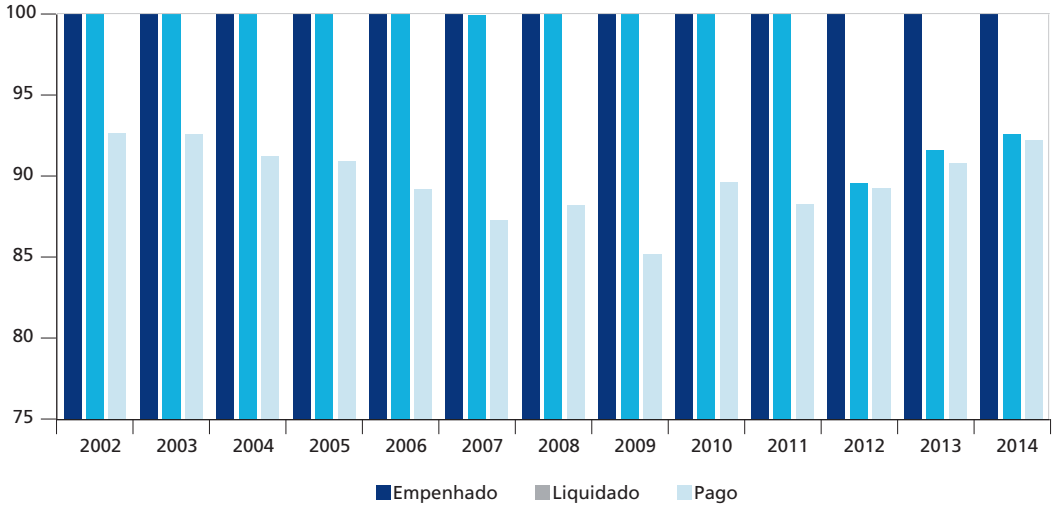
Descrição	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
10) Gestão da participação em organismos internacionais	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	65	40
12) Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	223	266
Gasto com ASPS (A)	24.709	27.012	32.505	36.292	40.521	44.052	48.428	58.017	61.656	71.986	79.720	83.053	92.243
Mínimo a ser aplicado (B)	23.654	27.776	31.368	37.051	40.614	44.275	48.561	54.963	61.230	72.128	79.513	82.911	91.616
Diferença (C) = (A) - (B)	1.055	- 764	1.137	- 759	- 93	- 223	- 133	3.054	426	- 142	207	142	627

Fonte: Siga Brasil, conforme modelo de acompanhamento realizado pela Coordenação de Estudos e Pesquisas de Saúde/Disoc/Ipea.Elaboração dos autores.

3.2 Evolução da inscrição de despesas com ASPS como restos a pagar

Quando se analisa a execução orçamentária do Ministério da Saúde por estágios da despesa, observa-se diferença dos valores aplicados, especialmente entre os estágios de empenho/liquidação em relação ao de pagamento. O gráfico 1 apresenta o percentual de execução, segundo cada estágio, para os anos de 2002 a 2014.

GRÁFICO 1
Execução orçamentária do Ministério da Saúde em ASPS (2002-2014)
(Em %)



Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.
Elaboração dos autores.

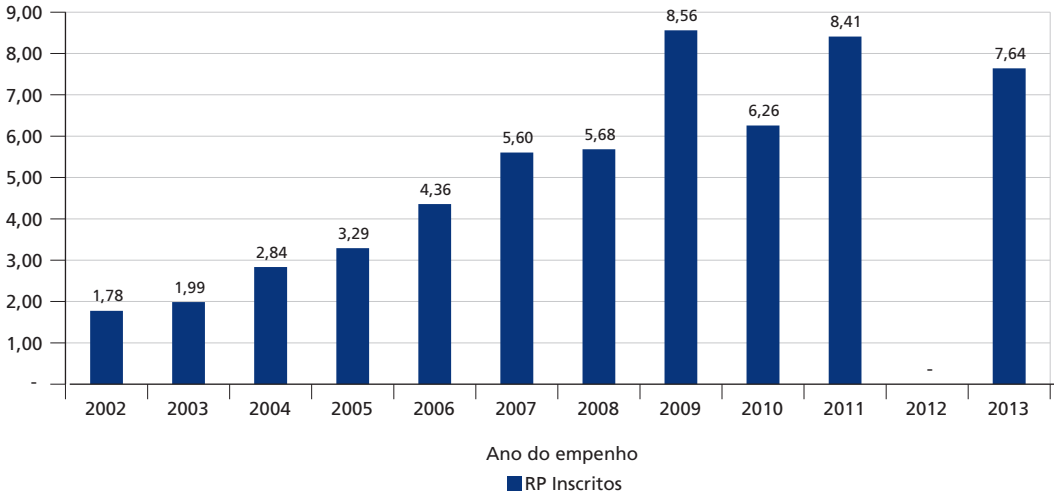
Nota-se que, entre 2002 e 2011, as despesas empenhadas foram iguais às liquidadas, o que faz supor que houve liquidação de todos os empenhos realizados no período,

ou seja, os bens adquiridos foram entregues e os serviços contratados foram prestados. Contudo, na prática, não foi isso o que aconteceu. Gobetti (2006) chamou a atenção para um procedimento contábil adotado pela STN que fez com que o Siafi promovesse automaticamente na virada de cada ano a liquidação de todos os empenhos de despesa que até aquele momento não tinham sido liquidados ou cancelados. O autor denominou este procedimento de "liquidação forçada", alertando para o fato de que ele inclui os restos a pagar não processados. Com isso, compromete-se a contabilização da execução do orçamento pela ótica da competência patrimonial. Na verdade, os valores que aparecem no Siga Brasil para este período dizem respeito à despesa executada (liquidada mais RPNP), mas estão registradas, como se as despesas tivessem sido liquidadas.

Não fosse a questão do cancelamento dos RPs processados e não processados nos exercícios subsequentes ao do empenho, essa situação não seria necessariamente um problema para o cumprimento da aplicação mínima em ASPS pela União, conforme legislação vigente. Mas, para a contabilização do gasto com saúde para as contas nacionais, trata-se de um problema relevante, que será abordado na seção 4 deste texto.

No gráfico 2, pode-se verificar o volume de inscrições em restos a pagar de despesas com ASPS.

GRÁFICO 2
Despesas com ASPS inscritas como restos a pagar segundo o ano do empenho
(Em R$ bilhões correntes)



Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.
Elaboração dos autores.

Chama atenção pela análise do gráfico 2, em primeiro lugar, que a inscrição como restos a pagar é crescente desde 2002; em segundo lugar, o fato de que, aparentemente, não houve inscrição de RPs de empenhos de despesas com ASPS de 2012. Nesse gráfico é importante notar que o ano de inscrição é o subsequente ao exercício de empenho das despesas. Assim, parece que em 2013 não foram inscritas como RPs despesas relativas a 2012, uma vez que, verificando os dados de despesas com ASPS em 2013, não é identificada inscrição de RP de empenhos de 2012.

Analisando os dados com mais cautela, nota-se também que não há inscrição de RPs de exercícios anteriores a 2012 para os programas e ações orçamentárias que são tratados como ASPS a partir de 2013. Em outras palavras, ao se extrair os dados de despesas com ASPS do Siga Brasil para uma planilha eletrônica (identificador de uso 6, que se refere às despesas com ASPS), observa-se em 2013 que não consta inscrição de RP de 2012 ou reinscrição de RP de 2011, 2010 e demais anos. É como se todos os RPs dos exercícios anteriores tivessem sido pagos ou cancelados, zerando o saldo de RP de despesas consideradas como ASPS. Contudo, na prática isso não aconteceu, o saldo não foi zerado. Ao analisar os RPs em 2012, constata-se que ao final do exercício existia um saldo de R$ 6,3 bilhões de despesas que constavam como RP a pagar[8] de despesas com ASPS, conforme tabela 3.

TABELA 3
Restos a pagar de despesas com ASPS inscritos, pagos, cancelados e a pagar em 2012 segundo o ano do empenho

Exercício do empenho	RPs inscritos	RPs pagos	RPs cancelados (RPP + RPNP)	RP a pagar
2003	24.748.820,56	288.753,50	1.639.831,58	22.820.235,48
2004	75.392.547,60	3.824.593,05	11.148.372,36	60.419.582,19
2005	121.137.436,57	10.505.200,23	19.449.129,87	91.183.106,47
2006	167.456.518,18	18.048.179,95	29.063.786,30	120.344.551,93
2007	908.575.077,55	139.458.348,56	171.396.116,65	597.720.612,34
2008	730.661.031,92	118.689.324,13	142.070.495,89	469.901.211,90
2009	1.720.378.298,96	358.992.159,67	197.278.640,79	1.164.107.498,50
2010	1.881.288.467,30	535.923.065,93	172.897.816,54	1.172.467.584,83
2011	8.411.506.344,10	5.261.926.800,91	501.216.384,42	2.648.363.158,77
2012	169.937,92	169.937,92	-	-
Total	**14.041.314.480,66**	**6.447.826.363,85**	**1.246.160.574,40**	**6.347.327.542,41**

Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.
Nota: [1] As tabelas apresentadas neste trabalho apresentam somatório de valores correntes, mesmo que para uma série histórica. No geral, as despesas inscritas como RP não são atualizadas monetariamente. Uma parcela significativa diz respeito a transferências para estados e municípios, e os valores, quando pagos, são os mesmos constantes do empenho, ainda que passados alguns anos entre os estágios de empenho e pagamento das despesas. Assim, optou-se por apresentar os valores correntes desta forma para facilitar a comparação deles com aqueles obtidos quando do acompanhamento dos RPs feito por instâncias gestoras e de controle do SUS e somente efetuar a atualização monetária quando esta for importante para a discussão dos recursos que deixaram de ser aplicados no sistema.

8. RP a pagar é uma denominação de variável constante no Siga Brasil. Ainda que redundante, serve para diferenciar os RPs que foram pagos no exercício daqueles que ainda não o foram.

Dos R$ 6,3 bilhões que constavam como RP a pagar, R$ 5,3 bilhões referiam-se a empenhos de despesas com investimentos, o que corresponde a aproximadamente 84%. Dos quais, R$ 3,3 bilhões em transferências a municípios e R$ 1,2 bilhão em transferências a estados e ao Distrito Federal.

Neste momento, a pergunta que fica é: afinal, o que aconteceu com este saldo de RPs, uma vez que não constam como cancelados ou pagos e não foram reinscritos em 2013 pelo Ministério da Saúde como despesas com ASPS, já que não estão identificados no Siga Brasil com o identificador de uso 6 (despesas com ações e serviços públicos de saúde para cômputo do mínimo)?

A resposta para essa questão pode ser obtida analisando-se os RPs inscritos em 2013 pelo Ministério da Saúde para a parcela de seu orçamento que não é considerada ASPS. Houve migração desses restos a pagar, que até 2012 foram considerados ASPS e que a partir de 2013 passam a ser tratados como se não fossem ASPS (identificadores de uso 0 e 1). Observa-se na tabela 4 que isso ocorreu independentemente da ação orçamentária ter migrado completamente. Em outras palavras, mesmo que as despesas executadas em determinada ação continuem sendo consideradas como ASPS, nos exercícios de 2013 e 2014, os valores dos RPs inscritos nessa ação até 2012 deixaram de ser considerados como tal e foram identificados como não ASPS.

Sobre os RPs, a LC nº 141/2012 (Brasil, 2012a) estabelece o que segue:

> Art. 24. Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas:
>
> I - as despesas liquidadas e pagas no exercício; e
>
> II - as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.
>
> § 1º A disponibilidade de caixa vinculada aos Restos a Pagar, considerados para fins do mínimo na forma do inciso II do caput e posteriormente cancelados ou prescritos, deverá ser, necessariamente, aplicada em ações e serviços públicos de saúde.
>
> § 2º Na hipótese prevista no § 1º, a disponibilidade deverá ser efetivamente aplicada em ações e serviços públicos de saúde até o término do exercício seguinte ao do cancelamento ou da prescrição dos respectivos Restos a Pagar, mediante dotação específica para essa finalidade, sem prejuízo do percentual mínimo a ser aplicado no exercício correspondente.

Pela leitura dos §§ 1º e 2º do art. 24 da LC, não está claro se a reposição dos valores cancelados ou prescritos dos RPs deve ser feita para empenhos realizados a partir do exercício em que a LC entra em vigor – neste caso, 2013 –, em razão da aplicabilidade da lei complementar para as questões orçamentárias,[9] ou se a reinscrição de RP de outros exercícios em 2013, com posterior cancelamento ou prescrição, cria a obrigatoriedade de reposição dos valores. Este último parece ser um entendimento possível e pode estar aí a justificativa para o governo federal não mais tratar estes RP como despesas com ASPS, ainda que seus respectivos empenhos tenham sido considerados para fins da apuração do mínimo.

TABELA 4
Ações orçamentárias e valores de RPs inscritos a pagar em ASPS até 2012 e valores inscritos em 2013 como não ASPS a partir deste exercício

Ações orçamentárias	Ação continuou como ASPS em 2013?	RPs processados a pagar –2002 a 2011[1] (R$ correntes)	RPs não processados a pagar – 2002 a 2011 (R$ correntes)	RPs a pagar – 2002 a 2011 (R$ correntes)	Participação – 2002-2011 (%)	RPs inscritos em 2013 como não ASPS, incluindo RP de 2012 (R$ correntes)
8535 – Estruturação de unidades de atenção especializada em saúde	Sim	187.717.431,16	1.074.986.834,68	1.262.704.265,84	19,89	1.941.392.303,39
10GE – Implantação e melhoria de sistemas públicos de esgotamento sanitário em municípios de até 50 mil habitantes, exclusive de regiões metropolitanas (RMs) ou Rides	Não	362.866.719,07	361.915.471,58	724.782.190,65	11,42	971.849.304,78
10GE – Implantação e melhoria de sistemas públicos de esgotamento sanitário em municípios de até 50 mil habitantes ou integrantes de consórcios públicos, exclusive de RMs ou Rides	Não	94.763.158,04	290.396,62	95.053.554,66	1,50	-
8581 – Estruturação da rede de serviços de atenção básica de saúde	Sim	129.512.943,73	440.993.433,87	570.506.377,60	8,99	1.088.577.696,34
10GD – Implantação e melhoria de sistemas públicos de abastecimento de água em municípios de até 50 mil habitantes, exclusive de Rides	Não	214.964.958,95	281.951.761,97	496.916.720,92	7,83	729.186.002,60

(Continua)

9. Ver art. 27 do Decreto nº 7.827, de 16 de outubro de 2012, que regulamenta os procedimentos de condicionamento e restabelecimento das transferências de recursos provenientes das receitas de que tratam o inciso II do art. 158, e as alíneas "a" e "b" do inciso I, e o inciso II do art. 159 da Constituição, que dispõe sobre os procedimentos de suspensão e restabelecimento das transferências voluntárias da União nos casos de descumprimento da aplicação dos recursos em ações e serviços públicos de saúde de que trata a LC nº 141/2012, e dá outras providências. Neste artigo, fica definido que os efeitos da regulamentação de que trata este decreto serão produzidos a partir da execução orçamentária do ano de 2013.

(Continuação)

Ações orçamentárias	Ação continuou como ASPS em 2013?	RPs processados a pagar –2002 a 2011[1] (R$ correntes)	RPs não processados a pagar – 2002 a 2011 (R$ correntes)	RPs a pagar – 2002 a 2011 (R$ correntes)	Participação – 2002-2011 (%)	RPs inscritos em 2013 como não ASPS, incluindo RP de 2012 (R$ correntes)
12I5 – Construção de unidades básicas se saúde (UBS)	Sim	-	397.833.332,39	397.833.332,39	6,27	843.818.483,76
10GG – Implantação e melhoria de sistemas públicos de manejo de resíduos sólidos em municípios de até 50 mil habitantes, exclusive de RMs ou Rides	Não	5.646.549,00	275.993.541,86	281.640.090,86	4,44	315.416.172,51
7656 – Implantação, ampliação ou melhoria do serviço de saneamento em áreas rurais, em áreas especiais (quilombos, assentamentos e reservas extrativistas) e em localidades com população inferior a 2,5 mil habitantes para prevenção e controle de agravos	Sim	140.574.220,22	67.035.614,90	207.609.835,12	3,27	319.786.371,66
8933 – Serviços de atenção às urgências e emergências na rede hospitalar	Sim	30.911.790,34	126.823.778,58	157.735.568,92	2,49	297.040.789,57
12I4 – Implantação de unidades de pronto atendimento (UPAs)	Sim	-	148.910.000,00	148.910.000,00	2,35	379.108.197,50
7652 – Implantação de melhorias sanitárias domiciliares para prevenção e controle de agravos	Sim	99.484.709,35	37.196.699,29	136.681.408,64	2,15	223.117.101,23
3921 – Implantação de melhorias habitacionais para controle da doença de chagas	Sim	73.338.501,36	59.811.761,06	133.150.262,42	2,10	160.929.175,11
5528 – Saneamento básico para controle de agravos	Sim	111.537.451,90	9.434.102,57	120.971.554,47	1,91	122.669.876,21
20G8 – Atenção à saúde nos serviços ambulatoriais e hospitalares prestados pelos hospitais universitários	Sim	136.639,84	114.087.403,77	114.224.043,61	1,80	462.389.392,11
8577 – Piso de atenção básica fixo	Sim	-	63.573.778,26	63.573.778,26	1,00	81.129.263,91
Outras	-	581.623.942,73	853.410.615,32	1.435.034.558,05	22,61	-
Total		**2.033.079.015,69**	**4.314.248.526,72**	**6.347.327.542,41**	**100,00**	**-**

Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.
Nota: [1] A denominação RP a pagar, embora seja redundante, é encontrada desta forma no Siga Brasil. Deduz-se que para distinguir os RPs pagos daqueles que ainda não o foram no exercício analisado.

Então, como acompanhar a reinscrição desse saldo de RP de empenhos do período de 2003 a 2012 nos exercícios de 2013 e 2014? É preciso, para tanto, realizar alguns procedimentos nos dados de despesa total do Ministério da Saúde. Em primeiro lugar, extraindo-se esses dados do Siga Brasil para uma planilha eletrônica, excluem-se do exercício de 2013 as linhas dos empenhos de 2013 e as células vazias da coluna empenho (Folha de Pagamento Siafi), fazendo-se para o exercício de 2014 a exclusão das linhas de empenhos de 2013, 2014 e das células vazias. Feito isso, têm-se apenas

os dados de empenhos dos exercícios de 2003 a 2012 para os identificadores de uso 0 e 1.[10] Deduzem-se, então, as linhas de dados de acordo com o procedimento descrito no quadro 1 deste texto a fim de obter apenas dados do que era considerado ASPS no período de 2003 a 2012. As tabelas 5 e 6 apresentam a execução de RP para estes dois exercícios financeiros.

TABELA 5
Restos a pagar de despesas consideradas ASPS no período de 2003 a 2012 que foram identificadas como não ASPS no orçamento executado de 2013 do Ministério da Saúde
(Em R$ correntes)

Ano do empenho	RPs inscritos	RPNPs			RPPs		
		Cancelados	Pagos	A pagar	Cancelados	Pagos	A pagar
2003	22.820.235,48	-	-	-	5.768.251,97	-	17.051.983,51
2004	60.419.582,19	-	-	-	17.140.124,43	2.453.188,20	40.826.269,56
2005	91.183.106,47	-	-	-	22.293.344,92	6.273.154,23	62.616.607,32
2006	120.344.551,93	-	-	-	32.588.216,68	6.878.715,09	80.853.620,16
2007	597.720.612,34	1.501.514,86	119.933,84	45.913.687,22	139.790.925,21	53.409.903,92	357.008.647,29
2008	469.901.211,90	17.348.809,33	15.400.067,08	70.927.698,57	55.995.264,41	63.291.218,76	246.938.153,75
2009	1.164.107.498,50	156.678.100,80	57.025.293,46	421.408.068,91	101.831.383,15	80.408.232,84	346.756.419,34
2010	1.172.467.584,83	134.089.503,33	162.746.625,73	582.507.485,55	94.341.522,91	35.500.997,86	163.281.449,45
2011	2.648.363.158,77	149.504.698,56	795.234.748,52	1.675.732.999,95	2.068.532,58	20.606.837,29	5.215.341,87
2012	8.530.343.582,10	347.306.167,84	5.300.840.079,79	2.644.894.397,51	3.363.952,53	232.351.874,17	1.587.110,26
Total	**14.877.671.124,51**	**806.428.794,72**	**6.331.366.748,42**	**5.441.384.337,71**	**475.181.518,79**	**501.174.122,36**	**1.322.135.602,51**

Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.
Elaboração dos autores.

TABELA 6
Restos a pagar de despesas consideradas ASPS no período de 2003 a 2012 que foram identificadas como não ASPS no orçamento executado de 2014 do Ministério da Saúde
Em R$ correntes

Ano do Empenho	RPs inscritos	RPNPs			RPPs		
		Cancelados	Pagos	A pagar	Cancelados	Pagos	A pagar
2003	17.051.983,51	-	-	16.150.227,62	862.199,02	39.556,87	16.150.227,62
2004	40.826.269,56	-	-	33.710.042,19	5.146.470,65	1.969.756,72	33.710.042,19
2005	62.616.607,32	-	-	52.826.033,71	7.822.898,16	1.967.675,45	52.826.033,71
2006	80.853.620,16	-	-	58.484.046,73	18.563.372,28	3.806.201,15	58.484.046,73

(Continua)

10. O identificador de uso complementa a informação concernente à aplicação dos recursos e destina-se a indicar se eles compõem contrapartida nacional de empréstimos ou de doações ou destinam-se a outras aplicações, constando da Lei Orçamentária Anual (LOA) e de seus créditos adicionais. Em 2013, foi criado no Siafi o identificador de uso 6 para possibilitar rápida identificação das despesas com ASPS naquele sistema e em outros baseados em seus dados, como o Siga Brasil.

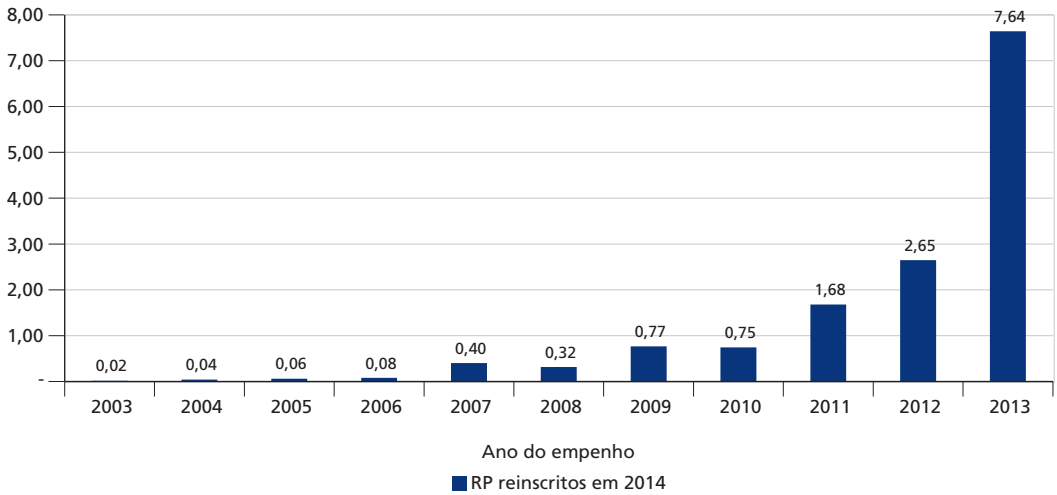
(Continuação)

Ano do Empenho	RPs inscritos	RPNPs			RPPs		
		Cancelados	Pagos	A pagar	Cancelados	Pagos	A pagar
2007	402.922.334,51	3.540.089,87	1.696.015,66	239.621.381,01	80.216.054,34	37.171.211,94	239.621.381,01
2008	317.865.852,32	3.463.537,15	2.597.731,96	171.598.937,05	44.460.715,83	30.878.500,87	171.598.937,05
2009	768.164.488,25	46.562.109,20	14.744.810,50	237.910.219,79	66.326.215,57	43.863.755,19	237.910.219,79
2010	745.788.935,00	65.111.018,64	127.706.525,69	109.271.011,67	35.417.701,97	19.178.216,89	109.271.011,67
2011	1.680.948.341,82	86.716.916,29	473.117.054,78	7.868.784,97	194.329,64	10.069.161,79	7.868.784,97
2012	2.646.481.501,76	174.393.536,10	894.263.369,70	3.273.482,18	2.122.183,90	28.594.416,31	3.273.482,18
Total (R$)	**6.763.519.934,21**	**379.787.207,25**	**1.514.125.508,29**	**930.714.166,92**	**261.132.141,36**	**177.538.453,18**	**930.714.166,92**

Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.
Elaboração dos autores.

Refazendo a apresentação gráfica das inscrições de RP, mas neste caso em 2014, obtém-se o gráfico 3. Observa-se que ainda naquele ano havia despesas de 2003 inscritas como RP. No apêndice B, apresenta-se detalhadamente a execução das despesas com ASPS inscritas como RP no período de 2002 a 2014.

GRÁFICO 3
Despesas com ASPS reinscritas como restos a pagar em 2014
(Em R$ bilhões correntes)



Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.
Elaboração dos autores.

A situação encontrada para as despesas com ASPS revelou um elevado volume de inscrição em restos a pagar no período de 2002 a 2014, com postergação de seu pagamento. Nota-se no gráfico 3 que, mesmo em 2014, foram reinscritas despesas relativas a 2003.

Este quadro já havia sido identificado anteriormente em estudo que teve por objetivo analisar os gastos da União com ASPS no período de 2000 a 2010 (Silva *et al.*, 2011).

A respeito do grande volume de inscrições de despesas como RP, com base nos resultados de estudo exploratório sobre as contas públicas nacionais, Augustinho, Oliveira e Lima (2013) afirmam que a postergação do pagamento de despesas por meio da inscrição em restos a pagar consiste em meio para que o governo federal aumente artificialmente o *superavit* primário. Segundo os autores, as características do regime contábil brasileiro – de competência para as despesas e de caixa para as receitas – admite que os empenhos em fase de liquidação sejam relacionados como despesas. Contudo, como os restos a pagar são despesas que ainda não foram efetivamente pagas, não prejudicam o resultado primário. Para realizar este procedimento contábil, no período de 2002 a 2005, o montante total inscrito em restos a pagar passou de R$ 14,5 bilhões para R$ 34,0 bilhões, em uma variação nominal de 134% e de 941% entre 2002 e 2012, ano este em que os RPs chegaram a R$ 150,4 bilhões.

No mesmo sentido, Almeida Junior (2011) afirma que o ganho que o governo tem em aumentar os RPs é conseguir melhorar o resultado do *superavit* primário para um determinado ano, pois os restos a pagar serão contabilizados como dívida flutuante, que não entra na contabilidade da dívida líquida do setor público (DLSP). O resultado desse artifício contábil é aumentar a dívida flutuante com fornecedores para alcançar um *superavit* primário maior e cumprir a meta daquele ano, o que permite ao governo mostrar que está sendo feito um esforço maior de contenção de despesas, quando o que de fato ocorreu foi a postergação de seu pagamento.

Outras explicações se adicionam a de fazer *superavit* primário como motivação para a inscrição de despesas como RP. Entre elas, o uso dos RPs, em algumas situações, para beneficiar politicamente o governo, como "moeda de barganha" nas relações entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo; a utilização para dar flexibilidade orçamentária, nas despesas com investimentos, por exemplo, e até mesmo problemas de gestão (Albuquerque, 2001; Silva, 2008; Camargo, 2014). No caso dos investimentos, muitas vezes há problemas na execução de projetos, o que atrasa o cronograma de desembolso. Isso é particularmente importante no SUS, considerando que parcela importante dos investimentos é executada por estados e municípios, mas financiada com recursos transferidos pela União. A questão principal não é a inscrição de despesas como RP, considerando que certa flexibilidade na execução orçamentária e financeira é importante, mas sim o problema do uso exagerado que se faz deste mecanismo.

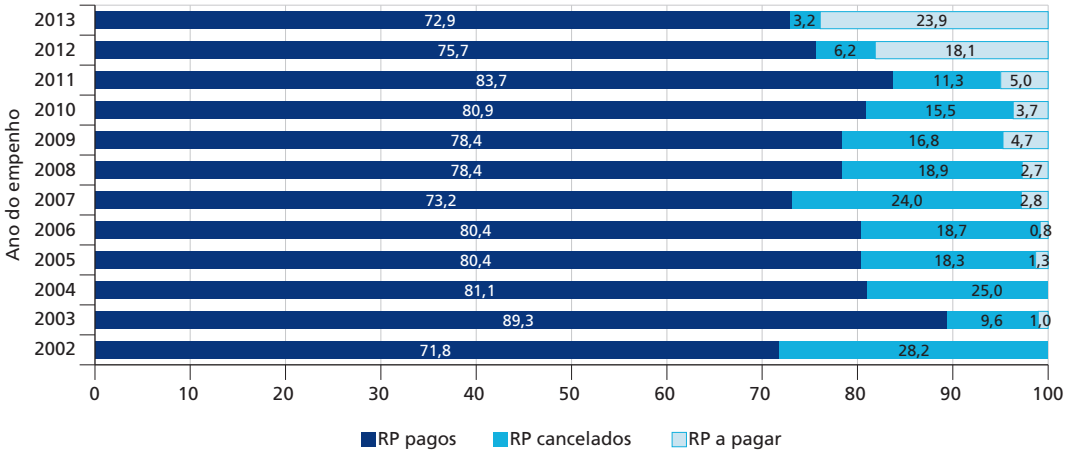
Sobre a elevada inscrição de despesas em RP observada no exercício de 2014, o TCU questionou o Executivo federal e avaliou ter havido inobservância dos princípios da legalidade e da gestão responsável na inscrição irregular em restos a pagar de despesas do Programa Minha Casa Minha Vida. Neste exercício, as despesas autorizadas e acrescidas por créditos adicionais pela LOA, referentes ao orçamento fiscal e ao da seguridade social, foram de R$ 2,6 trilhões. Desse total, 88% foram empenhadas, das quais 94% foram efetivamente pagas. As demais despesas foram inscritas em restos a pagar processados (1,3%) e não processados (4,8%). Das despesas primárias empenhadas, 4,5% correspondem a investimentos, dos quais R$ 56 bilhões foram empenhados (aproximadamente 66% foram inscritos em restos a pagar ao final do exercício). Segundo o tribunal, as justificativas apresentadas pela Presidência da República para a elevada inscrição em RP não foram suficientes para afastar o apontamento, que contribuiu para a sua recomendação de que o Congresso Nacional rejeite as contas de 2014 (Brasil, 2015d).

3.3 Cancelamentos de restos a pagar

Ainda em relação aos RPs, Silva *et al*. (2011) identificaram para o período de 2000 a 2010 o cancelamento de despesas com ASPS equivalentes a mais de R$ 4 bilhões em valores correntes. Analisando se estes cancelamentos provocaram *deficit* de aplicação do valor mínimo, os autores somaram para todos os anos da série os valores aplicados a mais pela União e descontaram o cancelamento desses R$ 4 bilhões, chegando à conclusão que houve *deficit* de aplicação de R$ 1,3 bilhão. Caso deixassem de considerar a compensação pelos anos de aplicação a mais, ao somar o cancelamento de R$ 4 bilhões em restos a pagar ao valor que deixou de ser aplicado em alguns anos desta série, R$ 2,5 bilhões (aplicação inferior ao mínimo), o *deficit* de aplicação chegaria a R$ 6,5 bilhões.

O gráfico 4 apresenta a situação dos RPs pagos, cancelados e a pagar de despesas com ASPS ao final do exercício de 2014. As variáveis RPs pagos e RPs cancelados correspondem ao valor acumulado desde o ano de inscrição até dezembro de 2014 (incluindo a execução de RP em 2013 e 2014, que foi tratada pelo governo federal fora do acompanhamento de despesas com ASPS). E a variável RPs a pagar trata-se da subtração dos RPs inscritos (correspondente ao montante de despesas inscritas no exercício imediatamente posterior ao do empenho) dos RPs pagos e cancelados. Verifica-se neste gráfico que 23,9% das despesas inscritas como RPs de empenhos de 2013 ainda não tinham sido pagas até o fim do exercício de 2014.

GRÁFICO 4
Restos a pagar de despesas em ASPS do Ministério da Saúde ao final do exercício de 2014
(Em %)



Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.
Elaboração dos autores.

Quanto aos cancelamentos, observa-se que uma parcela importante das despesas empenhadas, inscritas em restos a pagar, é cancelada ao longo dos exercícios subsequentes, incluindo os RPs processados e os não processados. Na tabela 7, o estoque de RPs de despesas com ASPS é apresentado.

TABELA 7
Estoque de restos a pagar de despesas com ASPS cancelados no período de 2002 a 2014 pelo Ministério da Saúde

Descrição	Total (R$ correntes)	Participação (%)
RPPs	3.313.800.433,18	37
RPNPs	5.587.529.670,97	63
Total	**8.901.330.104,15**	**100**

Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.

Chama atenção o montante de RPPs cancelados, na medida em que, em tese, considerando o conceito de liquidação, os bens adquiridos foram entregues e os serviços contratados, prestados. Ao fazer algumas aberturas dos dados de restos a pagar por grupo de natureza de despesa (GND), modalidade de aplicação e elemento de despesa, é possível obter mais informações sobre as despesas canceladas. Na tabela 8, que apresenta os RPPs e RPNPs por GND para empenhos efetuados em 2013, verifica-se que

o maior cancelamento ocorre entre os RPNPs (aproximadamente 93% do total), como seria mais plausível de se esperar. O maior cancelamento no grupo de RPP ocorreu para as despesas com pessoal e, no grupo dos RPNPs, os maiores volumes de cancelamentos ocorreram para despesas de investimentos e outras despesas correntes, ou seja, despesas que apenas tinham sido empenhadas.

TABELA 8
Restos a pagar não processados e processados cancelados de empenhos realizados em 2013 e contabilizados como despesas com ASPS do Ministério da Saúde segundo o GND (dez. 2014)

Grupo de natureza de despesa	RPNPs		RPPs		Total	
	R$ correntes	%	R$ correntes	%	R$ correntes	%
1 – Pessoal	23.188.936,44	-	12.019.487,00	-	35.208.423,44	14
3 – Outras despesas correntes	144.730.203,33	-	4.531.039,91	-	149.261.243,24	61
4 – Investimentos	59.018.046,55	-	-	-	59.018.046,55	24
Total	**226.937.186,32**	**93**	**16.550.526,91**	**7**	**243.487.713,23**	**100**

Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.

Em relação ao cancelamento de despesas classificadas como investimentos, inscritas como RPNPs, 48,2% ocorreu na modalidade de aplicação "transferências a instituições privadas sem fins lucrativos"; 23,3%, na modalidade "transferências a municípios – fundo a fundo"; e 19,2%, na modalidade "aplicações diretas".

A respeito das transferências a municípios, pode ser que esses cancelamentos tenham ocorrido em razão de determinação do Tribunal de Contas da União (TCU), por meio do Acórdão nº 1.426/2015, resultante de auditoria realizada nas contas de 2013, de que o Ministério da Saúde somente realize transferências de recursos destinadas a investimentos em projetos específicos para expansão da rede física da saúde (novas obras de unidades de pronto atendimento e unidades básicas de saúde), por meio de transferências voluntárias em vez da modalidade fundo a fundo (Brasil, 2015c). Como na modalidade fundo a fundo efetivava-se a transferência em três parcelas, é possível que o andamento da auditoria tenha interferido neste processo mesmo antes da publicação da determinação, o que fez com que houvesse cancelamento de empenhos ainda não liquidados de despesas que foram inscritas como RPNP. De todo modo, é preciso investigar mais os cancelamentos dessas despesas com investimentos, em geral, algo que não é objeto deste texto, no qual se preferiu apenas levantar uma hipótese para a situação encontrada.

Na tabela 9, observa-se que os cancelamentos de RPPs de empenhos de 2013 concentraram-se nas modalidades de aplicação "aplicações diretas" (90 e 91), que são responsáveis por 56,5% dos cancelamentos somados de RPP e RPNP.

TABELA 9
Restos a pagar não processados e processados cancelados de empenhos realizados em 2013 e contabilizados como despesas com ASPS do Ministério da Saúde segundo a modalidade de aplicação (dez./2014)

Modalidade de aplicação	RPNPs (R$ correntes)	RPPs	Total (R$ correntes)	Participação total de cancelamentos (%)
30 – Transferências a estados e ao Distrito Federal	57.412,41	-	57.412,41	0,02
31 – Transferências a estados e ao Distrito Federal – fundo a fundo	4.575.776,48	-	4.575.776,48	1,88
32 – Execução orçamentária delegada aos estados e ao Distrito Federal	12.982.200,00	-	12.982.200,00	5,33
40 – Transferências a municípios	2.500.362,21	-	2.500.362,21	1,03
41 – Transferências a municípios – fundo a fundo	29.150.282,48	-	29.150.282,48	11,97
50 – Transferências a instituições privadas sem fins lucrativos	39.037.737,07	-	39.037.737,07	16,03
70 – Transferências a instituições multigovernamentais	-	-	-	0,00
80 – Transferências ao exterior	17.534.450,90	-	17.534.450,90	7,20
90 – Aplicações diretas	110.720.616,49	10.979.037,28	121.699.653,77	49,98
91 – Aplicações diretas – operações intraorçamentárias	10.378.348,28	5.571.489,63	15.949.837,91	6,55
Total			**243.487.713,23**	**100,00%**

Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.

Quando os cancelamentos são analisados por elemento de despesa nas modalidades de aplicação direta (90 e 91), conforme tabela 10, observa-se que para os RPNPs os maiores cancelamentos ocorreram para os elementos 39 – Outros serviços de terceiro pessoa jurídica (40%); 30 – Material de consumo (18%); e 11 – Vencimentos e vantagens fixas pessoal civil (11%).

TABELA 10

Restos a pagar não processados e processados cancelados de empenhos realizados em 2013 e contabilizados como despesas com ASPS do Ministério da Saúde por elemento de despesa nas modalidades de "aplicações diretas"(dez./2014)

Elementos de despesa	RPNPs		RPPs	
	Valor (R$ correntes)	(%)	Valor (R$ correntes)	(%)
01 – Aposentadorias do RPPS, reserva remunerada e reformas dos militares	-	0,00	-	0,00
04 – Contratação por tempo determinado	14.051,57	0,01	719.454,10	4,35
07 – Contribuição a entidades fechadas de previdência	149.415,27	0,12	-	0,00
08 – Outros benefícios assistenciais	198.084,46	0,16	-	0,00
11 – Vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil	13.905.273,89	11,48	6.459.016,87	39,03
13 – Obrigações patronais	1.244.075,48	1,03	5.560.440,13	33,60
14 – Diárias – pessoal civil	178.785,75	0,15	83,35	0,00
15 – Diárias – pessoal militar	-	0,00	-	0,00
16 – Outras despesas variáveis – pessoal civil	26.545,76	0,02	-	0,00
18 – Auxílio financeiro a estudantes	1.028,00	0,00	-	0,00
20 – Auxílio financeiro a pesquisadores	-	0,00	-	0,00
30 – Material de consumo	21.801.490,06	18,00	1.484.394,50	8,97
31 – Premiações culturais, artísticas, científicas, desportivas e outras	-	0,00	-	0,00
32 – Material, bem ou serviço para distribuição gratuita	-	0,00	-	0,00
33 – Passagens e despesas com locomoção	4.501.568,49	3,72	20.807,03	0,13
34 – Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos terceirizados	247.587,38	0,20	-	0,00
35 – Serviços de consultoria	1.739.309,60	1,44	-	0,00
36 – Outros serviços de terceiros – pessoa física	473.466,18	0,39	1.283,42	0,01
37 – Locação de mão de obra	9.378.155,90	7,74	371.454,61	2,24
39 – Outros serviços de terceiros – pessoa jurídica	49.030.135,97	40,49	522.866,66	3,16
45 – Subvenções econômicas	0,08	0,00	-	0,00
46 – Auxílio-alimentação	841.346,93	0,69	-	0,00
47 – Obrigações tributárias e contributivas	108.441,28	0,09	84,41	0,00
48 – Outros auxílios financeiros a pessoas físicas	1.056.661,17	0,87	1.409.836,66	8,52
49 – Auxílio-transporte	1.048.082,24	0,87	-	0,00
51 – Obras e instalações	1.813.943,67	1,50	-	0,00
52 – Equipamentos e material permanente	4.333.620,26	3,58	-	0,00
59 – Pensões especiais	52.418,72	0,04	-	0,00
91 – Sentenças judiciais	46.251,86	0,04	30,00	0,00
92 – Despesas de exercícios anteriores	7.895.499,38	6,52	258,20	0,00
93 – Indenizações e restituições	871.385,94	0,72	516,97	0,00
95 – Indenização pela execução de trabalhos de campo	1.005,00	0,00	-	0,00
96 – Ressarcimento de despesas de pessoal requisitado	141.334,48	0,12	-	0,00
Total	**121.098.964,77**	**100,00**	**16.550.526,91**	**100,00**

Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.

3.4 Efeito do cancelamento de restos a pagar sobre a aplicação mínima de recursos em ASPS

Analisando o cancelamento de RP e seu impacto para a aplicação mínima de recursos pela União, em primeiro lugar, é preciso esclarecer que, até a publicação da LC nº 141/2012, não havia dispositivo legal dispondo sobre os eventuais cancelamentos de RPs e a necessária reposição desses valores. Com a lei complementar, a disponibilidade de caixa vinculada aos RPs considerados para fins do mínimo e posteriormente cancelados ou prescritos deverá ser aplicada em ASPS até o término do exercício seguinte ao do cancelamento ou da sua prescrição, mediante dotação específica, sem prejuízo do percentual mínimo a ser aplicado no exercício corrente (Brasil, 2012a). Em segundo lugar, que a presente análise não pretende atestar ou não o cumprimento do mínimo constitucional em ASPS pela União, considerando que a apuração desta aplicação se faz com base nas despesas empenhadas (competência orçamentária) e que até 2012 não havia dispositivo que a obrigasse a repor os valores de restos a pagar cancelados. Mas sim evidenciar que a alta inscrição em restos a pagar e os cancelamentos posteriores, sob a ótica da competência patrimonial, impactam o financiamento do SUS, pois uma parte importante das despesas não se concretiza como ações e serviços de saúde.

Considerando que neste texto se está trabalhando com dados até o exercício de 2014, ainda não é possível analisar se os RPs cancelados em 2014, referentes a empenhos de 2013, estão sendo repostos, algo que somente poderá ser feito ao se estudar o exercício fechado de 2015. Em relação ao período anterior à vigência da LC nº 141/2012, ainda que não houvesse previsão legal de reposição, não parece razoável que as despesas tivessem sido empenhadas, não se transformassem em bens ou serviços para a população, mas tivessem sido consideradas para atestar o cumprimento pela União dos dispositivos da Constituição Federal quanto à aplicação mínima de recursos em ASPS. Esta é uma questão importante, na medida em que a apuração da aplicação mínima se faz com base no estágio de empenho da despesa e este se mostra não favorável ao financiamento do SUS pelas questões contábeis apontadas.

Neste trabalho, os cancelamentos de RPPs e de RPNPs estão sendo igualmente considerados. Mas qual a razão para não os tratar de forma diferente, considerando que os RPPs se referem a despesas liquidadas, e em teoria os bens foram entregues e

os serviços prestados? Porque, como pode ser visto na seção anterior para um exemplo de empenhos de 2013, majoritariamente estes RPPs correspondem a despesas que não envolvem um terceiro que tenha sido contratado para a entrega de bens ou prestação de serviços. Para chegar a esta conclusão, basta verificar os cancelamentos de RPPs por elemento de despesa. Em 2013, a maior parcela dos cancelamentos se deu para os elementos 11 – Vencimentos e 13 – Obrigações patronais (mais de 72% dos cancelamentos); nos demais anos, os principais elementos foram 41 – Contribuições e 42 – Auxílios, que somados responderam por 98,5%, em 2012, 86,6%, em 2011, 94,5%, em 2010 e 89%, em 2009. Ou seja, são despesas que a União empenha e liquida sem assumir débito com um credor pela entrega de um bem ou prestação de um serviço. Situação esta que, caso tivesse ocorrido, não poderia cancelar os RPs sem amparo legal, pois a administração já teria assumido a dívida para com ele.[11] No caso dos auxílios, como envolvem investimentos, pode ser que o ente da Federação ou a instituição privada sem fins lucrativos não tenha cumprido os requisitos necessários para a efetivação do pagamento para a realização de obras ou compra de equipamentos.

Outra questão relevante é a existência de um saldo de RPs a pagar em 2012 de empenhos de exercícios anteriores considerados como ASPS (tabela 3) no valor aproximado de R$ 6,3 bilhões e outro de RPs de empenhos de 2012 que deixaram de ser acompanhados como despesa com ASPS a partir de 2013 para o identificador de uso 6 (cômputo do mínimo em ASPS).[12] Por isso a necessidade de considerar também os cancelamentos ocorridos em 2013 e 2014 para estes empenhos.

Na tabela 11, procura-se demonstrar o que acontece ao cumprimento da aplicação mínima pelo governo federal quando descontados os RPs cancelados no período de 2002 a 2014.

11. Conceitos disponíveis em Brasil (2014): 41 – Contribuições: despesas orçamentárias às quais não corresponda contraprestação direta em bens e serviços e não sejam reembolsáveis pelo recebedor, inclusive as destinadas a atender a despesas de manutenção de outras entidades de direito público ou privado, observado o disposto na legislação vigente; 42 – Auxílios: despesas orçamentárias destinadas a atender a despesas de investimentos ou inversões financeiras de outras esferas de governo ou de entidades privadas sem fins lucrativos, observado, respectivamente, o disposto nos arts. 25 e 26 da Lei Complementar nº 101/2000.

12. O Ministério da Saúde transferiu o estoque de restos a pagar de despesas de 2003 a 2012 do acompanhamento das despesas com ASPS a partir de 2013 (identificador de uso 6 no sistema Siafi). Esses RPs têm que ser verificados nas demais ações orçamentárias do órgão (identificadores de uso 0 e 1 no Siafi).

TABELA 11
Diferença entre despesas empenhadas, descontados os RPs cancelados, e valor mínimo a ser aplicado em ASPS pelo Ministério da Saúde (dez./2014)
(Em R$)

Ano do empenho	Mínimo em ASPS (A)	Empenhado (B)	RPs cancelados (C)	Diferença (D) = (B) - (C)	Diferença (E) = (D) - (A)
2002	23.654.072.386	24.708.886.048	500.621.282,89	24.208.264.765	554.192.380
2003	27.775.574.922	27.012.053.580	191.407.851,47	26.820.645.728	- 954.929.194
2004	31.368.169.963	32.505.074.531	703.973.922,02	31.801.100.609	432.930.646
2005	37.051.473.809	36.291.911.037	593.885.811,45	35.698.025.225	- 1.353.448.583
2006	40.613.666.045	40.520.675.993	797.917.197,24	39.722.758.795	- 890.907.249
2007	44.275.043.408	44.051.896.820	1.262.488.254,12	42.789.408.566	- 1.485.634.841
2008	48.561.056.485	48.428.024.812	1.023.810.131,52	47.404.214.680	- 1.156.841.805
2009	54.963.098.717	58.016.587.301	1.328.360.389,75	56.688.226.911	1.725.128.194
2010	61.230.118.407	61.655.883.258	866.799.967,74	60.789.083.290	- 441.035.117
2011	72.128.481.132	71.986.348.320	861.391.742,35	71.124.956.578	- 1.003.524.555
2012	79.512.720.487	79.720.365.348	527.185.840,37	79.193.179.507	- 319.540.980
2013	82.911.207.594	83.053.255.549	243.487.713,23	82.809.767.835	- 101.439.759
Total (R$)	**604.044.683.354**	**607.950.962.595**	**8.901.330.104**	**599.049.632.491**	**- 4.995.050.863**

Fonte: RREO de cada exercício, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional, para o valor mínimo (A), e Siga Brasil para os valores empenhados (B) e RP cancelados (C).
Elaboração dos autores.

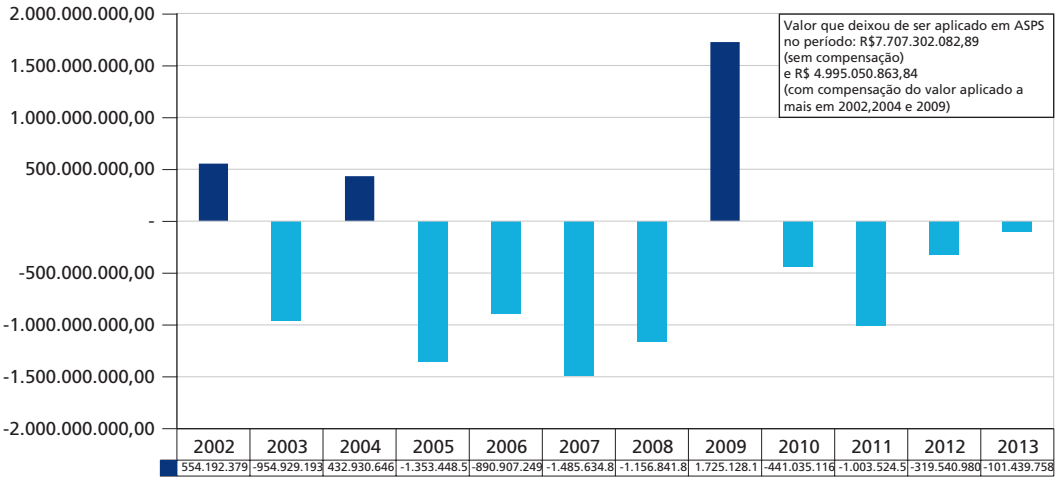
No gráfico 5, como também na tabela 11, fica claro que para a maioria dos exercícios no período de 2002 a 2014, deduzidos os cancelamentos de RPs, a União aplicou em ASPS valor menor que o mínimo constitucional, o que, em valores correntes e considerando a compensação nos exercícios em que aplicou a mais, corresponde a um "*deficit*" de aplicação de aproximadamente R$ 5 bilhões. Pode-se argumentar que, em relação ao total de recursos alocados no SUS pelo governo federal neste período, o valor apresenta-se baixo (cerca de 1%). A questão é que a aplicação está em patamar inferior ao que determina a Constituição Federal em nove dos treze anos desta série.

Corrigindo-se os valores pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), a diferença seria de mais de R$ 7 bilhões de 2014, considerando a compensação, e de R$ 11,3 bilhões de 2014, sem compensação (gráfico 6).

GRÁFICO 5

Diferença entre despesas empenhadas, descontados os cancelamentos de restos a pagar, e valor mínimo a ser aplicado em ASPS pelo Ministério da Saúde

(Em R$ correntes)



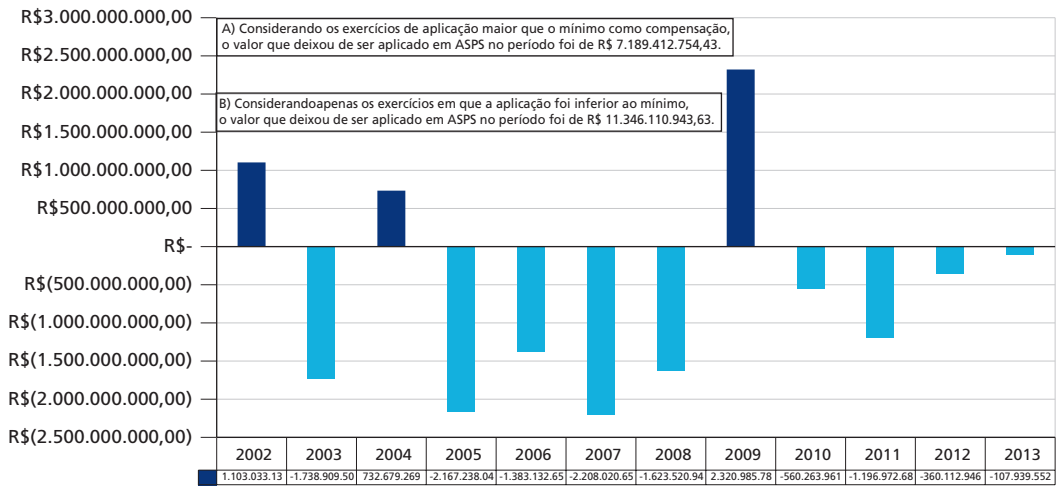
Elaboração dos autores.

Obs.: Foram subtraídos das despesas empenhadas em cada exercício os valores dos restos a pagar processados e não processados cancelados em todo o período até dezembro de 2014 para obter as despesas empenhadas atualizadas. O valor mínimo a ser aplicado em ASPS foi obtido do demonstrativo de despesas com saúde do RREO, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

GRÁFICO 6

Diferença entre despesas empenhadas, descontados os cancelamentos de restos a pagar, e valor mínimo a ser aplicado em ASPS pelo Ministério da Saúde

(Em R$ constantes de 2014)



Elaboração dos autores.

Obs.: Foram subtraídos das despesas empenhadas em cada exercício os valores dos restos a pagar processados e não processados cancelados em todo o período até dezembro de 2014 para obter as despesas empenhadas atualizadas. O valor mínimo a ser aplicado em ASPS foi obtido do Demonstrativo de Despesas com Saúde do RREO, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Os valores foram deflacionados pelo IPCA.

Ao se comparar os R$ 11,3 bilhões de 2014 de RPs cancelados no período de 2002 a 2014 com o valor empenhado em ASPS pelo Ministério da Saúde em 2014, verifica-se que aqueles correspondem a 12% dos recursos alocados neste último ano. Na prática, entre 2002 e 2011, a União deixou de aplicar em ASPS aproximadamente R$ 10,9 bilhões em valores de 2014, quando ainda não havia dispositivo legal impondo a necessária reposição dos cancelamentos de RP. Em relação aos empenhos de 2012 e 2013, os cancelamentos chegaram a R$ 770,6 milhões correntes, que, atualizados pelo IPCA, correspondem a R$ 853,2 milhões de 2014, sendo que o montante que compromete a aplicação mínima nos dois anos é maior que R$ 468 milhões de 2014, os quais devem ser repostos, conforme determina a LC nº 141/2012.

No contexto das finanças públicas discutido por Gobetti (2006) e Almeida (2011), em que a União utilizou a inscrição em restos a pagar como forma de aumentar artificialmente o *superavit* primário, e considerando os dados ora apresentados, parece que a área da saúde foi empregada rotineiramente como meio para tanto, haja vista o montante de inscrição em RP, que só em 2014 chegou a R$ 7,6 bilhões. Seria interessante analisar em outros estudos se o procedimento ocorreu de maneira uniforme para toda a área social ou se foi aplicado apenas para a saúde.

Tal situação reforça a tese de que a consolidação do SUS não foi tratada como política prioritária dos governos nesse período, apesar das diversas manifestações de setores ligados ao Movimento de Reforma Sanitária e de documentos técnicos apontarem o subfinanciamento do SUS como principal problema para a ampliação do acesso da população aos serviços de saúde e melhoria de sua qualidade (Silva *et al.*, 2013). O problema não está apenas no financiamento insuficiente do sistema, conforme regra constitucional, e no cancelamento dos RPs, mas também na postergação do pagamento das despesas inscritas como RP.

Mendes e Marques (2009) procuram explicar esse fato do ponto de vista macroeconômico, afirmando que a prioridade dada pelos governos ao capital financeiro inviabiliza o crescimento econômico e a garantia de financiamento suficiente para as áreas sociais, especialmente a saúde. Destacam que há uma subordinação do social ao econômico no país, na medida em que a adoção de políticas macroeconômicas de cumprimento das metas de inflação e de ajuste das contas externas exige sempre *superavit* primário fiscal alto e tentativas de redução dos gastos públicos sociais, o que dificulta a alocação de mais recursos para o financiamento do SUS.

Mendes (2012) complementa essa conclusão, enfatizando que a prioridade dada ao capital portador de juros nos governos FHC e, em continuidade, nos governos Lula sustentou a permanência de uma política econômica neoliberal que trouxe várias consequências às políticas sociais de direitos, vivendo-se nos anos pós-Lula um distanciamento da efetivação da política de direito universal da saúde, o que vem determinando a situação complicada de financiamento do SUS e da seguridade social.

Mesmo que não seja possível enquadrar completamente os últimos governos brasileiros como neoliberais, vale chamar atenção para o que Laurell (1995, p. 163) discutiu a respeito das estratégias idealizadas pelos governos neoliberais com a finalidade de reduzir a ação estatal no terreno do bem-estar social. A autora afirma que eles utilizam como meios para tanto privatização do financiamento e da produção de serviços; cortes dos gastos sociais, eliminando-se programas e reduzindo-se benefícios; canalização (focalização) dos gastos para os grupos carentes; e descentralização em nível local.

No Brasil, a discussão sobre a insuficiência do financiamento do SUS persiste. Piola *et al*. (2013) ponderam que esta é uma questão que, no campo técnico-político, precisa abordar a definição de novas fontes de recursos, sendo necessário conhecer a real necessidade de financiamento do sistema, considerando o dimensionamento dos custos, do perfil epidemiológico e dos gastos realizados.

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

4 AS CONTAS DE SAÚDE E OS RESTOS A PAGAR

Como dito anteriormente, outra preocupação em relação aos restos a pagar diz respeito à contabilização do gasto nas contas de saúde. As contas de saúde são elaboradas, em princípio, para sistematizar informações sobre financiamento e gasto com saúde. Mas também podem propiciar oportunidades para análises setoriais ampliadas se forem estruturadas de forma a captar a dinâmica econômica do setor, produzindo informações

sobre produção, ocupações e destinação dos bens e serviços de saúde. Por isso são instrumentos relevantes para aumentar a consistência do planejamento setorial e para aprimorar o monitoramento dos resultados das políticas de saúde sobre o sistema de saúde.

Vale destacar que, neste texto, fez-se a opção por se discutir em que medida a inscrição de despesas com saúde em restos a pagar afeta a apuração das contas de saúde do ponto de vista metodológico, considerando o elevado volume de inscrição de despesas em restos a pagar pelo governo federal, já tratado na seção anterior, e que é preciso aperfeiçoar sempre o processo de produção das estatísticas, fundamentais para subsidiar a tomada de decisão no âmbito do sistema de saúde.

As principais metodologias de contas de saúde são apresentadas brevemente na subseção seguinte, abordando-se também o regime contábil adotado para as despesas em cada uma delas.

4.1 Principais metodologias de contas de saúde

4.1.1 Conta-satélite de saúde (CSS)

O Sistema de Contas Nacionais (SCN), ou System of National Accounts (SNA),

> é o conjunto padronizado de recomendações internacionalmente acordadas sobre como compilar as medidas de atividade econômica de acordo com convenções contábeis baseadas em princípios econômicos. As recomendações são expressas em termos de um conjunto de conceitos, definições, classificações e regras contábeis que compõem o padrão internacionalmente definido para medir itens como o produto interno bruto (European Comission *et al.*, 2009).

O SCN possibilita que se selecione um setor-chave, grupo de produtos ou de indústrias de interesse particular para a economia, para um olhar mais detalhado sobre sua atividade econômica, o que é chamado de conta-satélite. Esta conta está conectada à conta central, mas é distinta desta última. Em termos gerais, existem dois tipos de contas-satélite. O primeiro tipo envolve algum rearranjo de classificações e a eventual introdução de elementos complementares à conta central. Tais contas cobrem áreas específicas, como saúde, educação, turismo e proteção do ambiente, podendo envolver algumas diferenças em relação à conta central, como um tratamento alternativo para as atividades auxiliares, contudo, sem alterar os conceitos do SCN. O segundo tipo de conta-satélite é baseado principalmente em conceitos alternativos aos da conta central.

Essas variações nos conceitos básicos incluem diferente limite de produção, conceito ampliado de consumo e formação de capital, alargamento do âmbito de ativos e assim por diante (European Comission *et al.*, 2009).

No Brasil, o IBGE é o órgão responsável pela produção das contas nacionais. Segundo ele, este trabalho procura estabelecer um marco conceitual comum e recomendações sobre a compilação de variáveis sobre as atividades econômicas que possibilitem aos países apresentar uma descrição de suas economias, fluxo e estoque, de forma coerente e comparável (IBGE, 2015).

Em relação ao setor saúde no Brasil, foram criados em 2006 o Comitê Gestor e o Grupo Executivo de Contas de Saúde, com o objetivo de viabilizar a realização das atividades de implementação e manutenção das contas de saúde no país (Brasil, 2006). Atualmente, ambos são compostos por representantes do Ministério da Saúde – incluindo a Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz) e a ANS –, do IBGE e do Ipea. A coordenação do processo de elaboração da conta-satélite de saúde fica a cargo do IBGE, uma vez que este é o órgão produtor da conta central. Assim, mantém-se a coerência da conta-satélite com esta e aumenta-se o detalhamento sobre o setor saúde, com a apresentação de quadros complementares aos divulgados para o total da economia, os quais contêm informações relevantes para análises setoriais específicas (IBGE, 2012).

No que se refere às convenções contábeis que interessam à discussão deste texto, importa saber quais são as recomendações do manual do SCN sobre a execução das despesas, uma vez que, no setor público no Brasil, esta ocorre em três estágios (empenho, liquidação e pagamento). Segundo este manual, o gasto com bens ou serviços ocorre no momento em que os compradores incorrem em passivos para com os vendedores, nestas situações: quando a posse do bem é transferida do vendedor para o novo proprietário; ou quando a prestação de um serviço pelo produtor é concluída para a satisfação do consumidor. Os momentos em que os vendedores são efetivamente pagos pelas mercadorias ou serviços que fornecem não são necessariamente os mesmos nos quais as despesas ocorrem. Dessa forma, os pagamentos podem preceder ou ser feitos posteriormente à entrega dos bens ou serviços vendidos, por isso o valor gasto é medido pelo valor a receber ou a pagar nos momentos em que as despesas acontecem (European Comission *et al.*, 2009, p. 183).

Do exposto no parágrafo anterior, pode-se concluir que o SCN adota o regime de competência patrimonial para as despesas e que para a administração pública, em princípio, dever-se-ia trabalhar com o estágio de liquidação da despesa, aquele em que se reconhece que os bens foram entregues e os serviços foram prestados.

4.1.2 Sistema de Contas de Saúde

Outra metodologia amplamente utilizada e voltada para a apresentação de estatísticas sobre o setor saúde é a do Sistema de Contas de Saúde (SCS), ou System of Health Accounts (SHA). Neste método, as contas de saúde fornecem uma descrição sistemática dos fluxos financeiros relacionados com o consumo de bens e serviços de saúde, com o objetivo de descrever o sistema de saúde do ponto de vista das despesas. As contas de saúde fornecem insumos para monitorar e avaliar o desempenho do sistema de saúde, sendo prioridade o desenvolvimento de dados confiáveis, de maneira oportuna, que sejam comparáveis tanto entre países como ao longo do tempo para o mesmo país, o que é indispensável para o acompanhamento das tendências nos gastos com saúde bem como para a compreensão dos seus determinantes. Dessa forma, o SCS é utilizado de duas formas principais: em âmbito internacional, onde a ênfase é sobre uma seleção de dados de despesas comparáveis; e nacionalmente, com análises detalhadas dos gastos de saúde e maior ênfase nas comparações ao longo do tempo (OECD, EU e WHO, 2011).

Quanto à diferença entre o SCN e o SCS, destacam-se seus objetivos. No SCS, o objetivo primordial é orientar os sistemas de saúde na formulação de políticas a fim de orientar a alocação de recursos alinhada às estratégias e objetivos do próprio sistema. Para tanto, são organizados dados de forma a documentar o fluxo de financiamento dos bens e dos serviços de saúde que são consumidos por residentes de um país, da origem ao destino. A documentação deste fluxo possibilita a concentração na interação entre o usuário e o sistema de saúde, bem como distribuir as despesas com saúde em áreas relevantes para as políticas para informar a tomada de decisão no sistema de saúde, incluindo a elaboração do orçamento e o planejamento estratégico, propondo-se um quadro comparativo internacional para os dados sobre as despesas com saúde (Sharon *et al.*, 2014).

Já no SCN, o objetivo principal é informar sobre as políticas públicas e a tomada de decisão em programas e projetos relacionados com o setor saúde, vinculando-o ao crescimento e desenvolvimento da economia. Para tanto, a conta-satélite aplica a estrutura das contas nacionais, com seu foco macroeconômico, à informação em saúde.

Ao examinar a produção de bens e serviços de saúde e documentar aqueles que os residentes de um país consomem, a conta-satélite provê informação selecionada sobre a interação entre o setor saúde e o resto da economia. Em grande medida, faz análise macro e meso, o que significa que tem escopo mais amplo, indo além do SCS. Informa o planejamento em saúde e amplia a compreensão dos formuladores de políticas sobre a contribuição do sistema de saúde para o desenvolvimento nacional (Sharon *et al.*, 2014).

Do ponto de vista metodológico da apuração das despesas com saúde, o SCS também adota o regime de competência. O manual esclarece que é preciso distinguir os momentos de ocorrência de uma atividade e de processamento de seu pagamento, o que na prática remete aos regimes de competência e de caixa na contabilidade. Enfatiza que, nas contas de saúde, deve-se utilizar o regime de competência, no qual as despesas são atribuídas para o período de tempo durante o qual o valor econômico foi criado, em vez do método de caixa, em que as despesas são registradas quando os desembolsos reais aconteceram. Este mesmo tratamento deve ser dado às exportações e importações, cujos valores são registrados no momento em que um serviço é prestado ou, no caso das mercadorias, quando a mudança de propriedade de ativos ocorre (OECD *et al.*, 2011).

Dessa forma, o SCS e o SCN adotam o regime de competência patrimonial para as despesas, o que remete, em princípio, ao estágio de liquidação da despesa da administração pública no Brasil.

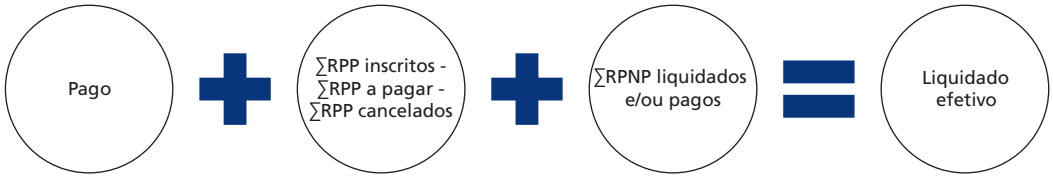
4.2 Discussão metodológica sobre a mensuração do gasto federal para as contas nacionais

Como já mencionado neste texto, Gobetti (2006) chamou a atenção para o fato de que os valores de investimentos públicos realizados para a formação bruta de capital fixo que constavam dos balanços oficiais usados pelo IBGE eram superestimados em virtude de procedimento adotado pela Secretaria do Tesouro Nacional no fechamento da execução orçamentária de cada ano, o qual denominou de "liquidação forçada", ou seja, liquidação automática no Siafi de todos os empenhos que não tinham sido liquidados ou cancelados, o que corresponde, na verdade, à soma das despesas liquidadas e dos RPs não processados. O autor apontou ainda outra dificuldade, o cancelamento dos restos a pagar nos exercícios subsequentes.

Esses dois problemas dificultam a produção de dados e estatísticas, mais fidedignos, sobre o gasto federal. Desconsiderando o problema da "liquidação forçada", caso se quisesse obter as despesas efetivamente liquidadas no exercício, seria preciso contabilizar também a liquidação de despesas inscritas em RP não processados. Dessa forma, do ponto de vista contábil e segundo a legislação nacional, não se trabalharia com o regime de competência orçamentária para a despesa, ou seja, ano de seu empenho, e sim com o regime de competência patrimonial (quando de fato os bens foram entregues e os serviços, prestados), que é o conceito de competência constante dos manuais internacionais mencionados. Mas, ainda assim, existe o problema do cancelamento de RP.

Por isso, Gobetti (2006) propõe novo modelo metodológico para o gasto federal, em um estudo que teve por objetivo estimar a contribuição dos investimentos públicos para a formação bruta de capital fixo (FBCF) no âmbito das contas nacionais, representado em resumo na figura 4.

FIGURA 4
Método proposto para obtenção da liquidação efetiva de despesas referentes a determinado exercício, em contexto de "liquidação forçada"



Fonte: Gobetti (2006).

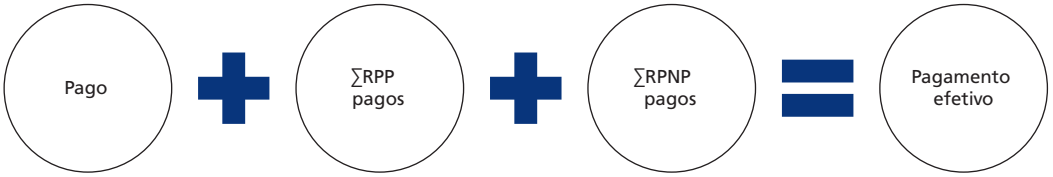
O autor propôs que o valor de despesas pagas em determinado exercício seja somado ao valor da inscrição de RPP, descontados os RPPs a pagar e os RPPs cancelados, e seja somado ainda ao valor de RPNPs liquidados e/ou pagos. Vale notar nesta proposta que o autor não esclarece por que considerou a possibilidade de se somar os RPNPs liquidados ou pagos, sendo que há diferença nos valores.

Mais recentemente, Gobetti e Orair (2014) reafirmam que o critério apropriado para mensurar as despesas do governo do ponto de vista econômico é pelo critério de liquidação, com três ressalvas para utilização dos valores liquidados: *i)* os valores liquidados constantes do Siafi até 2006 embutem os RPNPs; *ii)* deve-se considerar não apenas os valores liquidados referentes à dotação orçamentária de cada ano, mas também as liquidações de RPNP; e *iii)* é preciso descontar as liquidações referentes a RPPs que

são posteriormente cancelados, considerando que este desconto deve ocorrer para o ano em que a despesa foi liquidada, algo que é difícil de fazer porque o Siafi não identifica os cancelamentos pelo ano da liquidação, mas sim pelo ano do empenho.

Por isso, tendo em vista essas dificuldades, argumentam que a melhor alternativa para mensurar a despesa é pelo critério de pagamento ou de caixa, o que inclui os RPPs pagos e os RPNPs pagos, conforme figura 5.

FIGURA 5
Método proposto para mensurar as despesas do governo do ponto de vista econômico



Fonte: Gobetti e Orair (2014).

Santos *et al.* (2014), ao aplicarem o critério do pagamento efetivo descrito na figura 5, em estudo que teve por objetivo estimar a formação bruta de capital fixo das administrações públicas brasileiras, chegaram à conclusão de que esse método oferece resultado bastante próximo ao obtido com as liquidações efetivas, constituindo-se em alternativa mais simples para contabilização das despesas efetivas do governo.

4.3 Os restos a pagar e a contabilização das despesas nas contas de saúde

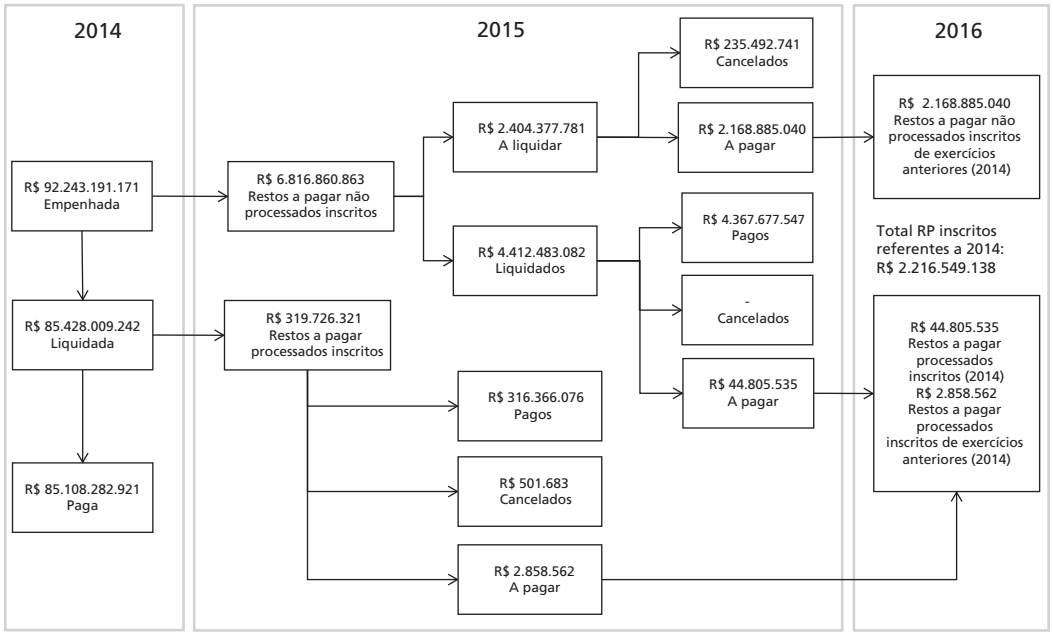
No caso do governo federal, analisando-se as despesas com ASPS, verificou-se que as despesas liquidadas foram iguais às empenhadas no período de 2002 a 2011 para a série histórica estudada neste trabalho. Ainda que o conceito de ASPS não seja o adotado nas contas de saúde para o gasto setorial, o objetivo nesta seção é avaliar o efeito do estágio da despesa e da inscrição em RP sobre os valores, segundo o regime de competência patrimonial das despesas, que é o recomendado nos manuais internacionais sobre contas de saúde.

Assim, para o período de 2002 a 2011, a simples utilização dos valores liquidados resulta em superestimação da despesa se o que se deseja é trabalhar com o regime de competência patrimonial (bem entregue ou serviço realizado no exercício), uma vez que parte dessas despesas não se transformou em serviços no ano ao qual foi atribuída, em virtude da "liquidação forçada" (apresentava-se a despesa executada em vez da liquidada)

e dos cancelamentos dos RPs. Por outro lado, como as despesas inscritas em RPNP podem ser liquidadas nos exercícios seguintes, então, para os anos em que os relatórios dos sistemas de informação (Siafi e Siga Brasil) apresentam de fato a despesa liquidada em vez da despesa executada, utilizar apenas os valores liquidados subestima as despesas, pois há também liquidação de exercícios anteriores. E para complicar ainda mais esta questão, existem cancelamentos de RP que podem ocorrer em diferentes exercícios.

A título de ilustração, na figura 6, apresenta-se o caminho percorrido pelas despesas empenhadas no exercício de 2014 até o início de 2016.

FIGURA 6
Execução de despesas com ASPS de 2014 inscritas em restos a pagar pelo Ministério da Saúde (2015-2016)



Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 11 abr. 2016.
Elaboração dos autores.

Verifica-se que dos R$ 92,2 bilhões empenhados em 2014, R$ 6,8 bilhões foram inscritos em RPNP em 2015, dos quais R$ 2,17 bilhões foram reinscritos como RPNP de outros exercícios em 2016 e R$ 44,8 milhões foram liquidados, tornando-se RPPs inscritos neste ano. Em relação aos RPPs, a inscrição em 2015 foi de R$ 319,7 milhões, restando ainda a pagar R$ 2,86 milhões.

Conforme Santos *et al*. (2014) alertaram, os procedimentos para a identificação da liquidação efetiva não são triviais, porque a liquidação de RP não estava identificada no Siafi segundo o exercício da ocorrência.[13] Alguns valores apresentados na figura 6 foram obtidos por cálculo indireto, de acordo com o procedimento descrito em seções prévias neste texto. Isto posto, tem-se que, para a elaboração de uma série histórica das despesas com saúde, considerando o método da liquidação efetiva e o desconto dos restos a pagar cancelados, o esforço resulta grande, e, portanto, a forma de mensuração da despesa do governo proposta por Gobetti e Orair (2014), pelo critério de pagamento, é mais prática e menos sujeita a erros para a estimação do gasto.

Para o exemplo da figura 6, veja-se o resultado por ambos os critérios para despesas com ASPS, tomando-se por base o exercício de 2014:[14]

> Liquidação = R$ 85.428.009.242,33;
>
> Liquidação efetiva = 85.108.282.920,94 (pago de 2014) + [703.672.140,20 (∑RPP inscritos de 2013 em 2014) – 6.247.039,79 (∑RPP a pagar de 2013 em 2014) – 16.550.526,91 (∑RPP cancelados de 2013 em 2014)] + [5.005.141.869,18 (∑RPNP liquidados de 2013 em 2014) – 83.929.606,29 (∑RPNP liquidados cancelados de 2013 em 2014)] = R$ 90.710.369.757,33.[15]
>
> Pagamento efetivo = 85.108.282.920,94 (pago de 2014) + 680.874.573,50 (∑RPP pagos de 2013 em 2014) + 4.891.588.762,67 (∑RPNP pagos de 2013 em 2014) = R$ 90.680.746.257,11.

A diferença entre o valor obtido pelo cálculo do pagamento efetivo e o da liquidação efetiva para 2014 é de apenas 0,03%. Esta análise é limitada porque foi considerado apenas um exercício financeiro, em razão da dificuldade de calcular o montante da liquidação efetiva conforme apresentado. Assim, não se sabe se a diferença seria mantida neste patamar para os demais anos. Contudo, o cálculo da despesa com saúde pelo critério do pagamento efetivo é de fato muito simples e pode ser a melhor aproximação que se tenha à contabilização das despesas pelo regime de competência patrimonial.

13. Até o momento em que os autores escreveram o texto, isso era verdade. A partir do exercício de 2015, a variável "restos a pagar não processados liquidados" foi disponibilizada no Siga Brasil. Contudo, o sistema não informa o ano da liquidação.

14. Nesse exercício, não foram canceladas, pagas ou liquidadas despesas de exercícios financeiros anteriores a 2013, ou seja, só foram inscritas em RP despesas empenhadas em 2013.

15. Destaca-se aqui uma diferença com relação ao proposto por Gobetti (2006). Foram deduzidos dos RPNPs a parcela que foi liquidada e cancelada no exercício.

Na tabela 12, apresentam-se os dados de despesas com ASPS do período 2002 a 2014 pelo critério do pagamento efetivo.

TABELA 12
Total de despesas com ASPS pelo critério do pagamento efetivo
(Em R$ correntes)

Exercício	Pago do exercício	RPs pagos no exercício	Total
2002	22.892.263.836,65	-	22.892.263.836,65
2003	25.021.637.037,16	1.298.133.089,95	26.319.770.127,11
2004	29.669.736.816,27	1.638.136.189,82	31.307.873.006,09
2005	32.999.181.840,36	1.994.994.334,63	34.994.176.174,99
2006	36.163.111.895,69	2.293.676.960,57	38.456.788.856,26
2007	38.448.520.486,30	3.508.513.136,51	41.957.033.622,81
2008	42.737.618.841,33	3.243.272.917,31	45.980.891.758,64
2009	49.433.322.861,53	4.122.392.738,68	53.555.715.600,21
2010	55.277.857.159,36	6.427.056.190,80	61.704.913.350,16
2011	63.575.239.490,00	5.129.944.211,35	68.705.183.701,35
2012	71.190.531.875,03	6.447.826.363,85	77.638.358.238,88
2013	75.411.411.645,27	-	75.411.411.645,27
2014	85.108.282.920,94	5.572.463.336,17	90.680.746.257,11

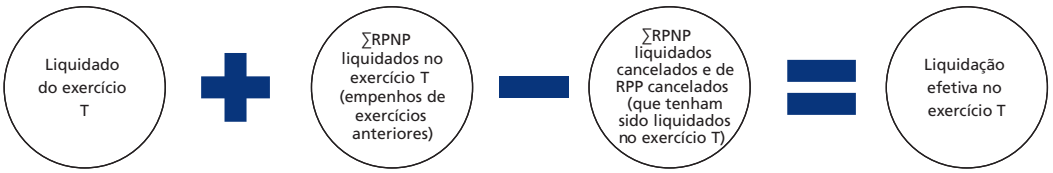
Fonte: Siga Brasil. Acesso em: 14 out. 2015.

Obviamente, o conceito de liquidação efetiva da despesa é o mais apropriado do ponto de vista das contas de saúde, uma vez que para os dois métodos mencionados, SCN e SCS, convencionou-se que a despesa a ser considerada é aquela que implica, para o comprador ou contratante, um débito junto ao fornecedor ou prestador de serviço, uma vez que o bem foi entregue ou o serviço foi prestado, e este conceito está mais em consonância com o critério, internacionalmente aceito, de competência patrimonial. A questão é que no Brasil tivemos o problema de os relatórios dos sistemas de informação chamarem de despesa liquidada o que na verdade era despesa executada (liquidação forçada), e temos ainda o cancelamento de restos a pagar processados e não processados sem condições para identificar facilmente o exercício da liquidação do RPNP.

Vale ressaltar que, apesar das limitações detectadas, houve avanços. Os relatórios foram adequados desde 2012, e o Siga Brasil, a partir de 2015, disponibiliza dados sobre os RPNPs inscritos liquidados no exercício. Contudo, a variável "ano da

liquidação" das despesas inscritas como RPNP não está disponível. Se houvesse esse registro, poder-se-ia facilmente adotar o critério da liquidação efetiva, conforme figura 7, pois os cancelamentos poderiam ser identificados por ano de liquidação do RPNP e consequentemente deduzidos.

FIGURA 7
Método para cálculo do gasto com saúde segundo o critério da liquidação efetiva na possibilidade de identificação do ano da liquidação de RPNP



Elaboração dos autores.

Note-se na figura 7 que também seria preciso descontar os RPPs cancelados. Embora a maior parte deles seja originária de liquidação efetuada no exercício do empenho, existe a possibilidade de parte dos RPPs serem reinscritos e originários de despesas que inicialmente foram inscritas em RPNP, sendo, portanto, liquidadas em exercício diferente daquele do empenho. Veja-se, por exemplo, o que é demonstrado na figura 6. Em 2014, R$ 6,9 bilhões de empenhos de 2013 foram inscritos como RPNP, dos quais R$ 5 bilhões foram liquidados ainda em 2014. Contudo, restaram a pagar ao final do exercício R$ 29,6 milhões deste montante, os quais foram reinscritos em 2015 como RPP de empenhos de 2013. Seria até possível separar os valores, pois os RPPs de despesas liquidadas no mesmo exercício do empenho constam no Siga Brasil como restos a pagar processados inscritos de exercícios anteriores, mas como admitiram Santos *et al.* (2014), este procedimento de fato não é trivial. Portanto, a identificação do ano da liquidação dos RPNPs seria fundamental para a mensuração do gasto com saúde segundo o critério da liquidação efetiva, algo que é relevante não só para a análise do gasto setorial, mas também de toda a administração pública.

Vale ainda ressaltar que, caso o critério da liquidação efetiva fosse adotado e mantivessem-se os volumes atuais de inscrição em RP de despesas com saúde e de cancelamentos desses RPs, seria preciso corrigir periodicamente os valores nas séries históricas, pois os valores da liquidação seriam alterados ao longo dos anos em decorrência dos cancelamentos de parte dos restos a pagar.

Assim, considerando-se as questões contábeis da administração pública brasileira apresentadas neste trabalho, conclui-se que, atualmente, a melhor forma de calcular o gasto federal, especialmente para apresentação nas contas de saúde, é pelo critério do pagamento efetivo, conforme proposto por Gobetti e Orair (2014), por possibilitar boa aproximação da liquidação efetiva e ser mais simples de obter a partir dos sistemas de informação disponíveis, ainda que este não seja o regime recomendado nos manuais internacionais específicos.

Contudo, do ponto de vista das contas de saúde, é preciso também analisar as possibilidades de adoção deste critério para toda a Federação, considerando os sistemas de informação disponíveis para dados dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, especialmente o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (Siops). Análise esta não incluída no escopo deste trabalho, o que limita as conclusões para o contexto mais geral do trabalho de contas de saúde no país. Assim, é preciso avaliar as questões aqui apresentadas e as possibilidades relativas à adoção do critério de pagamento efetivo, considerando não apenas os sistemas de informação, mas também o critério adotado na conta central, uma vez que a conta-satélite de saúde é parte desta primeira. Não se trata de uma decisão apenas setorial, mas de um conjunto de atores que trabalham com dados e estatísticas sobre as finanças públicas no Brasil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para finalizar, destaca-se que, neste trabalho, buscou-se analisar o impacto do cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar pela União sobre a aplicação mínima de recursos em ASPS e sobre o gasto com saúde nas contas nacionais. Dois temas muito importantes para o setor saúde. O primeiro porque há dispositivo constitucional estabelecendo como deve ser calculada a aplicação mínima de recursos pela União para financiamento do SUS e o segundo porque possibilita a elaboração e publicação de estatísticas sobre o gasto com saúde, que é utilizado em comparações internacionais e, especialmente, na informação de políticas públicas no Brasil.

Em relação à aplicação mínima de recursos em ASPS, observou-se que a elevada inscrição de despesas em restos a pagar e o posterior cancelamento de parte dessas despesas impactam negativamente o montante de recursos alocado no SUS. Deduzindo

os cancelamentos de despesas inscritas em RP, a aplicação pela União foi inferior ao patamar mínimo para a maioria dos exercícios. Entre 2002 e 2011, o governo federal deixou de aplicar em ASPS aproximadamente R$ 10,9 bilhões em valores de 2014, quando ainda não havia dispositivo legal impondo a necessária reposição dos cancelamentos de RP. Após a publicação da LC nº 141/2012, que em seu art. 24 determina a reposição dos cancelamentos que impliquem não aplicação do valor mínimo para os empenhos a partir de 2012, os cancelamentos chegaram a mais de R$ 468 milhões de 2014. Com isso, evidencia-se que o critério de apuração das despesas em ASPS com base na despesa empenhada não é o mais favorável ao sistema de saúde, pois a alta inscrição de despesas como restos a pagar e os cancelamentos posteriores impactam o financiamento do SUS, na medida em que uma parte importante das despesas não se concretiza como ações e serviços públicos de saúde dentro do exercício.

Quanto ao impacto da inscrição e dos cancelamentos de RP para as contas de saúde, verificou-se que o procedimento de liquidação forçada no Siafi até 2011 e a dificuldade para identificar o ano de liquidação dos RPNPs, a fim de apropriar devidamente as parcelas canceladas ao ano de sua liquidação, constituem obstáculos à adoção do critério de liquidação efetiva para a apuração do gasto com saúde, permanecendo até hoje o empecilho em relação à identificação dos referidos cancelamentos. O critério da liquidação efetiva está em consonância com o regime de competência patrimonial das despesas, recomendado nos manuais internacionais sobre contas de saúde. Se a questão da identificação do ano da liquidação dos RPNPs não for resolvida, a melhor forma de calcular o gasto federal para apresentação nas contas de saúde, até o momento, seria pelo critério do pagamento efetivo, conforme proposto por Gobetti e Orair (2014). Entretanto, esta é uma discussão complexa, na medida em que, para mensurar o gasto de toda a Federação por este critério, é preciso avaliar se os sistemas de informação utilizados para a obtenção de dados dos estados, do Distrito Federal e dos municípios disponibilizam dados de pagamento para os restos a pagar, com as aberturas necessárias, e considerando que as contas de saúde estão vinculadas à conta central, o que exige que o critério adotado para a conta setorial seja o mesmo empregado nas contas nacionais.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M. **Compatibilização da despesa pública com as metas de resultado fiscal**: planejamento dos limites de gasto e dos restos a pagar. 2001. Monografia – Escola de Administração Fazendária, Brasília, 2001.

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de finanças públicas**. 2. ed. Brasília: Gestão Pública Editora e Treinamentos, 2008.

ALMEIDA, M. Nota técnica: restos a pagar e artifícios contábeis. **Blog do Mansueto Almeida**, 24 fev. 2011. Disponível em: <https://goo.gl/ND7eNk>.

AUGUSTINHO, S. M.; OLIVEIRA, A. G.; LIMA, I. A. A "contabilidade criativa" e a inscrição de restos a pagar como "expediente" para alcançar o *superavit* primário. **Reunir –** Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade, Campina Grande, v. 3, n. 4, p. 127-147, set./dez. 2013. Disponível em: <http://goo.gl/0DWQQr>.

BENÍCIO, A. P.; RODOPOULOS, F. M. A.; BARDELLA, F. P. Um retrato do gasto público no Brasil: por que se buscar a eficiência. *In*: BOUERI, R.; ROCHA, F.; RODOPOULOS, F. (Org-.). **Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência**. Brasília: STN, 2015. Disponível em: <http://goo.gl/z3neKh>.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Brasília: Congresso Nacional, 1964. Disponível em: <http://goo.gl/ZGcRxV>. Acesso em: nov. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Assembleia Constituinte, 1988. Disponível em: <http://goo.gl/OJyYrl>. Acesso em: out. 2015.

_____. Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Brasília: Congresso Nacional, 2000a. Disponível em: <http://goo.gl/XzmHBF>. Acesso em: out. 2015.

____. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000b. Disponível em: <http://goo.gl/Ulpiij>. Acesso em: dez. 2015.

_____. Ministério da Saúde. Portaria n. 2.047, de 5 de novembro de 2002. Brasília: MS, 2002. Disponível em: <http://goo.gl/baIuuE>. Acesso em: dez. 2015.

_____. Conselho Nacional de Saúde. Resolução n. 322, de 8 de maio de 2003. Aprova as seguintes diretrizes acerca da aplicação da Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Brasil: CNS, 2003. Disponível em: <http://goo.gl/kgNiKq>. Acesso em: out. 2015.

_____. Ministério da Fazenda; _____. Ministério da Saúde; _____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria Interministerial n. 437, de 1º de março de 2006. Institui um comitê gestor e um grupo executivo com o objetivo de viabilizar a realização das atividades de implementação e manutenção das contas de saúde no Brasil. Brasília: MF; MS; MP, 2006. Disponível em: <https://goo.gl/g2CTvJ>.

_____. Ministério da Fazenda; _____ Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília: STN, 2008. v. 1. Disponível em: <http://goo.gl/Gp0PXK>.

_____. Lei Complementar n. 141, de 13 de janeiro de 2012. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, estados, Distrito Federal e municípios em ações e serviços públicos de saúde; e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 2012a. Disponível em: <http://goo.gl/hMx8JA>. Acesso em: out. 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório de acompanhamento**. Avaliação da legalidade de alterações em procedimentos contábeis que provocaram impactos nos demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/1964, bem como das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília: TCU, 2012b. (TC-026.069/2008-4).

_____. Ministério da Saúde; OPAS – ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE. **Financiamento público de saúde**. Eixo 1. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013. (Série Ecos – Economia da saúde para a gestão do SUS). v. 1. Disponível em: <http://goo.gl/fDGDET>.

_____. Recomendação n. 4, de 11 de setembro de 2014. Recomenda à presidente da República a adoção de medidas corretivas pelos Ministérios responsáveis com o objetivo de aprimorar o desenvolvimento das ações e serviços públicos de saúde no âmbito federal. Brasília: CNS, 2014. Disponível em: <http://goo.gl/3vnGSE>. Acesso em: nov. 2015.

_____. Emenda Constitucional n. 86, de 17 de março de 2015. Altera os arts. 165, 166 e 198 da Constituição Federal para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica. Brasília: Congresso Nacional, 2015a. Disponível em: <http://goo.gl/Q6zhuV>. Acesso em: out. 2015.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual técnico de orçamento – MTO 2015**. 1. Ed. Brasília: MP, 2015b. Disponível em: <http://goo.gl/UnhGYa>.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 1.426/2015. Disponível em: <http://goo.gl/Qw2vnF>. Brasília: TCU, 2015c. Acesso em: nov. 2015. (Ata 21 – Plenário [texto original]).

_____. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República** –exercício de 2014. Brasília: TCU, 2015d. Disponível em: <http://goo.gl/AgueiW>. Acesso em: nov. 2015.

CAMARGO, A. M. Casuísmos dos restos a pagar: uma análise legalista e doutrinária. **Revista de Ciências Gerenciais**, v. 18, n. 27, p. 53-60, 2014. Disponível em: <http://goo.gl/h7Y1DL>.

CORRÊA, J. R. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**: capacitação continuada em contabilidade pública. Blumenau: Associação dos Municípios do Médio vale do Itajaí, 2011. Disponível em: <http://goo.gl/Q680IJ>. Acesso em: dez. 2015. (Apresentação em Power Point).

EC – EUROPEAN COMMISSION *et al*. **System of National Accounts 2008**. New York: EC; IMF; OECD; UN; WB, 2009. Disponível em: <http://goo.gl/mqJ6mp>. Acesso em: nov. 2015.

GIOCOMONI, J. **Orçamento público**. 13. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

GOBETTI, S. W. **Estimativa dos investimentos públicos**: um novo modelo de análise da execução orçamentária aplicado às contas nacionais. 2006. *In*: PRÊMIO TESOURO NACIONAL, 11., 2006, Brasília, Distrito Federal. **Monografia**... Brasília: 2006. Disponível em: <http://goo.gl/OlpVeO>. Acesso em: nov. 2015.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O. Classificação e análise das despesas públicas federais pela ótica macroeconômica (2002-2009). *In*: SANTOS, C. H. M.; GOUVÊA, R. R. (Orgs.). **Finanças públicas e macroeconomia no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea (2008-2014). Brasília: Ipea, 2014. cap. 8, p. 339, v. 1. Disponível em: <http://goo.gl/Swnglw>.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Nota Metodológica n. 2 – Sistema de Contas Nacionais – Brasil: referência 2010. Rio de Janeiro: IBGE, 2015. Versão 2, janeiro 2015. Disponível em: <http://goo.gl/PRH0Nx>. Acesso em: nov. 2015.

_____. **Conta-satélite de saúde Brasil 2007-2009**. Rio de Janeiro: IBGE, 2012. Disponível em: <http://goo.gl/7Egd6y>.

LAURELL, A. C. (Org.). **Estado e políticas sociais no neoliberalismo**. São Paulo: Cortez, 1995.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MENDES, A. **Tempos turbulentos na saúde pública brasileira**: impasses do financiamento no capitalismo financeirizado. São Paulo: Hucitec, 2012.

MENDES, A.; MARQUES, R. M. O financiamento do SUS sob os "ventos" da financeirização. **Ciência & Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 3, p. 841-850, maio/jun. 2009. Disponível em: <http://goo.gl/CvXFnN>.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; EU – EUROPEAN UNION; WHO – WORLD HEALTH ORGANIZATION. **A System of Health Accounts**. Paris: OECD; EU; WHO, 2011. Disponível em: <http://goo.gl/kXPqsI>. Acesso em: nov. 2015.

PIGATTO, J. A. M. **Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais**. 2004. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <file:///C:/Users/t2366618/Downloads/pigatto.pdf>.

PIGATTO, J. A. M. *et al*. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 821-837, jul./ago., 2010. Disponível em: <http://goo.gl/KfcY4j>.

PIOLA, S. F. *et al*. **Financiamento público da saúde**: uma história à procura de rumo. Rio de Janeiro: Ipea, 2013. (Texto para Discussão, n. 1846). Disponível em: <http://goo.gl/gSwqhb>.

SANTOS, C. H. M. *et al*. Uma metodologia de estimação da formação bruta de capital fixo das administrações públicas brasileiras em níveis mensais para o período 2002-2010. *In*: SANTOS, C. H. M.; GOUVÊA, R. R. (Orgs.). **Finanças públicas e macroeconomia no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea (2008 - 2014). Brasília: Ipea, 2014. cap. 7, p. 311, v. 1. Disponível em: <http://goo.gl/Swnglw>.

SHARON, N. *et al*. **System of Health Accounts (2011) and Health Satellite Accounts (2005)**: application in low- and middle-income countries. Bethesda, MD: Health Finance and Governance Project, Abt Associates Inc., 2014. Disponível em: <https://goo.gl/wzWIPQ>.

SILVA, A. L. *et al*. **Minuta de análise dos gastos da União em ações e serviços públicos de saúde no período de 2000 a 2010**. Brasília: Siops/MS, out. 2011. Mimeografado.

SILVA, W. R. **Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na administração pública federal**. 2008. Monografia – Instituto Serzedello Corrêa, Brasília, 2008. Disponível em: <https://goo.gl/gZTvwz>.

APÊNDICE A

DEFINIÇÕES DAS VARIÁVEIS CONSULTADAS NO SIGA BRASIL PARA OBTENÇÃO DOS DADOS SOBRE GASTO COM SAÚDE DA UNIÃO

- Nome universo: trata-se do exercício orçamentário-financeiro.
- Órgão (Orçamentário).Órgão (Cod/Desc): a classificação institucional, na União, reflete as estruturas organizacional e administrativa e compreende dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. As dotações orçamentárias, especificadas por categoria de programação em seu menor nível, são consignadas às unidades orçamentárias (UOs), que são as responsáveis pela realização das ações. Órgão orçamentário é o agrupamento de UOs.
- UO (Cod/Desc): desempenha o papel de coordenação do processo de elaboração da proposta orçamentária no seu âmbito de atuação, integrando e articulando o trabalho das suas unidades administrativas, tendo em vista a consistência da programação do órgão.
- ID de uso (Cod/Desc): o identificador de uso complementa a informação concernente à aplicação dos recursos e destina-se a indicar se os recursos compõem contrapartida nacional de empréstimos ou de doações ou destinam-se a outras aplicações, constando da Lei Orçamentária Anual (LOA) e de seus créditos adicionais.
- Função (Cod/Desc): trata-se da classificação funcional da despesa segundo a área de aplicação. A função pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. Reflete a competência institucional do órgão, como, por exemplo, cultura, educação, saúde e defesa.
- Subfunção (Cod/Desc): detalhamento da área de aplicação da despesa. Representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar a natureza da atuação governamental.
- Programa (Cod/Desc): conjunto articulado de ações orçamentárias motivadas ao alcance de um objetivo comum. Expressa e orienta a ação governamental para a entrega de bens e serviços à sociedade.

- Ação (Cod/Desc): operação da qual resultam produtos (bens ou serviços) que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Incluem-se também no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros entes da Federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições, entre outros.
- Plano orçamentário – PO (Cod/Desc): é uma identificação orçamentária de caráter gerencial (não constante da LOA) vinculada à ação orçamentária que tem por finalidade permitir que tanto a elaboração do orçamento quanto o acompanhamento físico e financeiro da execução ocorram num nível mais detalhado que o do subtítulo/localizador de gasto.
- Grupo de natureza da despesa – GND (Cod/Abrev): é um agregador de elemento de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto – por exemplo, 1 – Pessoal e encargos sociais, 2 – Juros e encargos da dívida e 3 – Outras despesas correntes.
- Modalidade de aplicação (Cod/Desc): indica se os recursos serão aplicados mediante transferência financeira, inclusive a decorrente de descentralização orçamentária para outros níveis de governo, seus órgãos ou entidades, ou diretamente para entidades privadas sem fins lucrativos e outras instituições; ou então diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário, ou por outro órgão ou entidade no âmbito do mesmo nível de governo. Objetiva principalmente eliminar a dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.
- Elemento despesa (Cod/Desc): tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins.
- Subelemento despesa (Cod/Desc): detalha o elemento de despesa.
- Fonte (Cod/Desc): a classificação de fonte/destinação consiste em um código de três dígitos. Como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de fonte/destinação de recursos exerce duplo papel no processo orçamentário: na receita, indica o destino de recursos para o financiamento de determinadas despesas; na despesa, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados.
- Ano: exercício orçamentário em análise.
- Ano de emissão do empenho: ano em que o empenho da despesa foi efetuado.
- E foram obtidos valores para as seguintes variáveis, definidas em sua maioria no Siga Brasil:

- Dotação inicial: valor em reais discriminado na LOA após ser sancionada pelo presidente da República (já incluídos os vetos).
- Autorizado: registra a soma dos valores da dotação inicial com os cancelamentos e remanejamentos relativos à abertura de créditos adicionais.
- Empenhado: soma dos empenhos liquidados e a liquidar.
- Despesa executada (favorecido): representa o total das despesas orçamentárias executadas (incluindo despesas para as quais não tenha sido emitida a nota de empenho, como no caso de despesas que tenham sido emitidas pelo documento "folha de pagamento" do Siafi), ou seja, as despesas liquidadas e aquelas apenas empenhadas, mas consideradas executadas por terem sido inscritas em restos a pagar não processados (RPNPs) – não é compatível com a variável subelemento.
- Despesa executada (subelemento): representa o total das despesas orçamentárias executadas (incluindo despesas para as quais não tenha sido emitida a nota de empenho, como no caso de despesas que tenham sido emitidas pelo documento "Folha de Pagamento" do Siafi), ou seja, as despesas liquidadas e aquelas apenas empenhadas, mas consideradas executadas por terem sido inscritas em RPNPs (não é compatível com a variável favorecido).
- Liquidado (subelemento): representa o total empenhado e liquidado (incluindo despesas para as quais não tenha sido emitida a nota de empenho, como no caso das despesas executadas pelo documento "folha de pagamento" do Siafi) pelas unidades executoras do governo federal.
- Pago: indica os valores pagos correspondentes ao último estágio da despesa.
- RPNP cancelado: valores das despesas do exercício anterior que não passaram pelos estágios da despesa de liquidação ou pagamento inscritas em restos a pagar, mas cancelados no exercício corrente.
- RPNP a pagar: valores das despesas do exercício anterior que não passaram pelos estágios da despesa de liquidação ou pagamento inscritas em restos a pagar, mas ainda não pagas no exercício corrente.
- RPNP transferido: registra o valor da transferência de restos a pagar não processados pela desincorporação de saldos credores decorrentes de transformação, cisão, fusão e extinção de órgãos ou unidade gestora.[16]

16. Conceito disponível no anexo II da Portaria MPS nº 95, de 6 de março de 2007. Função e funcionamento das contas. Disponível em: <http://www.contabilizando.com/grupo_i_ativo.doc>. Acesso em: nov. 2015.

- RPNP recebido: registra o valor da transferência de restos a pagar não processados recebidos por transferência, decorrente de transformação, cisão, fusão e extinção de órgãos ou unidade gestora.[17]
- RPP cancelado: valores das despesas do exercício anterior que não passaram pelo estágio da despesa de pagamento, inscritas em restos a pagar, mas cancelados no exercício corrente.
- RPP a pagar: valores das despesas do exercício anterior que não passaram pelo estágio da despesa de pagamento inscritas em restos a pagar, mas ainda não pagas no exercício corrente.
- RPP inscrito: despesas liquidadas do exercício anterior inscritas em restos a pagar para execução no exercício atual. Para se obter o valor total dos restos a pagar inscritos no exercício. Devem-se somar os valores desta variável com os da variável RPNPs inscritos.
- RPNP inscrito: despesas não liquidadas do exercício anterior inscritas em restos a pagar para execução no exercício atual. Para se obter o valor total dos restos a pagar inscritos no exercício, devem-se somar os valores desta variável com os da variável RPPs inscritos.
- RPNP inscritos em outros exercícios: restos a pagar de despesas não liquidadas de exercícios anteriores ao último para o qual se está fazendo a inscrição. Por exemplo, se está sendo feita a reinscrição em 2015 de empenhos de 2013, estes restos a pagar sequer foram liquidados em 2014. Caso tivessem sido liquidados em 2014, seriam inscritos em 2015 como RPPs inscritos. Esta descrição não está disponível no *Manual Técnico do Orçamento 2015* nem no Siga Brasil. Trata-se do entendimento dos autores a partir da análise das variáveis e dos dados do Siga Brasil.
- RP inscrito: soma das variáveis RPNP inscrito, RPP inscrito e RPNP inscrito em outros exercícios.
- RPNP pago: valores das despesas do exercício anterior que não passaram pelos estágios da despesa de liquidação ou pagamento inscritas em restos a pagar e pagas no exercício corrente.[18]
- RPP pago: restos a pagar processados pagos ao longo do exercício atual.
- RP pago: soma das variáveis RPNP pago e RPP pago.

17. Conceito disponível no anexo II da Portaria MPS nº 95/2007. Função e funcionamento das contas. Disponível em: <http://www.contabilizando.com/grupo_v_controles_aprov.doc>. Acesso em: nov. 2015.
18. Vale observar que, nesse caso, as despesas não tinham sido liquidadas e pagas no ano do empenho. Mas, para que sejam pagas no exercício corrente, antes precisam ser liquidadas.

APÊNDICE B

TABELA B.1
Execução orçamentária com ações e serviços públicos de saúde do Ministério da Saúde

Ano do empenho	Descrição	Ano da execução orçamentária												
		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
2002	Empenhado	24.708.886.048,16	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Liquidado	24.708.886.048,16	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Pago	22.892.263.836,65	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Restos a pagar (RPs) inscritos	-	1.775.608.171,23	67.890.187,13	32.533.338,98	5.510.308,57	374.972,54	-	-	-	-	-	-	-
	RPs pagos	-	1.235.950.761,71	34.586.750,28	2.951.203,59	1.127.512,95	374.972,54	-	-	-	-	-	-	-
	RPs processados (RPPs) a pagar	-	1.642.753,50	32.533.338,98	5.510.308,57	374.972,54	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPs não processados (RPNPs) a pagar	-	66.247.433,63	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPPs cancelados	-	120.327.184,20	770.097,87	24.071.826,82	4.007.823,08	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPNP cancelados	-	351.444.350,92	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2003	Empenhado	-	27.012.053.579,62	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Liquidado	-	27.010.343.688,91	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Pago	-	25.021.637.037,16	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPs inscritos	-	-	1.988.250.475,66	274.864.518,41	143.941.983,09	90.958.493,09	59.580.118,76	48.158.774,54	32.796.980,44	28.982.609,99	24.748.820,56	22.820.235,48	17.051.983,51
	RPs pagos	-	-	1.600.007.563,06	112.965.658,91	33.751.052,08	15.738.628,73	5.719.901,45	4.314.114,50	2.972.416,46	650.618,20	288.753,50	-	39.556,87
	RPPs a pagar	-	-	202.914.946,64	142.646.079,26	90.958.493,09	59.580.118,76	48.158.774,54	32.796.980,44	28.982.609,99	24.748.820,56	22.820.235,48	17.051.983,51	16.150.227,62
	RPNPs a pagar	-	-	115.762.471,87	1.295.903,83	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPPs cancelados	-	-	30.424.501,80	33.668.663,61	19.232.437,92	15.639.745,60	5.701.442,77	11.047.679,60	841.953,99	3.583.171,23	1.639.831,58	5.768.251,97	862.199,02
	RPNPs cancelados	-	-	39.140.992,29	22.994.781,07	-	-	-	-	-	-	-	-	-

(Continua)

(Continuação)

Ano do empenho	Descrição	Ano da execução orçamentária												
		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	Empenhado	-	-	32.505.074.531,26	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Liquidado	-	-	32.505.074.531,26	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Pago	-	-	29.669.736.816,27	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPs inscritos	-	-	-	2.835.359.333,42	637.022.682,92	404.976.124,08	277.537.052,40	190.295.106,49	133.386.266,85	118.668.905,10	75.392.547,60	60.419.582,19	40.826.269,56
2004	RPs pagos	-	-	-	1.879.077.472,13	247.873.773,55	95.984.357,88	32.815.571,88	15.581.880,60	10.483.590,27	6.313.794,44	3.824.593,05	2.453.188,20	1.969.756,72
	RPPs a pagar	-	-	-	9.958.123,75	370.030.741,84	277.537.052,40	190.295.106,49	133.386.266,85	118.668.905,10	75.392.547,60	60.419.582,19	40.826.269,56	33.710.042,19
	RPNPs a pagar	-	-	-	632.628.033,98	34.946.299,25	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPPs cancelados	-	-	-	5.143.335,80	40.222.389,21	31.454.713,80	54.426.374,03	41.326.959,04	4.233.771,48	36.962.563,06	11.148.372,36	17.140.124,43	5.146.470,65
	RPNPs cancelados	-	-	-	308.070.766,63	148.697.001,53	1.080,00	-	-	-	-	-	-	-
	Empenhado	-	-	-	36.291.911.036,88	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Liquidado	-	-	-	36.291.911.036,88	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Pago	-	-	-	32.999.181.840,36	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPs inscritos	-	-	-	-	3.292.101.799,93	1.065.744.616,42	607.295.071,67	432.771.575,64	320.732.101,79	266.439.292,99	121.137.436,57	91.183.106,47	62.616.607,32
2005	RPs pagos	-	-	-	-	2.010.924.621,99	407.896.252,96	110.584.725,13	46.090.000,73	36.849.535,43	14.250.157,90	10.505.200,23	6.273.154,23	1.967.675,45
	RPPs a pagar	-	-	-	-	29.234.124,64	605.606.004,53	430.240.266,37	320.732.101,79	266.439.292,99	121.137.436,57	91.183.106,47	62.616.607,32	52.826.033,71
	RPNPs a pagar	-	-	-	-	1.120.396.292,61	4.507.398,41	2.531.309,27	-	-	-	-	-	-
	RPPs cancelados	-	-	-	-	30.745.804,34	70.126.194,77	66.481.425,63	63.418.163,85	17.443.273,37	131.051.698,52	19.449.129,87	22.293.344,92	7.822.898,16
	RPNPs cancelados	-	-	-	-	100.800.956,35	61.445.935,86	275.676,54	2.531.309,27	-	-	-	-	-
	Empenhado	-	-	-	-	40.520.675.992,55	-	-	-	-	-	-	-	-
	Liquidado	-	-	-	-	40.520.675.992,55	-	-	-	-	-	-	-	-
	Pago	-	-	-	-	36.163.111.895,69	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPs inscritos	-	-	-	-	-	4.357.106.368,04	1.043.447.547,97	759.167.071,15	553.152.211,85	461.192.634,59	167.456.518,18	120.344.551,93	80.853.620,16
2006	RPs pagos	-	-	-	-	-	2.988.518.924,40	260.833.887,23	115.637.058,49	61.330.043,47	45.155.359,64	18.048.179,95	6.878.715,09	3.806.201,15
	RPPs a pagar	-	-	-	-	-	5.379.964,80	689.979.363,61	552.095.687,95	461.192.634,59	167.456.518,18	120.344.551,93	80.853.620,16	58.484.046,73
	RPNPs a pagar	-	-	-	-	-	1.191.039.758,92	69.685.136,51	1.032.523,90	-	-	-	-	-
	RPPs cancelados	-	-	-	-	-	9.165.404,70	134.851.722,37	70.510.846,45	29.604.141,61	248.580.756,77	29.063.786,30	32.588.216,68	18.563.372,28
	RPNPs cancelados	-	-	-	-	-	163.002.989,54	41.069.614,00	19.890.954,36	1.025.392,18	-	-	-	-

(Continua)

(Continuação)

Ano do empenho	Descrição	Ano da execução orçamentária												
		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
2007	Empenhado	-	-	-	-	-	44.051.896.820,40	-	-	-	-	-	-	-
	Liquidado	-	-	-	-	-	44.041.351.156,36	-	-	-	-	-	-	-
	Pago	-	-	-	-	-	38.448.520.486,30	-	-	-	-	-	-	-
	RPs inscritos	-	-	-	-	-	-	5.603.463.981,34	2.550.363.728,45	1.853.583.029,74	1.446.245.210,11	908.575.077,55	597.720.612,34	402.922.334,51
	RPs pagos	-	-	-	-	-	-	2.833.318.831,62	461.170.411,61	313.848.803,15	220.481.992,35	139.458.348,56	53.529.837,76	38.867.227,60
	RPPs a pagar	-	-	-	-	-	-	31.746.144,17	1.095.970.030,32	1.301.426.933,15	846.206.908,38	550.185.476,42	357.008.647,29	239.621.381,01
	RPNPs a pagar	-	-	-	-	-	-	2.518.618.896,15	757.636.999,42	144.818.276,96	62.368.169,17	47.535.135,92	45.913.687,22	40.677.581,69
	RPPs cancelados	-	-	-	-	-	-	3.662.414,86	2.027.912,75	57.209.830,05	278.359.779,08	157.973.104,54	139.790.925,21	80.216.054,34
	RPNPs cancelados	-	-	-	-	-	-	216.117.694,54	233.558.374,35	36.279.186,43	38.828.361,13	13.423.012,11	1.501.514,86	3.540.089,87
2008	Empenhado	-	-	-	-	-	-	48.428.024.811,96	-	-	-	-	-	-
	Liquidado	-	-	-	-	-	-	48.427.987.981,83	-	-	-	-	-	-
	Pago	-	-	-	-	-	-	42.737.618.841,33	-	-	-	-	-	-
	RPs inscritos	-	-	-	-	-	-	-	5.684.995.031,12	1.746.132.393,65	1.154.958.315,08	730.661.031,92	469.901.211,90	317.865.852,32
	RPs pagos	-	-	-	-	-	-	-	3.476.250.125,55	488.022.315,55	229.656.298,25	118.689.324,13	78.691.285,84	33.476.232,83
	RPPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	2.792.278,79	637.243.271,79	594.744.903,81	366.224.636,92	246.938.153,75	171.598.937,05
	RPNPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	1.743.340.512,94	517.648.636,15	135.916.128,11	103.676.574,98	70.927.698,57	64.866.429,46
	RPPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	5.292.497,86	6.859.758,85	157.443.775,18	122.164.176,68	55.995.264,41	44.460.715,83
	RPNPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	457.319.615,98	96.358.411,31	37.197.249,73	19.906.319,21	17.348.809,33	3.463.537,15
2009	Empenhado	-	-	-	-	-	-	-	58.016.587.300,69	-	-	-	-	-
	Liquidado	-	-	-	-	-	-	-	58.016.587.300,69	-	-	-	-	-
	Pago	-	-	-	-	-	-	-	49.433.322.861,53	-	-	-	-	-
	RPs inscritos	-	-	-	-	-	-	-	16.582.425,60	8.562.061.372,06	2.853.067.811,18	1.720.378.298,96	1.164.107.498,50	768.164.488,25
	RPs pagos	-	-	-	-	-	-	-	3.349.147,20	5.492.398.117,16	602.835.394,94	358.992.159,67	137.433.526,30	58.608.565,69
	RPPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	1.766.152,88	812.418.812,95	524.973.873,83	346.756.419,34	237.910.219,79
	RPNPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	2.851.300.615,86	907.959.427,61	639.133.624,67	421.408.068,91	358.757.378,00
	RPPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	13.233.278,40	1.025.874,27	37.959.009,69	106.629.285,64	101.831.383,15	66.326.215,57
	RPNPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	-	215.570.611,89	491.895.165,99	90.649.355,15	156.678.100,80	46.562.109,20

(Continua)

(Continuação)

Ano do empenho	Descrição	Ano da execução orçamentária												
		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	Empenhado	-	-	-	-	-	-	-	-	61.655.883.257,93	-	-	-	-
	Liquidado	-	-	-	-	-	-	-	-	61.655.883.257,93	-	-	-	-
	Pago	-	-	-	-	-	-	-	-	55.277.857.159,36	-	-	-	-
	RPs inscritos	-	-	-	-	-	-	-	-	21.163.895,16	6.256.801.120,13	1.881.288.467,30	1.172.467.584,83	745.788.935,00
2010	RPs pagos	-	-	-	-	-	-	-	-	21.151.369,31	4.010.574.535,25	535.923.065,93	198.247.623,59	146.884.742,58
	RPPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3.154.504,47	291.920.067,28	163.281.449,45	109.271.011,67
	RPNPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.878.132.001,08	880.547.517,55	582.507.485,55	389.104.460,14
	RPPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	-	2.325,01	684.640,11	69.670.976,05	94.341.522,91	35.417.701,97
	RPNPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	364.255.439,23	103.226.840,49	134.089.503,33	65.111.018,64
	Empenhado	-	-	-	-	-	-	-	-	-	71.986.348.319,88	-	-	-
	Liquidado	-	-	-	-	-	-	-	-	-	71.986.348.319,88	-	-	-
	Pago	-	-	-	-	-	-	-	-	-	63.575.239.490,00	-	-	-
	RPs inscritos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	121.719.942,42	8.411.506.344,10	2.648.363.158,77	1.680.948.341,82
2011	RPs pagos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	26.100,38	5.261.926.800,91	815.841.585,81	483.186.216,57
	RPPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5.007.485,17	5.215.341,87	7.868.784,97
	RPNPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.643.355.673,60	1.675.732.999,95	1.102.982.094,35
	RPPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	121.690.880,86	1.817.339,82	2.068.532,58	194.329,64
	RPNPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	499.399.044,60	149.504.698,56	86.716.916,29
	Empenhado	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	79.720.365.347,57	-	-
	Liquidado	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	71.427.863.682,03	-	-
	Pago	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	71.190.531.875,03	-	-
	RPs inscritos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	169.937,92	8.530.343.582,10	2.646.481.501,76
2012	RPs pagos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	169.937,92	5.533.191.953,96	922.857.786,01
	RPPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.587.110,26	3.273.482,18
	RPNPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.644.894.397,51	1.543.834.513,57
	RPPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3.363.952,53	2.122.183,90
	RPNPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	347.306.167,84	174.393.536,10

(Continua)

(Continuação)

Ano do empenho	Descrição	Ano da execução orçamentária												
		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
2013	Empenhado	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	83.053.255.548,51	-
	Liquidado	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	76.115.058.034,06	-
	Pago	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	75.411.411.645,27	-
	RPs inscritos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7.642.873.364,25
	RPs pagos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5.572.463.336,17
	RPPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6.247.039,79
	RPNPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.820.675.275,06
	RPPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	16.550.526,91
	RPNPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	226.937.186,32
2014	Empenhado	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	92.243.191.170,70
	Liquidado	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	85.428.009.242,33
	Pago	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	85.108.282.920,94
	RPs inscritos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPs pagos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPNPs a pagar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	RPNPs cancelados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Elaboração dos autores.

Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

EDITORIAL

Coordenação
Cláudio Passos de Oliveira

Supervisão
Everson da Silva Moura
Reginaldo da Silva Domingos

Revisão
Clícia Silveira Rodrigues
Idalina Barbara de Castro
Leonardo Moreira Vallejo
Marcelo Araujo de Sales Aguiar
Marco Aurélio Dias Pires
Olavo Mesquita de Carvalho
Regina Marta de Aguiar
Alessandra Farias da Silva (estagiária)
Lilian de Lima Gonçalves (estagiária)
Luiz Gustavo Campos de Araújo Souza (estagiário)
Paulo Ubiratan Araujo Sobrinho (estagiário)
Pedro Henrique Ximendes Aragão (estagiário)
Thayles Moura dos Santos (estagiária)

Editoração
Bernar José Vieira
Cristiano Ferreira de Araújo
Daniella Silva Nogueira
Danilo Leite de Macedo Tavares
Jeovah Herculano Szervinsk Junior
Leonardo Hideki Higa

Capa
Luís Cláudio Cardoso da Silva

Projeto Gráfico
Renato Rodrigues Bueno

The manuscripts in languages other than Portuguese published herein have not been proofread.

Livraria Ipea

SBS – Quadra 1 - Bloco J - Ed. BNDES, Térreo.
70076-900 – Brasília – DF
Fone: (61) 2026-5336

Correio eletrônico: livraria@ipea.gov.br

Composto em adobe garamond pro 12/16 (texto)
Frutiger 67 bold condensed (títulos, gráficos e tabelas)
Brasília-DF

Logotipo/slogan de governo removido em observancia ao disposto no art. 40 da Lei n 9.504/1997

Missão do Ipea
Aprimorar as políticas públicas essenciais ao desenvolvimento brasileiro por meio da produção e disseminação de conhecimentos e da assessoria ao Estado nas suas decisões estratégicas.

ISSN 1415-4765

ipea Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

MINISTÉRIO DO
PLANEJAMENTO,
DESENVOLVIMENTO E GESTÃO