

A ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA NO TRATAMENTO CONTÁBIL DOS RESTOS A PAGAR

Tainan Carlos Correia Silva
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Diana Vaz de Lima
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

RESUMO

O estoque de despesas pendentes de pagamento, notadamente os restos a pagar, traçou uma linha ascendente nos últimos anos, causando preocupações no Governo Federal. O registro contábil desses valores, principalmente dos restos a pagar não processados, prejudica a execução do orçamento público, uma vez que são incorporados ao patrimônio da entidade Passivos que em essência ainda não se configuraram como tal. O aumento excessivo desses Passivos, oriundos de despesas que não foram integralmente realizadas, é capaz de gerar orçamentos que, na prática, duram anos até que cumpram seus objetivos, ferindo frontalmente o princípio da anualidade do orçamento. Em cumprimento ao Princípio Fundamental de Contabilidade da Competência, o presente trabalho teve como objetivo analisar o registro contábil dos restos a pagar à luz da Teoria da Contabilidade, bem como levantar os prováveis fatores que têm elevado o registro desses valores ao longo dos anos. Os resultados demonstraram que a falta de tratamento contábil patrimonial, o limite de desembolsos insuficiente e a morosidade na aprovação da Lei Orçamentária Anual, estão entre os prováveis fatores que têm contribuído para o aumento do registro dos restos a pagar no Governo Federal.

1 INTRODUÇÃO

O registro de valores como restos a pagar recebeu essa denominação em função de possibilitar que a despesa pública empenhada e não paga até o fim de determinado exercício fosse inscrita no Passivo da entidade, como uma obrigação oriunda de um período anterior. Contudo, a Resolução nº. 750 de 1993 do Conselho Federal de Contabilidade, em observância às premissas da Teoria da Contabilidade, estabeleceu em seus Princípios Fundamentais de Contabilidade que as receitas e despesas devem ser contabilizadas independentes de seu pagamento ou recebimento, respectivamente. Ou seja, o registro dessas operações deve atender ao regime de competência, repercutindo no patrimônio somente aquelas que cumpriram seu fato gerador. Portanto, à luz da Teoria da Contabilidade, o registro contábil da despesa deve atender ao regime de competência.

Nesse sentido, nasceu o seguinte questionamento: os restos a pagar no Governo brasileiro estão sendo registrados atendendo ao princípio da competência e trazendo em sua evidenciação as características próprias de Passivos?

Diante do exposto, no presente estudo foi efetuada uma análise dos procedimentos orçamentários, financeiros e patrimoniais relacionados ao tratamento contábil dos restos a pagar, tendo como objetivo analisar o registro contábil dos restos a pagar à luz da Teoria da Contabilidade, bem como levantar os prováveis fatores que têm elevado o registro desses valores ao longo dos anos, com ênfase ao adequado reconhecimento e evidenciação no âmbito da Administração Pública brasileira. Os resultados demonstraram que a falta de tratamento

contábil patrimonial desses valores, o limite de desembolsos insuficiente e a morosidade na aprovação da Lei Orçamentária Anual, estão entre os prováveis fatores que têm contribuído para o aumento do registro desses valores no Governo Federal.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Aspectos conceituais e legais

Atualmente, consoante o art. 36 da Lei nº. 4.320/1964, que estabeleceu as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos, consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se os restos a pagar processados (despesas que tenham cumprido o fato gerador, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito), dos restos a pagar não processados (que ainda não tenham atingido o estágio das despesas processadas). A mesma Lei trouxe em seu art. 92 que o registro dos restos a pagar far-se-á por exercícios e por credor.

Em 1922, o Decreto 4.536 - Código de Contabilidade da União já tratava, em essência, sobre restos a pagar em seu art. 11, onde determinava que “Depois de 31 de março perderão o vigor todos os créditos orçamentários, bem como os suplementares e extraordinários, na parte não empenhada”. No mesmo ano, em 1922, ocorre a publicação do “Regulamento para execução de Contabilidade Pública”, e a essa norma pode ser atribuída à origem do termo “Restos a Pagar”.

Objetivando limitar a inscrição dos restos a pagar não processados nos Balanços das entidades públicas, o Decreto nº. 93.872/1986 trouxe como regra a necessidade de anulação dos valores empenhados, mas não processados ao final do exercício financeiro (art. 84, inciso IV). De acordo com o Decreto, a inscrição de despesas como restos a pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão da nota de empenho, desde que satisfaça às condições estabelecidas na norma, e terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente. Para o caso dos restos a pagar não processados, cuja despesa tenha sido empenhada mas não liquidada, o artigo 35 do referido decreto determina a anulação de seu empenho, salvo quando:

- I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;
- II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;
- III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;
- IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

O decreto deixa transparecer a intenção do legislador em não incluir no Balanço da União despesas cuja realização ainda não se tenha efetivado, considerando que se o credor ainda não adquiriu direito, a administração pública não pode ter o dever de pagá-lo. Salvo algumas exceções em que a liquidação é iminente ou se tenha interesse da administração. Contudo, nos casos em que a liquidação ocorrer no ano seguinte ao de sua inscrição, deverá seguir a orientação contida no art. 76 do Decreto Lei nº. 200 de 1967:

Art. 76. Caberá ao Inspetor Geral de Finanças ou autoridade delegada autorizar a inscrição de despesas na conta "Restos a Pagar" (Lei nº 4.320, de

17 de março de 1964), obedecendo-se na liquidação respectiva as mesmas formalidades fixadas para a administração dos créditos orçamentários.

Parágrafo Único. As despesas inscritas na conta de "Restos a Pagar" serão liquidadas quando do recebimento do material, da execução da obra ou da prestação do serviço, ainda que ocorram depois do encerramento do exercício financeiro.

Em 2000, a Lei Complementar nº. 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), restringiu ainda mais o uso de restos a pagar, determinando proibições de inscrição no último ano de mandato do gestor, bem como a obrigatoriedade de confecção de relatório demonstrativo do montante de restos a pagar, inscritos e pagos, dentre outros, observando os princípios arraigados pela LRF: transparência dos atos de gestão, equilíbrio das contas públicas, gestão orçamentária e financeira responsável, etc.

Na prática, o pagamento dos restos a pagar processados será feito após ato exarado do gestor competente, ou após a regular liquidação dos restos a pagar não processados. No momento do pagamento, quando se verificar que o valor real a ser pago é inferior ao valor inscrito, o saldo existente deverá ser cancelado. Caso contrário, quando o valor real a ser pago é superior ao valor inscrito, o pagamento de restos a pagar será feito nos termos do art. 37 da Lei nº. 4.320/64, ou seja, à conta de nova dotação orçamentária de despesas de exercícios anteriores:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Em relação à prescrição dos restos a pagar, Fernandes (2006) ensina que:

Para que haja segurança jurídica nas relações obrigacionais entre particulares e até mesmo entre o Estado e seus prestadores de serviço e contribuintes, o Direito incorpora o instituto da prescrição. Por meio desse instituto, não se permite que pendências obrigacionais não exigidas sejam a qualquer tempo reclamadas, o que geraria impactos patrimoniais imprevistos em momentos nos quais se havia tido por pacificada a questão. Observa-se que, uma vez havendo inscrição em Restos a Pagar processados, em tese, é inconteste o direito de recebimento pelo credor. Verifica-se mais ainda. Enquanto tais despesas permanecem inscritas em Restos a Pagar, por força do Decreto nº 93.872/86, corre a prescrição a partir da data de sua inscrição. No entanto, o cancelamento dos Restos a Pagar provoca a interrupção da prescrição; ocasião em que começa a contar novamente o prazo prescricional (art. 70 e 22, § 2º, b do Decreto nº 93.872/86).

A Lei nº. 10.028 de 2000, que alterou o Decreto Lei nº. 2.848/1940 – Código Penal, nasceu com a intenção de dar executoriedade à LRF, uma vez que tratou como crime, em seu art. 359-F, “deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei”.

3 RESULTADOS E ANÁLISES

3.1 Teoria da contabilidade: fato gerador e regime de competência

Ao publicar em 1993 a Resolução nº. 750, estabelecendo os Princípios Fundamentais de Contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade apresentou o entendimento de que as receitas e despesas devem ser contabilizadas independentes de seu pagamento ou recebimento, respectivamente. Ou seja, o registro dessas operações deve atender ao regime de competência, repercutindo no patrimônio somente aquelas que cumpriram seu fato gerador.

Portanto, o correto reconhecimento das receitas e despesas é um dos aspectos básicos da Contabilidade que deve ser respeitado para se obter uma adequada avaliação das informações financeiras da entidade. O regime de competência, alçado a princípio contábil fundamental, deve ser estendido a qualquer alteração patrimonial independente de sua natureza ou origem. Sua aplicação acarreta em uma associação entre receitas auferidas e despesas incorridas, como se este fosse pressuposto para a geração daquela. Ou seja, as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de pagamento ou recebimento (Resolução nº. 750 de 1993, art. 9º). O conceito de fato gerador é essencial para se determinar o reconhecimento da receita ou despesa, pois é ele que irá definir quando a entrada de recurso ou o dispêndio dele constituirá receita ou despesa do exercício.

A própria Resolução CFC nº. 750 enumera as principais situações que determinarão a receita como realizada:

- I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investitura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;
- II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
- IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Assim como as situações que definem o gasto incorrido:

- I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Entretanto, o art. 35 da Lei 4.320 de 1964 estabelece que “pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; e II - as despesas nele legalmente empenhadas”. Em função do disposto nessa norma, o entendimento corrente era de que a Contabilidade Pública adotava o regime misto para a execução financeira e orçamentária: de caixa para as receitas, e de competência para as despesas. Todavia, partindo do referencial teórico que a Ciência Contábil construiu, bem como o próprio conceito de empenho, percebe-se que o momento do fato gerador, em geral, não está presente quando do empenho. Na verdade, a própria Lei nº. 4.320 admite existir diferenças entre despesa empenhada e realizada, quando traz em seu art. 90 que “a Contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis”.

No caso da despesa pública, foco do presente estudo, a Lei nº. 4.320 estabeleceu em seu art. 58 que o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente, que cria

para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Combinado com o art. 35 da Lei 4.320, pôde-se depreender que o art. 58 pretendeu criar no âmbito da administração pública a caracterização do regime de competência para a despesa.

A Lei nº. 4.320 também traz em seus artigos 58, 62 e 63 que a execução da despesa seja dada por três estágios: o empenho, a liquidação e o pagamento, conceituando liquidação como o procedimento “que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor”, e o pagamento como “o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”.

Tendo como base esses conceitos, pode se inferir que no momento da liquidação da despesa, concomitantemente há também, na maioria dos casos, a conclusão do fato gerador e, por conseguinte, a caracterização do regime de escrituração contábil da despesa no setor público: o regime de competência. Contudo, é oportuno ressaltar que as conclusões desse artigo determinam a desvinculação entre estágios orçamentários e execução da despesa, entretanto, há que se admitir uma aparente convergência oriunda dos conceitos de liquidação e fato gerador, apesar que aquele não é requisito que possa condicionar a realização deste. Essa afirmação se faz retórica, pois a liquidação tem como base “os comprovantes de entrega de material ou da prestação efetiva do serviço” (Lei 4.320, art. 63º, parágrafo 2º, inciso III), e é nesse ponto que o fato gerador do regime de competência, definido pela teoria contábil, encontra-se preenchido, uma vez que “o material foi fornecido, o serviço foi prestado ou a houve o consumo por parte da administração”, constituindo, pois, o fato gerador, para o gasto incorrido. Ou seja, a simples emissão de nota de empenho, documento que oficializa o compromisso do Estado com seu fornecedor, não é suficiente para caracterizar a existência do fato gerador, pois o empenho da despesa é ato precário, necessitando da liquidação para aperfeiçoar-se. Ressalte-se, entretanto, que podem existir casos em que a realização da despesa será anterior a sua liquidação e até mesmo ao seu empenho. Daí a necessidade de associar o registro contábil à realização do fato gerador e não ao seu vínculo orçamentário.

Em 2000, com a promulgação da LRF, ficou expressamente normatizado no Brasil o registro das despesas pelo regime de competência e, também, a obediência das demais normas de contabilidade pública na escrituração das contas públicas. Nesse sentido, o Manual de Procedimentos da Despesa Pública da Secretaria do Tesouro Nacional, em fase de minuta, ressalta que “a Contabilidade Pública constitui um ramo da Ciência Contábil e deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas dessa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do nosso país”. Ainda segundo esse Manual:

A despesa pública deve ser reconhecida no momento do fato gerador, independentemente do pagamento. Sendo que, na maioria das vezes, o momento do fato gerador coincide com o da liquidação da despesa orçamentária, o que ocorre com as despesas efetivas em geral, por exemplo, na entrega de bens/serviços contratados. Nesse caso, o reconhecimento da despesa orçamentária coincidirá com o reconhecimento da despesa pelo enfoque patrimonial, pois ocorrerá uma redução na situação líquida patrimonial”.

O Manual da Despesa também assevera que existirão casos em que o fato gerador não coincidirá com a liquidação da despesa:

Outras vezes, o momento da liquidação da despesa orçamentária não coincide com o fato gerador. Exemplo: assinatura anual de revista. Nesse caso o empenho e a liquidação (reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em momento anterior ao fato gerador. Deve ser apropriado um ativo, relativo ao direito à assinatura anual e a apropriação da despesa por

competência deverá ser feita mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial.

Partindo do pressuposto da desvinculação orçamentária frente a realização da despesa tem-se que as despesas empenhadas nem sempre serão consideradas realizadas. Ao mesmo tempo em que as despesas empenhadas e liquidadas também poderão constituir casos de despesa ainda não realizada. E, ainda mais, uma despesa sequer empenhada poderá constituir uma despesa realizada, ante ao princípio contábil da competência e, possivelmente, uma afronta ao princípio constitucional da legalidade. Nesse sentido, a NBC T 16.5 – Registro Contábil, em fase de audiência pública, assevera que:

20. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente, no momento em que ocorrerem.

...

22. As transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionam, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores.

Como se pode observar, o Conselho Federal de Contabilidade, na qualidade de órgão de representação máxima dos profissionais contábeis, internalizou o regime contábil de competência para as transações no setor público.

Há que se ressaltar, como já citado, que poderão surgir casos em que nem o empenho e nem a liquidação ocorreram, mas que a obrigação deverá ser registrada. Contudo, nesse caso, percebe-se uma aparente ilegalidade, tendo em vista que valores foram despendidos sem autorização legislativa, quer por não inclusão na Lei orçamentária, ou pela simples rejeição da autorização para o gasto. Entretanto, a entidade contraiu obrigação e, por isso, atendendo os Princípios Contábeis já expostos, deverá evidenciar tal passivo em seu patrimônio. Figueiredo et alii, citado pelo acórdão TC 002.798/2007-0 (Tribunal de Contas da União), diz que:

Há casos absurdos em que, inexistindo saldo orçamentário e financeiro, o produto ou serviço é entregue pelo fornecedor, que aguarda o adquirente passar a dispor dos respectivos créditos orçamentários para só então empenhar, liquidar e pagar a despesa. Por certo que há a obrigação de despesa no momento da efetiva entrega do bem ou prestação de serviço, independentemente do empenhamento, caso contrário estaríamos defendendo o enriquecimento sem causa do Estado.

...

A despesa compromissada a pagar não pode ser entendida como despesa empenhada ou, muito menos, despesa empenhada e liquidada.

Diante do exposto, esclarecemos que o foco deste trabalho não é o enquadramento legal ao qual os gestores públicos devem guardar observância, mas, sim, ao atendimento aos preceitos contábeis fundamentais para a correta contabilização dos atos e fatos administrativos, especificamente quanto ao tratamento dos restos a pagar. Dessa forma, entende-se que contrair obrigação sem prévia autorização legislativa constitui ilegalidade no sistema orçamentário brasileiro. Mas, ilegal ou não, se a dívida foi contraída, ela deve ser evidenciada no patrimônio da entidade.

3.2 Restos a pagar processados e restos a pagar não processados

A inscrição de restos a pagar, conforme já explicitado, é dividida em dois grupos: os processados e os não processados. Sendo processados aqueles que já cumpriram o regular estágio de liquidação e os não processados os que ainda não o cumpriram. Dessa forma, pode-se depreender que os restos a pagar não processados, em geral, não se caracterizam como despesas do período de sua inscrição. Pois, se os restos a pagar não processados correspondem apenas a um ato administrativo sujeito a implemento de condição, não seria ele considerado como despesa do período, uma vez que seu fato gerador ainda não ocorreu, qual seja, a liquidação do empenho. Registra-se a observância aos fatos cujo fato gerador antecede a liquidação da despesa.

Os restos a pagar não processados, oriundos de despesas ainda não realizadas, são resultantes de atos administrativos pactuados pelos gestores públicos sendo, dessa forma, passíveis de evidenciação na escrituração pública do órgão. Em geral, atos administrativos são atos que não envolvem bens, direitos ou obrigações e, conforme o artigo 87 da Lei nº. 4.320, serão alvo de controle “haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.”.

Dessa forma, a lei assevera que os atos administrativos em potencial deverão ser objeto de registro na Contabilidade Pública. Obstante esse mandamento, o artigo 105, parágrafo quinto, da mesma lei, indicou as contas de compensação como as adequadas a escrituração desses atos “nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”. Ou seja, apenas os atos administrativos que sejam potenciais deverão ser registrados em contas de compensação no Balanço Patrimonial.

Entende-se que os fatos administrativos ou contábeis são ações que envolvem bens, direitos e obrigações e que, em sua realização, afetarão o patrimônio líquido, positiva ou negativamente. Com isso, os fatos administrativos são objeto de contabilização, pois são eles os responsáveis por modificar, quantitativamente ou qualitativamente o patrimônio da entidade. Observa-se que os atos administrativos, em primeiro momento, não alteram a situação líquida do ente.

Em essência, pode-se depreender que os restos a pagar não processados correspondem a um empenho pendente de alguma condição, quer seja a entrega do bem ou serviço ou a documentação comprobatória do ocorrido, em ambos os casos tem-se que a despesa ainda não foi realizada, constituindo, assim, ato potencial para o patrimônio público. Dessa forma, esses restos a pagar devem ser inscritos, conforme o artigo 105 da Lei 4.320, em contas de compensação, para controle pela entidade, uma vez que esses atos ainda não repercutiram de forma efetiva no patrimônio. Preserva-se, então, a prudência no orçamento, registrando ações que podem se tornar obrigações para a administração pública.

Assim, pode-se dizer que a inscrição de restos a pagar não processados no Passivo de determinada entidade não estaria de acordo com os critérios que definem um Passivo. Pois, segundo Iudícibus (2004):

É preciso tomarmos cuidado, mais uma vez, com os itens a serem incluídos nas exigibilidades. Por exemplo, não é correto incluir o salário a pagar dos funcionários por seu serviço a ser ainda prestado no futuro, embora seja quase certo que o farão. Da mesma forma, colocar como passivo obrigações pelo pagamento de bens e serviços a serem adquiridos no futuro também não é adequado, ainda que derivantes de contratos já assinados, pois comprador e vendedor ainda não desempenharam os serviços, havendo, portanto, um direito incondicional de compensação.

Ou seja, o simples ato potencial representativo de uma aquisição de bens ou serviços, mesmo que irretratável, não é condição suficiente para caracterizar a evidenciação desse ato como Passivo para a entidade. Os Restos a Pagar não processados é ato potencial e, dessa forma, suas condições não o sustentam como Passivo, pois não representa apenas um ato não pago, mas também uma despesa não realizada e que, por isso, não poderia configurar um Passivo. Nesse caso, além do pagamento ser deslocado para o exercício subsequente, a realização da despesa também se deslocou. Conforme leciona Iudícibus (2004), “é preciso não confundir compromisso com passivo. Todo passivo representa um compromisso, mas nem todo compromisso é passivo, pelo menos no mesmo momento”. Dessa forma, pode-se dizer novamente, que os restos a pagar não processados, cujas despesas ainda não se realizaram, não geram compromissos para com o órgão, não cabendo, portanto, sua inclusão como Passivo.

Observa-se, mais uma vez, que poderão existir casos em que o subsídio para a inscrição de restos a pagar será uma despesa empenhada não liquidada mas já realizada, tendo em vista o seu fato gerador ter ocorrido anteriormente à sua liquidação. Nesse caso peculiar, manter-se-ia o adjetivo “não processado” a estes restos a pagar, uma vez que a liquidação, condição que o define, ainda não ocorreu.

O mesmo não acontece com os restos a pagar processados, tendo em vista a liquidação e, conseqüentemente, em geral, a realização da despesa. Esses já produziram efeitos capazes de alterar a posição patrimonial da entidade, quer seja por sua alteração de qualificação ou por mudança quantitativa, devendo, dessa forma, ser contabilizado em contas patrimoniais, mais precisamente no Passivo da entidade.

3.3 Lei de responsabilidade fiscal e restos a pagar

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 42, assevera expressamente que:

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

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal criou um mecanismo que tenta impedir a assunção de dívidas, no último ano do mandato, que não tenham condições de serem pagas dentro do próprio exercício financeiro e, caso seja necessário que o pagamento seja realizado no ano seguinte, que o mandatário reserve disponibilidade suficiente para atender a esse passivo. Combinado com esse artigo tem-se a ordem do artigo 55, o qual diz:

Art. 55. O relatório [de Gestão Fiscal] conterá:

...

- 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
- 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

Com a junção dos dois artigos expostos, pode-se depreender a intenção do legislador: a inscrição de restos a pagar está condicionada à disponibilidade de caixa; e os restos a pagar sem disponibilidade de caixa poderão ter seus empenhos cancelados. Mas, de acordo com o entendimento do Tribunal de Contas da União, em acórdão que aprovou o relatório de gestão

fiscal do Governo Federal do exercício de 2006, os empenhos de despesas já liquidadas não poderão ser cancelados, salvo se for cancelada também a obrigação correspondente junto ao credor, ou seja, não houver mais a dívida por devolução de materiais ou outros motivos semelhantes.

Percebe-se, no entanto, que o legislador teve a preocupação de se referir, no Relatório de Gestão Fiscal, apenas aos empenhos não liquidados, ou seja, aos empenhos pendentes de implemento de condição, os quais são origem dos restos a pagar não processados. Portanto, a intenção do legislador era permitir que apenas as despesas não realizadas, as que não se aperfeiçoaram com a entrega do bem ou serviço ou consumo pela administração, pudessem ser objeto de limitação pela insuficiência de disponibilidade de caixa. Até porque as despesas realizadas e não pagas - restos a pagar processados - representam verdadeira obrigação da Administração Pública, tendo em vista a ocorrência do fato gerador da despesa e, por isso, não poderia sofrer limitações quanto ao seu pagamento, uma vez que a outra parte cumpriu seu acordo – a entrega do bem ou a prestação do serviço – na esperança de que a administração cumpra também a sua: o pagamento do Passivo.

De fato, poderão ocorrer casos em que a inscrição de restos a pagar não processados estará baseada em uma despesa já realizada, mas, pelo conceito orçamentário, ainda não liquidada e, por esse motivo, poderá sofrer limitação de inscrição. Não obstante, a Contabilidade deveria atender aos princípios que a sustentam, registrando toda e qualquer informação capaz de repercutir no patrimônio. Se o fato gerador ocorreu, a despesa deve constar do passivo da entidade, independentemente de disponibilidade financeira. A essência da informação deve prevalecer sobre a forma, ou seja, os fatos devem prevalecer. Pode-se depreender, portanto, que a Lei de Responsabilidade Fiscal, como ato normativo, não pode influenciar a Contabilidade e nem se sobrepor aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Corroborando a mencionada afirmação, o próprio Manual da Despesa Pública, em fase de minuta, já aborda a importância do registro contábil dissociado da fase orçamentária.

O reconhecimento da despesa do ente por competência deve ocorrer mesmo que ainda pendente as fases de execução da despesa orçamentária. Ou seja, tendo ocorrido o fato gerador, deve haver o registro da obrigação no sistema patrimonial até que seja empenhada e liquidada a despesa orçamentária, quando então deverá ser transportado o passivo para o sistema financeiro. Por exemplo: Reconhecimento de dívida. Mesmo que não haja dotação orçamentária na LOA, enquanto não for empenhada e liquidada a despesa orçamentária, esta deverá estar registrada no Passivo Patrimonial. (Secretaria do Tesouro Nacional, 2008).

3.4 Impacto nas contas públicas

É sabido que o crescente aumento de restos a pagar nas contas públicas nacionais tem gerado inúmeros transtornos para a regular execução do orçamento, pois a dívida pendente de pagamento deixada pelo governo afeta distintos setores das finanças públicas brasileiras. Os pesquisadores da área têm colocado que diversas são as causas que levam ao aumento exagerado e sem freio do montante de restos a pagar, como o aumento de empenho nos últimos dias do ano financeiro; o cronograma de desembolsos mensal de recursos **que** estipula limite maior para empenho em relação aos pagamentos e o veto aos dispositivos da legislação, que poderiam frear a inscrição de restos a pagar que não cumpriram parâmetros básicos.

A concentração de empenhos nos últimos dias do exercício financeiro é um dos fatores que contribuem para o aumento de restos a pagar no Brasil, pois essas despesas geralmente

não conseguem cumprir todo o processo legal de tramitação e, conseqüentemente, não se consegue pagá-las dentro do exercício. Uma das causas que podem contribuir para que isso ocorra está no demorado atraso ocorrido na aprovação da Lei Orçamentária Anual. A lei orçamentária anual estima as receitas que serão arrecadadas durante o exercício financeiro e define quais despesas que o governo poderá realizar com esses recursos. Em consonância com o princípio da Legalidade, contemplado na Constituição Federal como Princípio da Administração Pública, e o princípio da Universalidade, reconhecido como princípio orçamentário pela Lei nº. 4.320/1964, que estabelecem, respectivamente, que não haverá despesa sem lei anterior que o defina, e a exigência de que todas as despesas constem da lei do orçamento, não se pode falar, então, da execução orçamentária sem a aprovação da Lei Orçamentária Anual. Percebe-se, dessa forma, que a intempestiva aprovação da Lei Orçamentária Anual é prejudicial ao país, pois essa é peça essencial para a ação do governo. Com o exercício financeiro diminuído pelo atraso da Lei Orçamentária Anual, o ordenador de despesa dispõe de menos tempo para a execução orçamentária, culminando em pendências que apenas serão regularizadas em anos posteriores, mediante a criação dos restos a pagar. Conforme a Tabela 1, pode se ver o atraso, em dias, ocorrido nos últimos anos da aprovação da Lei Orçamentária Anual.

Tabela 1 – Tempo de atraso na aprovação da LOA

Lei Orçamentária	Aprovada em	Atraso - Dias
1999	23/02/1999	63
2000	11/05/2000	141
2001	05/01/2001	14
2002	10/01/2002	19
2003	14/01/2003	23
2004	16/01/2004	25
2005	25/01/2005	34
2006	16/05/2006	145
2007	07/02/2007	47

Verifica-se, também, que em período eleitoral ocorre um recrudescimento nas inscrições em restos a pagar devido ao período de restrições imposto pela lei eleitoral. A Lei nº. 9.504/1997 proíbe diversos tipos de gastos no ano eleitoral, como forma de tentar manter a igualdade de oportunidade entre os candidatos. Com a aproximação desse período, o gestor se vê coagido a ordenar a execução da despesa o mais rápido possível, para que não adentre no período de restrições, comprometendo, dessa forma, a conclusão de todos os estágios da execução orçamentária.

Outro fator que pode contribuir para o aumento de restos a pagar é o limite de desembolso definido no Cronograma mensal de pagamentos do governo federal. Esse cronograma é uma imposição advinda da LRF que diz, em seu art. 8º, que a programação financeira deverá ser instituída por ato do Poder Executivo, até trinta dias após a publicação dos orçamentos, e terá como objetivo primordial o cumprimento das metas de resultado fiscal estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Mas, segundo dados da Secretaria do Tesouro Nacional, o decreto de desembolsos, e suas posteriores atualizações, define um limite único de pagamentos tanto para empenhos do próprio ano, como para os pagamentos de restos a pagar pendentes. Percebe-se então que esse Decreto pode ter dado margem para a inscrição de mais restos a pagar, pois o razoável seria que o limite de gasto fosse inferior ao de pagamento, forçando, assim, uma diminuição dos restos a pagar.

O aumento de restos a pagar no orçamento geral da União é fato que preocupa as autoridades governamentais. Consoante isso, diversos atos normativos vêm tentando impor barreiras para o crescimento dessa pendência. Mas, infelizmente, muitas dessas tentativas estão sendo barradas pelo Poder Executivo. Como exemplo, a Lei de Diretrizes orçamentárias para 2008 teve um artigo importante vetado: o artigo que restringiria a execução, em 2008, de despesas pendentes de orçamentos anteriores ao de 2006.

Art. 131. Os restos a pagar não processados terão vigência de um ano a partir de sua inscrição, exceto se:

I - vierem a ser liquidados nesse período, observado o disposto no parágrafo único do art. 112 desta Lei;

II - referirem-se a convênio, ou instrumento congênere, por meio do qual já tenha sido transferida a primeira parcela de recursos, ressalvado o caso de rescisão; ou

III - referirem-se a convênio, ou instrumento congênere, cuja efetivação dependa de licença ambiental ou do cumprimento de requisito de ordem técnica estabelecido pelo concedente.

§ 1º Durante a execução dos restos a pagar não serão admitidas alterações nos valores anteriormente inscritos.

§ 2º Fica vedada no exercício de 2008 a execução de restos a pagar inscritos em exercícios anteriores a 2007 que não tenham sido liquidados até 31 de dezembro de 2007, ressalvado o disposto no inciso II do caput.

§ 3º Os órgãos de controle interno e externo verificarão o cumprimento do disposto neste artigo.

O presidente da República, em suas razões de veto, admitiu existir um esforço por parte dos gestores públicos de todos os poderes no sentido de reduzir as despesas inscritas em restos a pagar, especialmente as não processadas. Entretanto, argumenta que essa redução deve ser realizada de forma gradual, a fim de não comprometer a execução orçamentária e financeira das ações autorizadas pelo Poder Legislativo nos respectivos exercícios financeiros.

O presidente da República também vetou o artigo 41 da LRF, que tratava de quais despesas poderiam ser inscritas em restos a pagar, também tentou criar uma barreira para a inscrição indiscriminada desses resíduos:

Art. 41. Observados os limites globais de empenho e movimentação financeira, serão inscritas em Restos a Pagar:

I - as despesas legalmente empenhadas e liquidadas, mas não pagas no exercício;

II - as despesas empenhadas e não liquidadas que correspondam a compromissos efetivamente assumidos em virtude de:

a) normas legais e contratos administrativos;

b) convênio, ajuste, acordo ou congênere, com outro ente da Federação, já assinado, publicado e em andamento.

§ 1º Considera-se em andamento o convênio, ajuste, acordo ou congênere cujo objeto esteja sendo alcançado no todo ou em parte.

§ 2º Após deduzido de suas disponibilidades de caixa o montante das inscrições realizadas na forma dos incisos I e II do caput, o Poder ou órgão referidos no art. 20 poderá inscrever as demais despesas empenhadas, até o limite do saldo remanescente.

§ 3º Os empenhos não liquidados e não inscritos serão cancelados.

O argumento utilizado à época é que tal restrição seria contrária ao interesse público, justificando que:

O dispositivo permite, primeiro, inscrever em restos a pagar várias despesas para, apenas depois, condicionar a inscrição das demais à existência de recursos em caixa. Tal prática fere o princípio do equilíbrio fiscal, pois faz com que sejam assumidos compromissos sem a disponibilidade financeira necessária para saldá-los, cria transtornos para a execução do orçamento e, finalmente, ocasiona o crescimento de restos a pagar que equivale, em termos financeiros, a crescimento de dívida pública.

Em contraposição aos vetos acima, foi instituído como crime a assunção de obrigações em desacordo com o art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme se vê no Decreto-Lei nº 2.848 de 1940, com a redação da Lei nº. 10.028 de 2000:

Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Além disso, o Código Penal também prescreve os crimes relacionados aos restos a pagar, na Parte Especial, Título XI “Dos crimes contra a administração pública”, capítulo IV “Dos crimes contra as finanças públicas”, art. 359-B, que assim dita:

Inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar

Art. 359-B. Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ponto de partida desse estudo foi a adoção do princípio da competência no âmbito da contabilidade pública, mais precisamente no que diz respeito aos restos a pagar. Restando claro que o atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade perfaz a linha mestra para as conclusões aqui tomadas, sendo, dessa forma, extensíveis à escrituração contábil no setor público. Destarte, severas críticas podem ser feitas ao atual sistema regulamentar brasileiro e aos procedimentos contábeis que embasam as operações governamentais realizadas sem considerar as premissas da Ciência Contábil.

O registro da despesa pelo fato gerador está atrelado aos fundamentos da Teoria da Contabilidade, mas as peculiaridades do Orçamento Público brasileiro não são suficientes para tornar caracterizado, em efetivo, esse estágio da despesa. O que se vê é que a legislação orçamentária pública permite a contabilização da despesa, e, por consequência, dos restos a pagar, sem observar o fato gerador, gerando, com isso, a evidenciação de Passivos que não estão caracterizados segundo os fundamentos da Teoria da Contabilidade.

Diante do exposto, pode-se depreender que a caracterização do fato gerador da despesa não pode estar atrelada à execução orçamentária, pois o conceito de fato gerador nem sempre coincidirá com as fases orçamentárias da despesa, quer seja o empenho, a liquidação ou o pagamento. De outra parte, a realização do fato gerador (entrega do bem ou prestação do serviço), não atende especificamente à conclusão das etapas do orçamento. O fato é que se o

fato gerador ocorreu, há de ser registrada a variação patrimonial, independente da legislação ou do orçamento. Isso não significa uma afronta aos Princípios da Moralidade ou Legalidade, ao qual o gestor mandatário deve respeito, nem tão pouco uma tentativa de esmorecer o Poder Estatal ante as práticas orçamentárias, mas a tentativa de evidenciar o que de fato existe.

Portanto, a inscrição de restos a pagar deve ser feita em estrita observância aos ditames da Teoria da Contabilidade, devendo ser contabilizado, no Passivo, apenas as despesas que efetivamente figurem como compromissos integralmente realizados, pendente apenas em seu pagamento. No caso dos restos a pagar não processados, cujas despesas ainda não se realizaram, a melhor disposição seria a contabilização em contas de compensação no Balanço Patrimonial, como forma de melhor evidenciação e prudência nos demonstrativos contábeis governamentais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Acórdão TC-002.798/2007-0**, Tribunal de Contas da União. Relatório de acompanhamento. Verificação dos relatórios de gestão fiscal relativos ao 3º quadrimestre de 2006. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 06/03/2008.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 10/02/2008.

_____. **Decreto nº. 1.804**, de 24 de novembro de 1922. Aprova normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade para os Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 12/03/2008.

_____. **Decreto nº. 4.536**, de 28 de janeiro de 1922. Organiza o Código de Contabilidade da União. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 12/03/2008.

_____. **Decreto-Lei nº. 2.848**, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 07/03/2008.

_____. **Lei Complementar nº. 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 05/03/2008.

_____. **Lei Ordinária nº. 10.028**, de 19 de outubro de 2000. Altera o decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - código penal, a lei 1.079, de 10 de abril de 1950, e o decreto-lei 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 12/03/2008.

_____. **Lei Ordinária nº. 9.504**, de 30 de setembro de 1997. Estabelece normas para as eleições. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 05/03/2008.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Despesas Públicas**: manual de procedimentos, em fase de minuta. Disponível em: <<http://www.stn.gov.br>>. Acesso em: 23/03/2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 16.5**, Normas brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em audiência pública. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 07/04/2008.

_____. **Resolução nº. 750**, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 12/03/2008.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. **Restos a Pagar**. Monografia (Especialização em Orçamento e Políticas Públicas da Universidade de Brasília). Universidade de Brasília, Associação Brasileira de Orçamento Público. 2004.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral et al. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2º ed. Recife. Nossa Livraria, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7ª ed. São Paulo. Atlas, 2004.

IZAGUIRRE, Mônica. Governo deve deixar cerca de R\$ 17 bilhões para pagar em 2007. **Valor Econômico**. [online] Disponível na Internet via WWW. URL: https://www.portalsof.planejamento.gov.br/portal/clipping/20061017_02/. Arquivo capturado em 03 de março de 2008.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM). 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.