

## RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS ?

Heraldo da Costa Reis  
Prof. FACC/UFRRJ – ENSUR/IBAM  
[heraldo@ibam.org.br](mailto:heraldo@ibam.org.br) – [hcreis@terra.com.br](mailto:hcreis@terra.com.br)

*Gestão, contabilização e controle da despesa empenhada e dos restos a pagar governamentais*

O título é para realçar uma questão que já pensava não existir, mas eis que uma Prefeitura de um Município de porte médio, com uma economia em pleno desenvolvimento, nos consulta a respeito, em razão de pressão de órgãos de controle que alegam estar a referida exigência baseada em determinações contidas na legislação pertinente à gestão orçamentária e financeira governamental.

Penso, todavia, que tal afirmação decorre de uma interpretação equivocada das normas que regem a gestão orçamentária e financeira contidas na Lei nº 4320/64 e Lei Complementar nº 101/2000.

Iniciemos, pois, a exposição sobre o tema, objeto desta apresentação: RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS na administração pública ? qual o seu significado ?

O art. 36, da Lei nº 4.320/64 estabelece:

**Art. 36.** *Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.*

**Parágrafo único.** *Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.*

O *caput* do dispositivo encerra as seguintes idéias, a nosso ver, bem claras, quais sejam:

- o que sejam Restos a Pagar;
- a composição dos Restos a Pagar;
- a distinção entre as despesas empenhadas em grupos de *processadas* e *não processadas*. A partir do entendimento destes grupos é que se apropriam as despesas efetivas como consumo de ativos na prestação de serviços ou produção de bens.

Desta forma, somente devem ser reconhecidas no exercício, como consumo efetivo de ativos, aquelas despesas que retratam a execução plena de um contrato, de um convênio ou de uma lei, cujo procedimento caracteriza a aplicação do regime de competência no seu reconhecimento pela contabilidade patrimonial.

Note-se, contudo, que, por muito tempo, pensou-se sempre haver duas categorias de Restos a Pagar:

- aqueles resultantes da *despesa processada*, isto é, que já estavam em fase de pagamento quando se esgotou o exercício financeiro;
- aqueles oriundos de despesas simplesmente empenhadas, mas cujo processo de pagamento não se tinha ultimado. Em realidade um grande equívoco de interpretação do dispositivo ora em comento.

A despesa empenhada será diferenciada nos seguintes momentos:

1. naquele em que o empenho é feito sobre a dotação fixada para a despesa e que se revela apenas como uma **provisão orçamentária**, conforme o art. 35, II, da Lei 4320/64, para dar início ao cumprimento de um contrato, de um convênio ou mesmo de uma lei. Neste caso, diz-se que é *despesa empenhada não processada* ou *a processar*;
2. naquele em que se verifica que o implemento de condição, resultante da execução do contrato ou do convênio, ou mesmo da lei, foi ou não cumprido. Quando a verificação constata o cumprimento do implemento de condição, como expresso no art. 60 da Lei nº 4320/64, diz-se então que a despesa empenhada está **liquidada, processada ou pronta para o pagamento**. É inscrita pela Contabilidade como *Obrigações a Pagar do Exercício*. Neste caso, quando o pagamento não é efetivado durante o período em que se originou ou até o dia 31/12, neste dia, o credor, terá o seu crédito, líquido e certo, inscrito efetivamente como **Restos a Pagar**.

Os **Restos a Pagar** devem, entretanto, distinguir-se do **Serviço da Dívida a Pagar**, pois este refere-se a despesas financeiras com juros e amortizações empenhadas e não pagas, enquanto aqueles referem-se a despesas administrativas com pessoal, material de consumo e outras.

Deve-se, contudo, esclarecer que a Contabilidade registrará nas chamadas **Contas de Compensação** a execução orçamentária da receita e da despesa, a fim de se evitar que no *Passivo* da entidade, no que respeita às despesas, sejam registrados os empenhos de contratos e de convênios que não se processaram efetivamente, ou cujas obrigações não foram reconhecidas efetivamente como tais.

Muitos balanços, como conseqüência de procedimentos errôneos em relação ao mencionado art.36, têm apresentado no Passivo a conta **Restos a Pagar Não Processados**, que indica que os respectivos fatos geradores das obrigações e, conseqüentemente, das respectivas contrapartidas, não se efetivaram no exercício.

Este procedimento prejudica a informação sobre a situação econômico-financeira da entidade, a qual não é evidenciada corretamente pela Contabilidade, posto que apresenta dívidas que ainda não foram ratificadas pela Administração, conquanto elas possam vir a se concretizar. Daí a necessidade do **saldo de caixa**, que passa para o período seguinte, ser demonstrado com esta afetação.

Assim, em razão do mencionado procedimento, vários resultados, tais como o financeiro, o primário, o nominal, o econômico e a situação líquida patrimonial, sofrem conseqüências danosas, o que nos leva a recomendar a extinção da conta **Restos a Pagar Não Processados**, porque, em realidade, estes não existem. O que existe são contratos e convênios, de vigências plurianuais, em franca execução, cujo reconhecimento das obrigações dependerá do cumprimento de alguma exigência no período seguinte, ao qual, portanto, a despesa efetiva pertencerá.

O art. 57, I e II, da Lei Federal nº 8.666/1993, com as modificações que lhe foram introduzidas, dispõe sobre a vigência dos contratos, que ficará adstrita à dos créditos orçamentários, exceto quanto aos referentes:

- aos projetos cujos produtos estejam contemplados nas metas estabelecidas no plano plurianual, os quais poderão ser prorrogados se houver interesse da Administração e desde que isso tenha sido previsto no ato convocatório;
- à prestação de serviços a serem executados de forma contínua, que poderão ter a sua duração prorrogada por iguais e sucessivos períodos, desde que não ultrapassem 60 (sessenta) meses, com vistas à obtenção de preços e condições mais vantajosas para a Administração.

Este artigo deve ser estudado conjuntamente com o parágrafo único do art. 36 da Lei nº 4320/64, que trata da vigência do crédito plurianual. Em realidade, o que o dispositivo procura esclarecer tem relação com as despesas contratuais ou conveniadas de execução plurianual, inclusive as resultantes de contratos de adesão.

Assim, os empenhos que correm à conta de créditos de vigência plurianual e que se refiram aos contratos e/ou convênios de execução plurianual devem ter o mesmo tratamento dos créditos de vigência anual, ou seja, o ato de empenhar é apenas uma provisão orçamentária e, quando não processado, deve ser inscrito em **Despesas Contratuais/Conveniadas em Execução** nas **Contas de Compensação**. Uma vez processados, são inscritos em **Restos a Pagar** como provisão financeira no **Passivo** para compromissos a pagar.

Parece-nos, **entretanto**, que a interpretação do inciso II, do art. 35 da Lei 4.320/64, é que tem levado a conclusões equivocadas com relação ao reconhecimento da despesa na sua efetividade, quando o dispositivo trata de reconhecer apenas o volume de empenhos feitos no exercício, o que nos leva a concluir que a competência é orçamentária, sem conseqüências patrimoniais, conquanto possa existir uma expectativa **de tais repercussões** em torno dessas operações.

O reconhecimento da despesa pela sua realização, conforme o art. 60 da mencionada lei nº 4320/64, aqui como contrapartida de obrigações a pagar ou de caixa, é feito pelo seu fato gerador e este pode ocorrer em qualquer período, inclusive naquele em que o empenho se originou. Neste caso, o processo é denominado de competência financeira, e tem conseqüências patrimoniais.

Entenda-se que o simples ato de empenhar não significa realização de despesa, daí por que não se aceitar a figura dos **restos a pagar não processados**.

Recorrendo ao parágrafo único art. 92, da Lei nº 4.320/64, encontramos a mesma regra referente à distinção entre as despesas processadas e as não processadas para a inscrição dos credores em restos a pagar, conforme está determinado no art. 36, mencionado no início deste trabalho, se não vejamos:

**Art. 92 – A dívida flutuante compreende:**

.....

**parágrafo único** – O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Mais uma vez, a Lei 4320/64 dispõe sobre a necessidade de se distinguir as despesas realizadas, ou seja, aquelas cujos respectivos objetos se concretizaram, na forma do art. 60, da mesma Lei, daquelas por realizar, ainda que estejam em plena execução, e transferidas para o período seguinte, a fim de que os resultados e a própria situação financeira, exposta no **passivo financeiro** como dívida flutuante, não sejam afetados, com reflexos na situação líquida patrimonial, o que, entretanto, não significa abandoná-las no momento da elaboração da demonstração do fluxo de caixa final.

O que se entende da análise da lei é que os contratos em franca execução ou despesas em processamento, transferidos do período anterior, poderão afetar o saldo de caixa final e com qual se inicia o período seguinte, ou seja, saldo final menos as despesas em processamento.

Em realidade, estamos defendendo o **princípio da competência financeira** para as despesas realizadas, ou seja, o fato gerador ocorre no exercício em que o implemento de condição é cumprido, e não naquele em que fora empenhado, conforme entendimento decorrente de leitura não atenta ao exposto no inciso II, do art. 35, da Lei nº 4.320/64.

Especificamente, sobre a contabilização dos convênios, há que se considerar certos aspectos de caráter gerencial, além de se tomar conhecimento prévio do disposto no art. 116 e respectivos parágrafos da Lei nº 8666/93.

Em realidade, os recursos financeiros conveniados recebidos com certa antecedência devem ser contabilizados sempre em contrapartida à conta de Convênios a Aplicar, registrada no Passivo, a qual será convertida em receita, à medida que o objeto do convênio vai sendo executado. As despesas, assim como as receitas, entretanto, serão contabilizadas inicialmente nas contas de compensação ativas e passivas, e, posteriormente, como obrigações a pagar, após as respectivas liquidações, como já se explicou.

**Obs:**

1. O presente trabalho teve por base os comentários aos artigos mencionados do livro a Lei 4.320 Comentada, e a Lei de Responsabilidade Fiscal, 32ª Ed. IBAM, e do livro Contabilidade e Gestão Governamental, Ed. IBAM, 2004.
2. Para um aprofundamento do assunto, objeto deste trabalho, recomendo as leituras dos seguintes textos:
  - a) **Publicados na Revista de Administração Municipal, IBAM, RJ:**
    - *:Regime de Caixa ou de Competência: eis a questão,*
    - *o Superávit Financeiro nas Finanças Governamentais, e*
    - *as Mudanças na Lei Complementar 101/2000*, todos já publicados na Revista de Administração Municipal, IBAM
  - b) **livro Contabilidade e Gestão Governamental: estudos especiais (Ed. IBAM)**
    - Cap: Gestão Financeira
    - Cap: Gestão e Controle de Convênios