

## RESTOS A PAGAR, UM PROBLEMA CONTÁBIL OU ADMINISTRATIVO?

Vera Lopes da Silva Ferreria Oliveira  
Mestranda em Ciências Contábeis pela FAF UERJ

### RESTOS A PAGAR UM PROBLEMA CONTÁBIL OU ADMINISTRATIVO?

A Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 em seu artigo 36 define que: *“Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.”*

Um leitor externo a área pública, provavelmente não conhece o termo *restos a pagar* nem tão pouco os termos *empenhadas* e *processadas*. Necessário se faz, primeiramente, explicar o significado de empenhar.

A mesma Lei em seu artigo nº 58 explica: *“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.”*

Despesa empenhada é aquela que foi autorizada e que possui um documento de formalização do acordo efetuado com o fornecedor ou prestador de serviço. Esse

documento de formalização pode ser simplesmente a nota de empenho ou esta acrescida de um contrato, convênio ou outro instrumento jurídico.

Machado Jr. e Reis<sup>2</sup> explicam que:

*“O empenho não cria obrigação e, sim, ratifica a garantia de pagamento assegurada na relação contratual existente entre Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços. (...) É uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviços, com base em autorização e dedução da dotação respectiva, de que o fornecimento ou o serviço contratado será pago, desde que observadas as cláusulas contratuais.” (meu o grifo).*

Retornando a definição de restos a pagar do artigo nº 36, percebemos que através desse dispositivo, a Lei nº 4.320/64 estabelece a contabilização como passivo dos valores não

<sup>2</sup> MACHADO Jr., José T. e REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 26 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 1995, p. 117.

pagos das notas de empenho emitidas até 31 de dezembro.

Entretanto mister se faz uma sutil distinção. Restos a pagar processados são aqueles cujo objeto do empenho, quer seja mercadoria ou serviço, já foi entregue ou efetivamente prestado, constituindo **de fato** uma obrigação do ente público. O direito do credor, neste caso, já foi reconhecido.

Os restos a pagar não processados, por sua vez, são constituídos dos saldos de notas de empenho emitidas cujo objeto, mercadoria ou serviço, não foi efetivamente entregue ou prestado, não caracterizando uma obrigação do ente público. Neste caso não existe, ainda, o direito líquido e certo do credor.

Analisando, especificamente, os restos a pagar não processados, a luz da teoria contábil, percebemos que estes, não apresentam as características básicas de um passivo.

De acordo com Hendriksen<sup>3</sup> e com o IBRACON<sup>4</sup> o passivo exigível apresenta as seguintes características:

1. É composto por obrigações, compromissos, **atualmente existentes mas oriundos de eventos passados**. Ou seja, o registro de um passivo depende da prévia ocorrência de seu fato gerador. Transações que ainda não ocorreram, podem não se concretizar, conseqüentemente, não constituem passivos, já que seu fato gerador ainda não ocorreu.
2. As obrigações podem ser mensuradas monetariamente;
3. O credor deve ser identificado individualmente ou em grupo; e

<sup>3</sup> HENDRIKSEN, Eldon S.. *Accounting theory*, 4 ed. Illinois, USA: Richard D. Irwin, Inc. 1982, p. 421.

<sup>4</sup> IBRACON. *Princípios contábeis, normas e procedimentos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 1988, p. 111.

4. A data, em que a obrigação se tornará exigível, deve ser identificada ou estimada.

Percebemos que os restos a pagar não processados não satisfazem a primeira característica.

A Lei n.º 4.320/64 no parágrafo único do artigo 92 determina que "**O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.**" (meu o grifo).

A identificação do credor, apesar de satisfazer a terceira característica dos passivos exigíveis elencadas por Hendriksen e pelo IBRACON, e acima transcritas, não é suficiente para garantir a natureza de obrigação do resto a pagar não processado.

Necessário seria, para que os restos a pagar não processados constituíssem um passivo, que eles se enquadrassem na definição dada pelo Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) n.º 3, emitido pelo Financial Accounting Standard Board (FASB) corresponde a "(...) *prováveis sacrifícios futuros, de benefícios econômicos emergentes das obrigações presentes de uma entidade em particular, de transferir ativos ou prestar serviços para outras entidades, no futuro, resultantes de transações ou eventos passados*" (meu o grifo).

Se o resto a pagar não corresponde a um passivo, por que provisioná-lo?

No anseio de evidenciar as obrigações futuras da administração pública com mercadorias e serviços já contratados, mas ainda em curso de entrega ou execução, o legislador ordena sua provisão antecipada.

Apesar de amparado, de certa forma, pela convenção do conservadorismo ou da prudência, tal procedimento fere o princípio da competência antecipando uma despesa da qual, o contratante não é obrigado a pagar e contratado não tem o direito a receber.

Hendriksen e Breda<sup>5</sup> e Iudicibus<sup>6</sup>, abordam situação semelhante quando citam o caso dos contratos para aquisição futura de mercadorias e serviços.

Tais contratos, segundo esses autores, não são registrados no passivo por que **só geram obrigação de pagamento, quando da efetiva chegada das mercadorias ou prestação dos serviços.** Pode-se alegar que o contrato, por si só, não atende a primeira característica dos passivos exigíveis já enunciada, ou seja, as obrigações que origina estão dispostas contratualmente mas não possuem fatos geradores passados, uma vez que as mercadorias não foram entregues ou os serviços não foram prestados.

Na mesma obra Hendriksen e Breda<sup>7</sup> dizem que: *“Tradicionalmente, contadores têm relutado em registrar contratos como esses (...) A razão é que, até as mercadorias ficarem disponíveis, a obrigação do comprador é compensada pelo direito do comprador de receber as mercadorias.”*

Então, se não caracteriza um passivo real, já que há uma condição de entrega de mercadoria ou prestação de serviço, que pode não se concretizar no futuro, por que evidenciar uma obrigação inexistente?

A administração pública alicerça-se no Orçamento Público. Tal instrumento de controle restringe-se ao período de 12 meses. Após esse período, a verba orçada não pode mais ser utilizada.

Provisionar o resto a pagar não processado corresponde a garantir a reserva do orçamento corrente, aumentando, conseqüentemente o orçamento do próximo ano.

Mas o problema não restringe-se apenas à entidade que provisionou o resto a pagar. Não. O problema é mais complexo!

Caso a entidade provisionadora seja um ente da administração pública indireta ou fundacional sem capacidade de geração própria de recursos, será necessário um aporte de recursos, por parte da administração direta, para cobertura dos restos a pagar.

Esse aporte de recursos, classificado como transferência financeira, será um resto a pagar para a administração direta e um resto a receber da entidade da administração indireta ou fundacional. Esse resto a receber será compensado com o resto a pagar na entidade recebedora dos recursos.

Assim, no caso dos restos a pagar não processados, a administração direta acaba provisionando uma obrigação inexistente em relação a uma transferência que visa cobrir uma obrigação inexistente provisionada pela administração indireta ou fundacional.

Ocorre também que o resto a receber, da administração direta, registrado pela indireta também não tem liquidez uma vez que não há obrigação por parte da primeira em transferir recursos para a segunda que deveria se auto gerir.

O registro dessas despesas, não processadas, acaba gerando uma ciranda de distorções nas demonstrações contábeis.

Um dispositivo que deveria evidenciar possíveis passivos acaba criando um círculo de ativos e passivos duvidosos.

<sup>5</sup> HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDA Michael F. Van. *Accounting theory*. 5 ed. Illinois, USA: Richard D. Irwin, Inc., 1992, p. 671-672.

<sup>6</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 111-112.

<sup>7</sup> HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDA Michael F. Van. *op. cit.*, p. 672.

Vejam os esse mecanismo no quadro a seguir.



Os registros contábeis devem basear-se na teoria contábil não no texto legal. Por ser uma ciência, a contabilidade possui princípios próprios.

Com base nesses princípios o resto a pagar não processado não constitui-se em passivo, portanto, não deve ser registrado no Balanço Patrimonial das entidades da administração pública.