

Nota Técnica nº 002/2015 - Inscrição em Restos a Pagar

Senhor(a) Prefeito(a),

Versa a presente nota sobre os procedimentos para a inscrição em Restos a Pagar por ocasião encerramento do exercício de 2014.

A questão está disciplinada na Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, que assim dispõe:

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 a 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.

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.

.....

Art. 92. A dívida flutuante compreende:

I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;

II - os serviços da dívida a pagar;

III - os depósitos;

IV - os débitos de tesouraria.

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

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.

Por seu turno, a Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000, que “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” assim trata esta matéria.

Art. 42. 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.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

.....

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

I -

.....

V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

Art. 55. O relatório conterá:

I - ...

.....

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41¹;

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;

Portanto, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, **somente poderão ser inscritos em Restos a Pagar as despesas para as quais exista disponibilidade de caixa.**

Ao disciplinar a matéria, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, tem baixado regras ao longo dos anos, cabendo destacar a Portaria SNT Nº 537, de 18 de setembro de 2013, que **Altera o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, 5ª edição, aprovado pela Portaria nº 637, de 18 de outubro de 2012.**, 5ª Edição, válido para os exercícios de 2013 e 2014. O referido manual apresenta instruções para o preenchimento dos Anexos **V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa** e **VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar** – do Relatório da Gestão Fiscal, os quais deverão ser elaborados no último quadrimestre do ano.

Anexo V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa:

O citado Manual assim recomenda à pg. 646:

“O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa² é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal, e deverá ser elaborado somente no **último quadrimestre** pelos Poderes e órgãos com poder de autogoverno, tais como o Poder Executivo, os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, o Tribunal de Contas e o Ministério Público.⁶⁵⁹ Esse demonstrativo deverá compor também o Relatório de Gestão Fiscal Consolidado, a ser elaborado e publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício (vide item 04.08.00– Relatório de Gestão Fiscal Consolidado).

O **controle** da disponibilidade de caixa deve ocorrer simultaneamente à **execução financeira** da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato. Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos

¹ O Art. 41 foi vetado.

² LRF, art. 55, inciso III, alínea “a”.

quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a **responsabilidade na gestão fiscal** pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas⁶⁶⁰, o que impõe que **ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato**, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros. Grifado no original.

É importante observar que a existência de recursos oriundos de convênios, ou de receitas vinculadas ao ensino ou a saúde **não poderão servir** de lastro para outros tipos de despesas, as quais deverão ser cobertas com recursos próprios. É o que determina o citado **MDF**, a pg. 648:

A disponibilidade de caixa deve constar de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.³ Como exemplos de vinculações de recursos, temos: **recursos destinados a ações e serviços públicos de saúde, à manutenção e desenvolvimento do ensino, ao regime próprio de previdência do servidor** e às operações de crédito com finalidade específica. A vinculação de recursos não se confunde com o montante utilizado para o cumprimento dos diversos limites impostos pela legislação (saúde, educação, etc), os quais possuem suas regras próprias. A partir das vinculações estabelecidas por lei, a contabilidade deve ser capaz de refletir essas vinculações. Na inscrição deve-se observar que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorreu o ingresso.⁴ Desse modo, o **demonstrativo é estabelecido pelo confronto da disponibilidade de caixa bruta com as obrigações financeiras, segregado por vinculação de recursos**. O resultado obtido desse confronto irá permitir a inscrição dos Restos a Pagar Não Processados.

Por exemplo, no caso das receitas de impostos em despesas próprias com ações e serviços públicos de saúde, a que se refere o art. 77 do ADCT, esses recursos somente deverão ser usados para aplicação em despesas com saúde, sob pena de violar o dispositivo constitucional. Nesse sentido, a disponibilidade de caixa líquida que resulte dessas receitas não poderá ser utilizada para inscrição de Restos a Pagar não processados que não sejam vinculadas a ações e serviços públicos de saúde. Por isso a necessidade de separação dos montantes de disponibilidade de caixa e obrigações financeiras por recurso vinculado.

Essa disponibilidade de caixa evidenciará a capacidade financeira para cobertura de compromissos a ser custeados com recursos próprios.

O Anexo V deve demonstrar as disponibilidades financeiras em 31.12.2014 (Caixa, Bancos c/Movimento, Bancos c/Vinculada), **discriminadas por destinação de recursos**, bem como as respectivas obrigações financeiras, de modo a evidenciar a disponibilidade de caixa líquida. Como exemplos de vinculações de recursos, temos:

- a) Recursos destinados a ações e serviços públicos de saúde;
- b) Recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino;
- c) Recursos destinados ao regime próprio de previdência do servidor;
- d) Recursos destinados a Convênios e/ou de Operações de Crédito.

Caso o Município possua Regime Próprio de Previdência dos Servidores Municipais, a disponibilidade de caixa deverá ser demonstrada no campo próprio do Anexo V.

³ LRF, art. 50, inciso I.

⁴ LRF, art. 8º, parágrafo único.

A regra para apuração da disponibilidade líquida de caixa está aclarada às páginas 661 e 662, do mencionado Manual.

O Manual de Demonstrativos Fiscais ressalta página 649: *“Cabe observar que, mesmo no caso de o sistema de contabilidade não propiciar a extração das informações por recurso vinculado, o gestor deve ser capaz de emitir o demonstrativo, considerando a necessidade de controle fiscal para averiguar o atendimento aos normativos, particularmente o art. 42 da LRF”...*

Faz-se necessário, portanto, **o preenchimento desse Anexo, o que pode ser feito** através do sistema de contabilidade pública utilizado pela prefeitura, e, na sua impossibilidade, **através de planilha excel.**

Vale ressaltar que os créditos a receber na data de 31 de dezembro de 2014, quer sejam decorrentes de transferências constitucionais ou legais, ou ainda, de transferências voluntárias (convênios) deverão ser reconhecidos como direito a receber, no sistema patrimonial, porém, **não devem ser consideradas como disponibilidade de caixa**, conforme orienta o citado manual, a pg. 647-648:

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 5ª edição, Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, publicado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 4, de 2010, ao tratar das transferências constitucionais e legais de recursos intergovernamentais, que são aquelas que são arrecadadas por um ente, mas devem ser transferidas a outros entes por disposição constitucional ou legal, afirma que **o ente recebedor deve reconhecer um direito a receber, no sistema patrimonial, no momento da arrecadação pelo ente transferidor.** Assim, os recursos provenientes de transferências constitucionais e legais apresentam certeza, porém não liquidez e devem ser registrados como direito a receber. **Não devem ser considerados, na determinação da disponibilidade de caixa**, os valores arrecadados pelo ente transferidor em um exercício e que serão repassados ao ente recebedor no exercício seguinte, mesmo que provenientes das transferências constitucionais e legais. **Grifamos.**

Entendimento similar é do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, que assim se pronunciou através da Nota Técnica⁵ a Resolução Normativa nº 02/2011:

Nos termos do Manual da Receita Nacional e dos Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, todos da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, as transferências intergovernamentais constitucionais e legais são contabilizadas pelo ente recebedor como um direito a receber no ativo patrimonial no momento da arrecadação pelo ente transferidor, em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, não impactando o superávit financeiro, neste momento, pois representam certeza, porém não liquidez.

Ao não impactar o ativo financeiro, não há, por consequência, aumento de disponibilidade de caixa para fins de apuração do art. 42 da LRF ou mesmo qualquer relação com déficit/superávit financeiro ou orçamentário, pois não afeta o financeiro e nem o orçamentário. Há, tão somente, impacto positivo no resultado do exercício, pela contabilização da variação patrimonial aumentativa, no sistema patrimonial.

As instruções completas para o preenchimento do Anexo V - Disponibilidade de Caixa encontram-se as páginas 653 e 659, do MDF.

Anexo VI - Demonstrativo dos Restos a Pagar:

⁵ Nota Técnica da Resolução Normativa nº 002/2011

Assim orienta o citado Manual, à pg. 661:

O Demonstrativo dos Restos a Pagar⁶ é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal e visa a dar transparência ao equilíbrio entre a contração de obrigações de despesa e a disponibilidade de caixa.⁷ O Demonstrativo deverá ser elaborado somente no último quadrimestre pelos Poderes e órgãos com poder de autogoverno, tais como o Poder Executivo, os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, o Tribunal de Contas e o Ministério Público.⁸

O **equilíbrio intertemporal** (equilíbrio ao longo dos exercícios) entre as receitas e as despesas públicas se estabelece como pilar da gestão fiscal responsável. O **planejamento**, determinante para o setor público e indicativo para o setor privado,⁹ é ferramenta imprescindível à boa gestão fiscal e consiste em definir os objetivos que devem ser alcançados e prever, permanente e sistematicamente, os acontecimentos que poderão interferir no cumprimento desses objetivos, notadamente no que se refere ao equilíbrio das contas públicas.

Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 limitar-se aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a **responsabilidade na gestão fiscal** pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas,⁶⁸⁵ o que impõe que **ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato**, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros. Como regra geral, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o controle da contração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato.

No tocante ao objetivo do demonstrativo, assim trata o MDF, na pg. 665:

04.06.01.02 Objetivo do Demonstrativo

O objetivo básico desse demonstrativo é possibilitar a **verificação do cumprimento do art. 42 da LRF**, pelo confronto da coluna dos RP empenhados e não liquidados do exercício com a disponibilidade de caixa líquida, segregados por vinculação.

E logo em seguida, temos o conceito (665-666):

04.06.02.01 Restos a Pagar

Os Restos a Pagar constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro. As despesas empenhadas, não pagas até o dia 31 de dezembro, não canceladas pelo processo de análise e depuração e, que atendam os requisitos previstos em legislação específica, devem ser inscritas em Restos a Pagar, pois se referem a encargos incorridos no próprio exercício. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar: os Processados e os Não Processados.

1. Restos a Pagar processados

São considerados **processados** os Restos a Pagar referentes a empenhos liquidados e, portanto, prontos para o pagamento, ou seja, cujo direito do credor já foi verificado. Os Restos a Pagar Processados não podem ser cancelados, tendo em

⁶ LRF, art. 55, inciso III, alínea “b”.

⁷ LRF, art. 42, caput.

⁸ LRF, art. 20.

⁹ CF, art. 174.

vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar.

2. Restos a Pagar não processados

São considerados **não processados** os empenhos de contrato e convênios que se encontram em plena execução, não existindo o direito líquido e certo do credor. Dessa forma, no encerramento do exercício a despesa orçamentária que se encontrar empenhada mas ainda não paga será inscrita em restos a pagar não processados.

3. Restos a Pagar não processados liquidados

Representam as despesas orçamentárias, empenhadas mas não pagas, inscritas em restos a pagar não processados no final do exercício, que foram liquidadas no exercício seguinte. A natureza dos restos a pagar não processados não se modifica quando ocorre sua liquidação, considerando que ela é definida no momento da inscrição em 31 de dezembro.

É importante lembrar que **é vedado o cancelamento de empenhos de despesa liquidada**. A propósito, assim ensina o MDF, pg. 251:

Em que pese serem permitidas cláusulas exorbitantes pela lei de licitações e contratos, os **princípios do direito civil** devem ser seguidos supletivamente. Os contratantes são obrigados a guardar, tanto na conclusão do contrato quanto em sua execução, os princípios de probidade e boa fé.¹⁰ Dessa forma, o cancelamento de restos a pagar processados, ou seja, aqueles cuja obrigação por parte do prestador fora cumprida, não tem respaldo legal, contrariando, no mínimo, o princípio da moralidade administrativa.¹¹

Por outro lado, **o cancelamento de despesas não liquidadas**, ou seja, não processadas, **exige cautela**. Atente-se para o ensinamento a pg. 251:

O **cancelamento de empenhos ou de despesas inscritas em restos a pagar**, mesmo não processados, é medida que requer avaliação criteriosa. A LRF não autoriza nem incentiva a quebra de contratos celebrados entre a Administração Pública e seus fornecedores e prestadores de serviços. Assim, embora seja penalizado o gestor irresponsável que deixa de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei¹², isto não significa que o gestor possa lesar o fornecedor de boa fé.

Assim, após a análise criteriosa dos empenhos em aberto, deve-se proceder ao cancelamento dos saldos de empenhos estimativos não utilizados, bem como, os empenhos não processados para os quais não haja disponibilidade de caixa, após o que proceder a inscrição em Restos a Pagar dos empenhos liquidados, observando a regra à pg. 664/665 do citado manual:

Na inscrição, deve-se **observar que os recursos legalmente destinados ou vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação**, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorreu o ingresso.¹³ Além disso, a disponibilidade de caixa deve constar de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.¹⁴ Desse modo, o

¹⁰ Lei nº 10.406 de 10/01/2002, art.422.

¹¹ CF, art. 37.

¹² Lei nº 10.028/2002, art. 2º.

¹³ LRF, art. 8º, parágrafo único.

¹⁴ LRF, art. 50, inciso I.

demonstrativo é estabelecido pelo confronto da disponibilidade de caixa líquida com a inscrição em Restos a Pagar Não Processados, segregados por vinculação de recursos.

Esse demonstrativo deverá compor também o Relatório de Gestão Fiscal Consolidado, a ser elaborado e publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício (vide tópico 04.08.00–Relatório de Gestão Fiscal Consolidado).

Finalmente, à pg. 665, temos o conteúdo desse demonstrativo:

04.06.01.01 Conteúdo do Demonstrativo

O demonstrativo evidenciará a inscrição em Restos a Pagar das despesas:

- a) liquidadas e não pagas;
- b) empenhadas e não liquidadas;
- c) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.

No demonstrativo serão evidenciados, também, os restos a pagar de exercícios anteriores.

As instruções completas para o preenchimento do Anexo VI - Disponibilidade de Caixa encontram-se as paginas 668 e 676, do MDF.

Preocupada com a situação financeira municipal no encerramento do mandato anterior dos prefeitos, a Confederação Nacional dos Municípios – CNM divulgou a Nota Técnica nº 018/2012, com o título “*Último ano do mandato: empenho, anulação e/ou cancelamento de restos a pagar e de convênios*”,¹⁵ com orientação quanto aos procedimentos de inscrição das contas empenhadas dos convênios em restos a pagar e, bem como, de anulação ou cancelamento desses empenhos.

Recomendação: **Atenção à situação do convênio:** *Sobre os convênios empenhados, em primeiro lugar, tem que se fazer um levantamento da situação desse convênio, verificar em qual estágio ele se encontra (fixação, empenho e liquidação) e a disponibilidade de caixa para cobri-lo.*

Quanto a **Anulação e/ou cancelamento de restos a pagar:**

É importante salientar que a inscrição em restos a pagar deve ser realizada de forma segregada, ou seja, em restos processados e não-processados, nos termos da LRF e da Lei nº 4.320/64...

Percebe-se que na própria legislação mencionada há fundamentação para tal segregação, pois os restos a pagar não-processados que não foram liquidados no exercício seguinte deverão ser cancelados automaticamente.

Mesmo não estando em final de mandato, no encerramento do exercício de 2014 deverão ser cancelados os empenhos a liquidar para os quais não se tenha a suficiente disponibilidade financeira na data de 31.12.2014, mesmo se tratando de recursos vinculados a convênios.

¹⁵ Disponível em www.cnm.org.br 18.10.2012.

Lembramos que a simples expectativa de parcelas a liberar no exercício seguinte não serve com lastro financeiro. Por outro lado, caso haja o ingresso de recursos de determinado convênio, cuja despesa ainda não foi empenhada, **a disponibilidade financeira desse convênio não servirá de lastro para cobrir Restos a Pagar de outras despesas.**

Poderia se aventar a hipótese de um convênio para a construção de Casas Populares firmado em 30.09.2014 com a vigência de 180 dias. Supõe-se que 10% deste convênio fossem liberados em 2014 e os 90% restantes seriam liberados em 2015. A Prefeitura deverá inscrever em Restos a Pagar de 2014 somente os 10%. Os 90% restantes correrão a conta do exercício de 2015, ocasião em que deverá ser feito o empenho. **Caso a lei orçamentária não tenha feito a previsão dessa receita nem a fixação da respectiva despesa, a situação somente poderá ser corrigida através de um projeto de lei alterando a lei do orçamento anual.** Em se tratando de convênios, faz-se necessária a leitura do instrumento, principalmente no tocante ao seu plano de trabalho e respectivo cronograma de execução físico-financeira.

Não é demais lembrar **as penalidades** pelo descumprimento dessas regras.

“Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei. Detenção de 6 meses a 2 anos. (CP, art. 359-B.)

“Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei. Detenção de 6 meses a 2 anos. (CP, art. 359-F.)”

A prudência recomenda, portanto, que se **cancele apenas empenhos de despesas ainda não realizadas** (mercadoria não entregue, serviços não prestados, obra em andamento, etc.) **para os quais não exista** disponibilidade de Caixa em 31.12.2014.

Em razão do exposto, a Equipe CONTAP estará a disposição para os esclarecimentos adicionais para a elaboração dos Demonstrativos 5 e 6, do Relatório da Gestão Fiscal, cujo prazo de publicação se encerra no próximo dia 30/01/2014.

Cuiabá, MT., 8 de janeiro de 2014.

Otaviano Gomes
Consultor