

## 7.11 - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

**Recomendação (a):** À Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, que faça refletir nas demonstrações contábeis consolidadas o patrimônio da União em sua plenitude, inclusive saldos e movimentos dos Fundos do Setor Elétrico, Fundação Habitacional do Exército, a Caixa de Construção de Casa do Pessoal da Marinha do Brasil e Funai-Patrimônio Indígena.

### Providência adotada:

Será inserido nas demonstrações contábeis consolidadas, exercício de 2009, os saldos e movimentos de todos estes fundos. Até 2008 os valores da Fundação Habitacional do Exército, da Caixa de Construção de Casa do Pessoal da Marinha do Brasil e da Funai já estavam sendo integrados ou registrados no SIAFI, porém não foram levados para a parte impressa da PCPR, entretanto podem ser consultados no próprio SIAFI ou sítio do Tesouro Nacional no link:

<https://consulta.tesouro.fazenda.gov.br/bguweb/index.asp>

Ressaltamos que a partir de 2009, fruto de trabalho conjunto com a Setorial Contábil do Ministério das Minas e Energia, as demonstrações contábeis dos Fundos do Setor Elétrico passaram a ser integradas ao SIAFI.

**Recomendação (b):** À Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, que providencie a compatibilização entre as receitas decorrentes de operações entre órgãos ou entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social.

### Providência adotada:

Conforme levantamento promovido por CCONT/STN, a diferença existente entre a Despesa e Receita Intra-Orçamentária, para o mês de julho, está assim composta:

Modalidade 91 – Orçamento do Exercício	6.569.729.484,59
Restos a Pagar MOD. 91	196.536.238,09
Total Despesa Modalidade 91	6.766.265.722,68
Total Receita Intra	5.684.497.805,19
DIFERENÇA DESPESA E RECEITA INTRA	1.081.767.917,49

Quanto à diferença apresentada, foi promovida análise que culminou na identificação das seguintes rotinas:

#### a) Rotina de Dividendos

A rotina da receita intra-orçamentária de dividendos está registrada na UG 170510 – Coordenação-Geral de Controle de Responsabilidades e Haveres Financeiros – COREF/STN e consiste no recolhimento ao Tesouro Nacional correspondente à participação que a União possui nestas empresas.

O saldo apurado em julho/2009, R\$ 5.263.260,68, é ingressado por meio de GRU-INTRA pelas unidades nas quais a União detenha participação. Nesta rotina a unidade apropria obrigação financeira mediante a utilização da conta 212180100 – Dividendos a Pagar Tesouro Nacional com o intuito de reconhecer o passivo perante o Tesouro Nacional, promovendo o recolhimento via GRU. Ocorre que a unidade não promove registro em conta de despesa, gerando um saldo em conta de receita intra no Tesouro Nacional sem a devida compatibilidade em despesa no órgão emitente. Exemplo: UG 195006/11201 2009NL000392 e 000393 e 2009GR000015.

#### b) Ausência Receita Intra- INSS

O Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, responsável pelas contribuições de empresas e segurados, não vem registrando a Receita Intra-Orçamentária objeto destas contribuições. Assim, as unidades promovem a apropriação da despesa intra e a rotina gera saldo na conta 418000000 – Receita Corrente a Classificar no INSS. Este, por sua vez, não promove ao registro na Receita Intra-Orçamentária pela reclassificação. Como exemplo, podemos citar os documentos 2009DT000007 e 2009DT800208 da UG 153165/15239, bem como a 2009NL002821 da UG 510001/57202.

#### c) Recolhimento ao INSS Modalidade 90

Relativo à conta 331901302 – Contribuições Previdenciárias INSS, foi verificado que o documento ATUFOLHA não promove a crítica da modalidade de aplicação, permitindo a utilização da modalidade 90 – Aplicações Diretas para as situações em que deveria ser utilizada a modalidade 91. Como exemplo, temos a 2009FL000082 e 2009GP800469 da UG 070004/00001. O saldo em julho/2009 desta despesa é R\$ 78.325.673,27 para o Orçamento Fiscal e Seguridade Social.

A não observância desta crítica no documento é observada também na conta 331901304 – Contribuição do Salário Educação (R\$ 464,24) 331901308 – Plano de Seguridade Social – Pessoal Ativo (R\$ 2.313.442,98), 331901309 – Seguro Acidente de Trabalho – SAT (R\$ 250.665,42), 331900415 – Obrigações Patronais (R\$ 543.547,47), 331911304 – Contribuição do Salário Educação (R\$ 84.673.465,50), 331910415 – Obrigações Patronais (R\$ 3.991.961,25) 333900415 – Obrigações Patronais (R\$ 5.534.114,86), 333910415 – Obrigações Patronais (R\$ 3.683.953,68).

Para a rotina do INSS há que se ressaltar ainda os recolhimentos de obrigações patronais decorrentes da prestação de serviços por pessoas físicas e jurídicas descritos nas contas 333904718/333914718 – Contribuições Previdenciárias – Serviços de Terceiros e 333904720/333914720 – Obrigações Patronais s/ Serviços Pessoa Jurídica, não contabilizados como receita intra, compostos dos seguintes valores:

333904718 – R\$ 3.756.594,30  
333904720 – R\$ 881.202,21  
333914718 – R\$ 54.373.850,62  
333914720 – R\$ 5.587.391,62

#### d) Salário-Educação

Quanto à rotina do Salário-Educação, cujos recursos são recolhidos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação pertencente ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, foi verificada a existência de despesa compatível (331911304), porém a ausência de receita-intra-orçamentária. Os valores são registrados na conta 412100200.

Quanto aos itens 'c' e 'd', a Coordenação-Geral de Contabilidade -CCONT está redefinindo as rotinas e regras do Sistema com o intuito de disponibilizar as novas regras para janeiro/2010.

#### e) Empresa Brasil de Comunicação

As despesas que tratam a rotina de receita intra-orçamentária de publicidade são evidenciadas na modalidade 91 pelas unidades gestoras emitentes do pagamento. A Empresa Brasil de Comunicação recebe tais pagamentos e registra apenas 20% (vinte por cento) como receita intra-orçamentária por força de legislação, sendo que os 80% (oitenta por cento) restantes são repassados para os veículos de comunicação (jornais). Desta forma haverá o registro da despesa intra-orçamentária na sua totalidade e a receita intra-orçamentária com apenas um percentual, gerando o desequilíbrio. Esta CCONT realizou reunião com representantes da Empresa Brasil de Comunicação e Setorial Contábil da

Presidência da República visando adotar medidas para correção desta rotina.

#### f) Obrigações Tributárias

Conforme verificado por esta CCONT, as rotinas de recolhimentos tributários, em especial aqueles da Secretaria da Receita Federal, estão registrando as despesas nas contas de despesas 333904700 e, quando do recolhimento a esta Secretaria, não estão gerando receita intra-orçamentária.

#### g) Outras Situações

Esta CCONT tem trabalhado no levantamento de rotinas que, em parte, como apontado em especial nos itens b e c, decorre de erro na operacionalização pelo usuário. Ainda que os usuários tenham recebido as orientações descritas em COMUNICA por esta CCONT/STN, ainda há a ocorrência de erros.

Assim, esta CCONT está permanentemente em discussão quanto à adequação e adoção de mecanismos que impeçam a ocorrência de erros na classificação da receita e despesa como intra ou não intra.

Estes estudos continuam, porém queremos enfatizar que temos que efetuar um acompanhamento mensal destas diferenças no SIAFI.

O nosso objetivo é proporcionar a devida consistência destas informações, porém o trabalho é muito grande e o prazo é médio em função do volume e complexidade das transações.

**Recomendação (c) :** À Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, que estabeleça critério para o agrupamento de contas nos demonstrativos contábeis e detalhe os agrupamentos de contas (Ex.: “Outros Créditos em Circulação” e “Outras Compensações”) em nível razoável de evidenciação.

#### Providência adotada:

Com relação a “Outros Créditos”, em 2009 não ocorreu o fenômeno de valor expressivo nesta linha do balanço, conforme consta do Balanço Patrimonial de 31/12/2009.

Em 2008 esse fenômeno ocorreu em função do Resultado do BACEN incorporado com um crédito a receber. Com relação a linha “Outras compensações”, informamos que estamos efetuando estudos visando proporcionar um melhor detalhamento deste agrupamento de contas no Balanço Patrimonial e que se pretende, em 2010, efetuar as alterações necessárias para que o BGU 2010 apresente uma melhor evidenciação das demonstrações contábeis.

**Recomendação (d):** À Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, que deixe de efetuar rotinas de retificação em grupos de Ativo e de Passivo que prejudiquem a utilidade e a fidedignidade da informação em outros grupos do Balanço Patrimonial.

**Providência adotada:**

A recomendação pauta-se na inclusão de itens que efetuam retificação do Ativo Financeiro (Recursos a Receber p/ Pag. de RP) e Passivo Financeiro (Retificação de RP Não Processados a Liquidar) em grupo do Ativo Não-Financeiro e Passivo Não Financeiro, respectivamente, conforme tabela a seguir:

**BALANÇO PATRIMONIAL DA UNIÃO E RETIFICAÇÕES EM GRUPOS DO ATIVO FINANCEIRO E PASSIVO FINANCEIRO – 2008**  
R\$ milhões

<b>ATIVO</b>		<b>PASSIVO</b>	
<b>TÍTULOS</b>	<b>2008</b>	<b>TÍTULOS</b>	<b>2008</b>
<b>Financeiro</b>	<b>376.463</b>	<b>Financeiro</b>	<b>133.760</b>
Disponível	290.698	Depósitos	6.946
Créditos em Circulação	85.771	Obrigações em Circulação	123.633
		(...)	
		RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS	67.937
		(...)	
Ativo Financeiro a Longo Prazo	54	Valores Pendentes a Curto Prazo	3.175
		Passivo Financeiro Longo Prazo	7
<b>Não Financeiro</b>	<b>1.886.699</b>	<b>Não Financeiro</b>	<b>1.673.230</b>
Realizável a Curto Prazo	(85.443)	Obrigações em Circulação	94.033
(...)		(...)	
RECURSOS A RECEBER P/PAGTO DE RP-	(339.404)	RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS	(67.937)
(...)		RECURSOS A RECEBER P/PAGTO DE RP-	(339.404)
Valores Pendentes a Curto Prazo	11	(...)	
Realizável a Longo Prazo	1.577.797	Exigível a Longo Prazo	1.579.194
Permanente	394.733	Resultado de Exercícios Futuros	4
<b>Ativo Real</b>	<b>2.263.162</b>	<b>Passivo Real</b>	<b>1.806.990</b>
		<b>Patrimônio Líquido</b>	<b>456.172</b>
<b>Compensado</b>	<b>2.503.629</b>	<b>Compensado</b>	<b>2.503.629</b>
<b>TOTAL</b>	<b>4.766.791</b>	<b>TOTAL</b>	<b>4.766.791</b>

Fonte – Siafi/Secretaria do Tesouro Nacional

Quanto à retificação das contas de Ativo Financeiro e Passivo Financeiro denominadas “Recursos a Receber para Pagamento de RP” e “Recursos a Liberar para Pagamento de RP”, no Ativo Não Financeiro e Passivo Não Financeiro, respectivamente, tal rotina contábil se justifica devido ao fato de determinadas Unidades Gestoras apresentarem inscrição em restos a pagar em volume maior do que a disponibilidade de caixa no encerramento do exercício. Isso gera lançamento automático de “Recursos a Receber para Pagamento de RP” (no Ativo Financeiro) e “Recursos a Liberar para Pagamento de RP” (no Passivo Financeiro), de forma a equilibrar o superávit financeiro na Unidade Gestora.

Devido ao fato desses recursos não representarem efetivos ativos e passivos, ocorre, atualmente, a sua retificação nos Grupos de Ativo Não Financeiro e Passivo Não Financeiro.

É importante ressaltar que essas contas devem ser excluídas no Balanço Patrimonial Consolidado em função de consistir em transações intra-governamentais, tanto no Ativo e Passivo Financeiro, quanto as retificadoras no Ativo e Passivo Não Financeiro (no Ativo e Passivo Não Financeiro tais contas não foram excluídas para efeito de consolidação no Balanço Patrimonial de 2008, de forma indevida).

Quanto à questão da retificação dos Restos a Pagar Não Processados, o questionamento pauta-se em uma interpretação dos fundamentos da Lei 4.320/64, que estabelece normas de direito financeiro. É importante destacar que devem ser observados outros normativos como a Lei Complementar n.º 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, o Decreto-Lei 200/67 em seu Título X, o Decreto 93.872/86 e a Constituição Federal de 1988, bem como os conceitos da ciência contábil.

A Constituição Federal, no Título VI, expõe os princípios e normas a serem seguidos em termos de tributação e de orçamento público. O título apresenta inicialmente aspectos tributários e no Capítulo II trata de Finanças Públicas.

O inciso I do artigo 163 estabelece que lei complementar deverá dispor sobre finanças públicas. Até a presente data não foi editada lei complementar que trate do assunto por completo, tendo sido editada a LRF, a qual regulamenta uma parte do tema ao estabelecer normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Sabe-se que, pela ausência de edição de lei complementar, a Lei 4.320/64 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com status de lei complementar em tudo o que não for contrário ao texto constitucional ou que não conflite com a LRF a partir de 2000.

Dessa forma, devem ser observados esses três normativos e os conceitos da ciência contábil.

A Constituição cita a fiscalização na Seção IX do Capítulo I, Título IV, sob a denominação “Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária” separando o tema sob três aspectos: o contábil, o financeiro e o orçamentário, evidenciando que existem conceitos, princípios e procedimentos próprios de cada aspecto.

O artigo 70 esclarece:

“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.” (grifo nosso)

O constituinte compreendia a distinção existente entre contabilidade e orçamento, exigindo que o controle externo analisasse a gestão pública sobre diversos aspectos, incluindo o contábil. Este deve ser entendido abrangendo o uso de princípios, normas e técnicas da ciência contábil. No setor público, a técnica dos registros por meio de partidas dobradas deve ser utilizada para o controle orçamentário segundo seus próprios conceitos, princípios e procedimentos. O orçamento público e a ciência contábil têm princípios e conceitos particulares para o alcance de objetivos distintos, utilizando-se das mesmas técnicas.

A contabilidade, assim como outras ciências, vive em constante evolução e o mandamento constitucional é claro ao determinar que deva ser

utilizada na fiscalização da gestão dos recursos públicos.

Não seria razoável que o mandamento constitucional fosse estagnado no tempo, ou seja, o aspecto contábil não pode ser entendido como o conjunto de conhecimentos acumulados até a promulgação da Constituição de 1988 ou edição da Lei 4.320/64.

É perfeitamente compreensível que a Constituição determinasse a utilização deste campo do conhecimento humano para fiscalização da gestão, pois a contabilidade é a ciência do patrimônio por excelência, sendo um meio altamente eficiente de controle do patrimônio público em sua totalidade.

Assim, não pode a contabilidade abster-se de aplicar na evidência do patrimônio público a totalidade de seus princípios e normas, pois, procedendo desta forma estaria fugindo de sua missão constitucional como sistema de controle e avaliação da gestão pública.

Faz-se necessária, então, a perfeita compatibilização de princípios contábeis e normas contábeis com toda a legislação que trate de assuntos conexos com a ciência contábil, sejam normas de direito financeiro, administrativo ou constitucional.

O inciso II do artigo 50 da Lei Complementar nº 101 determina o reconhecimento da despesa obedecendo-se ao regime de competência, o qual considera a despesa incorrida nas seguintes situações:

*“a) – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;b) – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;c) – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.” (Resolução CFC nº 750/93)*

A alínea “c” trata do surgimento de um passivo gerado pela despesa reconhecida segundo o regime de competência. Depreende-se dessa afirmação que o passivo passa a existir após a ocorrência do fato gerador. Portanto, não é suficiente para a geração de passivo a expectativa futura da prestação do serviço ou da entrega do bem. A reserva de recurso financeiro para garantia do pagamento de obrigações futuras não se enquadra no conceito contábil de passivo.

Portanto, em relação à questão dos restos a pagar, primeiramente deve-se observar a legislação que trata do assunto.

A Lei 4.320/64 define: “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.”

Observe-se, ainda, o Decreto 93.872/86:

“Art. 67. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas (Lei nº 4.320/64, art. 36).

§ 1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto.

§ 2º O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor.”

O Decreto 93872/86 traz a definição de despesas processadas e não processadas como sendo, respectivamente, as liquidadas e não liquidadas. A regra geral estabelecida pelo normativo é que os empenhos de despesas processadas são inscritos em restos a pagar, enquanto que os de despesas não processadas devem ser cancelados.

“Art. 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, 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 texto do caput declara que o empenho da despesa orçamentária não é suficiente para caracterizá-la como uma obrigação exigível, ou seja, um passivo, pois é característica do empenho os cancelamentos sem qualquer fato novo e o retorno à dotação disponível. A exigibilidade passa a existir no momento do fato gerador, mas o pagamento da despesa orçamentária só é possível após a liquidação, conforme artigos 62 e 63 da Lei 4.320/64:

“Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

- I - a origem e o objeto do que se deve pagar;
- II - a importância exata a pagar;
- III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

- I - o contrato, ajuste ou acôrdo respectivo;
- II - a nota de empenho;

III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.”

O texto da lei define que o processo de liquidação é o mecanismo administrativo de verificação do “direito adquirido pelo credor”. O empenho gera obrigação que não é líquida e certa, não tem eficácia de exigibilidade. Cabe ressaltar que empenho, liquidação e pagamento são estágios da despesa orçamentária relacionados ao comprometimento de fluxo de caixa. A obrigação gerada pelos estágios da despesa orçamentária é um comprometimento do recurso financeiro e não obrigação no conceito de exigibilidade. O empenho é uma reserva orçamentária que também cria um comprometimento do recurso financeiro, sem qualquer pretensão de registrar exigibilidade.

A legislação estabelece distinção entre a inscrição de Restos a Pagar e o surgimento da obrigação conforme Decreto-Lei 200/67:

“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.” (grifo nosso)

O texto demonstra que a despesa orçamentária não liquidada inscrita em restos a pagar somente será liquidada quando ocorrer o implemento de condição, mesmo que em exercício diverso do seu empenhamento. Ou seja, a despesa foi inscrita em restos a pagar, mas a verificação do “direito adquirido pelo credor” só ocorreu após o exercício, devendo, portanto, neste momento configurar-se como obrigação exigível, ou passivo exigível.

Verifica-se, ainda, a possibilidade de despesas não liquidadas serem inscritas em restos a pagar. Este procedimento está regulado pelo artigo 35 do Decreto 93.872/86, que estabelece quatro exceções ao princípio de que os empenhos não liquidados devam ser anulados, como já descrito, mas que aqui se faz necessário enfatizar:

- “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.”

As exceções descritas não objetivam determinar que nessas situações o “direito adquirido pelo credor” já foi caracterizado, mas tão somente permitir que a gestão orçamentária tenha um período de ajustes em sua execução. Não trata o dispositivo de questões contábeis, mas de aspectos orçamentários.

O que se pretende é definir restos a pagar não processados como garantias a potenciais credores, e diferenciá-lo do conceito de uma exigibilidade, ou seja, de passivo.

Convém relembrar o conceito de passivo para a ciência contábil, bem como as bases para o seu reconhecimento.

O passivo pode ser observado sob duas perspectivas: uma obrigação a pagar ou de fazer; ou como fonte de recursos dos quais se utiliza a entidade para consecução de seus fins.

Segundo HENDRIKSEN e VAN BREDA<sup>1</sup> “passivos são sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos resultantes de obrigações presentes”. (grifo nosso). O conceito de obrigação presente relaciona-se com o fato de passivos referirem-se a eventos ou transações que já ocorreram, ou seja, fatos passados. Assim não há que se falar em passivos relativos a eventos ou transações futuras, como é o caso dos restos a pagar não processados.

Os passivos devem ser reconhecidos pela contabilidade quando for provável que uma saída de recursos será necessária para a liquidação da obrigação.

Nesse sentido, manifesta-se o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC:

“Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis. Na prática, as obrigações contratuais ainda não integralmente cumpridas de forma proporcional (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis. (grifo nosso)

O CPC admite ainda que obrigações não integralmente cumpridas possam se enquadrar “na definição de passivos e, desde que sejam atendidos os critérios de reconhecimento nas circunstâncias específicas, poderão qualificar-se para reconhecimento.” Todavia, enfatiza, e sobre esse aspecto não pode haver dúvidas, o “reconhecimento

do passivo exige o reconhecimento dos correspondentes ativo ou despesa.”<sup>2</sup>

Os Restos a Pagar não processados relacionam-se com aspectos orçamentários e como tal são tratados nos registros contábeis do Governo Federal, permitindo sua inclusão no cálculo do passivo financeiro e da dívida flutuante. A retificação dos Restos a Pagar Não Processados no Balanço Patrimonial da União, em 2008, não alterou o cálculo do superávit financeiro e da dívida flutuante.

Os restos a pagar processados, os quais se configuram como passivos verdadeiros sob a perspectiva de avaliação da gestão patrimonial, não sofrem retificação, tendo procedimentos próprios de evidenciação.

Outro ponto que deve ser observado é que o procedimento de inscrição dos restos a pagar deve se dar de forma automática pelo sistema, cabendo ao gestor a análise dos quesitos estabelecidos pelo artigo 35 do Decreto 93.872/86.

“Art. 68. 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 neste Decreto, e terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente.

Art. 69. Após o cancelamento da inscrição da despesa como Restos a Pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores.

Art. 70. Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar (CCB art. 178, § 10, VI).”

Ainda com relação ao assunto sobre restos a pagar não processados, se configuram ou não como passivos, podemos observar a opinião de alguns autores de Contabilidade Pública.

Os professores Heraldo da Costa Reis e J. Teixeira Machado Jr assim se pronunciam sobre o tema<sup>3</sup>:

“Muitos balanços têm apresentado no Passivo Financeiro, pensamos que indevidamente, Restos a Pagar Não Processados, indicando que os respectivos fatos geradores das obrigações e, conseqüentemente, das contrapartidas, não se efetivaram no exercício. Isto, sem dúvida alguma, prejudica a informação sobre a situação econômico-financeira da entidade, cuja informação não a evidencia corretamente.

Aliás, lembra-se a necessidade de se extinguir dos procedimentos contábeis a expressão Restos a Pagar Não Processados, porque, em realidade, não existem. O que

<sup>1</sup> HENDRIKSEN, Eldon; VAN BREDA. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

<sup>2</sup> Pronunciamento Conceitual Básico – [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br)

<sup>3</sup> A Lei 4.320 Comentada. Machado Jr. José Teixeira e Heraldo da Costa Reis. 31ª Ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002. pg. 97

existe, sem a menor dúvida, são contratos e convênios em franca execução, cujo reconhecimento das obrigações dependem do cumprimento de alguma exigência, que muitas vezes serão cumpridas no período seguinte.”

No mesmo sentido, pronuncia-se o professor João Fortes<sup>4</sup>:

“Ao fazermos a inscrição de Restos a Pagar, no final do exercício, estamos reconhecendo como despesa um fato que ainda vai ocorrer, ou seja, uma despesa que não ocorreu, contrariando frontalmente o princípio da competência. É bom lembrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal definiu que a despesa seja reconhecida pela competência, o que ensejaria a eliminação dos restos a pagar não processados.”

O professor Francisco Glauber<sup>5</sup> afirma:

“Os restos a pagar processados dão origem ao compromisso do poder público de efetuar o pagamento aos fornecedores, porquanto estes já entregaram os bens ou prestaram os serviços contratados de acordo com as especificações do empenho; enquanto que os não processados, dentro da ótica contábil, não deveriam gerar compromissos, porque não ocorreu nem mesmo o recebimento de bens e serviços no exercício de emissão do empenho.”

Já o professor Lino Martins<sup>6</sup>, ao comentar o artigo 36 da Lei 4.320/64, alerta:

“Essa conceituação, embora constante de Lei, deve ser vista com reservas e analisada, agora, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece como normas de escrituração das contas públicas a observância de que a despesa e a assunção de compromisso sejam registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter suplementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa (art. 50, II, da LRF).

A regra anterior de inscrição pura e simples das despesas empenhadas e não pagas, denominados de restos a pagar não processados e cujo material, serviço ou obra ainda não tinha sido executado, levava ao não-atendimento da independência dos exercícios, criando-se exigibilidades fictícias que serviam para liquidar e pagar despesas que pelo princípio da competência eram do exercício subsequente.”

É de concordância desta Secretaria que parte dos valores inscritos em restos a pagar não processados pode preencher os quesitos necessários ao seu reconhecimento como passivos. A verificação destas condições deve ser levada a termo pelos gestores e contadores de cada órgão, os quais analisando cada transação deverão proceder aos registros contábeis pertinentes para evidenciação dos passivos no sistema patrimonial.

Assim, cada unidade deverá, segundo um suporte documental, identificar o valor da parcela exigível dos restos a pagar não-processados.

Esse é o procedimento mais adequado para a rotina de inscrição de restos a pagar não processados, pois é o que melhor se adequa à legislação e aos Princípios e Normas Contábeis.

Em face do exposto acima, consideramos correto o procedimento de retificação de contas que não representam efetivos ativos e passivos à luz da teoria contábil, cujos registros ocorrem em função da lei.

Porém, é de concordância desta Secretaria que as retificações dos RP Não Processados e dos Recursos a Receber e a Liberar para Pagamento de RP não sejam realizadas nos Grupos de Ativo Não Financeiro e Passivo Não Financeiro, devendo figurar, assim, em linha específica no Ativo e Passivo, não integrantes do Ativo Financeiro e Não-Financeiro e Passivo Financeiro e Não-Financeiro.

**Recomendação (e) :** À Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, que apresente em notas explicativas: quaisquer mudanças na elaboração dos demonstrativos contábeis, com respectivos impactos nas análises das contas que forem influenciadas por tais mudanças; casos em que as contas sofram variação anual substancial, com as respectivas justificativas; ajustes efetuados em valores relevantes, bem como, quadros com órgãos e entidades que compõem os demonstrativos consolidados, com informações sobre inclusão, exclusão, criação, extinção, liquidação ou incorporação de órgão e entidades.

#### **Providência adotada:**

Preliminarmente, cabe destacar que o processo de aperfeiçoamento da Prestação de Contas Anual do Presidente da República (PCPR), iniciado em 2007, também alcança a elaboração das Notas Explicativas ao Balanço-Geral da União. Nesse contexto, foram incluídas, nas Notas Explicativas da PCPR 2008 – em especial na seção “Mudança de Critérios Contábeis”, uma série de explicações a respeito de alterações de rotinas contábeis, criação de contas contábeis, lançamentos de valores relevantes e ajustes de exercícios anteriores. A despeito disso, como observado no relatório do Tribunal de Contas da União, algumas explanações de fato ainda restaram ser incluídas entre as Notas.

Assim, com o intuito de atender a recomendação do Tribunal, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) vem buscando, ao longo do exercício de 2009, a identificação – para posterior menção em notas explicativas quando da elaboração da PCPR 2009 –

<sup>4</sup> Contabilidade Pública. João Fortes. 7ª Ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002. pg. 166.

<sup>5</sup> Curso Básico de Contabilidade Pública. Francisco Glauber Lima Mota. 1ª Ed. Brasília, 2005. pg. 118.

<sup>6</sup> Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo. Lino Martins da Silva. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2004. pg. 161

de variações significativas de saldos contábeis, ajustes contábeis de valores relevantes e alterações de critérios e rotinas com impacto nos demonstrativos contábeis. Pretende-se ainda aumentar a participação dos demais integrantes do Sistema de Contabilidade Federal (setoriais contábeis) na identificação dessas informações.

Além disso, a STN adotará as seguintes providências específicas em relação às Notas Explicativas para o exercício de 2009:

- Inclusão de explicação sobre as novas contas relacionadas ao Patrimônio Líquido, com possíveis interpretações para os valores apresentados nas referidas contas;
- Explicação sobre a alteração na classificação do item “Deduções da Receita” na Demonstração das Variações Patrimoniais e sobre o impacto dessa alteração, além de inclusão de quadro suplementar com a evolução das receitas correntes e de capital;
- Melhoria da identificação de variações abruptas dos valores de itens das demonstrações contábeis, de modo a incrementar a quantidade de casos apresentados em notas explicativas com as respectivas justificativas;
- Confecção de quadros demonstrativos dos órgãos e entidades do Siafi, evidenciando a composição do universo do BGU e de cada tipo de administração, além de apresentar aqueles criados, extintos ou em extinção, liquidados ou em liquidação, com respectivos órgãos sucessores (caso existam), e os incorporados e os que incorporaram durante o ano a que se referem as demonstrações.

Por fim, é preciso ressaltar que a PCPR 2008 apresentou informações sobre Órgãos e Entidades em processo de Extinção/Liquidação. No entanto, tais informações foram prestadas no item 1.2 da Parte I, e não nas Notas Explicativas.

**Recomendação (f) :** À Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, que apresente todos os demonstrativos devidos, referentes a todos os tipos de administração.

#### **Providência adotada:**

Informamos que na versão impressa do Balanço Geral da União buscamos uma visão de consolidação, proporcionando uma análise consolidada das demonstrações contábeis de toda a Administração Pública Federal.

Por outro lado, visando proporcionar uma visão mais detalhada, disponibilizamos no sítio do Tesouro Nacional o link: <https://consulta.tesouro.fazenda.gov.br/bguweb/index.asp> com todos os demonstrativos contábeis: consolidados, por tipo de administração e por órgãos. Ressaltamos que este link é de acesso público, podendo ser utilizado por qualquer cidadão comum.

O nosso objetivo é, na versão impressa, proporcionar uma visão consolidada das demonstrações contábeis e, na internet, disponibilizar a versão detalhada com vistas propiciar consultas analíticas.

**Recomendação (g):** À Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, que corrija a divergência de valores da receita orçamentária entre o balanço orçamentário e balanço financeiro e demonstração das variações patrimoniais dos fundos da administração direta.

#### **Providência adotada:**

Verificamos que a publicação dos Balanços Financeiro, Demonstração das variações patrimoniais(D.V.P) e do Balanço Orçamentário para o tipo de administração Fundo da Direta está em conformidade a esses demonstrativos na transação BALANSINT, no SIAFI.

Os valores das receitas orçamentárias demonstradas no Balanço Financeiro e DVP estão compatíveis entre si e correspondem aos valores apurados através do Siafi Gerencial.

Quanto à publicação do Balanço Orçamentário dos Fundos da Administração direta, verificamos que a diferença existente entre este e os outros demonstrativos é a seguinte:

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	BF/DVP	DIFERENÇA
26.949.721.366,62	25.505.848.198,25	1.443.873.168,37

Em análise à tabela do órgão, verificamos que no Siafi esta tabela não separa o tipo de fundo, se direta ou indireta. Esta ação é efetuada no programa da transação BALANSINT, onde se tem a lista de códigos para cada tipo, no caso de fundo.

Verificamos que a diferença apresentada refere-se a inclusão das receitas orçamentárias dos órgãos 41232 e 52912, respectivamente FUST e Fundo Aeroviário, ambos da administração indireta, sendo o primeiro da ANATEL e o outro da ANAC.



A diferença está assim composta:

<b>BALANÇO ORÇAMENTÁRIO</b>	26.949.721.366,62
41232 Fust	1.443.875.058,29
52912 Fundo Aeroviário	1.889,92
Valor correto	25.505.848.198,25

Informamos que esta diferença foi gerada por uma falha no SIAFI no momento da geração dos demonstrativos consolidados por tipo de administração na elaboração do BGU. Entretanto, no nível de órgão e do consolidado geral da União, os valores estão corretos.

Neste exercício de 2009, os valores guardam conformidade entre os balanços, porém vamos reforçar nos nossos procedimentos de análise a consistência por tipo de administração versus o consolidado da União.

**Recomendação (h):** À Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, que faça constar nas notas explicativas justificativa no caso da não integração do resultado do Banco Central, órgão 25.280.

**Providência adotada:**

Gestões junto à setorial do Ministério da Fazenda para que, a partir da PCPR 2009, esta integração seja feita corretamente, ainda que tenhamos que dar um prazo maior para eles efetuarem este processo. Caso ocorra algum erro, passaremos a relatar em Notas Explicativas.