

**ESCOLA SUPERIOR ABERTA DO BRASIL - ESAB
CURSO DE GESTÃO PÚBLICA E RESPONSABILIDADE FISCAL**

ALIPIO REIS FIRMO FILHO

**O PROCESSO DE INSCRIÇÃO DE DESPESAS EM RESTOS A
PAGAR NÃO PROCESSADOS NO GOVERNO FEDERAL**

**MANAUS
2008**

ALIPIO REIS FIRMO FILHO

**O PROCESSO DE INSCRIÇÃO DE DESPESAS EM RESTOS A
PAGAR NÃO PROCESSADOS NO GOVERNO FEDERAL**

Monografia apresentada à ESAB – Escola Superior Aberta do Brasil, sob orientação dos Professores Jaime Roy Doxsey e Beatriz Christo Gobbi.

**MANAUS
2008**

ALIPIO REIS FIRMO FILHO

**O PROCESSO DE INSCRIÇÃO DE DESPESAS EM RESTOS A
PAGAR NÃO PROCESSADOS NO GOVERNO FEDERAL**

Aprovada em ____ de _____ 2008

**MANAUS
2008**

Primeiramente, a Deus pelo dom do intelecto sem o qual nada poderia realizar.

Aos meus pais, Alípio Reis Firmo (*in memoriam*) e Marina de Souza Firmo, onde tudo teve origem.

AGRADECIMENTOS

Ao Carlos Alves, à Rose, ao Zé Carlos e ao Marcelo pela atenção dispensada antes, durante e após a realização deste trabalho.

“Transportai um punhado de terras todos os dias e farás uma montanha”

(Confúcio)

RESUMO

Nosso objetivo primeiro na elaboração do presente trabalho foi colocar frente a frente os procedimentos adotados por unidades gestoras federais situadas em Poderes diversos – Executivo e Judiciário - diante de um problema comum a ambas: a inscrição de empenhos em Restos a Pagar não Processados ao término do exercício financeiro. Procuramos ressaltar que, muito embora as unidades localizem-se na mesma esfera de governo e estejam vivendo a mesma problemática, o comportamento perfilhado por uma e por outra é diversificado. Demonstramos que o processo de seleção dos empenhos para inscrição em Restos a Pagar não Processados possui um caráter mais objetivo quando efetuado por unidades situadas no Executivo Federal; ao passo que o mesmo procedimento, quando realizado por organismos integrantes da Justiça do Trabalho, adquire contornos mais discricionários. Essa diversificação decorre principalmente da concorrência de duas variáveis: a ausência de legislação específica a governar as unidades gestoras das Justiça trabalhista, de um lado; e a autonomia administrativa por elas experimentada, de outro. Nada obstante, espera-se que a recente criação do Conselho Superior da Justiça do Trabalho, a partir da Emenda Constitucional nº 45/04, remova a distorção apontada, mediante a adoção de normativos capazes de submeter as unidades gestoras situadas na Justiça Especializada trabalhista à observância de parâmetros menos discricionários, à maneira de suas congêneres, situadas no Executivo Federal.

LISTA DE SIGLAS

CCONT	Coordenação Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional
COAD	Coordenação de Administração do Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia
CR	Constituição da República
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
FUNASA	Fundação Nacional de Saúde
IN	Instrução Normativa
INPA	Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia
MCT	Ministério da Ciência e Tecnologia
MPU	Ministério Público da União
MS	Ministério da Saúde
SEADM	Serviço de Administração da Coordenação Regional da Fundação Nacional de Saúde no Amazonas
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento e Finanças do Tribunal Superior do Trabalho
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
TRT	Tribunal Regional do Trabalho
TST	Tribunal Superior do Trabalho
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	09
2	RESTOS A PAGAR: CONCEITO E MODALIDADES	11
2.1	CONCEITO	11
2.2	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	11
2.3	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	12
3	PROCEDIMENTOS PARA INSCRIÇÃO DAS DESPESAS EM RESTOS A PAGAR	14
3.1	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO	14
3.1.1	Peculiaridades do Governo Federal	14
3.1.2	Estrutura Administrativa e diretrizes legislativas	14
3.1.3	Estrutura e Órgãos do Sistema de Contabilidade da União	15
3.1.3.1	Concepção Lógica do Sistema	15
3.1.3.2	Funcionamento do Sistema	17
3.1.3.3	Unidades Setoriais de Contabilidade do Legislativo, Judiciário, MPU e TCU	18
4	LEGISLAÇÃO BÁSICA REGULADORA DOS PROCEDIMENTOS PARA INSCRIÇÃO DAS DESPESAS EM RESTOS A PAGAR NA UNIÃO	20
4.1	DECRETO Nº 93.872/1986	20
4.2	MANUAL DO SIAFI	22
4.3	DECRETOS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL	23
4.4	NORMAS DE ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO DA CCONT/STN	23
4.5	NORMAS DE ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO	24
4.5.1	Do Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia e da Fundação Nacional de Saúde	24
4.5.2	Do Tribunal Regional do Trabalho – 11ª Região	25
5	CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DAS DESPESAS A SEREM INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	27
5.1	NO INPA E NA FUNASA	27
5.2	NO TRT – 11ª REGIÃO	28
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	30
7	REFERÊNCIAS	32

1 INTRODUÇÃO

PALAVRAS-CHAVE: Restos a Pagar – Poder Executivo Federal - Justiça do Trabalho.

O Restos a Pagar sempre despertaram o interesse de doutrinadores, legisladores e juristas no setor público. Talvez porque o tema quase sempre se revista de questões polêmicas advindas tanto da legislação que os regula quanto do ponto de vista de profissionais especializados. Nesse contexto, os procedimentos relacionados à inscrição dos Restos a Pagar não Processadas em final de exercício ganham especial relevância já que deles decorrem significativas divergências de opiniões. E dentre tais procedimentos um dos aspectos que mais chamam a atenção reside na diferença de comportamentos comumente observados entre unidades gestoras localizadas em Poderes diversos; não obstante pertencerem à mesma esfera de governo. Isso significa que uma unidade governamental situada no Poder Executivo comporta-se de maneira diferente de uma outra localizada em outro Poder, nada obstante ambas se verem diante da mesma realidade: a necessidade de escolha dos empenhos que irão compor o rol dos Restos a Pagar não Processados. Daí a opção que fizemos pelo tema tratado no presente trabalho.

Dada a sua magnitude e complexidade, aliado a um substancial conteúdo legislativo e informativo, optamos por focar a referida problemática no seio do Governo Federal. Além disso, pesou nessa escolha o fato de dispormos de razoável conhecimento do assunto, adquirido, quase sempre, em cursos e palestras ministrados como também em algumas pesquisas já realizadas restando-nos tão-somente uma oportunidade para sistematizá-las. Essa oportunidade chegou.

A necessidade de aprofundarmos o assunto levou-nos a aplicar alguns questionamentos a servidores das unidades governamentais por nós escolhida, a saber, o Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia, a Fundação Nacional de Saúde e o Tribunal Regional do Trabalho – 11ª Região. Também procuramos levantar a legislação que disciplina o assunto na esfera federal de governo em cada um dos Poderes envolvidos – Executivo e Judiciário. Saliente-se, contudo, que em razão de uma das unidades escolhidas pertencer a um ramo da Justiça especializada federal – Justiça do Trabalho – os levantamentos limitaram-se a

aprofundar o tema no âmbito desta Justiça especializada não adentrando no contexto dos demais ramos judiciários federais, a saber, a Justiça Federal Comum e a Justiça Especializada Federal militar e eleitoral. Dessa forma, os comentários e as conclusões extraídos a partir das investigações feitas cingem-se tão-somente ao Executivo Federal e à Justiça do Trabalho. Pelos mesmos motivos, também não foram realizadas nenhuma incursão a respeito do tema no contexto do Legislativo federal, do Ministério Público da União e do Tribunal de Contas da União.

2 RESTOS A PAGAR: CONCEITO E MODALIDADES

2.1 CONCEITO

A União, assim como as demais entidades governamentais (Estados, DF e Municípios), finaliza o seu exercício recorrendo a uma série de procedimentos voltados à apuração de seu resultado orçamentário, econômico e financeiro. A idéia é medir o grau de seu desempenho anual a partir do levantamento de Balanços e demonstrativos.

Dentre os levantamentos que necessita realizar inclui-se o relacionado ao esquadramento do tamanho de suas despesas que deixaram de ser pagas no correspondente ano, isto é, os conhecidos *Restos a Pagar*. A medida se justifica pelo seguinte: de todas as obrigações contraídas pela União ao longo do ano, uma grande parcela delas não chega a ser efetivamente paga, por uma série de razões¹. Daí a necessidade de se identificar tal parcela de recursos; tudo ocorrendo numa espécie de “inventário” de encerramento de exercício. Além disso, o propósito se assenta em razões de natureza gerencial já que é a partir da identificação da magnitude do valor ainda não quitado que será possível um melhor planejamento dos recursos, a fim de que sejam evitados os indesejáveis *déficits* públicos.

Pois bem, os Restos a Pagar correspondem a resíduos passivos vinculados a empenhos emitidos ao longo do exercício que não alcançaram a etapa do pagamento, isto é, não geraram o respectivo desembolso financeiro. Para Piscitelli (2004, pg. 204) Restos a Pagar “são as despesas empenhadas, pendentes de pagamento na data de encerramento do exercício financeiro, inscritas contabilmente como obrigações a pagar no exercício subsequente”. Em se tratando de Restos a Pagar é necessário distinguirmos duas modalidades: os restos a pagar processados e os restos a pagar não processados. Apenas esta última modalidade será objeto da presente monografia. Todavia, é necessário estabelecermos algumas notas características de uma e de outra, a fim de melhor situarmos a problemática do tema que ora abordaremos.

¹ A razão mais comumente verificada para a falta de pagamento consiste na queda da arrecadação.

2.2 RESTOS A PAGAR PROCESSADOS

Para Kohama (2006, pg. 173) denominam-se Restos a Pagar Processados “aqueles cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada “liquidada” por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento”. A liquidação dos empenhos ocorre em dois momentos distintos: inicia-se com a entrega do bem ou serviço solicitado pelo Poder Público e finaliza-se com a expedição de seu “de acordo”. Este último ato significa que as características do objeto adquirido guardam conformidade com aquelas definidas pela entidade governamental que o solicitou. Essa etapa é de suma importância porque é a partir dela que nasce para o Poder Público a obrigação de pagamento; e para o fornecedor o direito de receber o valor correspondente ao objeto entregue. A liquidação da despesa representa, portanto, uma dívida líquida e certa para o Poder Público e um direito líquido e certo para o particular.

2.3 RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

Segundo Angélico (1994, pg. 71) Restos a Pagar não Processados “são os que não concluíram o estágio “liquidação”, mesmo que nele já tenha ingressado”. Portanto, em relação a essa modalidade de Restos a Pagar inexistem obrigação alguma de pagamento² pelo Poder Público perante o particular; como também não há direito algum³ a receber deste último em relação ao primeiro. Isto porque ainda não existe nenhum bem/serviço entregue pelo fornecedor à Administração Pública.

O que existe em relação aos empenhos que estão nessa condição é um “acordo de cavalheiros” entre a entidade governamental e o particular. Explicamos.

A etapa do empenho da despesa no Setor Público nasce a partir da escolha, por ele, de um potencial fornecedor do bem/serviço que necessite. Em razão disso ele (o Poder Público) reserva uma fatia de seu orçamento para esse fornecedor. Essa “fatia orçamentária” é denominada de “empenho”. A reserva assim constituída é,

² Entenda-se: obrigação líquida e certa.

³ Entenda-se: direito líquido e certo.

contudo, **condicional**. Somente será entregue ao particular caso ele **implemente** a obrigação que assumiu perante a entidade governamental⁴. É por isso que os empenhos que se encontram nessa situação constituem uma obrigação **em potencial**, não efetiva. Há, portanto, de um lado, uma “dívida condicionada” (por parte da entidade que encomendou o bem/serviço); e, de outro, um “direito condicionado” por quem assumiu a responsabilidade perante ela. Em outras palavras: os empenhos são como contratos ajustados pela Administração Pública com os particulares sob condição resolutiva. Em razão disso, podem ser desfeitos desde que ocorra alguma das condições que autorizem o seu desfazimento.

⁴ Dentre as obrigações assumidas pelo fornecedor podemos citar: prazo e local previamente fixados para entrega do bem/serviço; entrega do bem/serviço em quantidade e qualidade também previamente fixadas; discriminação do valor do bem/serviço etc.

3 – PROCEDIMENTOS PARA INSCRIÇÃO DAS DESPESAS EM RESTOS A PAGAR

3.1 ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO

O processo de encerramento do exercício no Setor Público varia de entidade governamental para entidade governamental. Dessa forma, cada entidade possui as suas próprias regras em razão de sua complexidade, peculiaridades e necessidades. Portanto, as regras de encerramento do exercício estabelecidas por um município que conta com 50.000 habitantes é bem menos complexa que as normas fixadas por uma municipalidade que possui 1.000.000 de habitantes.

Em se tratando do governo federal – dada a sua magnitude – os procedimentos são bastante complexos por envolver quase 5.000 (cinco mil) unidades gestoras (MANUAL DO SIAFI, 1996). Por essa razão há que ser dispensada especial atenção às suas peculiaridades, tema do título seguinte.

3.1.1 Peculiaridades do governo federal

Conforme dissemos, a estrutura do governo federal é considerável. São aproximadamente 5.000 unidades gestoras e milhares de servidores envolvidos nas inúmeras competências a seu cargo. Não bastasse isso, as unidades e serviços encontram-se espalhados por um território de dimensões continentais fato que torna o processo de encerramento do exercício atividade não singular; demandando que todas as tarefas sejam suficientemente coordenadas, a fim de que se alcance o objetivo pretendido com eficácia e rapidez.

Dada essas características, foi necessário que se dotasse a União de uma estrutura administrativa à altura, capaz de possibilitar a consecução dos objetivos não apenas no plano institucional, mas também no plano orçamentário, financeiro, contábil e patrimonial.

3.1.2 Estrutura administrativa e diretrizes legislativas

O Decreto-Lei nº 200/67⁵ foi quem primeiramente fixou as bases da atual estrutura administrativa do governo federal. Foi ele quem determinou que ela observa-se os princípios do Planejamento, da Coordenação, da Descentralização, da Delegação de Competências e do Controle⁶. Também impôs que o modelo organizacional de algumas atividades fosse estruturado em sistemas, a saber: as atividades de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria, e serviços gerais, dentre outras⁷.

Mais recentemente, a Lei nº 10.180/2001 veio configurar, de forma mais pragmática, os Sistemas de Planejamento e Orçamento, de Administração Financeira, de Contabilidade e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

O Decreto nº 3.589/2000, regulamentando a Medida Provisória nº 2.036-82, de 25 de agosto de 2000, constituiu o Sistema de Contabilidade Federal quanto às suas finalidades, atividades, organização e competências.

3.1.3 Estrutura e órgãos do sistema de contabilidade da União

3.1.3.1 Concepção lógica do sistema

O art. 4º do Decreto nº 3.589/2000 é quem estabelece a estrutura e composição dos órgãos que integram o Sistema de Contabilidade da União, conforme abaixo:

Art. 4º Integram o Sistema de Contabilidade Federal:
I - como órgão central, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda; e
II - como órgãos setoriais, as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União.

Destaque-se que as normas do Decreto nº 3.589/2000 são dirigidas ao Poder Executivo Federal, nada impondo, portanto, aos demais Poderes – Legislativo e Judiciário – assim como ao Tribunal de Contas da União e ao Ministério Público da União. O motivo decorre da autonomia administrativa gozada por tais órgãos. Dessa

⁵ Dispõe sobre a organização da Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa.

⁶ Incisos I a V do art. 6º.

⁷ Art. 30, *caput*.

forma, caso as orientações do referido Regulamento alcançassem também os demais Poderes da União restaria ferida essa particularidade. Contudo, como todos os órgãos aqui referidos compõem o Governo federal os demais Poderes, o Tribunal de Contas da União e o Ministério Público da União acabam por integrar também o referido Sistema; não exatamente por força das disposições do Decreto nº 3.589/2000, mas precipuamente pela necessidade de os serviços de contabilidade integrarem-se num todo harmônico capaz de gerar os demonstrativos e informações gerenciais próprios de sua atividade. Sem essa junção de esforços seria impossível apresentar de forma consolidada a escrituração e Balanços da União. Assim, a “ruptura jurídica” existente entre os Poderes cede espaço à “unidade contábil” demandada e exigida pela Contabilidade.

No tocante à estrutura oferecida pelo mencionado art. 4º temos algumas observações a fazer.

Conforme já tivemos a oportunidade de comentar, a dimensão da União é gigantesca. Daí a necessidade de estruturar algumas de suas atividades em *Sistemas*. O objetivo é conferir coordenação e harmonia a um conjunto de unidades muitas vezes separadas por dimensões continentais, tanto no plano físico quanto no plano cognitivo. Dizemos “no plano cognitivo” para significar que nem todos aqueles que registram contabilmente as operações do Governo federal possuem formação contábil. Ao contrário. Poucos são os profissionais graduados em Contabilidade que são responsáveis pelas atividades de escrituração. Uma das soluções encontradas para superar essa limitação foi a concepção dos serviços de contabilidade em *Sistemas*. Através dessa estrutura é possível alocar em funções-chave os poucos profissionais que têm familiaridade com as operações contábeis, capazes de conduzir, coordenar e corrigir eventuais disfunções que venham a ocorrer no dia-a-dia. Daí a idéia de se dotar o Sistema com um organismo central – a Secretaria do Tesouro Nacional – auxiliado por organismos setoriais – unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União. Os profissionais com formação contábil e que detêm conhecimentos acerca das peculiaridades da Contabilidade do Governo federal são agrupados em tais organismos. Esses profissionais é que irão apoiar todas as demais unidades executoras da União no aspecto contábil constituindo-se, pois, num *staff* altamente especializado. Dessa forma, fluirão mais

facilmente o exercício das competências estabelecidas nos arts. 5º e 6º do Decreto nº 3.589/2000: a elaboração e divulgação dos Balanços Gerais da União, a manutenção e aprimoramento do Plano de Contas Único da União, a supervisão das atividades contábeis federais, dentre outras.

3.1.3.2 Funcionamento do sistema

A figura a seguir retrata os contornos do Sistema:

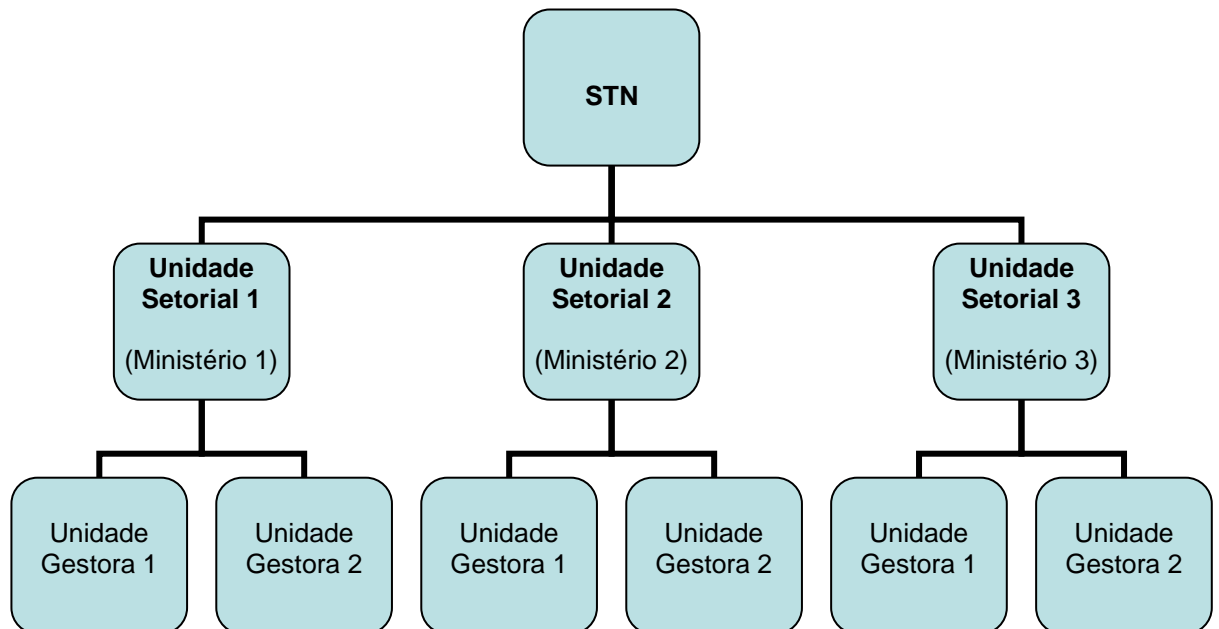


Figura 1 – Sistema de Contabilidade da União

Como Órgão Central do Sistema está a Secretaria do Tesouro Nacional. Ela se apresenta ladeada por unidades setoriais, uma em cada Ministério. A função básica das unidades setoriais, conforme dissemos, é auxiliar a STN na condução dos negócios afetos à Contabilidade da União. Dessa forma, a STN não necessitará se reportar diretamente às 5.000 unidades que compõe o Governo federal, mas tão-somente às unidades setoriais, isto é, a apenas a uma pequena fração daquele universo. Estas, por sua vez, se reportarão às demais unidades que compõem cada Ministério servindo de “ponte” entre elas e o Órgão Central do Sistema. Com efeito, cada unidade setorial supervisiona apenas as unidades gestoras vinculadas ao seu

Ministério desonerando-se, portanto, da obrigação de supervisionar as unidades ligadas a ministérios diversos.

As unidades gestoras que se situam na base de cada Ministério, por seu turno, se reportam apenas à sua unidade setorial. As dúvidas, esclarecimentos, sugestões e solicitações por elas suscitados e relacionados à atividade contábil serão inicialmente apresentadas à sua unidade setorial contábil, a fim de que esta, dentro de sua competência, adote os procedimentos que julgar convenientes. Contudo, na hipótese de a providência a ser adotada estiver além da competência do órgão setorial a comunicação deverá ser levada imediatamente ao conhecimento do Órgão Central do Sistema – STN – a fim de que esta promova as medidas cabíveis. Por essa estrutura busca-se “filtrar” a maior parte das inconsistências surgidas na base de cada ministério evitando-se, com isso, que a todo instante a STN seja demandada a resolver problemas de pequena monta; para cuja solução as unidades setoriais podem e devem atuar. Ganha-se, portanto, em celeridade na solução das inconsistências. Mas não apenas isso. Libera-se a STN para dedicar mais tempo às funções normativas e de planejamento de todo o Sistema; ao mesmo tempo em que os órgãos setoriais vão incorporando preciosa experiência na solução de problemas corriqueiros já que eles são diariamente “bombardeados” por demandas as mais diversificadas possíveis.

Em suma, consegue-se uma estrutura simples, leve e eficaz em meio a uma complexidade de operações.

3.1.3.3 Unidades setoriais de contabilidade do legislativo, judiciário, MPU e TCU

Consoante já aludido anteriormente, as unidades setoriais de contabilidade que se situam no Órgão Legislativo federal, em cada um dos Tribunais que compõem o Judiciário federal, no Ministério Público da União e no Tribunal de Contas da União, a rigor, não integra o Sistema de Contabilidade Federal. Contudo, tecnicamente falando, tais unidades são igualmente supervisionadas pelo Órgão Central do

Sistema. Podemos mesmo afirmar que as funções dessas unidades setoriais no âmbito de tais organismos são as mesmas de suas congêneres, situadas em cada um dos Ministérios. Como elas, servem também de “ponte” entre as unidades gestoras situadas na base de cada organismo e a STN.

4 – LEGISLAÇÃO BÁSICA REGULADORA DOS PROCEDIMENTOS PARA INSCRIÇÃO DAS DESPESAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS NA UNIÃO

O processo de inscrição dos Restos a Pagar não Processados orienta-se por algumas legislações no Governo federal. Nesse sentido, as disposições do Decreto nº 93.872/1986 adquirem especial relevância já que é ele quem estabelece, num primeiro momento, as situações nas quais a inscrição poderá ocorrer, situações, aliás, que perduram na atualidade. Também o Manual do SIAFI, introduzido pela IN/STN nº 05, de 06 de novembro de 2006, através de sua macrofunção 02.03.17, traça diretrizes para as inscrições dos Restos a Pagar não Processados ao término do exercício financeiro. A par desses dois normativos, o Chefe do Poder Executivo Federal também fixa anualmente, mediante Decretos, orientações concernentes aos empenhos ainda não processados que poderão se transformar em Restos a Pagar não Processados. Por fim, a Coordenação Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional, ao fixar regras para o encerramento do exercício para as unidades que compõem o Governo federal, também acaba por dispor sobre procedimentos atinentes aos empenhos não processados. Vejamos com mais vagar como cada um desses normativos interferem no processo de inscrição dos Restos a Pagar não Processados.

4.1 DECRETO Nº 93.872/1986

O Decreto nº 93.872/1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, dispõe em seu art. 35:

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 cursos 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.

Extrai-se do mencionado dispositivo que a regra é a anulação, em 31 de dezembro de cada ano, dos empenhos nele expedidos que ainda não se processaram. Contudo, a regra comporta **exceções**, conforme estabelecido em seus incisos. Vejamos, em linhas gerais, o conteúdo de cada um desses dispositivos.

O inciso I autoriza a inscrição dos empenhos em Restos a Pagar não Processados nos casos em que, à época do encerramento do exercício, o fornecedor dispuser ainda do prazo que lhe fora concedido para entregar o bem/serviço. Nada mais lógico, portanto. Não faria sentido se cancelar os empenhos que estivessem nessa condição já que o prazo para o implemento da obrigação assumida pelo credor estaria ainda em aberto.

O inciso II possui dois comandos. O primeiro por questões burocráticas e o segundo por razões de interesse do próprio Poder Público. Esclarecemos.

Inicialmente, será possível a manutenção de empenhos não processados e sua inscrição em Restos a Pagar não Processados todas as vezes em que, ao término do exercício, e muito embora o fornecedor já tenha entregue o bem/serviço a entidade governamental ainda não tenha concluído o processo de liquidação da despesa. Isto ocorre com frequência, especialmente quando o bem/serviço entregue possui grande complexidade e/ou quantidade de unidades demandando considerável parcela de tempo para sua análise/conferência pelo setor responsável.

A outra situação referida no inciso (em sua parte final) diz respeito aos bens/serviços não entregues pelo fornecedor, mas que pela sua importância, considerando razões de interesse público, a entidade governamental deseja, ainda assim, cobrá-los do fornecedor faltoso. Um bom exemplo disso é a aquisição de medicamentos necessários a aplacar um eventual surto epidêmico. Nessas condições, o simples cancelamento do empenho poderia gerar danos sociais irreparáveis. Para evitá-los, o dispositivo autoriza a Administração a manter o empenho e cobrar do fornecedor o compromisso assumido.

Os dois últimos incisos – III e IV – referem-se à manutenção do empenho em situações específicas: quando beneficiar entidade pública ou privada (inciso III) e na

hipótese de vincular-se a compromissos no exterior. No primeiro caso a manutenção do empenho ocorrerá por razões sociais e/ou econômicas; enquanto no segundo decorrerá mais por questões de relações internacionais já que não ficaria bem ao Governo federal deixar de honrar compromissos assumidos no exterior.

4.2 MANUAL DO SIAFI

Além de reproduzir as hipóteses previstas no Decreto nº 93.872/1986 (em que deverá a manutenção dos empenhos e sua correspondente inscrição em Restos a Pagar não Processados) o Manual do SIAFI determina algumas diretrizes complementares e mais pormenorizadas concernentes ao tema. Dessa forma, numa apertada síntese, as disposições do Manual relativamente aos Restos a Pagar não Processados são:

- a) não serão inscritos em restos a pagar não processados empenhos referentes a despesas com diárias, ajuda de custo e suprimento de fundos já que tais despesas serão consideradas como liquidadas no momento da autorização formal do instrumento de concessão;
- b) é vedada a inscrição de RP (Não Processados) sem que haja a suficiente disponibilidade de caixa assegurada para este fim. Na utilização da disponibilidade de caixa são considerados os recursos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício, ressalvadas nos termos do art. 44 da Lei Complementar nº 101 (LRF), de 04/05/2000, quando for o caso.
- c) as despesas que estão nos estágios do empenho ou da liquidação, relativas a convênios, poderão ser inscritas em Restos a Pagar, observadas as condições abaixo:
 - c.1) na UG Concedente (quando o Conveniente⁸ não pertence ao SIAFI): para as parcelas não liberadas até o final do exercício;
 - c.2) na UG Conveniente: quando o convênio e similar esteja dentro do prazo de vigência e haja a garantia da liberação dos recursos financeiros por parte do concedente e haja também a conclusão da análise técnica do objeto pactuado, em conformidade com a documentação que suportou o instrumento e conseqüentemente a comunicação de sua aprovação ao

⁸ UG conveniente é a UG que irá receber os recursos do convênio.

conveniente de acordo com os procedimentos descritos na Norma de Encerramento do exercício.

Em suma, são estas as principais orientações complementares às disposições do Decreto nº 93.872/1986.

4.3 DECRETOS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Conforme dissemos, todos os anos o Poder Executivo Federal baixa normas disciplinando a expedição de empenhos ao final de cada exercício; ao mesmo tempo em que orienta acerca dos procedimentos a serem aplicados à baixa dos saldos (porventura ainda existentes) dos Restos a Pagar não Processados inscritos no exercício anterior e sobre os empenhos ainda não processados que serão inscritos no ano corrente. Ocorre, contudo, que a partir do exercício de 2006 o Governo federal promoveu alterações nessa sistemática já que a validade dos empenhos inscritos em Restos a Pagar não Processados em 2005 foi elasticada; situação esta incomum até aquele ano. Coube ao Decreto nº 6.007/2006 introduzir esse novo procedimento, nos seguintes termos:

Art. 1º Fica prorrogado, até 18 de fevereiro de 2007, o prazo de validade dos restos a pagar, inscritos no exercício financeiro de 2005, dos Ministérios da Educação, da Saúde, dos Transportes, do Esporte, da Defesa, da Integração Nacional, do Turismo e das Cidades.
Parágrafo único. Os restos a pagar com validade prorrogada nos termos do **caput**, que não forem liquidados até a referida data, serão automaticamente cancelados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI no primeiro dia útil posterior a essa data.

Posteriormente, o prazo estipulado no **caput** foi prorrogado para 30/6/2007 pelo Decreto nº 6.050/2007. O Decreto nº 6.137/2007 estendeu para 31/12/2007 a validade dos restos a pagar dos referidos ministérios, com exceção do Ministério da Saúde.

4.4 NORMAS DE ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO DA CCONT/STN

Da mesma forma como acontece com os Decretos expedidos pelo Poder Executivo Federal, também anualmente a Coordenação Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional fixa normas disciplinando prazos e procedimentos afetos ao encerramento do exercício no âmbito do Governo federal. É evidente que tais procedimentos guardam conformidade com as regras referidas anteriormente já que com elas não podem colidir.

A natureza das normas de encerramento do exercício financeiro da CCONT/STN possui natureza nitidamente executória já que incide diretamente sobre o saldo das contas apresentado em final de exercício. Tais normas predestinam-se a coordenar não apenas o fechamento do exercício corrente, mas também a abertura do período subsequente. Daí a sua importância vital para a Contabilidade da União.

No tocante aos Restos a Pagar não Processados as regras de encerramento da CCONT/STN determinam às unidades gestoras que tomem o saldo da conta contábil “29241.01.01 – Empenhos a Liquidar (por Nota de Empenho)” como referência no seu processo de inscrição. Na estrutura do Plano de Contas da União referida conta será creditada todas as vezes em que ocorrer a expedição de um empenho. Na medida em que os empenhos forem sendo liquidados o saldo da mencionada conta será transferido para a de número “29241.01.02 – Empenhos Liquidados (por Nota de Empenho)” no valor correspondente ao montante liquidado. Conseqüentemente, ao término do exercício o saldo porventura existente na conta “29241.01.01” corresponderá aos empenhos que não se processaram ao longo do ano restando para eles duas opções de tratamento: sua anulação, total ou parcial; ou sua inscrição em Restos a Pagar não Processados.

4.5 NORMAS DE ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO

4.5.1 Do Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia e da Fundação Nacional de Saúde

Por estarem sujeitos às normas emanadas do Poder Executivo Federal - já que localizados em sua Administração Direta e Indireta - tanto o INPA quanto a FUNASA seguem os ditames dos normativos referidos anteriormente (disposições do Decreto

nº 93.872/1986, do Manual do SIAFI, dos Decretos expedidos pelo Poder Executivo Federal e das normas de encerramento do exercício da CCONT/STN). Tais organismos governamentais, portanto, nada podem inovar em termos de regras de final de exercício.

4.5.2 Do Tribunal Regional do Trabalho – 11ª Região

O TRT-11ª Região é o órgão responsável pela administração da Justiça do Trabalho nos Estados do Amazonas e Roraima. Compõe ele a Justiça Federal Especializada trabalhista, juntamente com os demais Tribunais Regionais do Trabalho, o Tribunal Superior do Trabalho e o Conselho Superior da Justiça do Trabalho, este último criado pela EC nº 45, de 08 de dezembro de 2004. Por se constituir em unidade integrante do Poder Judiciário goza das prerrogativas da autonomia administrativa, conforme preconizado pelo art. 99 da CR. Em decorrência, não se sujeita às regras dessa natureza emanadas do Poder Executivo Federal, razão pela qual os normativos disciplinadores do encerramento do exercício outrora referidos, a rigor, a ele não obriga. Como, entretanto, há uma necessidade de os demonstrativos desse Tribunal fazerem parte dos demonstrativos gerais da União, os normativos referidos acabam por moldar os procedimentos internos do TRT-11ª Região adotados no encerramento de seu exercício. Contudo, aqui, há algumas particularidades que agora passamos a comentar.

Em contato mantido com a SOF foi-nos informado que a Justiça do Trabalho em nosso País não dispõe de regras próprias que disciplinem os procedimentos de encerramento de exercício. Essa, aliás, é uma das deficiências existentes no âmbito das unidades administrativas integrantes da Justiça do Trabalho constituindo-se, pois, numa lacuna de consideráveis proporções. Dessa forma, as normas que disciplinam os procedimentos de final de exercício são as mesmas seguidas pelas unidades administrativas integrantes do Poder Executivo Federal. Existe, contudo, uma expectativa no sentido de que o recém-criado Conselho Superior da Justiça do Trabalho⁹ trace diretrizes nesse sentido ou, ao menos, imponha às unidades integrantes da Justiça do Trabalho que promovam a edição de Atos nessa direção.

⁹ Art. 111-A da CR.

Antes da criação do Conselho e enquanto não instituídas regras próprias, os procedimentos de final de exercício são atualmente coordenados pelo TST sujeitando-se os Tribunais Regionais do Trabalho às suas orientações. Tais orientações, vale ressaltar, nada mais são que reproduções das regras emanadas pela CCONT já que os Balanços Gerais da União necessitam da colaboração de todas as suas unidades gestoras federais, nela incluídas as unidades da Justiça do Trabalho.

5 CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DAS DESPESAS A SEREM INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

5.1 NO INPA E NA FUNASA

Em decorrência de o INPA e a FUNASA integrarem o Executivo Federal, os critérios por eles adotados para a seleção das despesas a serem inscritas em Restos a Pagar não Processados, conforme informações colhidas junto à COAD e SEADM, são aqueles contido no art. 35 do Decreto nº 93.872/1986. O procedimento observa as seguintes etapas.

Primeiramente, de posse dos prazos estabelecidos pela CCONT, a unidade setorial de contabilidade do MCT e do MS envia uma mensagem eletrônica por meio do SIAFI aos referidos organismos solicitando que os mesmos assinalem, dentre o rol de empenhos não processados durante o exercício, aqueles que desejam ver inscritos em Restos a Pagar não Processados. Nesse processo de escolha, verificamos que cada organismo não dispensa maiores preocupações no sentido de analisar se os empenhos selecionados guardam conformidade com os critérios fixados pelo art. 35 do Decreto nº 93.872/1986. Em outras palavras, a escolha é feita com uma certa dose de aleatoriedade carecendo, pois, de um exame complementar, a fim de que sejam evitadas eventuais infrações ao Regulamento.

Na mesma mensagem eletrônica encaminhada é esclarecido que os empenhos que ficarem de fora dessa escolha serão automaticamente cancelados ao término do exercício pelo SIAFI.

Em seguida, e já dispendo dos empenhos que deverão ser mantidos, cada unidade setorial de contabilidade procede, então, a um exame complementar com o objetivo de averiguar se todas as operações cobertas pelos empenhos assinalados possuem amparo legal/regulamentar. Na hipótese de existirem empenhos que não se conformem com as situações previstas na legislação, a unidade setorial encaminha então uma nova mensagem eletrônica comunicando o fato a cada organismo. O objetivo dessa comunicação é evitar a ocorrência de eventuais divergências de comportamento entre os procedimentos da setorial e do organismo interessado na

manutenção dos empenhos por ele assinalados; além de cientificá-lo que sua proposição não foi acolhida em sua totalidade. É possível que nesse momento a unidade que realizou a proposição inicial, discorrendo com mais vagar acerca dos empenhos por ela selecionados e que não foram acolhidos por sua setorial, convença-a da procedência de seu pedido, oportunidade em que a mesma setorial poderá reconsiderar a sua decisão inicial evitando, portanto, que os empenhos sejam cancelados indevidamente no final do exercício.

É somente a partir da adoção desses procedimentos que ocorre a inscrição efetiva dos empenhos em Restos a Pagar não Processados nos referidos organismos.

5.2 NO TRT - 11ª REGIÃO

Dada a sua autonomia administrativa, o processo de seleção dos empenhos a serem inscritos em Restos a Pagar não Processados no âmbito do Tribunal Regional do Trabalho -11ª Região possui pequenas, mas significativas variações em relação ao processo de escolha adotado pelas unidades integrantes do Poder Executivo Federal.

Primeiramente, o fato de inexistirem normativos próprios disciplinando as situações em que devam ocorrer a inscrição de empenhos em Restos a Pagar não Processados torna o processo de escolha altamente discricionário.

Conforme já comentamos, as disposições do Decreto nº 93.872/1986, a rigor, não prevalecem para os demais Poderes da República. Com efeito, a disciplina contida no art. 35 do mencionado Regulamento também não obriga o TRT – 11ª Região. Essa conclusão, aliás, é extensiva às outras unidades integrantes da Justiça do Trabalho. Isso não impede, contudo, que o TRT – 11ª Região, *voluntariamente*, não possa se orientar pelo referido normativo. Assim, caso seja de seu interesse adotar as regras ali estabelecidas ele poderá socorrer-se de suas disposições. Se, entretanto, optar por não perfilhar tais orientações nem por isso poderá ser censurado por essa iniciativa. Tudo se resolverá, portanto, no plano discricionário do TRT – 11ª Região.

No contato mantido com a SOF verificamos que esta, observando os prazos estabelecidos pela CCONT para o encerramento do exercício, encaminha mensagem eletrônica ao TRT – 11ª Região via SIAFI. O procedimento é similar àquele adotado no Executivo Federal pelas unidades setoriais de contabilidade.

De posse dessa comunicação o TRT – 11ª procede, então, à escolha dos empenhos que deseja ver inscritos em Restos a Pagar não Processados. Concluído o processo de escolha, a relação é encaminhada à SOF, a fim de que esta proceda à inscrição. Aqui, uma particularidade importante.

Ao contrário das setoriais de contabilidade do MCT e do MS, e por força da autonomia administrativa das unidades integrantes do Poder Judiciário, não existe recusa da SOF em inscrever os empenhos propostos. Esse seu comportamento decorre também da ausência de legislação específica na Justiça do Trabalho disciplinando o processo de escolha. Do contrário, a SOF poderia e deveria intervir. Mas essa sua intervenção seria mais por fazer prevalecer a legislação disciplinadora do que propriamente por razões hierárquicas, já que por força do Texto Constitucional inexistente hierarquia administrativa entre os Tribunais Regionais do Trabalho; e entre estes e o TST. Apenas no plano jurídico os primeiros sucumbem às decisões proferidas pelo último ante ao Princípio do Duplo Grau de Jurisdição. No plano administrativo, ao contrário, todas as unidades se equivalem. A coordenação realizada pela SOF é tão-somente justificada por razões logísticas já que sua localização institucional e geográfica a credenciam a assumir tal papel. Nada mais que isso.

Com a criação do Conselho Superior da Justiça do Trabalho a partir da EC nº 45/04, cuja competência cinge-se à supervisão administrativa, orçamentária, financeira e patrimonial da Justiça do Trabalho, espera-se que ocorra maior disciplinamento dos procedimentos atinentes à inscrição dos Restos a Pagar não Processados, mediante o estabelecimento de critérios mais objetivos no processo de sua escolha.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nada obstante tratar-se de uma mesma esfera governamental, restou evidenciado que as unidades gestoras pertencentes à Justiça do Trabalho - uma das subdivisões do Judiciário Federal - podem adotar critérios diversos daqueles observados pelas unidades integrantes do Executivo Federal por ocasião da inscrição de empenhos em Restos a Pagar não Processados ao final de cada exercício. Vimos que o Sistema de Contabilidade Federal, concebido a partir da Lei nº 10.180/2001 e detalhado no Decreto nº 3.589/2000, muito embora fixe bases no sentido de tentar unificar os procedimentos de encerramento do exercício entre as 5.000 (cinco mil) unidades que compõem a União, não se constitui num instrumento suficientemente capaz de imprimir a unicidade desejada já que acaba por esbarrar em obstáculos intransponíveis, notadamente em relação às unidades pertencentes aos demais Poderes da República. Essa situação foi explicitada ao compararmos os comportamentos do TRT-11ª Região, integrante da Justiça do Trabalho; e da FUNASA e INPA, unidades componentes do Executivo Federal, quanto ao tratamento por eles dispensado aos empenhos não processados no término do exercício.

O motivo primeiro dessa ausência de uniformidade reside na autonomia administrativa conferida pela Carta Constitucional a cada um dos Poderes e demais órgãos fiscalizadores, a saber, MPU e TCU. Por força disso, não há como o Executivo Federal disciplinar situações de natureza puramente administrativa e obrigar a Justiça trabalhista a sua observação.

A solução do problema passa necessariamente por um maior disciplinamento do assunto no âmbito da própria Justiça do Trabalho. Nesse sentido, a legislação hoje adotada pelo Executivo Federal poderá servir como um bom parâmetro. Mas também poderão ser incorporadas as experiências vividas pelo Judiciário Estadual onde provavelmente já exista disciplinamento do tema.

A criação do Conselho Superior da Justiça do Trabalho também traz ótimas perspectivas de solução, não apenas no tocante ao assunto ora abordado, mas

também em relação a tantos outros que, como ele, carece de um maior disciplinamento legislativo.

7 REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Coleção Saraiva de Legislação. 38ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. Decreto nº. 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências – **Diário Oficial da República Federativa do Brasil** – Brasília – Seção 1 de 24 de dezembro de 1986.

_____. Decreto nº. 3.589, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências – **Diário Oficial da República Federativa do Brasil** – Brasília – Seção 1 de 08 de setembro de 2000.

_____. Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal - **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento n. 39 de 27 de dezembro de 1967.

_____. Decreto nº. 6.007, de 29 de dezembro de 2006. Prorroga a validade dos restos a pagar inscritos no exercício de 2005 - **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, Seção I, de 29 de dezembro de 2006, edição extra.

_____. Decreto nº. 6.050, de 28 de fevereiro de 2007. Dá nova redação ao art. 1º do Decreto nº 6.007, de 29 de dezembro de 2006, que prorroga a validade dos restos a pagar inscritos no exercício de 2005 - **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, Seção I, de 28 de fevereiro de 2007, edição extra.

_____. Decreto nº. 6.137, de 28 de junho de 2007. Dá nova redação ao caput do art. 1º do Decreto nº 6.007, de 29 de dezembro de 2006, que prorroga a validade dos restos a pagar inscritos no exercício de 2005 - **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, Seção I, de 29 de junho de 2007.

_____. Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Instrução Normativa/Secretaria do Tesouro Nacional nº 05, de 06 de novembro de 1996. Dispõe sobre a aprovação do Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI - **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, Seção I, de 07 de novembro de 1996.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas,

2006.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. Contabilidade pública: uma abordagem da administração Financeira pública/Roberto Bocaccio Piscitelli...[et al.]. – 8 ed. Ver., ampliada e atualizada até maio de 2004 – São Paulo: Atlas, 2004.