



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

## 4 Gestão Financeira e Patrimonial

### 4.1 Consolidação de Balanços e Demonstrativos Financeiros e Patrimoniais

Neste capítulo, são apresentados os Balanços Financeiro e Patrimonial de 2014, bem como a Demonstração das Variações Patrimoniais. Em seguida, são abordados os principais componentes patrimoniais registrados em 31/12/2014 e, quando relevante, as movimentações ocorridas no exercício.

Vale informar que, por força de modificações de caráter nacional à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), determinadas pela STN 406/2011 (art. 7º) e atualizações sucessivas pelas Portarias STN 828/2011 e 231/2012, o exercício de 2014 marca o início da vigência de novo plano de contas da contabilidade governamental (no estado, a transição entre planos de contas ocorreu entre as datas de 31/12/2013 e 01/01/2014). Alguns reflexos dessa modificação serão objeto de comentários oportunos dentro de alguns componentes patrimoniais.

#### 4.1.1 Balanço Financeiro <sup>1</sup>

Visando ao cumprimento do art. 101 da Lei 4.320/64, e atendendo a novo formato definido pela Secretaria do Tesouro Nacional, o Estado de Pernambuco apresentou o seu Balanço Financeiro Consolidado relativo ao Exercício de 2014. A composição deste demonstrativo, apresentada de forma resumida, é a seguinte:

**Balanço Financeiro Consolidado - Resumo**  
**Exercício 2014**

Em R\$

Receita		Despesa	
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	28.631.074.987,90	DESPEZA ORÇAMENTÁRIA	29.663.840.763,45
Ordinária	25.014.077.399,06	Ordinária	23.003.771.916,48
Vinculada	6.593.023.864,69	Vinculada	6.660.068.846,97
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS	20.211.679.676,92	TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS	20.211.679.676,92
RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS	57.690.945.224,74	PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS	57.210.193.366,48
Saldo do Exercício Anterior	3.231.005.688,35	Saldo para o Exercício Seguinte	2.678.991.771,06
<b>Total</b>	<b>109.764.705.577,91</b>	<b>Total</b>	<b>109.764.705.577,91</b>

**Fonte:** Balanço Financeiro Consolidado – 2014, e-Fisco; Quadro 12 do Balanço Geral de 2014.

Deve-se mencionar, a princípio, que o novo formato do Balanço Financeiro, apresenta três alterações significativas em relação à aplicada ao exercício de 2013.

A primeira alteração vista no Balanço foi a exclusão das linhas Receita Extraorçamentária e Despesa Extraorçamentária, veiculadas no modelo anterior, embora o Balanço traga as mesmas informações, segregadas agora em dois “campos”: 1) de

<sup>1</sup> O Balanço Financeiro evidencia as receitas e despesas orçamentárias, e ainda os recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária, demonstrando seus efeitos sobre os saldos das disponibilidades provenientes do exercício anterior e os saldos que se transferem para o exercício seguinte.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

“Transferências Financeiras Recebidas” e “Transferências Financeiras Concedidas”, que demonstra toda a movimentação de ingresso e saídas financeiras inter-UG<sup>2</sup> e 2) de “Recebimentos Extraorçamentários” e “Pagamentos extraorçamentários”, que demonstra as variações dos saldos líquidos das contas do Passivo Financeiro.

A alteração traz boa contribuição ao balanço em vista de que o conceito de receitas e despesas “extraorçamentárias”, em sua essência, consiste em ingressos e desembolsos que não são de propriedade do poder público, e que apenas transitam pelos seus cofres com a expectativa de serem repassados aos respectivos credores de direito. No formato até 2013, por convenção, a movimentação financeira entre Unidades Gestoras (que se convencionou chamar de “Interferências”) culminava inserida neste grupo extraorçamentário. Estando agora destacados por nomenclatura diversa, estes repasses inter-UG dão uma informação mais bem posicionada da movimentação financeira entre as unidades.

A segunda alteração diz respeito ao nível de detalhamento dos recursos de terceiros. Anteriormente eram veiculadas os nomes de contas que integram o Passivo Financeiro (Consignações, Cauções etc). No novo formato, a movimentação líquida, a débito e a crédito, nesses grupos é sintetizada nas linhas “Recebimentos Extraorçamentários” e “Pagamentos extraorçamentários”. Esse detalhamento passa a ser visualizado apenas no demonstrativo da dívida flutuante. A maior decorrência prática dessa segunda alteração é que os valores inscritos em Restos a Pagar deixam de ser verificáveis no Balanço Financeiro e passam a sê-lo no demonstrativo da dívida flutuante<sup>3</sup>.

A maior contribuição do novo formato, no entanto, foi em relação à indicação das fontes de recursos vinculados (terceira alteração). Na coluna das receitas, foram discriminadas 18 fontes vinculadas, enquanto na coluna de despesas constam 13 fontes vinculadas. A demonstração das fontes permite o cotejo entre o que foi arrecadado no exercício para determinadas finalidades específicas e o que, ao final deste, culminou direcionado para estes fins.

Vistas tais alterações, resta evidenciado do Balanço Financeiro que o estado experimentou um resultado financeiro deficitário em R\$ 552.013.917,29, no exercício de 2014, o que é obtido a partir de dois exames: o do confronto do total de ingressos (orçamentários + extraorçamentários) com as saídas de idênticas naturezas, ou da simples comparação dos saldos de disponibilidades entre o início e o final do exercício.

Convém, todavia, tecer ressalva acerca do déficit mencionado. O resultado deficitário foi da ordem de R\$ 552 milhões porque sofreu influência de despesas processadas em 2014 que na origem deveriam ter sido vinculadas ao exercício de 2013 mas que, em vista de anulações indevidas naquele exercício culminaram novamente processadas em 2014 (deveriam ter composto os Restos a Pagar de 2013). Caso houvessem

---

<sup>2</sup> No formato anterior, os repasses financeiros recebidos e concedidos eram inseridos em meio aos grupos de Receitas e Despesas extraorçamentárias (apenas como meio encontrado de não informar duplicidades na parte orçamentária do Balanço).

<sup>3</sup> Tal informação é visualizada no demonstrativo da dívida flutuante e no balancete de verificação do estado (final de exercício), no qual se vê que foi inscrito o valor de R\$ 346.054.170,56 como Restos a Pagar processados (empenhados e liquidados, mas não pagos); por sua vez, não houve qualquer valor inscrito como Restos a Pagar não processados (empenhados, mas não liquidados nem pagos).



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

inexistido tais anulações, o resultado 2013 teria sido pior do que o ali divulgado. Todavia, de forma compensatória, o de 2014 teria sido melhor do que o apresentado.

Para melhor ilustrar o caso, cite-se o encargo patronal com FUNAFIN de competências dezembro/2013 e 13º salário/2013 de diversas Unidades Gestoras. Em vez de compor as despesas do exercício de 2013 e serem destacadas como Restos a Pagar 2013 (porque são vinculados por competência a esse exercício), culminaram sendo vinculados a 2014 e pagos como Despesas de Exercícios Anteriores<sup>4</sup> (DEA). A consequência foi de reduzir o total demonstrado em 2013 e aumentar o de 2014, de forma compensatória.

Por outro lado, ao final do exercício de 2014, o estado contabilizou como despesas do referido exercício os encargos patrimoniais junto ao FUNAFIN e ao INSS (inclusive 13º salário), dando prosseguimento ao processo de regularização. Verificado esse histórico, tem-se que em 2014 o estado arcou com despesas de 15 competências quando em 2013 haviam sido processadas apenas 11 competências<sup>5</sup>. Com isso, as despesas de 2014 culminaram impactadas como efeito compensatório da evidenciação a menor das despesas de 2013.

#### 4.1.2 Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais do exercício de 2014 é abaixo apresentada, de forma resumida:

##### Demonstração das Variações Patrimoniais - Exercício 2014 (Resumo)

Em R\$

Variações Ativas		Variações Passivas	
Impostos, Taxas e Contr. Melhoria	2.853.548.425,99	Pessoal e Encargos Sociais	1.804.744.164,83
Contribuições	461.699.914,22	Benefícios Previdenciários e Assistenciais	641.255.125,98
Exploração e venda de bens	146.416.307,67	Uso de bens, serviços e consumo de capital fixo	650.622.849,62
VPAS financeiras	105.276.037,32	VPDs financeiras	579.208.775,43
Transferências e delegações recebidas	6.862.170.484,69	Transferências e delegações concedidas	6.347.911.640,10
Valorização e ganhos com ativos e desincorporação de passivos	703.676,69	Desvalorização e perdas de ativos	2.708.868,63
Outras VPAs	58.379.207,37	Tributárias	40.097.750,27
		Outras VPDs	62.284.756,66
<b>Total das VPA</b>	<b>10.488.194.053,95</b>		<b>10.128.833.931,52</b>
Resultado Patrimonial Período			359.360.122,43
<b>Total da Demonstração</b>	<b>10.488.194.053,95</b>		<b>10.488.194.053,95</b>

Fonte: e-Fisco 2014 e Quadro 11 do Balanço Geral do Estado.

As modificações promovidas nos demonstrativos contábeis, implantadas no estado neste exercício de 2014, que decorrem de padronização nacional pela STN, apresentam-se na DVP pela ausência de segregação das causas financeiras e

<sup>4</sup> Conforme mencionado em relatório complementar de auditoria, Processo TCE 1402078-6, foram identificados (amostra de 19 Unidades Gestoras) R\$ 395,2 milhões em despesas de competência 2013 que culminaram vinculadas a 2014. Entre elas, a parcela de R\$ 178 milhões era composta de obrigações patronais junto ao FUNAFIN. Tal parcela foi recolhida em 10/01/2014 como DEA (e não como Restos a Pagar 2013), vindo a compor as despesas de 2014.

<sup>5</sup> Ao exercício de 2014 foram vinculadas todas as 13 competências de 2014 (jan a dez + 13º salário) mais as competências de dezembro/2013 + 13º salário/2013. O princípio contábil da competência impõe que as despesas pertinentes a janeiro a dezembro de cada exercício, bem como os encargos de 13º salário, sejam processadas orçamentariamente no exercício, sendo as competências que não chegaram a ser pagas inscritas em Restos a Pagar.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

extrafinanceiras que marcavam o formato anterior (linhas “resultantes da execução orçamentária” e “independentes da execução orçamentária”).

No novo formato, essa distinção de causa não é mais evidenciada, sendo discriminadas apenas as espécies de ganhos e perdas patrimoniais. A DVP confirma, assim, a sua natureza de demonstração de resultado econômico dos entes públicos. Nela são reproduzidos os ganhos e perdas patrimoniais<sup>6</sup> que para os entes públicos convencionou-se denominar de VPA e VPD, quer tenham origem financeira, quer extrafinanceira. Cotejada com o balancete de verificação de final de exercício, a DVP é a reprodução sintética dos saldos finais (em 31 de dezembro) das contas contábeis de VPA e VPD, que no eFisco estadual são identificadas pelo primeiro algarismo 4 (VPA) e 3 (VPD).

O confronto entre os ganhos e perdas patrimoniais reconhecidos no exercício produziu um resultado sob a ótica patrimonial, que no caso foi positivo em R\$ 359.360.122,43, que será refletido no comparativo entre os saldos patrimoniais existentes no início e no final do exercício.

#### **4.1.3. Balanço Patrimonial**

O Balanço Patrimonial Consolidado do Estado de Pernambuco, em 31 de dezembro de 2014, elaborado segundo a nova padronização da STN, apresenta os seguintes dados:

#### **Balanço Patrimonial Consolidado do Estado - Exercício 2014**

Em R\$

ATIVO		PASSIVO	
CONTAS	31/12/2014	CONTAS	31/12/2014
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>	<b>6.569.727.408,06</b>	<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>	<b>4.647.662.829,29</b>
Caixa e Equivalente de Caixa	2.678.991.771,06	Obrigações Trabalh, Previd e Assistenc a Pagar Curto Prazo	1.470.260.748,41
Créditos a Curto Prazo	2.869.674.629,24	Empréstimos e Financiamentos - Curto Prazo	889.348.490,57
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo	549.365.910,44	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	573.442.723,50
Investimentos e Aplicações Temporárias Curto Prazo	48.786.937,18	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	17.550.649,94
Estoques	341.340.610,11	Obrigações de Repartições a Outros Entes	89.998.869,48
VPDs Pagas Antecipadamente	81.567.550,03	Provisões a Curto Prazo	3.396.036,48
		Demais Obrigações a Curto Prazo	1.603.665.310,91

<sup>6</sup> O conceito de VPA (variação patrimonial aumentativa) existente na Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem natureza idêntica à de receita na Contabilidade Privada. Não se denomina como tal por limitação legal, vez que a lei federal 4320 (1964), quando se refere a orçamento, denomina “receita” como ingressos próprios arrecadados sob regime de caixa.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

ATIVO		PASSIVO	
<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>	<b>18.732.327.374,01</b>	<b>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b>	<b>13.550.702.817,15</b>
Ativo Realizável A Longo Prazo	5.857.287.426,93	Obrigações Trabalh, Previd e Assistenc a Pagar - Longo Prazo	447.050.332,09
Investimentos	6.522.417.807,72	Empréstimos E Financiamentos - Longo Prazo	12.456.929.762,05
Imobilizado	6.281.761.080,76	Obrigações Fiscais a Longo Prazo	16.277.812,13
Intangível	70.861.058,60	Provisões a Longo Prazo	159.159.393,66
		Demais Obrigações a Longo Prazo	471.285.517,22
		Resultado Diferido	0,00
		<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>7.103.689.135,63</b>
		Patrimônio Social e Capital Social	288.771.128,29
		Adiantamento para Futuro Aumento de Capital	77.527.302,27
		Reserva de Capital	97.757.345,08
		Reservas de Lucros	28.763.418,45
		Demais Reservas	8.640.559,29
		Resultados Acumulados	6.602.229.382,25
<b>ATIVO</b>	<b>25.302.054.782,07</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>25.302.054.782,07</b>
Ativo Financeiro	2.960.099.030,88	Passivo Financeiro	1.710.174.697,16
Ativo Permanente	22.341.955.751,19	Passivo Permanente	16.488.190.949,28
		Saldo Patrimonial	7.103.689.135,63
<b>TOTAL</b>	<b>25.302.054.782,07</b>	<b>TOTAL</b>	<b>25.302.054.782,07</b>

**Fonte:** e-Fisco; consulta efetuada em 17/03/2015 e Balanço Geral do Estado.

**Nota:** Alguns valores foram agrupados (indicados como “demais valores”).

O Balanço Patrimonial Consolidado levantado em 31/12/2014 tem por objetivo representar todos os bens e direitos (Ativo) e obrigações (Passivo) de titularidade do Estado de Pernambuco, aí incluídas as suas fundações, autarquias e suas estatais dependentes<sup>7</sup>. Não colaciona bens, direitos e obrigações das estatais não dependentes de recursos do Tesouro<sup>8</sup>, os quais se inserem nos balanços individuais específicos.

Conforme o cálculo do Superávit Financeiro (diferença entre Ativo e Passivo Financeiro) seja ainda previsto em lei, a nova estrutura do Balanço Patrimonial demonstra, em anexo, a classificação anteriormente privilegiada (que informava ativos e passivos

<sup>7</sup> Integram o Balanço Geral do Estado as contas de todas as unidades gestoras que compõem a administração direta do estado, bem como todas as fundações e autarquias, e parte das empresas públicas e sociedades de economia mista (as que dependem de recursos do Tesouro, as quais por essa razão encontram-se no orçamento fiscal do estado).

<sup>8</sup> Em 2014, permaneceram na condição de não dependentes de recursos do Tesouro: SUAPE, COMPESA, LAFEPE, CEPE, COPERGÁS e Porto do Recife. No início de 2013, a AD DIPER já havia passado a figurar nessa relação. Por outro lado, o Consórcio Grande Recife, que até o término de 2013, era estatal não dependente, passou a integrar, em 01/01/2014, o Orçamento Fiscal e compor o Balanço Geral do Estado, passando a receber recursos para custeio.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

financeiros, ao invés de circulantes) Nesse contexto, o Balanço 2014 ilustra um Superávit Financeiro<sup>9</sup> de R\$ 1,25 bilhão, conforme abaixo ilustrado:

Em R\$	
Ativo Financeiro (I)	2.960.099.030,88
Passivo Financeiro (II)	1.710.174.697,16
<b>SUPERÁVIT FINANCEIRO (I - II)</b>	<b>1.249.924.333,72</b>

Os componentes de baixa liquidez demonstrados na parte anexa do Balanço 2014 também informaram resultado positivo de R\$ 5,85 bilhões abaixo:

Em R\$	
Ativo Permanente (I)	22.341.955.751,19
Passivo Permanente (II)	16.488.190.949,28
<b>RESULTADO</b>	<b>5.853.764.801,91</b>

A soma dos dois resultados acima perfaz o Patrimônio Líquido de R\$ 7,10 milhões informado na peça de 2014.

Assim, ao compararmos o balanço de 2014 com o correspondente de 2013, vê-se que o saldo patrimonial, no novo formato do Balanço, deixou de ser negativo (ao final de 2013 estava avaliado em R\$ 28,80 bilhões) para restar demonstrado como positivo em R\$ 7,1 bilhões. Deve-se, logo, antecipar que o principal fator que promoveu tal alteração não decorre da nova estruturação do balanço, mas sim da não evidenciação do vultoso passivo previdenciário do estado (ao contrário dos balanços levantados em anos anteriores), o que será visto em item específico deste capítulo.

A análise dos principais elementos patrimoniais será adiante efetuada:

## **4.2 Principais Componentes do Ativo**

### **4.2.1 Ativo Circulante**

#### **Caixa e Equivalentes de Caixa (Disponibilidades)**

O Balanço Patrimonial do Estado - Exercício 2014 traz grupo denominado “Caixa e Equivalente de Caixa” que anteriormente era designado como Disponibilidades Financeiras, seguindo a padronização adotada pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público. O Balanço consolidado aponta que em 31/12/2014 o Poder Executivo e os órgãos do Judiciário, Legislativo e Ministério Público dispunham, em conjunto, de montantes que somavam R\$ 2.678.991.771,06, como abaixo ilustrado:

---

<sup>9</sup> Utilizado como uma das fontes de abertura de crédito adicional (no exercício seguinte), o superávit financeiro foi um conceito criado pelo art. 43, § 2º, da lei federal 4.320/64, que assim expõe: “Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.”



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

**Disponibilidades dos Poderes e Órgãos em 31/12/14**

Em R\$

<b>Órgãos/Poder</b>	<b>Valor</b>
Assembléia Legislativa	42.268.680,60
Tribunal de Contas <sup>1</sup>	68.065.646,07
Tribunal de Justiça	62.640.688,90
Ministério Público	29.437.622,58
Poder Executivo <sup>2</sup>	2.476.579.132,91
<b>Total</b>	<b>2.678.991.771,06</b>

**Fonte:** Balanços Patrimoniais das UGs 010001 (ALEPE), 020001 (TCE), 070001 (TJPE) e 320101 (MPPE), constantes do e-Fisco/2014, e Balanço Patrimonial Consolidado 2014, quadro 13 do BGE 2014.

**Nota 1:** Inclui os saldos do Fundo de Aperfeiçoamento Profissional e Reequipamento do TCE – FAPRE (Ug 020002) e Escola de Contas (Ug 820101).

**Nota 2:** Inclui os saldos do FUNAFIN (UG 590101). As disponibilidades do FUNAFIN somaram R\$ 2.695.025,53. Quando verificadas, então, as disponibilidades do Poder executivo sem o FUNAFIN, o total cai para R\$ 2.473.884.107,38.

Do valor acima atribuído ao Poder Executivo, bem como do total geral, já se encontram inseridas as disponibilidades do Consórcio de Transportes Grande Recife, que veio a ser incorporado ao Orçamento Fiscal a partir de 01/01/2014.

Das disponibilidades financeiras do Estado, o Poder Executivo concentrava, em 31/12/2014, 92,44% do total.

Parte predominante dos valores registrados nesse grupo continua sendo ilustrada como saldo de conta-corrente, embora sejam verificados diversos eventos nos quais os recursos de fato estão submetidos a aplicações financeiras (inclusive com o registro contábil dos rendimentos gerados) mas que permanecem registrados como se estivessem livres em conta corrente. Recomendável que o estado oficie as suas diversas UGs, por meio de ofício circular, no sentido de que suas respectivas setoriais contábeis passem a ilustrar as situações de segregação de fato existentes entre valores em conta-corrente e valores em aplicação financeira.

### Créditos a Curto Prazo

Uma das principais inovações da nova metodologia aplicada à Contabilidade ao Setor Público, implantada no estado a partir do exercício de 2014, é o registro dos direitos a receber (principalmente os de origem tributária). Anteriormente, em privilégio ao regime de caixa aplicado às receitas, não se registrava o fato do lançamento tributário, bem como direito a receber que lhe é decorrente. Com a prevalência, a partir de 2014, do regime de competência aos resultados (ótica patrimonial), o ganho patrimonial já passou a ser reconhecido quando do lançamento tributário. Por consequência, o direito a receber aí constituído passou a compor o Balanço Patrimonial no grupo denominado “Créditos a Curto Prazo”, o qual foi mensurado em R\$ 2,87 bilhões em 31/12/2014. Os créditos de natureza tributária representam parte significativa desse total, sendo de R\$ 1,23 bilhão a parcela informada como “Créditos Tributários a Receber” (ICMS e IPVA, principalmente) e de R\$ 1,32 bilhão os “Créditos de Transferências a Receber”.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

## 4.2.2 Ativo Não Circulante

### Dívida Ativa

O Balanço Patrimonial Consolidado apresentou, ao final do exercício, um saldo bruto da Dívida Ativa de R\$ 13,27 bilhões.

Ressalte-se que a Contabilidade do estado, atendendo a orientação antiga da Secretaria do Tesouro Nacional e a recomendação deste Tribunal, implantou no Balanço Patrimonial de 2014 provisão para créditos de liquidação duvidosa que aproxima o valor bruto de haveres reconhecido pela Contabilidade de um valor mais próximo das expectativas de realização de tais créditos (face os eventos nos quais há maiores margens de insucesso na execução desses ativos). A provisão, denominada em Balanço como “Ajuste de perdas de Crédito a Longo Prazo”, foi avaliada em R\$ 8,05 bilhões, o que ajusta o valor contábil da Dívida Ativa do estado para a ordem de R\$ 5,27 bilhões. Importante ressaltar sempre que a constituição de tal provisão não representa renúncia a direitos, mas sim prática do princípio contábil da prudência, em vista dos percentuais históricos de realização de ativos e do grau de liquidez médio dos processos de execução propostos pelo estado.

A elevação do estoque bruto da Dívida Ativa, que passou R\$ 11,76 bilhões (2013) para R\$ 13,27 bilhões em 31/12/2014, adveio predominantemente de inscrição de novos créditos tributários.

### **Composição e movimentação no exercício**

Do valor total registrado no Balanço Patrimonial em 31/12/2014 (R\$ 13,27 bilhões), predomina a Dívida Ativa Tributária (R\$ 13,03 bilhões; 98,19%), enquanto que o valor de R\$ 242,92 milhões correspondeu à parcela Não-Tributária<sup>10</sup>.

Com base em informações contábeis sintetizadas nos demonstrativos de 2014 e pormenorizadas no balancete de dezembro/2014, a Dívida Ativa apresentou a seguinte movimentação no exercício de 2014:

#### **MUTAÇÃO PATRIMONIAL DA DÍVIDA ATIVA**

		Em R\$
<b>Saldo Contábil em 31/12/2013</b>		<b>11.776.531.855,99</b>
+		<b>1.890.096.784,94</b>
	Inscrição de Dívida Ativa (conta 4.1.1.3.1.01.99)	1.556.985.713,12
	Atualização (contas 4.4.3.91.03.04 + 4.4.3.91.04.01)	333.111.071,82
(-)		<b>390.829.792,28</b>
	Recebimento de Dívida Ativa (conta 8.3.2.40.00.00)	95.694.366,08
	Cancelamento da Dívida Ativa (conta 3.6.1.71.03.04)	299.713.797,64
<b>Saldo Contábil em 31/12/2014</b>		<b>13.270.874.156,19</b>

**Fonte:** e-Fisco; balancete de verificação dez/14; Quadros 13 e 14 do Balanço Geral do Estado.

<sup>10</sup> Dados obtidos por meio do e-Fisco.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

Conforme se observa do quadro acima, as Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) aplicadas à Dívida Ativa superaram as Variações Patrimoniais Passivas (VPD) no exercício de 2014 em virtude principalmente do volume de novos créditos reconhecidos pelo estado no exercício (que contabilmente são VPAs, ou seja, ganhos patrimoniais), avaliados em R\$ 1,55 bilhão. Os recebimentos advindos da Dívida Ativa<sup>11</sup> perfizeram valor equivalente a 0,81% do saldo acumulado da Dívida Ativa (acompanhando os níveis históricos de realização desses créditos), enquanto que somente a atualização do saldo acumulado (que é uma VPA) foi cerca de três vezes superior a esse valor. Quando, por fim, considerados os cancelamentos efetuados no exercício (VPD), em R\$ 299 milhões, e somados aritmeticamente todos os eventos, tem-se a elevação do valor bruto da Dívida Ativa na proporção verificada.

Abaixo, é demonstrado o percentual de recebimento da dívida ativa no exercício de 2014 e verificado o seu comportamento histórico nos últimos exercícios.

**DÍVIDA ATIVA (RECEBIMENTO X SALDO)**

Em R\$

EXERCÍCIO	RECEBIMENTO (a)	SALDO INICIAL DO EXERCÍCIO (b)	% (a/b)
2010	68.150.236,69	10.229.155.159,75	0,67%
2011	115.610.497,64	10.479.547.140,24	1,10%
2012	80.334.747,01	10.504.391.681,16	0,76%
2013	102.130.677,30	11.027.602.681,95	0,93%
2014	95.694.366,08	11.776.531.855,99	0,81%
Saldo Inicial do Exercício de 2014		<b>13.270.874.156,19</b>	

Fonte: e-Fisco 2010/2014 (Balanço Patrimonial consolidado do estado).

O percentual de recebimento de Dívida Ativa inscrita deve ser interpretado de forma relativa, visto que muitos fatores alheios à vontade do Poder Executivo interferem nesse percentual. Todavia, contabilmente, é importante que os valores brutos espelhem o total dos débitos inscritos e que a provisão – constituída a partir do exercício de 2014 sob análise – seja acompanhada e apurada anualmente com vistas a deduzir a parcela dotada de reduzida expectativa de recebimento.

### **Investimentos**

As ações integralizadas pelo estado em suas estatais, ou subscritas e a integralizar, são evidenciadas contabilmente no grupo Investimentos, sendo de R\$ 6,47 bilhões o saldo em 31/12/2014.

<sup>11</sup> O recebimento da Dívida Ativa é fato permutativo, posto que, em contrapartida ao recebimento de valores, há uma VPD de baixa de um direito a receber.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

A principal conta contábil do grupo<sup>12</sup> é a de “Participações em empresas integralizadas” (conta 1.2.2.1.1.01.01), que estava mensurada em R\$ 5,19 bilhões ao final de 2014. Ao longo do exercício, foram identificadas parcelas integralizadas de R\$ 1,23 bilhão em quatro estatais, conforme evidenciado abaixo:

Em R\$

ESTATAL	Saldo de Investimentos em 31/12/2013	Investimentos integralizados em 2014	Saldo de Investimentos em 31/12/2014
COMPESA	2,89 bilhões	944,15 milhões	3,84 bilhões
SUAPE	999 milhões	266,00 milhões	1,26 bilhão
AD DIPER	25,76 milhões	10,10 milhões	35,86 milhões
CEPE	43,18 milhões	9,19 milhões	52,37 milhões
<b>TOTAL</b>	<b>3,96 bilhões</b>	<b>1,23 bilhão</b>	<b>5,19 bilhões</b>

Fonte: Balancete dez/2014 conta 1.2.2.1.1.01.01

Como verificado, os principais investimentos<sup>13</sup> retratados na Contabilidade estadual são decorrentes de valores integralizados na COMPESA e no Complexo Portuário de SUAPE.

### Imobilizado

O Ativo Imobilizado é composto por bens móveis e imóveis. As variações verificadas no exercício foram assim evidenciadas na Contabilidade estadual:

Em R\$

	Saldo em 31/12/13	Variações em 2014	Saldo em 31/12/2014
Bens Móveis	2,03 bilhões	0,29 bilhão	2,32 bilhões
Bens Imóveis	2,32 bilhões	1,64 bilhão	3,96 bilhões

Fonte: BP 2013 (linhas “Bens móveis”, “Bens imóveis” e “Deprec.AmortExaust Acum”), BP 2014 (linhas “Bens Móveis” e “Bens Imóveis”) e balancete dezembro/2014.

Relativamente a bens móveis, o saldo havido ao final de 2013 foi preservado, sendo os incrementos registrados em novas contas contábeis abertas no início do exercício, com destaque para as contas 1.2.3.11.01.01 (máquinas, aparelhos, equipamentos e ferramentas) e 1.2.3.11.02.01 (bens de informática), nos valores respectivos de R\$ 140

<sup>12</sup> O valor restante que compunha o grupo de Investimentos (R\$ 1,28 bilhão) era composto predominantemente de valores a integralizar no Consórcio Grande Recife e de valores já integralizados ou a integralizar na PERPART, IPA e EMPETUR.

<sup>13</sup> O conceito de investimentos é eminentemente patrimonial, não coincidindo necessariamente com o fato financeiro. Assim, o valor de R\$ 944 milhões integralizados pelo estado na COMPESA não indica que o estado aportou no exercício esse montante exato, mas sim que houve autorização por Assembleia Geral Ordinária da Companhia para aumento de capital social (cujo titular das novas ações, no caso, é o estado). Na prática, essa autorização tem ocorrido depois que o estado aporta os recursos para fins de ampliação estrutural da empresa. No caso concreto, viu-se na DMPL da COMPESA 2014 que os aportes financeiros que deram ensejo a essa integralização de R\$ 944 milhões foram provenientes de exercícios anteriores, enquanto que o valor aportado em 2014 naquela paraestatal, que somou R\$ 368 milhões, dará ensejo a novo aumento de capital em exercícios seguintes a 2014.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

milhões e R\$ 153 milhões, as quais praticamente resumem os aumentos contabilizados no exercício<sup>14</sup>.

Já no que tange a bens imóveis, semelhantemente, o valor existente em 31/12/2013 foi mantido em conta específica, sendo os gastos em obras de titularidade do estado classificados na conta 1.2.3.21.02.99 “bens imóveis obras em andamento – a classificar”, que concentrou incrementos de R\$ 1,38 bilhão, e 1.2.3.21.01.02 (edificações em geral), que verificou R\$ 292 milhões de aumentos<sup>15</sup>.

Deve-se frisar, com relação a bens imóveis, que os valores reconhecidos na Contabilidade do estado não guardam correspondência com aqueles reconhecidos no sistema mantido pela Secretaria de Administração para a quantificação e mensuração do patrimônio imobiliário do estado, denominado SISIMÓVEIS.

Recente diligência realizada pelo Departamento de Controle Estadual (DCE) deste Tribunal apurou que havia cadastrados nesse Sistema (SISIMÓVEIS), na data de 31/05/2014, 8.129 imóveis, dos quais apenas 641 possuíam valor econômico atribuído (os demais informavam zero como valor econômico). O valor atribuído ao conjunto desses 641 imóveis perfazia, àquela data, o montante de R\$ 1.076.348.515,08. Na mesma data (31/05/2014), a posição contábil do subgrupo Bens Imóveis somava R\$ 3.389.709.994,52. O valor contábil acima, quando verificado à data de 31/12/2014 (fechamento do Balanço Patrimonial 2014) havia sido elevado para R\$ 3.958.599.658,82.

Do confronto, pode-se concluir que o valor contábil atribuído a bens imóveis ainda encontrava-se desprovido de um maior suporte técnico, em vista de que a existência de um sistema que pretende produzir um inventário imobiliário do estado deveria servir de suporte ao menos para parte das contas contábeis<sup>16</sup>. Recomenda-se, portanto, a atualização dos quantitativos físico-financeiros no referido Sistema com vistas a que este sirva de suporte à informação contábil no subgrupo Bens Imóveis.

### **4.3 Principais Componentes do Passivo**

#### **4.3.1 Restos a Pagar**

Na abertura do exercício de 2014, havia um estoque de Restos a Pagar (independente do ano de inscrição) no valor de R\$ 318,75 milhões, informação esta visualizada no Balanço Patrimonial consolidado do exercício de 2013. Tal saldo, conforme apontado em relatório complementar ao exame de contas de governo 2013, estava subestimado em 31/12/2013 em vista de anulação imotivada de significativo volume de despesas ao final de 2013, as quais já que haviam transposto a fase da liquidação (que é a fase orçamentária da despesa em que é “reconhecida” a obrigação de pagar). Tal anulação foi efetuada ao final de 2013, mas gerou, para sua regularização, novo processamento das

---

<sup>14</sup> No sistema e-Fisco, o evento utilizado pelas Unidades Gestoras para o registro dessa modificação foi, em regra, o codificado como 50.1.126.

<sup>15</sup> O evento padrão utilizado para o registro foi codificado como 50.1.215.

<sup>16</sup> Além dos imóveis concluídos e sob domínio do estado, a Contabilidade também registra as incorporações em andamento (valores adicionados antes da conclusão de obras imobiliárias), valor que pode não estar sujeito a registro no SISIMÓVEIS, a depender dos critérios de aferição definidos nesse Sistema.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

mesmas despesas em 2014, empenhadas agora como “despesas de exercícios anteriores”. Os reflexos desse procedimento alcançaram o “quantum” inscrito em Restos a Pagar 2013, tendo sido verificado que estes foram subdimensionados em, no mínimo, R\$ 395,2 milhões (valor obtido após apuradas as anulações indevidas numa amostra de 19 unidades gestoras do estado, com filtro na fonte 0101 “recursos não vinculados”).

Em virtude do fato acima, algumas análises incidentes sobre Restos a Pagar/2014 – especialmente quando comparadas ao valor inscrito ao final de 2013 – devem considerar os eventos subsequentes à anulação indevida de despesa ao final de 2013 e os pagamentos de DEA ocorridos em 2014.

O valor total informado pelo estado como saldo acumulado, ou “estoque”<sup>17</sup> de Restos a Pagar, ao final de 2014 somou R\$ 376.367.448,96, sendo a parcela de R\$ 346.054.170,56 inscrita ao final de 2014. Tais valores, que anteriormente eram ilustrados respectivamente no Balanço Patrimonial (saldo acumulado de RP) e Balanço Financeiro (valor inscrito ao final do exercício) a partir de 2014, com as recentes modificações na Contabilidade Pública, passam a ser informados no Demonstrativo da Dívida Flutuante. Além desses balanços/demonstrativos contábeis, o total também é ilustrado em demonstrativo específico (o Demonstrativo de Restos a Pagar), em meio ao Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) referente ao 6º bimestre/2014. Comparado ao valor inscrito ao final de 2013 (R\$ 318,75 milhões), os Restos a Pagar 2014 experimentaram uma elevação em 8,5%. Evidentemente que o comparativo sofre novas ponderações quando acrescentado o volume de despesas indevidamente anulado antes do encerramento das contas 2013. Somente na amostra definida (despesas em 19 Unidades Gestoras cuja fonte informada foi 0101) foram identificadas anulações indevidas de R\$ 395,2 milhões ao final de 2013 (que integrariam os RP 2013 caso não procedidas tais anulações). Nessa hipótese, considerada apenas a parcela de R\$ 395,2 milhões identificada como indevidamente anulada em 2013 (que culminou paga em 2014), os Restos a Pagar 2014 experimentaram de fato redução em no mínimo 51,5%, posto que o valor que efetivamente deveria ter sido inscrito ao final de 2013 saltaria da ordem de R\$ 318,75 milhões para algo superior a R\$ 714 milhões<sup>18</sup>.

O Demonstrativo dos Restos a Pagar relativo ao exercício de 2014 evidencia os valores inscritos dos restos a pagar processados e não processados por órgão ao final de 2014 segundo ainda o critério de recurso vinculado e não vinculado. Este total é composto de duas parcelas: uma, de obrigações originadas ao longo do exercício de 2014, e outra de RP vindos de exercícios anteriores a 2014 reinscritos em 31/12/2014. Tal quadro é apresentado de forma resumida a seguir:

---

<sup>17</sup> Designamos “estoque” de Restos a Pagar como o saldo acumulado de Restos a Pagar, independente de segregação entre a parcela inscrita no exercício e as reinscrições (parcelas advindas de exercícios anteriores) efetuadas.

<sup>18</sup> Embora não tenha sido quantificado em seu total, o montante indevidamente anulado foi maior que os R\$ 395,2 milhões porque posteriormente foram verificados eventos em outras fontes (além da fonte 0101) e em outras Unidades Gestoras. Como reflexo direto, viu-se que as Despesas de Exercícios Anteriores, que em 2013 haviam se posicionado em R\$ 820 milhões, experimentaram um salto para R\$ 1,69 bilhão em 2014. Consulta efetuada ao final de maio/2015 indicou que o DEA 2015 (em aberto ainda) apresentava total até aquele mês de R\$ 866,7 milhões.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

**DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR (em resumo)**  
**Período de Referência: janeiro a dezembro/2014**

Em R\$

DESTINAÇÃO DE RECURSO	RESTOS A PAGAR			
	Liquidados e não pagos (RP Processados)		Empenhados e não liquidados (RP não Processados)	
	De Exercícios Anteriores	Do Exercício	De Exercícios Anteriores	Do Exercício
Recursos Vinculados	15.775.367,20	139.435.696,24	0,00	0,00
Rec. Ñ Vinculados	14.537.911,20	206.618.474,32	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>30.313.278,40</b>	<b>346.054.170,56</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Fonte: BGE 2014 (quadro 61); Demonstrativo Consolidado dos Restos a Pagar.

A soma dos valores da tabela acima perfaz R\$ 376.367.448,96. Percebe-se que o estado não inscreveu qualquer valor em Restos a Pagar não processados, sendo a totalidade de RP inscritos caracterizada como de RP processados (despesas empenhadas, liquidadas, e pendentes apenas de pagamento), sendo R\$ 30.313.278,40 (8,05% do total) provenientes de exercícios anteriores a 2014 (designaremos essa parcela como “resíduos de RP”) e o 91,95% restantes originados no próprio exercício.

Os valores acima, ou seja, o estoque dos Restos a Pagar na data de 31/12/2014, podem também ser sintetizados como abaixo:

**Estoque de Restos a Pagar em 31/12/2014**

Em R\$

Restos a Pagar	RP Inscrito em 2014	Resíduos de RP de anos anteriores	Saldo total em 31/12/2014
Processados	<b>346.054.170,56</b>	<b>30.313.278,40</b>	<b>376.367.448,96</b>
Ñ Processados	0,00	0,00	0,00
<b>Total</b>	<b>346.054.170,56</b>	<b>30.313.278,40</b>	<b>376.367.448,96</b>

Fonte: Balanços Patrimonial e Demonstrativo de Restos a Pagar 2014 – BGE 2014.

#### 4.3.1.1 Gestão dos Restos a Pagar no exercício

Necessário trazer os atos relativos à gestão, no exercício de 2014, que interferem no estoque de Restos a Pagar, tais como: pagamentos e cancelamentos dos Restos a Pagar inscritos em exercícios anteriores (o que ocorre entre 01/01/2014 e 31/12/2014), bem como as inscrições de RP 2014 e reinscrições de resíduos de RP (originados em exercícios anteriores), ao final do exercício de 2014, como abaixo é pormenorizado:

##### A) Pagamento de restos a pagar de exercícios anteriores (2013, 2012, 2011, 2010...)

O Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão do RREO relativo ao 6º bimestre de 2014, transcrito como quadro 45 do Balanço Geral do Estado, informa que, do estoque de Restos a Pagar existente em 31/12/2013 (independente de ano de origem),



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

foram pagos, em 2014, R\$ 279,52 milhões, sendo a totalidade originada como Restos a Pagar processados.

Consultas adicionais ao e-Fisco informam que desse total a parcela de R\$ 267,3 milhões foi originada de inscrições efetuadas em 2013, sendo o restante composto de reinscrições de Restos a Pagar, ou seja, advindo da execução orçamentária da despesa de exercícios mais antigos (2009 a 2012), conforme abaixo resumido:

Em R\$	
Ano de primeira inscrição em RP	Obrigações adimplidas em 2014
2009	609.402,70
2010	231.948,83
2011	640.213,20
2012	10.673.678,00
2013	267.367.811,95
<b>TOTAL</b>	<b>279.523.054,68</b>

Fonte: e-Fisco (conta contábil 6.3.2.20.00.00)

Vale reiterar que a anulação de despesas de R\$ 395,2 milhões efetuada antes do encerramento contábil de 2013 também reflete nessa análise. De fato, o número descrito como valor de RP pagos em 2014 teria sido bem mais elevado se o estado não houvesse anulado, ao final de 2013, parcelas significativas de despesas ali já liquidadas. Como a parte predominante dessas anulações teve como evento subsequente novos empenhos ao longo de 2014 (como Despesas de Exercícios Anteriores), que culminaram pagos em 2014, este número teria se incorporado ao total de R\$ 279,5 milhões acima informado.

#### **B) Cancelamento de restos a pagar de exercícios anteriores**

Ao longo de 2014, foram cancelados R\$ 8,92 milhões (sendo R\$ 8,78 milhões de Restos a Pagar Processados e R\$ 138 mil de Restos a Pagar não Processados), independentemente do ano de inscrição, informação essa trazida de forma sintética no Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão do RREO - 6º bimestre de 2014<sup>19</sup>. Consultas adicionais ao e-Fisco permitiram validar tal número e pormenorizar os respectivos anos de origem das obrigações canceladas em 2014:

Ano de primeira inscrição em RP	RP de vários exercícios cancelados em 2014		Total
	RP ã processados	RP Processados	
2009		249.565,93	249.565,93
2010		466.397,13	466.397,13
2011	138.472,23	717.891,92	858.375,15
2012		1.792.083,85	1.792.083,85
2013		5.550.091,65	5.550.091,65
<b>TOTAL</b>	<b>138.472,23</b>	<b>8.776.030,48</b>	<b>8.916.513,71</b>

Fonte: e-Fisco (conta contábil 6.3.2.90.00.00).

<sup>19</sup> Quadro 45 do BGE.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

A anulação de Restos a Pagar é fato corriqueiro na administração pública, e deve sempre ser efetuado quando necessário ao resguardo do interesse público. Trata-se, portanto, de anulação de compromissos cuja exigibilidade em algum momento foi afastada pela Administração. Cabe apenas observar-se que, em se tratando de Restos a Pagar processados, há implícita nessa anulação uma verificação de equívoco anterior, vez que, nesses casos (RP processados) a fase da liquidação já havia sido declarada como ocorrida oportunamente (por um agente da Administração). Ou seja, cada anulação de RP inscrito originariamente como “processado” revela um erro anterior (atesto de recebimento de bem ou tomada de serviço indevido), devendo o estado atentar suas unidades gestoras para os procedimentos de efetiva verificação de recebimento de bens e tomada de serviços antes do ato administrativo da liquidação.

### **C) Inscrição de restos a pagar do exercício**

O Decreto Estadual nº 41.196, de 27/10/2014, disciplinou os procedimentos relativos à inscrição dos Restos a Pagar. O referido decreto vetou qualquer tipo de restos a pagar não processados. Por tal razão, em 2014 não houve inscrição de RP não processados.

Como dito anteriormente, os Restos a Pagar inscritos ao final de 2014 somaram R\$ 346.054.170,56, sendo a totalidade composta por Restos a Pagar Processados (empenhados e liquidados no exercício), informação que pode ser visualizada no Demonstrativo da Dívida Flutuante do Estado.

Um indicador que pode ser utilizado na avaliação da gestão é obtido da relação entre o total dos RP inscritos frente às despesas empenhadas no exercício.

$$\frac{\text{TOTAL DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR X 100}}{\text{DESPESA EXECUTADA}} = \frac{346.054.170,56 \times 100}{29.663.840.763,45} = \mathbf{1,17\%}$$

O índice acima aponta que 98,83% das despesas de 2014 completaram integralmente no exercício o ciclo empenho-liquidação-pagamento (a gestão financeira será tão mais efetiva quanto mais aproximar-se de 100% este índice). Ou seja, para cada R\$ 100,00 empenhados ao longo do exercício de 2014, a parcela de R\$ 98,83 concluiu todo o processamento da despesa, ao contrário de outros R\$ 1,17, que culminaram sem fechar esse ciclo no exercício, restando para exercícios seguintes a sua conclusão.

Diferentemente do exercício anterior (2013), não foram identificados, quando do encerramento contábil de 2014, eventos de anulação de despesas que já haviam transposto a fase de liquidação. Os dados pertinentes a Despesas de Exercícios Anteriores sugerem que o procedimento adotado ao final de 2014 voltou a ser o aplicado em exercícios anteriores a 2013, conforme tabela abaixo:

Em R\$

<b>Exercício</b>	<b>Valor</b>
2013 (fechado)	820.921.613,23
2014 (fechado)	1.682.417.543,16
2015 (até maio)	866.710.499,41

**Fonte:** e-Fisco



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

Ou seja, o ano da anormalidade no volume de inscrição de Restos a Pagar transparece, ao menos até a competência maio/2015, ter-se limitado ao exercício de 2013. Outro indicativo que confirma isso é que não foram identificados empenhos de contribuição previdenciária do mês de dezembro/2014 sendo empenhadas em DEA 2015, diferentemente do que ocorreu entre 2013 e 2014, quando foram identificados, de forma generalizada, empenhos como DEA 2014 cuja competência era pertinente a dezembro/2013.

O total inscrito em Restos a Pagar no exercício (R\$ 346.054.170,56) é decomposto em subtotais de “recursos vinculados” e “recursos não vinculados” no Demonstrativo dos Restos a Pagar (quadro 61 do Balanço Geral do Estado) e em conta contábil de controle específica 6.2.2.92.02.01 através da qual são detalhadas todas as obrigações ali inscritas. Visualizado o e-Fisco, viu-se apenas que cinco unidades gestoras inscreveram 53,3% de todo o valor indicado como total inscrito em 31/12/2014, conforme quadro a seguir:

Em R\$			
UG	Unidade Gestora	Valor inscrito em RP	%
290301	Encargos Gerais do Estado – Recursos sob Supervisão da SEFAZ	92.994.582,82	26,87%
530401	Fundo Estadual de Saúde	43.789.392,58	12,65%
650201	Departamento de Estradas de Rodagem – DER-PE	18.287.868,01	5,28%
240101	Secretaria de Recursos Hídricos e Energéticos	15.228.143,51	4,40%
140101	Secretaria de Educação	14.135.880,31	4,08%
Outras		161.618.603,33	46,7%
<b>TOTAL</b>		<b>346.054.170,56</b>	<b>100%</b>

Fonte: e-Fisco 2014.

Assim, a Unidade Gestora 290301 (Encargos Gerais do Estado – Recursos sob supervisão da SEFAZ) foi aquela que concentrou a maior parcela de Restos a Pagar inscritos no exercício, no total de R\$ 92.994.582,82 (26,87%), sendo tal percentual elevado para 53,3% quando consideradas as cinco UGs que mais inscreveram essas obrigações.

#### **D) Reinscrição de restos a pagar de exercícios anteriores (“resíduos” de RP)**

A Demonstração Consolidada da Dívida Flutuante, constante do quadro 17 anexo ao Balanço Geral do Estado, e o sistema e-Fisco permitem verificar que, do estoque de Restos a Pagar do Estado à data de 31/12/2014 (R\$ 376.367.448,96), a parcela de R\$ 30.313.278,40 consiste de reinscrições de Restos a Pagar originados em exercícios mais antigos (2013, 2012 etc). No presente trabalho, chamaremos essas obrigações de “resíduos de RP”. Esse total, conforme visualizado em consultas adicionais ao e-Fisco, é composto por saldos remanescentes de obrigações originadas no processamento orçamentário das despesas (empenhos) desde 2010 e culmina refletindo a diferença entre o saldo acumulado (estoque) de Restos a Pagar em 31/12/2014 e os valores inscritos no exercício que tiveram



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

origem (empenho) dentro do exercício (R\$ 346 milhões). A seguir são ilustrados os respectivos anos de origem dos Restos a Pagar reinscritos ao final de 2014:

Em R\$

<b>Ano de primeira inscrição em RP</b>	<b>Obrigação remanescente em 31/12/2014</b>
2010	3.335.923,18
2011	5.177.802,53
2012	10.662.164,99
2013	11.137.387,70
<b>TOTAL</b>	<b>30.313.278,40</b>

Fonte: e-Fisco conta 6.3.2.10.00.00

#### 4.3.1.2 Inscrição de RP e comportamento dos Saldos de Resíduos de RP em 2014

Importante demonstrar o comportamento do saldo de Restos a Pagar, sobretudo no que tange aos provenientes de exercícios antigos (aqui chamados simplificados como “resíduos”). A tabela abaixo traz informações disponíveis no e-Fisco que pormenorizam os valores sintéticos existentes na Demonstração da Dívida Flutuante de 2014 do estado, no que concerne especificamente ao item Restos a Pagar:

Em R\$

<b>Restos a Pagar</b>	<b>Saldo em 31/12/2013 (a)</b>	<b>Inscrições (b)</b>	<b>Baixas</b>		<b>Saldo em 31/12/2014 (e)</b>
			<b>Pagamentos (c)</b>	<b>Cancelamentos (d)</b>	
<b>EXERCÍCIO 2009</b>					
PROCESSADOS	1.075.799,83	0,00	609.402,70	466.397,13	0,00
NÃO PROCESSADOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>EXERCÍCIO 2010</b>					
PROCESSADOS	3.817.437,94	0,00	231.948,83	249.565,93	3.335.923,18
NÃO PROCESSADOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>EXERCÍCIO 2011</b>					
PROCESSADOS	6.535.907,65	0,00	640.213,20	717.891,92	5.177.802,53
NÃO PROCESSADOS	138.472,23	0,00	0,00	138.472,23	0,00
<b>EXERCÍCIO 2012</b>					
PROCESSADOS	23.127.926,84	0,00	10.673.678,00	1.792.083,85	10.662.164,99
NÃO PROCESSADOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>EXERCÍCIO 2013</b>					
PROCESSADOS	284.055.291,30	0,00	267.367.811,95	5.550.091,65	11.137.387,70
NÃO PROCESSADOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>EXERCÍCIO 2014</b>					
PROCESSADOS	0,00	346.054.170,56	0,00	0,00	346.054.170,56
..... NÃO PROCESSADOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>318.750.835,79</b>	<b>346.054.170,56</b>	<b>279.523.054,68</b>	<b>8.914.502,71</b>	<b>376.367.448,96</b>

Fonte: Balanço Patrimonial 2013 (coluna “a”); e-Fisco: contas 6.2.2.92.02.01 (“b”), 6.3.2.20.00.00 (“c”); 6.3.2.90.00.00 (“d”); e Demonstrativo da Dívida Flutuante 2014 (coluna “e”).



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

A tabela acima corrobora que em 31/12/2014 foram reinscritos Restos a Pagar que somaram R\$ 30,4 milhões cuja origem (empenho) ocorreu em exercícios anteriores a 2014, ou seja, entre 2010 e 2013, valor que somado aos R\$ 346 milhões inscritos no exercício perfaz o saldo acumulado (estoque) de Restos a Pagar na citada data (376,4 milhões). Também informa que não remanesce nenhum valor inscrito originariamente como Restos a Pagar não processados.

O decreto de encerramento do exercício de 2014 (Decreto Estadual nº 41.196, de 27/10/2014), apesar de não se referir ao procedimento de reinscrição de Restos a Pagar de exercícios anteriores, transparece autorizá-lo, conforme depreendido da leitura do art. 7º “caput” abaixo reproduzido.

DECRETO 41.196, de 27/10/2014 (decreto de encerramento 2014)

Art. 7º As Unidades Gestoras integrantes das Administrações Direta e Indireta, inclusive Fundacional, deverão cancelar, até 29 de novembro de 2014, os Restos a Pagar indevidamente inscritos em exercícios anteriores, bem como os Restos a Pagar não processados inscritos em 2013 que não tenham sido executados em 2014. (grifo nosso).

O procedimento de reinscrever Restos a Pagar originados em exercícios anteriores foi incorporado no nível federal (União) desde 2008, ocasião em que o estado de Pernambuco também passou a implantar tal medida em suas contas.

#### 4.3.2 Dívida Fundada

A dívida fundada do Estado, já segundo as novas nomenclaturas designadas no Balanço Patrimonial<sup>20</sup>, pode ser assim sintetizada nas datas de 31/12/2013 e 31/12/2014:

			Em R\$		
ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM 31/12/2013	%	ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM 01/01/2014	%
<b>DÍVIDA FUNDADA</b>	<b>11.227.588.602,82</b>	<b>100,00 %</b>	<b>EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS</b>	<b>13.323.513.694,58</b>	<b>100,00 %</b>
<b>Contratual Interna</b>	<b>7.479.191.678,08</b>	<b>66,61 %</b>	<b>Dív. Contratual Interna</b>	<b>8.333.640.120,29</b>	<b>62,55 %</b>
			Internos (Curto Prazo)	768.836.325,60	5,77%
			Internos (Longo Prazo)	7.564.803.794,69	56,78%
<b>Contratual Externa</b>	<b>3.748.396.924,74</b>	<b>33,39 %</b>	<b>Dív. Contratual Externa</b>	<b>4.989.873.574,29</b>	<b>37,45 %</b>
			Externos (Curto Prazo)	115.736.358,51	0,87%
			Externos (Longo Prazo)	4.874.137.215,78	36,58%

Fonte: Quadro 13 dos Balanços Gerais do Estado 2013 e 2014 (BP Consolidado) + balancete e-Fisco.

<sup>20</sup> A dívida fundada também é comumente designada como “dívida consolidada”, mas a divulgação das instruções de preenchimento do Demonstrativo da Dívida Consolidada, requerido pela LRF, exige inclusão no cômputo da Dívida Consolidada Bruta parcela que não compõe a Dívida Fundada contabilmente. Isso faz com que o valor ilustrado no Balanço Patrimonial como Dívida Fundada não coincida com o total de Dívida Consolidada bruta apresentado no Demonstrativo da Dívida Consolidada do último quadrimestre.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

Note-se que a modificação do Plano de Contas estadual proporcionou alteração na nomenclatura das contas, embora não seja inviável estabelecer-se uma correlação entre tais nomenclaturas. O subgrupo “Empréstimos e Financiamento” passa a comportar os saldos das dívidas de **natureza contratual** de longo prazo e de curto prazo (R\$ 13,32 bilhões) e algumas dívidas de natureza **não contratual**, referentes a REFIS, PAES, INSS e FGTS.

A variação de R\$ 2,1 bilhões entre os saldos inicial e final da Dívida Fundada acima ilustrada (10,94%) foi em sua maior parte (R\$ 1,2 bilhão) concentrada nos contratos de financiamento externos (junto a BID e BIRD), sendo de cerca de R\$ 900 milhões o acréscimo na Dívida contratual interna. Para tanto, o principal fator consistiu em captações financeiras de cerca de R\$ 1,88 bilhão (internas + externas). Também as variações cambiais da dívida externa (reflexo de desvalorização do Real frente ao dólar americano) contribuíram para a elevação. Outro fator que deve ser considerado é que a incorporação do regime de competência exigiu que o estado apropriasse não apenas o valor do principal à dívida, mas também as parcelas de juros que são apropriadas mensalmente, os quais são designados como “juros e encargos incorridos” (entenda-se “juros a pagar”). Anteriormente, eram considerados apenas o principal e as atualizações monetárias, sendo os juros reconhecidos diretamente no processamento da despesa orçamentária (empenho).

Comparativamente a exercícios anteriores, tanto a captação de recursos quanto a sua decorrente elevação da dívida sofreram desaceleração em 2014, o que é verificado quando percebido que entre janeiro de 2012 e dezembro de 2013 o estado havia captado R\$ 5,1 bilhões, o que proporcionou uma elevação de sua dívida fundada de R\$ 6,3 bilhões para R\$ 11,2 bilhões no citado interstício, enquanto que no exercício foram obtidos R\$ 1,88 bilhão.

As amortizações (que diminuem a dívida), ao longo do exercício somaram R\$ 398 milhões, tendo sido pouco superiores ao efeito das atualizações monetárias, juros e variações cambiais sobre o saldo devedor dos contratos (que aumentam a dívida), tendo estes fatores alcançado cerca de R\$ 264 milhões em 2014.

Ou seja, ainda soblevam as captações financeiras como o principal fator de aumento de dívida em 2014.

Abaixo, são oferecidas algumas considerações sobre a composição da Dívida Contratual em 31/12/2014 e, mais adiante, sobre a movimentação de seus principais componentes no exercício.

#### **4.3.2.1 Composição ao Final do Exercício**

A dívida contratual do Estado de Pernambuco, que consiste nas obrigações financeiras assumidas em razão de contratos tanto com credores internos quanto externos, registrou ao final de 2014, um total acumulado de R\$ 13,32 bilhões. Esse número corresponde à soma dos R\$ 12,46 bilhões informados no Balanço Patrimonial de 2014 como “Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo” com outros R\$ 860 milhões que compõem outra linha, a dos Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo”. Esse montante englobou a dívida contratual assumida pela administração direta, sendo vinculada em sua



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

maior parte à UG 290301 (Encargos Gerais do Estado – Recursos sob supervisão da Secretaria da Fazenda), bem como residualmente ao IRH (UG 420201) e à PERPART (UG 420801), conforme a seguir discriminado:

**Dívida Fundada em 31/12/2014 – Estado de Pernambuco**

Em R\$

Unidade Gestora	Dívida Contratual Interna de Curto Prazo (a)	Dívida Contratual Interna de Longo Prazo(b)	Dívida Contratual Externa de Curto Prazo (c)	Dívida Contratual Externa de Longo Prazo (d)	Total (a + b + c + d)
290301	700.230.216,79	7.365.480.783,46	115.736.358,51	4.874.137.215,78	<b>13.055.584.574,54</b>
420201	9.962,14	122.581.203,74	0,00	0,00	<b>122.591.165,88</b>
420801	68.596.146,67	76.741.807,49	0,00	0,00	<b>145.337.954,16</b>
	<b>768.836.325,60</b>	<b>7.564.803.794,69</b>	<b>115.736.358,51</b>	<b>4.874.137.215,78</b>	<b>13.323.513.694,58</b>

Fonte: e-Fisco 2014.

O critério de diferenciação entre curto e longo prazo, com o novo PCASP, é unicamente o prazo de exigibilidade. Assim, as parcelas de compromissos cujos vencimentos ocorrem em até um ano após o Balanço devem figurar nele como curto prazo, sendo as demais parcelas vincendas ilustradas no Longo Prazo.

O que se denota do quadro acima é que, do total do estoque da dívida contratual reconhecido ao final de 2014, 97,99% encontravam-se reconhecidos pela UG “Encargos Gerais do Estado – Recursos sob supervisão da SEFAZ” (290301), em valor nominal de R\$ 13,06 bilhões, valor composto por dívidas contraídas tanto a credores internos quanto externos. IRH e PERPART apresentavam valores residuais de 2,01% nessa composição (cerca de R\$ 268 milhões no conjunto).

Ao longo de 2014 foi identificado, como ingresso de recurso novo, ou seja, como novo contrato de financiamento, a importância de R\$ 18,7 milhões auferida entre 15/07/2014 e 11/12/2014 por meio do contrato BID 2901 Bacia do Ipojuca, o qual teve celebração ainda em 2013. Por outro lado, com a nova sistemática de contabilização (por grupos de contratos e não mais por contrato), não é visível o número de contratos de financiamento exauridos por encerramento de obrigações.

**a) Dívida Contratual Interna**

Referente à parcela identificada como Dívida Contratual Interna (longo ou curto prazo), o total devido pelo Estado de Pernambuco (administração direta ou indireta dependente do Tesouro) pode ser resumida na tabela a seguir:

**Dívida Fundada Contratual Interna em 31/12/2014**

Em R\$

Credor	Curto Prazo	Longo Prazo	Total
Caixa Econômica Federal	229.598.691,45	2.435.338.647,84	2.664.937.339,29
Banco do Brasil SA	235.777.478,46	2.735.674.202,89	2.971.451.681,35
Banco do Nordeste do Brasil (BNB)	16.812.694,95	154.993.058,19	171.805.753,14
Banco Nacional de Desenvolvimento Social (BNDES)	286.647.460,74	2.238.797.885,77	2.525.445.346,51
<b>Total</b>	<b>768.836.325,6</b>	<b>7.564.803.794,69</b>	<b>8.333.640.120,29</b>

Fonte: e-Fisco 2014 (contas contábeis 2.1.2.11.01.03, 2.1.2.51.01.03, 2.2.2.11.01.01 e 2.2.2.13.01.01).



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

Vê-se que há quatro instituições financeiras nacionais que se apresentam como credores do estado de Pernambuco, sendo que, desses, o Banco do Nordeste do Brasil tem participação de apenas 2,06%, enquanto que os 97,86% restantes são saldos devedores junto a Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal e BNDES em partes que ao final de 2014 encontravam-se bem equivalentes. O Banco do Brasil ainda figura como o maior dos credores internos do estado, sendo que praticamente toda a dívida junto a essa instituição se resume ao contrato de refinanciamento de dívidas do Estado<sup>21</sup> amparado pela Lei Federal 9.496/1997 (que no e-Fisco é individualizado como contrato 1277), o qual foi avaliado à data de 31/12/2014 em R\$ 2,65 bilhões, representando, sozinho, 31,84% de toda a Dívida contratual interna estadual.

Os contratos vigentes ante a Caixa Econômica Federal (R\$ 2,66 bilhões), por sua vez, abrangem o quantitativo mais numeroso de financiamentos dentre os relativos à dívida estadual (cerca de 90 contratos com saldo devedor ao final de 2014), pactuados, em sua maioria, por município que se apresente como beneficiário direto de programas de saneamento (programa Saneamento para Todos), abastecimento de água, energia elétrica, infraestrutura etc. O mais representativo, todavia, é o contrato denominado Recursos Proinvest Finisa (saldo contábil, ao final de 2013, de R\$ 864 milhões; nº 2842 no eFisco). Parte também significativa é remanescente da operação de recompra de ações da COMPESA ocorrida em 2009, cujo saldo devedor ao final de 2014 remontava a 359 milhões (contrato nº 2745). Em 2014, por fim, não foi identificado nenhum novo contrato com a Caixa Econômica que tivesse aporte inicial no exercício.

Os contratos cujo credor é o BNDES (R\$ 2,52 bilhões) representaram, ao final de 2014, 30,3% da dívida contratual interna. São apenas nove contratos avançados com essa instituição. Todavia, quatro deles (Procopa Arenas, BNDES Estados, PEF II e Infraestrutura de áreas portuárias) comportam mais de 80% dos valores devidos ante a referida instituição financeira.

Por fim, os contratos que têm como credor o BNB (saldo devedor total de R\$ 171 milhões; 2,06% da dívida contratual) dizem respeito aos Programas de Desenvolvimento do Turismo (Prodetur I e II).

Embora as informações acima tenham sido preservadas pela Contabilidade estadual, após a reestruturação do plano de contas em 2014, uma outra foi ali perdida. É que ao invés de manter os saldos individualizados de todos os contratos (o que, em regra, ocorre em nível de “conta corrente” ou “conta de controle”), o estado optou por agrupar diversos contratos em um único nível de controle, gerando saldos por grupos de contratos. Essa prática objetiva redução de lançamentos contábeis, sendo recomendável sua aplicação no máximo a contratos dotados de objetos genéricos e menor expressão econômica, a exemplo dos contratos do projeto Saneamento para Todos.

Contudo, foi verificado que o agrupamento de contratos não se resumiu a estes acima exemplificados, avançando sobre contratos de maior monta celebrados existentes

---

<sup>21</sup> Contempla assunção, pela União em 1997, de dívidas originariamente contraídas pelo estado proveniente de empréstimos amparados pelos Votos 162 e 175 e os contraídos junto ao Brazilian American Merchant Bank – BAMB, os recursos destinados ao saneamento do BANDEPE para sua privatização, assim como parcelas restantes decorrentes da emissão das Letras Financeiras do Tesouro Estadual – LFTPE.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

perante o BNDES e a CEF. Dessa forma, o saldo devedor de alguns contratos relevantes não fica demonstrado na contabilidade estadual de forma individualizada, a exemplo do maior contrato de financiamento mantido junto a Caixa Econômica Federal (o Proinvest Finisa).

Na sistemática vigente até 2013, esse contrato era individualizado em nível de conta corrente (era-lhe atribuído no e-Fisco um conta corrente cujo número era 2842). Com o novo PCASP, apesar de ainda ser possível atribuir-lhe essa individualidade, esse contrato foi agrupado a outros 26 contratos de financiamento mantidos junto à CEF (conta corrente 13 da conta contábil 2.2.2.11.01.01). A consequência prática disso é que é possível coletar na Contabilidade o saldo final devedor desses 27 contratos em conjunto, mas não é informada a posição individualizada de cada um desses contratos (sobretudo este, o Proinvest Finisa). Tal agregação, como assim percebido, pode prejudicar a transparência das informações da dívida fundada do estado.

Não se trata de limitação do novo PCASP. A estruturação contábil introduzida permite que sejam individualizados os saldos por contrato, tanto que para outros contratos assim foi efetuado, a exemplo do contrato de recompra de ações da COMPESA (ao qual foi atribuída uma conta corrente “12” da conta contábil 2.2.2.11.01.01).

Considerando ainda que boa parte dos 27 contratos que compõem a conta corrente “13” da conta contábil 2.2.2.11.01.01 é caracterizada por Saneamento para Todos, é recomendável que o estado desloque as informações do contrato Proinvest Finisa, atribuindo-lhe código específico, procedendo ao mesmo para outros contratos de financiamento dotados de saldos relevantes e/ou de finalidade específica.

Exemplo claro no qual o agrupamento de contratos pode prejudicar a transparência pode ser verificado nos contratos de financiamento mantidos junto ao BNDES. O estado atribuiu um único código de conta corrente (“18”) ao grupo de nove contratos de financiamento que o estado mantém junto àquela instituição financeira.

Ocorre, no caso, que cada um desses contratos tem finalidade específica e relevância econômica que ensejaria a visualização de saldos de forma apartada. A título de exemplo, veja-se que quatro desses nove contratos tinham, em 31/12/2013, saldo devedor destacado em relação aos demais, como abaixo demonstrado:

**Saldos de financiamentos junto ao BNDES por contrato (posição “2013”: exercício anterior)**

Em R\$

<b>Credor</b>	<b>Contrato (e-Fisco até 2013)</b>	<b>Objeto</b>	<b>Saldo devedor em 31/12/2013</b>
BNDES	2747	Programa Emergencial de Financiamento PEF II	315 milhões
	2751	Progr. Multissetorial de Apoio à Interior. do Desenvolvimento Sustentável de Pernambuco (BNDES Estados)	527 milhões
	2758	Programa Procopa Arenas	393 milhões
	2841	Desenvolvimento de Infraestrutura de áreas portuárias	401 milhões
	Outros (5)		422 milhões
<b>TOTAL BNDES</b>			<b>2,058 bilhões</b>

Fonte: e-Fisco



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

Da forma verificada na contabilidade estadual após o Novo PCASP, é possível visualizar que o saldo devedor desse conjunto de contratos, em 31/12/2014, àquela instituição financeira, passou a ser de R\$ 2,525 bilhões (elevação de 467 milhões no exercício), não sendo mais visível, todavia, nas suas contas de passivo (nem em contas de controle) a “posição” de saldo devedor contrato a contrato.

Necessário, assim, que o estado atribua códigos de contas-correntes próprios a contratos dotados de finalidades específicas ou que ultrapassem determinado valor devedor mínimo, individualizando-os, a exemplo do efetuado para o contrato de financiamento de recompra de ações da COMPESA.

### **b) Dívida Contratual Externa**

No que tange à Dívida Fundada Contratual de origem externa (entidades financeiras internacionais), dezessete contratos compunham a Dívida Fundada Contratual Externa no início de 2014, número esse mantido ao final de 2014, em vista da ausência de celebração de novos contratos de financiamento.

O total devido pelo Estado de Pernambuco (administração direta ou indireta dependente do Tesouro) ao longo de 2014 saltou de R\$ 3,75 bilhões para R\$ 4,99 bilhões (elevação de 33,2%), fruto de captações financeiras no exercício, variações cambiais havidas no período e do reconhecimento de juros devidos.

Ao final do exercício, o saldo da dívida fundada contratual de origem externa estava assim constituído:

Em R\$

Credor	Valor por Credor	Participação %	
		Sobre a Dívida Fundada Contratual Interna	Sobre a Dívida Fundada Total
BID	1.407.198.140,35	28,20%	10,81%
BIRD	3.570.877.715,32	71,56%	27,43%
KFW	11.797.718,62	0,24%	0,09%
<b>Total</b>	<b>4.989.873.574,29</b>	<b>100,00%</b>	<b>38,33%</b>

Fonte: e-Fisco 2014 (contas 2.2.2.2.1.01.01 + 2.1.2.21.01.03 + 2.1.2.61.01.03.).

Em valores relativos, o crescimento da dívida contratual externa foi concentrado nas relações com o BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento, visto que o saldo devedor saltou de R\$ 668 milhões em 2013 para R\$ 1,39 bilhão em 2014 (em 2012 era de R\$ 168 milhões). Por sua vez, o saldo devedor junto ao BIRD – Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento saltou de R\$ 3,07 bilhões para R\$ 3,57 bilhões ao longo de 2014.

Relativamente às captações, como adiante será pormenorizado, foi verificada uma desaceleração no ritmo de valores obtidos junto ao BID e ao BIRD frente aos exercícios anteriores. Assim é verificado quando visto que em 2013 o estado havia recebido R\$ 1,82 bilhão, enquanto que em 2014 os recursos tomados por empréstimo somaram pouco mais de R\$ 695 milhões.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

Diferentemente do aplicado à dívida contratual interna, foi atribuída codificação específica (em conta de controle) aos contratos da dívida contratual externa, o que torna possível reproduzir os saldos acumulados dos três contratos mais representativos ao final do exercício, como a seguir descrito:

Em R\$

Financiador	Contrato no e-Fisco <sup>22</sup>	Objeto	Saldo devedor (em 01/01/2013)
BIRD	35 (antigo2830)	Educação e Gestão	1,33 bilhão
	37 (antigo2852)	Development Policy Loan (DPL II)	1,29 bilhão
BID	70 (antigo2854)	PROCONFINS PE	1,10 bilhão
		Subtotal	3,76 bilhões
Outros (14)			1,23 bilhão
		<b>Total</b>	<b>4,99 bilhão</b>

**Fonte:** e-Fisco 2014 (conta contábil 2.2.2.21.01.01 + 2.1.2.61.01.03).

Além das instituições BID (junto ao qual mantinha 7 contratos) e BIRD (9 contratos), o Estado de Pernambuco ainda manteve vigente em 2014, contrato de financiamento junto à instituição financeira KFW - Kreditanstalt für Wiederaufbau (contrato celebrado em 1997), cujo saldo devedor era de R\$ 10,72 milhões ao final de 2014.

#### 4.3.2.2 Movimentação ao longo de 2014

Os fatos que modificaram o saldo da dívida contratual ao longo do exercício em análise encontram-se a seguir demonstrados, por natureza:

Em R\$

Discriminação da Dívida	Saldo em 31/12/2013	Movimentações em 2014			Saldo em 31/12/2014
		Captações	Amortizações	Atualizações Monetárias, Variações cambiais e Outros Ajustes	
<b>Contratual</b>	<b>11.227.588.602,82</b>	<b>1.886.113.311,38</b>	<b>(528.763.265,24)</b>	<b>738.575.045,62</b>	<b>13.323.513.694,58</b>
Interna (LP + CP)*	7.479.191.678,08	1.190.529.461,91	(448.156.620,10)	112.075.600,40	8.333.640.120,29
Externa (LP + CP)*	3.748.396.924,74	695.583.849,47	(80.606.645,14)	<b>626.499.445,22</b>	4.989.873.574,29

**Fonte:** e-Fisco 2013 e 2014. Os saldos iniciais foram extraídos da posição final 2013 das contas 2.2.2.12.00.00 + 2.2.2.22.00.00 + 2.1.2.31.02.00 (PCASP antigo). Já os saldos finais, das contas 2.2.2.11.01.01 + 2.2.2.21.01.01 + 2.2.2.13.01.01 + 2.1.2.11.01.03 + 2.1.2.21.01.03 + 2.1.2.51.01.03 + 2.1.2.61.01.03. Em todos os casos, foram desconsideradas parcelas que se revelaram pertencer à dívida não contratual.

**Nota:** \* LP – Longo prazo; CP – Curto prazo

O aumento do estoque da dívida contratual (18,66% quando comparados os valores nominais de 2013 e 2014) foi produto principalmente do volume de captações financeiras no exercício, mantendo tendência iniciada em 2012, embora tenha sido verificada uma redução no valor absoluto de novos ingressos, quando confrontado com o dado de 2013.

<sup>22</sup> O que se designa como “número do contrato no e-Fisco” é o número do conta-corrente que individualiza, por contrato, os saldos que compõem a conta contábil 2.2.2.21.01.01 no novo Plano de Contas estadual de Pernambuco, sendo o número antigo o conta-corrente da conta 2.2.2.22.00.00 do PCASP vigente até 2013.

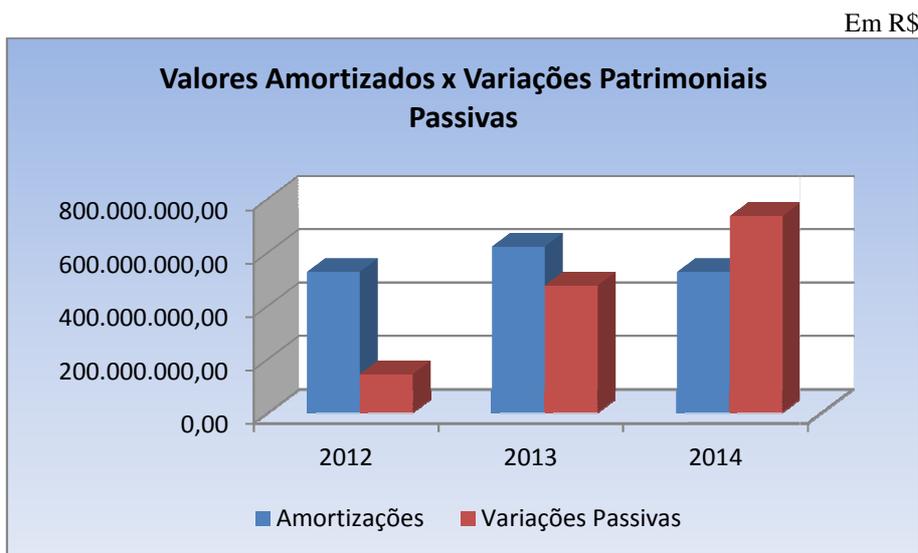


**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

O volume de amortizações do período (que diminuem a dívida), no valor de R\$ 528,7 milhões, se mostrou inferior ao volume de 2013.

Importante verificar ainda que em 2014 este total de R\$ 528,7 milhões amortizado ficou, pela primeira vez nos últimos exercícios, aquém das variações patrimoniais passivas que incidem sobre a Dívida (R\$ 738,5 milhões). O valor amortizado é relativamente constante, porque corresponde à soma das parcelas definidas no cronograma de pagamentos de todos os contratos. Já as variações patrimoniais são representadas pelos juros reconhecidos ao longo do exercício (de competência 2014) e as variações cambiais negativas, sendo essas últimas mais afetadas em cenários de desvalorização da moeda nacional frente ao dólar.

Graficamente, o comparativo entre valores amortizados (que reduzem a dívida) e variações patrimoniais passivas (que assim como as captações, aumentam a dívida) entre 2012 e 2014, pode ser assim representado:



Fonte: e-Fisco

Feita essa visualização preliminar, interessante pormenorizar os fatos que interferiram na evolução da Dívida em 2014. Os valores obtidos por meio de operações de créditos (captação de recursos) e amortizados ao longo do exercício são adiante pormenorizados.

### **Captações (Operações de Crédito)**

As receitas de operações de crédito realizadas em 2014 totalizaram **R\$ 1.886.113.311,38** (um bilhão, oitocentos e oitenta e seis milhões, cento e treze mil, trezentos e onze reais e trinta e oito centavos), decorrentes de contratos vigentes ante credores internos e externos. O valor foi 35,05% inferior ao volume captado em 2013, quando o estado havia alcançado R\$ 2,90 bilhões de receitas de financiamento (externo ou interno). As captações baseadas em contratos **internos** somaram em 2014



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

**R\$ 1.190.529.461,91** (valor 9,9% superior ao verificado em 2013) enquanto que aquelas junto ao BID ou ao BIRD (**externas**) totalizaram **R\$ 695.583.849,47** (61,8% inferior ao montante de R\$ 1,82 bilhão auferido no ano anterior).

Note-se que a captação financeira de origem externa verificada em 2014 registrou significativa redução quando comparada aos exercícios anteriores, quando vistos os valores absolutos. Mas continua avançando, em valores relativos, frente ao total devido pelo estado, cumprindo a tendência implantada nos últimos exercícios. Entre 2013 e 2014, a representatividade da dívida contratual externa subiu de 33,4% para 38,3% (ao final de 2011 era de apenas 8,6%). Embora tais empréstimos apresentem igualmente juros reduzidos quando comparados aos praticados no mercado financeiro, os contratos de origem externa, por serem pautados em moeda estrangeira, estão mais sujeitos a modificações abruptas de saldo devedor em razão de estarem sujeitos a oscilações cambiais do real frente ao dólar norte-americano.

A captação dos recursos se processou junto às seguintes instituições financeiras:

**Captações de Recursos (receitas de operações de créditos) em 2014**

ORIGEM	AGENTE FINANCIADOR	Em R\$	
		VALOR	%
Externa	BID	553.595.163,58	29,35%
	BIRD	141.988.685,89	7,53%
	<b>Total de captações externas</b>	<b>695.583.849,47</b>	<b>36,88%</b>
Interna	CEF	507.266.266,03	26,89%
	BNDES	683.263.195,88	36,23%
	<b>Total de captações internas</b>	<b>1.190.529.461,91</b>	<b>63,12%</b>
<b>TOTAL</b>		<b>1.886.113.311,38</b>	<b>100,00%</b>

**Fonte:** e-Fisco 2014 (conta contábil 6.2.1.21.00.00 “receita realizada”, com filtros nas contas correntes “21190000”, 21149900 e 21239900).

Vê-se que em 2014 as captações financeiras se concentraram em operações externas junto ao BID, CEF e BNDES, os quais mantiveram ordem de grandeza próxima à verificada em 2013. Modificação significativa foi verificada no volume de recursos captados do BIRD, os quais em 2013 haviam sido ordem de R\$ 1,33 bilhão e em 2014 foram resumidos a R\$ 141 milhões.

O e-Fisco registra que as captações de recursos por operações de crédito no exercício de 2014 foram efetuadas por sete Unidades Gestoras do Estado, sendo a parcela mais expressiva, de R\$ 1,57 bilhão (83,01% do total recebido) pela Unidade Gestora 150102 (DAFE- SEFAZ), enquanto que as UGs 110401 (Secretaria da Casa Militar), 240101 (Secretaria de Recursos Hídricos), 260101 (Secretaria de Desenvolvimento econômico), 380101 (Secretaria das Cidades), 470101 (Secretaria Extraordinária da Copa) e 530401 (FES-PE) contabilizaram os demais 16,99% dos recursos obtidos em operações de créditos. Abaixo são ilustrados os contratos através dos quais o estado de Pernambuco efetuou os maiores recebimentos em 2014:



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

**Maiores Captações financeiras, por contrato de financiamento, em 2014**

Em R\$

Contrato (*)	Instituição	Objeto	Captações em 2014
2841	BNDES	Desenvolvimento da infraestrutura portuária de SUAPE	377.773.571,79
2842	CEF	Programa Proinvest Finisa	188.819.808,70
2851	BNDES	Programa Multissetorial II BNDES	309.244.802,62
Outras			334.691.278,80
<b>Subtotal (captações internas)</b>			<b>1.190.529.461,91</b>
2854	BID	PROCONFINS (BID 3039)	447.200.000,00
Outras			248.383.849,47
<b>Subtotal (captações externas)</b>			<b>695.583.849,47</b>
<b>Total</b>			<b>1.886.113.311,38</b>

**Fonte:** e-Fisco 2014 (conta contábil 6.2.1.21.00.00, com filtro nas fontes 21190000, 21149900 e 21239900).

**Nota:** (\*) número do contrato de registro no PCASP e-Fisco até 2013.

Os quatro contratos com captação financeira mais expressiva em 2014 (2841, 2842, 2851 e 2854), quando somados, abrangeram 69,09% de toda a receita de operação de crédito auferida pelo Estado em 2014. Os 30,91% restantes foram apropriados face aos demais contratos de financiamento vigentes no exercício.

O volume de operações de crédito no exercício (R\$ 1,89 bilhão) representou montante equivalente a 10,2% da Receita Corrente Líquida auferida pelo estado em 2014, situando-se abaixo do limite máximo conferido ao estado pela Resolução do Senado Federal nº 43/2011 (dentro do limite, portanto), que é de 16% da sua Receita Corrente Líquida. No capítulo Gestão Fiscal, ver-se-á que o percentual final será inferior aos 10,20%, visto que parte dos recursos captados são deduzidos do cálculo por força do inciso IV da Resolução 43/2001 (com redação conferida pela Resolução 45/2010).

### Amortizações

As amortizações da dívida contratual<sup>23</sup> efetuadas no exercício de 2014 totalizaram **R\$ 528.763.265,24** (15,2% inferior que os R\$ 624 milhões amortizados em 2013). Deste total, a parcela de **R\$ 448.156.620,10** foi referente às amortizações da dívida interna e **R\$ 80.606.645,14** às da dívida externa. As amortizações da Dívida Interna foram efetuadas predominantemente (99,8%) pela UG 290301 (Encargos Gerais do Estado – Recursos sob supervisão da SEFAZ), sendo o restante efetuado pela UG 420801 (PERPART). Já com relação às amortizações da dívida externa, 100% delas foram efetuadas pela UG 290301 (DAFE- SEFAZ).

Dentre os R\$ 80,6 milhões amortizados frente às instituições financeiras de Direito Externo com as quais o estado mantinha dívida contratual (BID, BIRD e KFW),

<sup>23</sup> O total de amortizações empenhado pelo estado para quaisquer fins (elementos 3.4.6.90.71.01, 3.4.6.90.71.02 e 3.4.6.90.77.01) alcançou R\$ 612.171.286,59, mas parte desse total amortizou o principal financeiro de parcelamentos assumidos junto ao INSS (contribuições previdenciárias) e à Caixa Econômica (FGTS), não tendo se caracterizado como amortizações à Dívida Fundada contratual (pagamento de principal de dívidas assumidas junto a instituições financeiras), embora componham o mesmo grupo de Empréstimos e Financiamentos no Balanço Patrimonial 2014.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

foram identificadas amortizações efetuadas a nove contratos de financiamento externos. Em relação a os contratos de financiamento internos, dada a sistemática introduzida a partir de 2014 (por grupo de contratos), é possível visualizar que houve amortizações em dez grupos de contratos, mantidos junto a CEF, BNB, BNDES e BB, não sendo possível visualizar no balancete ou Razão contábil a composição dos contratos nos quais o estado efetivou amortização, dentro de tais grupos.

No que se refere às amortizações promovidas em 2014 pelo Estado, relativas à dívida contratual interna, destacam-se as seguintes, por contrato:

**Amortizações da dívida contratual interna, por instituição e grupo de contrato, em 2014**

Grupo de Contrato(*)	Codificações Anteriores	Instituição	Referência	Em R\$ Amortizações em 2014
18	1000 + 2355 + 2728 + 2747 + 2748 + 2751 + 2758 + 2841 + 2851	BNDES	Diversos objetos	211.758.517,38
42	1277	B Brasil	Lei 9.496/97, de 23/23/97 (Programa de Apoio à Reestruturação e Ajuste Fiscal dos Estados e Distrito Federal)	139.778.046,34
41	1055 + 1057 + 1058	B Brasil	Tes. Nacional Rolagem da Dívida	1.690.686,78
13	Diversos (27)	CEF	Diversos (Proinvest Finisa + 26 outros)	33.571.518,96
01	1252	CEF	PROMOFAZ	2.140.368,49
03	Diversas (62)	CEF	Diversos (62 contratos)	22.192.706,41
12	2745	CEF	Contrato de recompra das ações da COMPESA	30.216.576,49
72	1586	CEF	Ponte do Maduro	901.898,32
16	2062 + 1226	BNB	PRODETUR I	860.350,52
17	2354	BNB	PRODETUR II	5.045.950,41
<b>Total</b>				<b>448.156.620,10</b>

**Fonte:** e-Fisco, contas contábeis 6.2.2.1.3.03.00 (com filtros em 346907101 e 346907701)

**Nota:** (\*) número do contrato de registro no e-Fisco.

Perceba-se, de antemão, que o agrupamento de contratos trouxe dificuldades na visualização de informações específicas para contratos do BNDES e Caixa Econômica Federal, não trazendo nenhuma ressalva em relação aos contratos do BNB e Banco do Brasil.

As amortizações de valores junto ao BNDES, no total de R\$ 217 milhões, superaram as efetuadas junto às outras três instituições acima relacionadas. Importante frisar que as amortizações referente ao contrato 1277 (Programa de Ajuste Fiscal decorrente da lei federal 9496/1997) foram as únicas efetuadas através de documento contábil denominado DH (Documento Hábil), sendo ordinária, para tal fim, a utilização de Liquidação de Empenho e Ordem bancária.

Já com relação às amortizações referentes à dívida externa, sobre as quais o estado efetuou a individualização contábil, destacam-se as seguintes amortizações no exercício:



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

**Amortizações da dívida contratual externa (por contrato de financiamento em 2014)**

Em R\$

Contrato(*)	Instituição	Referência	Amortizações em 2014
2746	BIRD	BIRD Educação e Gestão SUAPE	34.479.183,98
1845	BID	BID PROMATA - Contrato de 05/06/02 - Lei 12.050/01	12.037.538,76
1961	BIRD	BIRD PROMETRÓPOLE - N° 4690 - BR - Contrato de 23/07/03 - Lei 12.188/02	11.011.250,00
1769	BIRD	BIRD PRORURAL II - N° 4625 - BR – Contrato de 23/07/03 - Lei 11.911/00	6.848.730,00
2213	BIRD	BIRD EDUCAÇÃO - N° 4754 - BR – Contrato de 27/06/05 - Lei 12.732/04	6.295.115,53
2468	BIRD	BIRD - Contrato 4625-1 - BR - PRORURAL II 2ª ETAPA	5.319.312,71
Outros (3)			4.615.514,16
<b>Total</b>			<b>80.606.645,14</b>

**Fonte:** e-Fisco, conta contábil 6.2.2.13.03.00, com filtro em 346907102. **Nota:** (\*) número do contrato de registro no e-Fisco.

As amortizações da Dívida Contratual externa efetuadas em 2014 foram superiores ao volume amortizado em 2013, já iniciando a curva crescente de amortizações, esperada diante do decurso de prazos de carências referentes a recursos financeiros obtidos entre 2011 e 2013, os quais se apresentaram em maior relevância que a média histórica experimentada pelo estado até então.

### Juros e Encargos

O quadro sintético trazido logo no início do item 4.3.2.2 expõe na coluna “Atualizações Monetárias, Variações Cambiais e outros ajustes” os eventos patrimoniais que interferem no saldo acumulado da dívida adicionais aos fatos principais (captações e amortizações). Sob a ótica orçamentária, o empenho necessário ao custeio financeiro para tais eventos é em sua maioria processada através da classificação orçamentária 32902100 e 32902200, e seus respectivos desdobramentos.

Os pagamentos aos credores suportados nas referidas classificações orçamentárias em 2014 totalizaram o montante de R\$ 539.373.602,45 (17,8% a mais que o montante processado em 2013), sendo 92,74% referentes à dívida interna e os 7,26% restante referentes à dívida externa. O quadro a seguir discrimina esses pagamentos.

### Juros e Encargos da Dívida Contratual Pagos em 2014

Em R\$

Discriminação	Total	%
Juros Internos	478.083.406,06	88,64%
Juros Externos	37.127.909,99	6,88%
Outros Encargos Internos	22.119.499,01	4,10%
Outros Encargos Externos	2.042.787,39	0,38%
<b>Total</b>	<b>539.373.602,45</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** e-Fisco 2014; conta 6.2.2.13.03.00, com filtros 3.3.2.90.21.01, 3.3.2.90.21.02, 3.3.2.90.22.01 e 3.3.2.90.22.02.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

Vistos os aspectos acima componentes da dívida (captações financeiras, amortizações, juros e encargos pagos), verificou-se que o estoque total da dívida contratual do Estado, teve elevação de 18,66% ao final de 2014 quando comparado a 2013, assim considerado em valores nominais, sendo de 11,52% a elevação real, obtida após descontado o índice inflacionário do exercício (utilizado o IPCA).

### **Capacidade de pagamento, conforme Senado Federal**

Relativamente à capacidade de pagamento, as despesas utilizadas com juros e encargos da dívida (R\$ 539,37 milhões) juntas àquelas empenhadas face a amortizações (R\$ 528,76 milhões) resultaram num total de R\$ 1,08 bilhão, os quais perfizeram 5,84% da RCL do estado ao final de 2014. Conforme definido pelo art. 7º, II, da Resolução 43/01 do Senado Federal, o limite máximo é de 11,5% da RCL do estado (estado se utilizou, então, de pouco mais da metade do que poderia). Portanto, o estado esteve ao final de 2014 dentro dos limites estabelecidos pelo Senado Federal.

#### **4.3.3 Omissão significativa do Balanço: saldo do Passivo Atuarial do estado**

O Balanço Patrimonial de 2014 deixou de evidenciar o passivo atuarial do estado, ao contrário do efetuado em exercícios anteriores, omissão essa carente de justificativa sustentável.

Preliminarmente, necessário distinguir os conceitos de passivo atuarial e déficit atuarial.

O Passivo Atuarial, denominado contabilmente como Provisão Matemática Previdenciária, corresponde à diferença (negativa) entre os Compromissos Previdenciários Futuros (por convenção estabelecido prazo de 75 anos) e as Receitas Esperadas no mesmo período. Já o déficit atuarial é obtido do encontro entre os ativos atuariais (bens e direitos disponíveis à garantia do regime previdenciário) menos o passivo atuarial. Ou seja, para que a contabilidade espelhe esse fato de forma transparente só há duas opções aritméticas: informar os ativos atuariais e o passivo atuarial nas colunas do Ativo e do Passivo, respectivamente, ou, alternativamente, informar a diferença entre esses dois totais. Tal diferença, quando negativa, é o que se entende por déficit atuarial.

Assim, considerando que a UG 590101 (FUNAFIN) compõe o Balanço Geral do estado e, portanto, todos os seus ativos estão compreendidos no total de ativos visualizado no Balanço Patrimonial consolidado em 31/12/2014, o que resta omitido é o Passivo Atuarial, identificável como provisão matemática previdenciária.

Tem-se, nesse contexto, que até o exercício de 2013 o passivo atuarial do estado era informado, como verificado na linha “Provisões Matemáticas Previdenciárias” constante do BP 2013 (que expunha um valor de R\$ 44.061.504.793,43). Reitere-se que esse valor era o dimensionado pelo estado de Pernambuco como o total de obrigações líquidas face a aposentadorias e pensões devidas pelo Fundo Financeiro de Aposentadorias e Pensões do Estado de Pernambuco – FUNAFIN projetadas para os 75 anos seguintes (periodicidade atualmente empregada para todas as análises atuariais de entes



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

governamentais). O referido valor (de R\$ 44,06 bilhões) já representava o item patrimonial mais relevante do Balanço do estado ao final de 2013.

Esta projeção é reavaliada anualmente por meio de Balanço Atuarial e considera cálculos atuariais para várias décadas adiante, sendo, portanto, uma obrigação de longo prazo, a qual é ainda sujeita a reestimativas quando da alteração de alíquotas previdenciárias ou de perfil do conjunto de servidores.

Em 2014, houve, como fato novo, uma modificação na forma de cálculo desse passivo no sentido de não mais aplicar taxa de rentabilidade aos valores futuros devidos quando estes não se mostrarem incorporados. Essa modificação deu causa a que o déficit atuarial do estado para os próximos 75 anos saísse da ordem de R\$ 44 bilhões para R\$ 175 bilhões. O estado se baseou, para tanto, em norma introduzida pela Portaria MPS 21, de 16/01/2013, que modificou a redação do inciso I do §3º do art. 21 da Portaria MPS 403, de 10/12/2008, abaixo sintetizada:

**Vigente a partir de 16/01/2013:**

“Art. 21. A segregação de massa será considerada implementada a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, mediante a separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes.”

§3º A avaliação atuarial que indicar a segregação de massa e as reavaliações atuariais anuais posteriores deverão apurar separadamente, sem prejuízo de outras informações solicitadas em conformidade com o art. 15 desta Portaria:

I – Para o Plano Financeiro: o resultado atuarial e as projeções atuariais de receitas e despesas avaliados a taxa referencial de 0% (zero por cento);

II – Para o Plano Previdenciário: o resultado atuarial, o plano de custeio necessário e as projeções atuariais de receitas e despesas (grifo nosso).

**Anterior (vigente entre 12/12/2008 e 15/01/2013):**

“Art. 21. A segregação de massa será considerada implementada a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, acompanhado pela separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes”.

§ 3º A avaliação atuarial que indicar a segregação da massa e as reavaliações atuariais anuais posteriores deverão apurar separadamente:

I – Para o Plano Financeiro: o resultado atuarial e as projeções atuariais de receitas e despesas.

II – Para o Plano Previdenciário: o resultado atuarial, o plano de custeio necessário e as projeções atuariais de receitas e despesas.

Assim, conforme mensurado nesta citada avaliação atuarial contratada pelo estado, entre 2015 e 2089 (próximos 75 anos, portanto), o estado terá contra si um volume de obrigações previdenciárias da ordem de R\$ 211,38 bilhões (soma das contas credoras 2.2.7.2.1.01.01 e 2.2.7.21.02.01) referente ao FUNAFIN. Parte delas está programada como receita ordinária do sistema originada dos próprios servidores e das obrigações patronais (arcadas pelo próprio ente federativo), a qual foi estimada em R\$ 35,9 bilhões. A outra parte, que de fato é a que falta para equilíbrio da conta, deve ser considerada como déficit atuarial do Sistema. Esta parte culminou avaliada em 175,5 bilhões, sendo R\$ 65,91 bilhões referente a benefícios já concedidos e R\$ 109,59 bilhões relativos a benefícios a



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

conceder. Mas, tendo inserido tais valores em meio à conta redutora “cobertura para insuficiência financeira”, o estado culminou informando à sociedade que já teria disponível – e também aportado – os valores equivalentes a este passivo futuro (que é a finalidade da linha “cobertura para déficit do sistema”). Ou seja, dada a sua funcionalidade de conta redutora, a conta “Cobertura para Insuficiência Financeira” deveria se restringir aos valores efetivamente aportados pelo estado, o que não foi verificado, no caso, para os R\$ 175,5 bilhões acima reportados.

Detalhe importante nesse contexto é que a segregação de massas ainda não foi implementada pelo estado de Pernambuco, visto que para isso não basta a edição de lei estadual, mas a efetiva separação orçamentária, financeira e contábil de recursos e obrigações. No caso concreto, a LC n° 258, de 19/12/2013, ao promover alterações na LC n° 28, de 14/06/2000, “adotou medidas necessárias à implantação do FUNAPREV”, mas de fato não proporcionou a segregação de massas financeira e previdenciária. E de fato ainda não houve a criação de unidade gestora encarregada do plano previdenciário (FUNAPREV), existindo apenas a UG 590101, encarregada do Plano Financeiro (FUNAFIN), bem como inexistente individualização orçamentária e financeira do plano previdenciário. Essa ausência de implantação efetiva do FUNAPREV ao final de 2014 é corroborada em ofício 204/2015, de 27/04/2015, expedido pelo Gabinete da Presidência do FUNAPE (fundação incumbida da gestão dos fundos financeiro e previdenciário estaduais), no qual a diretora presidente expõe que “a hipótese de reposição de massa para o fundo financeiro deixou de ser adotada com a proximidade da implementação do FUNAPREV”.

Portanto, o tamanho contábil do passivo previdenciário do estado é algo ainda controverso, vez que as regras definidas pelo MPS quanto à adoção de taxa referencial, ou de desconto, de 0% a.a. (não mais admitidas taxas de 6% a.a.) são válidas para o Plano Financeiro **a partir da efetiva segregação de massas financeira e previdenciária.**

Essa questão (do tamanho presente da dívida) é perfeitamente separável de outra: a da sua necessidade de evidenciação no Balanço. Esta ausência de evidenciação não nos parece ter sido justificada, apesar de formalmente solicitado.

E de fato os valores mensurados como déficits atuariais deixaram de ser demonstrados no Balanço Patrimonial a partir desse exercício de 2014. E assim o foram porque foram indevidamente incluídos em contas contábeis redutoras do passivo na contabilidade estadual. Tal pormenorização encontra-se disponível no balancete de verificação de dezembro/2014, que assim expõe:

Em R\$

Conta		Saldo em 31/12/2014 (D/C)	
2.2.7.2.1.01.01	Aposentadoria / Pensões / Outros benefícios Concedidos do Plano Financeiro do RPPS		68.156.056.659,49 (C)
2.2.7.2.1.01.03	(Contribuições do Inativo para o Plano Financeiro do RPPS)	1.497.427.659,05 (D)	
2.2.7.2.1.01.04	(Contribuições do Pensionista para o Plano Financeiro do RPPS)	750.173.184,55 (D)	
<b>2.2.7.2.1.01.07</b>	<b>(Cobertura Para Insuficiência Financeira do Plano Financeiro do RPPS)</b>	<b>65.908.455.815,89 (D)</b>	



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

<b>Conta</b>		<b>Saldo em 31/12/2014 (D/C)</b>	
2.2.7.2.1.02.01	Aposentadoria / Pensões / Outros benefícios A Conceder do Plano Financeiro do RPPS		143.220.557.708,40 (C)
2.2.7.2.1.02.02	(Contribuições do Ente para o Plano Financeiro do RPPS)	18.308.208.435,46 (D)	
2.2.7.2.1.02.03	(Contribuições do Ativo para o Plano Financeiro do RPPS)	13.763.611.425,17 (D)	
2.2.7.2.1.02.04	(Compensação Previdenciária do Plano Financeiro do RPPS)	1.560.710.439,62 (D)	
<b>2.2.7.2.1.02.06</b>	<b>(Cobertura Para Insuficiência Financeira do Plano Financeiro do RPPS)</b>	<b>109.588.027.408,15 (D)</b>	

Fonte: e-Fisco balancete de verificação 31/12/2014.

Colocamos em destaque as contas sobre as quais incide nossa crítica. Os valores de R\$ 65.908.455.815,89 e R\$ 109.588.027.408,15 são os que, somados, representam o novo tamanho do passivo atuarial do estado de R\$ 175,5 bilhões e culminaram lançados em contas redutoras (zerando o saldo contábil da dívida) quando deveriam ser evidenciados no Balanço como o efetivo saldo da dívida. Logo, inadequado o lançamento<sup>24</sup> que promoveu essa classificação, posto que teve por efeito prático ocultar o saldo da dívida previdenciária do estado no Balanço de 2014.

Para tanto, necessário explicitar a finalidade de contas contábeis redutoras.

A aplicação pela contabilidade de contas redutoras ao Ativo ou ao Passivo se justifica quando necessário demonstrar-se saldos brutos de um determinado componente patrimonial e as deduções a este aplicáveis, o que possibilita ilustrar ao final o valor líquido deste componente patrimonial.

As contas do quadro acima, como visto, pertencem ao grupo 2, que concentra todas as contas do passivo (obrigações). Em decorrência de convenção contábil, a natureza dos saldos contábeis de contas do Passivo é credora, sendo invertido (devedor) o saldo de eventuais contas redutoras. Nessa sistemática, o confronto entre valor bruto das obrigações e as parcelas redutoras, que no caso é representado pelas receitas estimadas e pelos valores efetivamente aportados pelo estado, vem a constituir o saldo líquido de obrigações (que é o que caracteriza o passivo atuarial, ou provisões matemáticas futuras). Esse valor deve restar como o saldo efetivo de obrigações, condição que o credencia a figurar no Balanço Patrimonial na coluna do Passivo. Sendo, todavia, inserido o déficit como nova parcela redutora, este saldo líquido de obrigações culmina não aparecendo no Balanço Patrimonial do estado, o que caracteriza a omissão de (relevante) componente patrimonial.

Essa omissão não está embasada em qualquer dispositivo legal ou normativo federal ou estadual. Parte de interpretação equivocada de material denominado Perguntas e Respostas Frequentes postado no sítio eletrônico do MPS, que a certa altura estabelece

<sup>24</sup> Nota de Lançamento 2014NL002630 da UG 590101 (FUNAPE) em 06/02/2015 antes do encerramento contábil do exercício financeiro de 2014 (data contábil 31/12/2014). O valor de R\$ 109.588.027.408,15 decorre da soma de R\$ 90.000.000,00 e R\$ 19.588.027.408,15 visualizados no espelho contábil daquele lançamento.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

uma hipótese na qual poderia ser reconhecido um “equacionamento de déficit atuarial”. Tal hipótese, todavia, não se enquadra na situação previdenciária do estado em 31/12/2014.

A questão também não se encontra limitada ao plano estadual. Recentemente, ganhou repercussão nacional o fato de que a União opta por não ilustrar o seu passivo previdenciário em seu balanço geral. O estado de Pernambuco, conforme verificado, se filiou a esse procedimento a partir desse exercício de 2014 (até 2013 evidenciava seu passivo atuarial normalmente em Balanço, conforme definido pela legislação).

Verifiquemos então o que aponta a legislação.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 40, estatui que “é assegurado aos servidores titulares de cargos efetivos da União [...] regime de previdência de caráter contributivo e solidário...”. Constituição estadual de Pernambuco reproduz norma similar relativa aos servidores titulares de cargos efetivos estaduais. Os respectivos planos de previdência estão implantados tanto em nível federal quanto em estadual e produzem efeitos financeiros, consubstanciados em descontos compulsórios mensais incidentes sobre os vencimentos de seus servidores, aos percentuais de 11% (federal) e 13,5% (estado de Pernambuco) e em contribuições patronais também mensais, equivalentes ao dobro desse percentual (a União vem aplicando 22% e o estado de Pernambuco, 27%).

A LC 101/2000 (intitulada como lei de responsabilidade fiscal) adverte em seu art. 50, II, que “a despesa e a assunção de compromisso serão registrados segundo o regime de competência”. Como sabido, na Contabilidade, ao regime de competência se contrapõe a outra modalidade (regime de caixa), segundo o qual as despesas somente são reconhecidas quando verificado o efetivo dispêndio (saída financeira).

Aplicado, então, o regime contábil da competência, impõe-se que uma obrigação assumida pelo ente público gera o seguinte lançamento contábil: o reconhecimento da despesa contábil e, como contrapartida, o registro da obrigação de pagar (passivo). Esse passivo, por sua vez, será baixado por ocasião do efetivo pagamento.

Sabe-se que dentre os passivos encontram-se obrigações presentes e as provisões (valores atribuídos como obrigações em tempo presente, mas que fazem face a um compromisso financeiro iminente).

Quanto a isso, convém transcrever alguns dispositivos do art. 17 da Portaria MPS 403, de 10/12/2008, os quais ainda permanecem vigentes:

“Art. 17. As avaliações e reavaliações atuariais indicarão o valor presente dos compromissos futuros do plano de benefícios do RPPS, suas necessidades de custeio e o resultado atuarial.

§ 1º O passivo atuarial é representado pelas reservas matemáticas previdenciárias que correspondem aos compromissos líquidos do plano de benefícios.

§ 2º. *Omissis.*

§3º. As reservas matemáticas previdenciárias serão registradas no Passivo Exigível a Longo Prazo, no grupo de contas denominado Provisões Matemáticas Previdenciárias, observado o detalhamento estabelecido no Plano de Contas aplicável aos RPPS”.

Pode-se argumentar que a Portaria 403/2008 do MPS estabelece normas sobre avaliações e reavaliações atuariais, cuja aplicabilidade maior incide sobre o balanço



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

atuarial. Mas, ao dispor que “as reservas previdenciárias serão registradas no Passivo Exigível a Longo Prazo”, o §3º do art. 17 está definindo uma aplicação contábil ao *quantum* ilustrado como déficit previdenciário. E, reitere-se, tal norma não foi revogada pela Portaria MPS 21/2013 nem por norma legal ou constitucional superiores.

O próprio sítio eletrônico do Ministério da Previdência Social adverte inclusive a necessidade de contabilização da Provisão Matemática Previdenciária. Nos endereços eletrônicos [www.previdencia.gov.br/arquivos/office/3\\_110901-085547-664.doc](http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/3_110901-085547-664.doc) e <http://www.previdencia.gov.br/aceso-a-informacao-perguntas-frequentes-regime-proprio-matematicas-previdenciarias/> o referido Ministério disponibiliza quadro de Perguntas Frequentes aplicadas a Regime Próprio. A questão 18 é abaixo reproduzida:

“Por que há necessidade de contabilizar Provisão Matemática Previdenciária?

Além da transparência com a qual deve ser tratada a informação previdenciária, tanto para os participantes e beneficiários do sistema, como para o contribuinte e, enfim, para toda a sociedade que direta ou indiretamente contribui para o financiamento do sistema, devem ser obedecidas as normas legais doutrinárias da ciência contábil que obrigam que haja o registro e a evidenciação da situação patrimonial dos fundos de previdência (conjunto de bens, direitos e obrigações).

O estado de Pernambuco vinha cumprindo o comando normativo acima, optando, todavia, no encerramento contábil de 2014, a deixar de ilustrar essa obrigação por meio, como já mencionado, da utilização de conta redutora do Passivo.

Essa norma, da área previdenciária, apenas corrobora os dispositivos técnicos aplicados à Contabilidade. Dentre os princípios vigentes nessa ciência, encontra-se o da Prudência, que estabelece o registro de passivos no demonstrativo contábil apropriado (Balanço Patrimonial) já diante de razoável grau de certeza quanto a sua exigibilidade.

Todavia, como dito, os saldos finais das contas redutoras culminaram anulando integralmente os saldos finais das contas do Passivo atuarial, de modo que nenhum valor culminou transportado para o Balanço Patrimonial. O equívoco, como informado anteriormente, foi operacionalizado pela transposição do passivo atuarial para a conta redutora “cobertura para insuficiência financeira”, que deveria servir para demonstrar o valor das reservas financeiras que o estado já incorporou ao fundo previdenciário com vistas a amenizar o déficit atuarial futuro. Incorreta, portanto, a contabilização efetuada pelo estado, por meio da NL 2014002630 (UG 590101) em vista de que ele não dispõe, tampouco incorporou a qualquer fundo previdenciário, a quantia identificada como déficit atuarial.

E de fato, se houvesse autorização para que o déficit fosse descarregado em conta redutora do passivo, em nenhuma circunstância o Balanço Patrimonial apresentaria esse item de obrigação (seja este avaliado em R\$ 44 bilhões, seja R\$ 175 bilhões, seja valor maior). O déficit atuarial, como obrigação decorrente de resultado que é (entre receitas e despesas previdenciárias futuras), deve compor o balanço patrimonial do ente público.

Procuramos obter do estado, o fundamento para o procedimento. Questionada a respeito, por meio do Ofício GC06 nº 06/2015, a FUNAPE (que procedeu ao lançamento), efetuou, através do Ofício nº 211/2015, apenas o encaminhamento de CI assinada pelo



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

Contador Geral do Estado, na qual este defende que o referido lançamento “proporcionará correção de significativa distorção no balanço patrimonial”. Reproduzimos abaixo excerto da referida CI no qual o mencionado contabilista justifica o procedimento:

“O procedimento contábil complementar proposto contempla o registro de uma conta redutora das Provisões Matemáticas Previdenciárias, visando o reconhecimento, no Balanço Geral de 2014, da garantia legal de assunção de responsabilidade pelas futuras insuficiências financeiras do FUNAFIN. [...] Tal procedimento encontra-se respaldado nos posicionamentos e manuais do MPAS e proporcionará correção de significativa distorção no Balanço Patrimonial Consolidado do estado. O procedimento utilizado até agora provoca significativo reflexo dessas Provisões do Estado, em função de registro, a valor presente, de projeções de pagamentos de aposentadorias, compreendendo 75 anos após a data do balanço. Dessa forma, o valor atualmente registrado representa um passivo cujo fato gerador ainda não foi realizado, e seu montante de R\$ 44,8 bilhões constitui a principal razão da inversão no patrimônio líquido do poder executivo, da ordem de R\$ 29,9 bilhões”

Necessário esclarecer a passagem final do texto.

O trecho final diz respeito à situação patrimonial do estado ao final de 2013, antes da alteração de critérios de mensuração do passivo atuarial. Ali, o passivo atuarial estava mensurado em R\$ 44 bilhões, sendo o item aritmeticamente mais relevante do Passivo do estado, que superava a totalidade dos ativos contabilizados em R\$ 29,9 bilhões.

Não identificamos a coerência lógica na argumentação de que o procedimento contábil complementar proposto visaria ao “reconhecimento de uma garantia legal de assunção de responsabilidade pelas futuras insuficiências financeiras do FUNAFIN”. O procedimento proposto pelo estado, que é caracterizado pelo descarrego do déficit em conta redutora, proporciona justamente o contrário, ao ocultar o valor final passivo. Assim, o procedimento não garante responsabilidade do estado; antes, caracteriza uma escusa a essa responsabilidade.

Ao referir-se, anteriormente, a “passivo cujo fato gerador ainda não foi realizado”, entendemos que ele está referindo-se a “benefícios previdenciários a conceder”, ou seja, situações nas quais ainda não há instalada a obrigação financeira mensal do estado. Tais situações são representadas por valores estimados de aposentadorias de servidores que estão na atividade e que em algum momento passarão a concluir todos os requisitos desta aposentadoria (o fato gerador aconteceria quando da concessão da respectiva aposentadoria).

Note-se que os “benefícios a conceder” foram avaliados em R\$ 143 bilhões brutos contra os quais há previsão de recebimento regular de R\$ 33,5 bilhões. A diferença, portanto, entre o total de obrigações previstas e de recursos programados, é de R\$ 109,5 bilhões (que caracteriza o passivo atuarial de “benefícios a conceder” apenas). Mesmo admitida a linha de argumentação acima (cujo suporte legal não é aqui confirmado), viu-se que o estado avançou além dela, vez que não se limitando aos “benefícios a conceder”, contabilizou em conta redutora, além desses R\$ 109,5 bilhões, a totalidade do déficit mensurada sobre os “benefícios concedidos” (os outros R\$ 65,9 bilhões). Se, por amor ao debate, abre-se a discussão sobre a ocorrência ou não de fato gerador em relação a



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

“benefícios a conceder”, o mesmo não deve prosperar no que tange aos “benefícios concedidos”, para os quais a obrigação financeira já existe, ocorre em tempo presente e tem periodicidade mensal.

Mas, refinado o cenário, vê-se que a tese não merece prosperar, mesmo em relação a “benefícios a conceder”. Isso porque a concessão dos benefícios de aposentadoria e pensão não representa um ato discricionário do estado. Cumpridos os requisitos pelo servidor e requerido o benefício, tem-se apenas o último ato, o “carimbo” de direito adquirido. Antes disso, porém, ao longo do período contributivo, o estado (ou seu instituto de previdência) **se apropria de obrigações** que perduram não apenas até a obtenção desse direito adquirido pelo servidor, mas sim até o seu falecimento (ainda como servidor ou já como aposentado) e de eventual pensionista. Assim, mesmo para situações nas quais o servidor ainda tem pendente algum tempo de contribuição ou de serviço (não tem ainda o direito adquirido), o ente mantenedor deve provisionar recursos (e reconhecer essa provisão em sua contabilidade) visando ao período em que terá de arcar com obrigações financeiras.

Isso porque, embora o Direito consagre que só obtém um direito adquirido o sujeito que preencha todos os requisitos necessários (entre outros, o cumprimento de determinados anos de contribuição previdenciária), é inequívoco que os entes públicos mantenedores de previdência já adquirem obrigações atuariais a partir das retenções mensais de contribuições previdenciárias de seus servidores. Frise-se que esses recursos pertencem, na origem, aos servidores, não lhes sendo oferecida, contudo, a alternativa de dispor do seu recursos. Assim, injustificável eventual entendimento pautado em que “o ente público só devesse reconhecer o passivo no momento da aposentadoria do servidor”, porque isso além de frustrar o princípio contábil da prudência, informa situação irreal à sociedade.

No nosso entendimento, o fato gerador na área previdenciária não se evidencia quando do cumprimento do último requisito à aposentadoria, pelo servidor, tampouco pela data de requerimento, mas sim, mês a mês, parceladamente, bastando para isso a confirmação de que houve contribuição previdenciária deste servidor, com a consequente justaposição da contribuição patronal. Noutras palavras: se ocorre apropriação mensal de recursos de servidores por obrigação legal (e inexistente opção do servidor de recusa à contribuição) isso por si só enseja o reconhecimento do passivo pelo estado, a título específico de provisão.

Essa conclusão é corroborada na leitura de texto publicado pelo próprio MPS em item de Perguntas Frequentes, o qual é obtido nos endereços eletrônicos [www.previdencia.gov.br/arquivos/office/3\\_110901-085547-664.doc](http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/3_110901-085547-664.doc) e <http://www.previdencia.gov.br/acesso-a-informacao-perguntas-frequentes-regime-proprio-matematicas-previdenciarias/> e é abaixo reproduzido:

“Qual a fundamentação legal quanto à contabilização da Provisão Matemática Previdenciária?

A contabilização da Provisão Matemática Previdenciária [...] encontra-se em perfeita consonância com o disposto na Norma Internacional de Contabilidade NIC nº 19. [...]



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

No caso do RPPS, desde o primeiro dia em que o segurado-servidor passa a contribuir para o seu plano de previdência, a entidade previdenciária tem o compromisso de arcar com a cobertura dos seus benefícios, ainda que na forma de compensação previdenciária. [...] Em razão de sua natureza, as provisões matemáticas previdenciárias serão classificadas contabilmente no Passivo Exigível a Longo Prazo (grupo de contas 222.50.00.00).

É bem verdade que o mesmo material de “Perguntas Frequentes” traz hipótese de situação na qual defende que **estaria equacionado o déficit atuarial**. Sem entrar no mérito se tal material tem competência para sustentar a supressão de passivos não questionados pelo estado no Balanço Patrimonial, o fato é que a hipótese nas questões 21 e 22 ali aventada (onde teria acontecido a segregação de massas) não se aplica ao estágio atual da previdência do estado de Pernambuco, visto que de fato não foram preenchidos os requisitos para a referida hipótese, quais sejam: a segregação orçamentária, patrimonial e atuarial efetiva dos Planos Financeiro e Previdenciário; e a implementação de Plano de Amortização, de prazo máximo de 35 anos.

E de fato, não há, até a presente data, um servidor do estado de Pernambuco sequer que integre o Plano Previdenciário, bem como inexistente Unidade Gestora do FUNAPREV que legitime uma eventual caracterização, pelo estado, de que segregou as massas muito menos equacionou seu déficit atuarial.

Sendo assim, deve-se concluir que ainda não houve segregação de massas no âmbito do estado de Pernambuco. A simples edição de lei (Lei complementar 258/2013) não deve, salvo melhor juízo, ser admitida como termo de início de segregação de massas. Veja que a própria lei traz na ementa que “adota medidas necessárias à implantação do FUNAPREV”, mas ainda não promove a segregação fática, o que só ocorrerá, a nosso ver, quando forem cumpridos os requisitos fáticos anteriormente citados e quando for composto o primeiro conjunto de servidores contribuintes do FUNAPREV.

Sob o ponto de vista contábil, a aplicação do procedimento efetuado pelo estado (não evidenciação do passivo atuarial em Balanço Patrimonial) somente teria respaldo se fosse reconhecido que o estado não tem obrigações financeiras presentes sobre as aposentadorias e pensões atualmente concedidas e a conceder por seu plano de previdência estadual. Até a presente data, inexistente situação concreta de ente federativo que tenha questionado essa exigibilidade (de obrigações contraídas por plano de previdência de sua alçada).

Como dito, aplica-se à situação o Princípio Contábil da Prudência, que impõe os contabilistas a registrar passivos de razoável possibilidade de efetivação.

Ademais, o posicionamento efetuado pelo estado, nos termos advogados pela sua Contadoria Geral do Estado, não está motivado numa norma específica. Note-se, quanto a isso, que o Contabilista se refere a “posicionamentos e manuais do MPAS” sem se referir em qual norma específica estaria se baseando. Até mesmo um Manual de Perguntas e Respostas Frequentes, veiculado no sítio do MPS, deveria estar referenciado por Portaria do MPS para ser reconhecido como fonte formal de Direito.

Conclui-se, portanto, que pairam duas questões perfeitamente “separáveis” sobre o valor do déficit previdenciário do estado. Uma, que versa sobre o tamanho contábil



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

da dívida; e outra, relativa à necessidade de sua evidenciação no Balanço Patrimonial. Nosso entendimento é que a primeira comporta alguma controvérsia porque depende da avaliação realizada pelo estado quanto a valor presente de obrigações financeiras futuras (e a aplicação de taxa de 0% a.a. ou de 6% a.a influem decisivamente no tamanho do valor apresentado como passivo atuarial). Todavia, em relação à segunda questão, inexistente qualquer motivação de ordem técnico-jurídica para a falta de ilustração, na peça contábil, do total acreditado pelo estado.

Assim, independentemente das razões que motivaram alteração de critérios de mensuração da dívida, definidos pelo Ministério da Previdência Social, e sua aplicabilidade no presente momento (em que a segregação de massas ainda não foi implementada no estado de Pernambuco), o valor acreditado pelo estado como “déficit atuarial” deve ser, em respeito ao Princípio contábil da prudência, ilustrado no seu balanço patrimonial consolidado, sob pena de se informar à sociedade uma situação patrimonial distorcida do que representa o seu conjunto de bens, direitos e obrigações.

Em consequência de todo o exposto, o Balanço Patrimonial, ao informar que em 31/12/2014 não remanesceria qualquer saldo líquido de obrigação atuarial do estado ante seu corpo de servidores, não guarda correspondência com a realidade patrimonial do estado na referida data.

#### **4.4 Cronograma de Ações para a Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos**

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, dar orientação e apoio à gestão patrimonial na forma da Lei de Responsabilidade Fiscal, elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, assim como proporcionar maior transparência sobre as contas públicas, estabeleceu que cada Ente da federação divulgasse, até 30 de junho de 2012, um cronograma de ações para a adoção dos procedimentos contábeis Patrimoniais e Específicos que deverão ser adotados até 2014. O estado, à ocasião, divulgou o referido cronograma junto à sua prestação de contas do exercício de 2011 (demonstrativo de atendimento à Portaria STN nº 828/2011) contendo ações e subações desdobradas.

O estado iniciou em 2013 projeto piloto de adequação da contabilização às novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público em algumas unidades gestoras do estado, pretendendo estendê-las ao restante de sua administração direta, autárquica, fundacional e estatais dependentes, já a partir de janeiro/2014. Anualmente, o estado vem publicando o estágio de implantação dessas ações.

A prestação de contas de 2014 informa a conclusão de 23 das 48 subações consignadas (não iniciadas), além de 22 iniciadas e 3 ainda não iniciadas (estas dizem respeito a implantação de subsistemas de Custos).

De forma geral, percebe-se que o estado concluiu (definiu) metodologias e sistemáticas da nova contabilização aplicadas a áreas diversas (sistemática de contabilização de receitas e despesas por competência, modelo de Contabilização do



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

FUNDEB, Dívida Ativa, Precatórios, Restos a Pagar processados etc). Das ações que se encontram em estágio intermediário (iniciada, porém ainda não concluída) ou que já foram concluídas, destacamos algumas abaixo:

<b>Subação</b>	<b>Estágio</b>
Definir modelo de contabilização das PPPs	Iniciado
Implantar contabilização das PPPs no e-Fisco	Iniciado
Definir modelo de contabilização de consórcios no e-Fisco	Iniciado
Definir sistemática para contabilização de receita pelo regime de competência	Concluído
Desenvolver sistema para o registro dos direitos por competência	Iniciado
Implantar sistema de Créditos a Receber	Iniciado
Integrar o SCR ao e-Fisco	Iniciado
Definir sistemática para contabilização das provisões da folha de pagtº	Concluído
Adequar o sistema SADRH à necessidade de provisionamento da Folha	Concluído
Desenvolver sistema para gestão do patrimônio e materiais de acordo com às NBCASP (imobilizado-móveis e imóveis e intangível)	Concluído
Definir sistemática para reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado e do ativo intangível	Concluído
Registrar os bens móveis, imóveis e intangíveis do Estado	Iniciado
Implantar sistema de gestão do patrimônio e materiais de acordo com às NBCASP	Iniciado
Integrar o sistema de gestão do patrimônio e materiais ao sistema e-Fisco	Iniciado
Definir regras para sistematização da reavaliação e do ajuste ao valor recuperável dos ativos	Iniciado
Definir regras de depreciação dos bens móveis e imóveis	Concluído
Registro de depreciação dos bens móveis e imóveis	Iniciado
Definir os critérios de amortização dos bens intangíveis	Iniciado
Registro de amortização dos bens intangíveis	Iniciado
Implantação do sistema de gestão administrativa do Estado (PE Integrado) com rotina de depreciação e amortização.	Iniciado
Implantar a 1ª e 2ª versões do SIC	Iniciado
Implantar a 3ª, 4ª e 5ª versões do SIC	Iniciado
Implantar PCASP no eFisco	Concluído
Gerar DCASP com base no PCASP	Concluído

**Fonte:** PC eletrônica do processo de Contas do Governo 2014

Nota-se que em 31/12/2014 o estado estava em curso de implementação de parte das medidas de migração para as novas sistemáticas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.