



## 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 2015, bem como a Demonstração das Variações Patrimoniais. Em seguida, são abordados os principais componentes patrimoniais registrados em 31/12/2015 e, quando relevante, as movimentações ocorridas no exercício.

Vale informar que o estado segue, desde 2014, o formato mais atual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NCASP), conforme determinação pela STN 406/2011 (art. 7º) e atualizações sucessivas pelas Portarias STN 828/2011 e 231/2012, cujo início se deu a partir do exercício de 2014.

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

Visando ao cumprimento do art. 101 da Lei 4.320/64, e atendendo ao formato definido pela Secretaria do Tesouro Nacional, o Estado de Pernambuco apresentou o seu Balanço Financeiro Consolidado relativo ao exercício de 2015. A composição deste demonstrativo, apresentada de forma resumida, é a seguinte:

#### Balanço Financeiro Consolidado - Resumo Exercício 2015

Em R\$

Receita		Despesa	
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	27.840.771.934,97	DESPEZA ORÇAMENTÁRIA	28.203.579.244,57
Ordinária	22.937.741.189,20	Ordinária	23.276.170.236,90
Vinculada	4.903.030.745,77	Vinculada	4.927.409.007,67
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS	19.407.753.307,82	TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS	19.407.753.307,82
RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS	61.799.510.381,99	PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS	61.197.092.596,77
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	2.678.991.771,06	SALDO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE	2.918.602.246,68
<b>Total</b>	<b>111.727.027.395,84</b>	<b>Total</b>	<b>111.727.027.395,84</b>

Fonte: Balanço Financeiro Consolidado – 2015, e-Fisco; Quadro 12 do Balanço Geral de 2015.

De antemão, cabe registrar a variação negativa na movimentação financeira do estado quando comparada ao ano anterior. As receitas orçamentárias acima apresentadas (R\$ 27,84 bilhões) foram 2,76% inferiores (ou R\$ 790 milhões) ao total verificado no ano anterior (2014). Isso obrigou o estado a reduzir suas despesas orçamentárias totais para R\$ 28,2 bilhões (em 2014, o estado havia contabilizado R\$ 29,66 bilhões), além do que foi verificada uma significativa elevação nos Restos a Pagar inscritos em 2015 quando comparado ao de 2014.

Vale ressaltar que a redução nas receitas totais estaduais não representou redução de arrecadação tributária. Quando são decompostas as receitas orçamentárias do

<sup>1</sup> O Balanço Financeiro evidencia as receitas e despesas orçamentárias, e ainda os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária, 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**

---

estado (notadamente na linha de “receitas vinculadas”), e comparadas com as equivalentes do exercício anterior (2014), percebe-se que a grande razão da redução nas receitas totais estaduais adveio da queda em cerca de R\$ 1,46 bilhão nas receitas de operação de crédito, as quais somaram R\$ 419 milhões em 2015 ante R\$ 1,88 bilhão em 2014. Se por um lado o estado refreou a política de tomada de recursos de terceiros, mais agressiva entre 2011 e 2014, por outro teve que contingenciar gastos gerais, inclusive em áreas de investimentos, como melhor pormenorizado no capítulo de Gestão Orçamentária. Um fator que corrobora a conclusão acima (de que a maior causa na queda está ligada ao menor ingresso de operações de crédito em 2015) consiste no fato de que, embora a arrecadação orçamentária do estado tenha sido reduzida em 2,76% entre 2014 e 2015, a sua Receita Corrente Líquida teve acréscimo em 6,35% no mesmo período, o que mostra que a queda foi concentrada em receitas de capital, mais especificamente, a espécie relativa a operações de crédito.

O formato do Balanço Financeiro de 2015 apresenta – assim como verificado em 2014 – três alterações significativas em relação à aplicada ao formato anterior (vigente até 2013), cuja explanação ainda é de boa utilidade.

As Receitas e Despesas Extraorçamentárias foram segregadas em dois “campos”: o de “Transferências Financeiras”, que demonstra toda a movimentação de ingresso e saídas financeiras inter-UG<sup>2</sup>, e o de “Recebimentos (ou Pagamentos) Extraorçamentários”, que demonstra as variações dos saldos líquidos das contas do Passivo Financeiro.

A alteração isolou, assim, os ingressos que não são de propriedade do poder público (citados agora como recebimentos extraorçamentários), e que apenas transitam pelos seus cofres com a expectativa de serem repassados aos respectivos credores de direito (quando serão pagamentos extraorçamentários). Já a movimentação financeira entre Unidades Gestoras estaduais, anteriormente tratada como “Interferências”, agora aparece destacada, a título de “transferências”, não se agregando à movimentação extraorçamentária tradicional como ocorria no formato anterior.

A segunda alteração diz respeito ao nível de detalhamento dos recursos de terceiros. Anteriormente eram veiculados 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. Todavia, em relação aos valores inscritos em Restos a Pagar, em 2015 estes voltaram a ser informados de forma destacada no Balanço Financeiro, como também o são 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). Embora não reproduzido no quadro

---

<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> Ao todo foi inscrito o valor de R\$ 968.944.058,68 como Restos a Pagar (empenhados e liquidados, mas não pagos), informação essa visualizada também no demonstrativo da dívida flutuante; 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**

acima, o Balanço Financeiro publicado decompõe o total de R\$ 4.903.030.745,77 informado na linha “receita orçamentária vinculada” (idem à despesa orçamentária vinculada, de R\$ 4.927.409.007,67). Foram discriminadas 10 fontes vinculadas na linha da receita, enquanto na coluna de despesas constam 18 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 positivo em R\$ 239.610.475,62, no exercício de 2015, 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.

O resultado positivo mencionado (R\$ 239 milhões) pode ainda ser decomposto em dois subtotais: um, orçamentário, negativo de R\$ 363 milhões e outro, extraorçamentário, positivo em R\$ 602 milhões. Ambos refletiram a queda da arrecadação própria do estado, vez que o primeiro, que resulta do comparativo entre receitas orçamentárias e despesas orçamentárias, indicou que o estado, apesar de limitar empenhos, culminou empenhando valor superior ao que apropriou como receita orçamentária no exercício, enquanto que o segundo espelhou, de forma prevalente, a diferença entre o total de Restos a Pagar inscritos ao final do exercício (R\$ 968 milhões) e o total de RP de exercícios anteriores honrados no exercício (R\$ 304 milhões).

#### 4.1.2 Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais do exercício de 2015 é abaixo apresentada, de forma resumida:

##### Demonstração das Variações Patrimoniais - Exercício 2015 (Resumo)

Em R\$

Variações Ativas		Variações Passivas	
Impostos, Taxas e Contr. Melhoria	17.113.805.234,77	Pessoal e Encargos Sociais	11.215.206.306,92
Contribuições	3.699.016.072,50	Benefícios Previdenciários e Assistenciais	4.318.180.946,62
Exploração e venda de bens	1.635.990.651,77	Uso de bens, serviços e consumo de capital fixo	4.658.998.626,42
VPAS financeiras	2.543.859.856,37	VPDs financeiras	4.253.409.405,59
Transferências e delegações recebidas	37.402.145.927,81	Transferências e delegações concedidas	36.335.081.465,27
Valorização e ganhos com ativos e desincorporação de passivos	260.776.745,32	Desvalorização e perdas de ativos	435.562.198,54
Outras VPAs	3.021.249.809,23	Tributárias	371.435.742,07
		Outras VPDs	3.356.250.794,98
<b>Total das VPA</b>	<b>65.676.844.297,77</b>		<b>64.944.125.486,41</b>
Resultado Patrimonial Período			732.718.811,36
<b>Total da Demonstração</b>	<b>65.676.844.297,77</b>		<b>65.676.844.297,77</b>

Fonte: e-Fisco 2015 e Quadro 11 do Balanço Geral do Estado.

As modificações promovidas nos demonstrativos contábeis, que decorrem de padronização nacional pela STN, apresentam-se na DVP pela ausência de segregação dos aspectos financeiros e extrafinanceiros que marcavam o formato vigente até 2013 (evidenciados nas linhas “resultantes da execução orçamentária” e “independentes da execução orçamentária”).



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

---

No novo formato, essa distinção sob o critério financeiro/não financeiro não é mais evidenciada, sendo discriminadas agora as espécies de ganhos e perdas patrimoniais, independentemente de qualquer vínculo ao momento do fato financeiro. A DVP reproduz, então, os ganhos e perdas patrimoniais que para os entes públicos convencionou-se denominar de VPA e VPD<sup>4</sup>. Cotejada com o balancete de verificação de final de exercício, a Demonstração das Variações Patrimoniais 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 3 e 4 (classe 4 para VPA e 3 para VPD).

O confronto entre os ganhos e perdas patrimoniais reconhecidos no exercício produziu um resultado, sob a ótica patrimonial, positivo em R\$ 732.718.811,36, 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, de 31 de dezembro de 2015, apresentado pelo estado em sua prestação de contas (Doc. 02, p. 247), que integra o Balanço Geral do estado, traz dados divergentes ao veiculado como “fechado” no e-Fisco.

De fato, o total das colunas de Ativo e de Passivo, na peça enviada a este Tribunal (e que consta do Balanço Geral do estado) soma R\$ 28.767.952.649,16, com Patrimônio Líquido negativo em R\$ 895.488.760,58, enquanto que a peça levantada por meio do eFisco totaliza nas mesmas colunas R\$ 30.125.460.416,85, com Patrimônio Líquido negativo em R\$ 370.986.685,54 (este última posição já era disponível na data de 14/03/2016, em exame efetuado por esta Casa). A diferença no Patrimônio Líquido entre a peça juntada à prestação de contas e a constante do eFisco é de R\$ 524.502.075,00, enquanto que a diferença entre os ativos totais é de R\$ 1.357.507.767,69 (R\$ 1,36 bilhão).

Estes ajustes extracontábeis foram justificados como meio de eliminação de saldos intraorçamentários duplicados e assim ilustrados na prestação de contas do estado:

<b>INVESTIMENTOS</b>	<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Investimentos – Permanentes Intraorçamentárias	522.216.917,00	
Imobilizado – Bens Imóveis	3.488.600,00	
Patrimônio Líquido		524.502.075,04
Passivo Circulante		1.203.441,96
	<b>525.705.517,00</b>	<b>525.705.517,00</b>

<b>REG. PRÓPRIO PREVID. SOCIAL – RPPS FUNAFIN</b>	<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Créditos a receber do RPPS	774.701.118,22	
Créditos a receber Resultantes Folha Inativos	57.101.132,47	
Encargos Patronais ao RPPS a pagar		99.123.868,32

<sup>4</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 receita para não entrar em conflito com definições em textos legislativos, vez que a lei federal 4320 (1964), ao se referir à “receita” atribui, em muitas situações, significado de “receita orçamentária”, como os 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**

Valores restituíveis ao RPPS		732.678.382,37
	<b>831.802.250,69</b>	<b>831.802.250,69</b>
<b>Total</b>	<b>1.357.507.767,69</b>	<b>1.357.507.767,69</b>

Fonte: Notas Explicativas do Balanço Geral do estado (Doc 02, pág 255)

Apesar de os ajustes acima serem tidos por normais dentro de uma prestação de contas de ente federativo (porque expurgam direitos e obrigações recíprocas de unidades orçamentárias dentro do próprio ente), entendemos que a peça ajustada deveria ser trazida no e-Fisco em alguma operacionalidade do sistema, com o rol das respectivas contas contábeis que tiveram os saldos expurgados. Como o sistema não oferece a peça trazida na prestação de contas, as diferenças verificadas somente são passíveis de uma conciliação após consulta junta à Contadoria Geral do estado ou ainda se efetuados testes aritméticos dentro dos saldos finais no balancete de verificação com vistas à sua identificação.

Entre as duas peças (a do e-Fisco e a da prestação de contas) há divergências nos saldos dos grupos de contas Ativo Circulante, Ativo Não Circulante, no Passivo Circulante e, por fim, no Patrimônio Líquido (este em R\$ 524.502.075,00), não tendo havido diferenças apenas sobre o Passivo Não Circulante.

Viu-se que as causas mais relevantes da divergência foram em “Investimentos” (que integra o Ativo Não Circulante) e em “Créditos a Curto Prazo” (que compõe o Ativo Circulante), sendo as primeiras relativas a saldos acumulados de aportes de recursos do estado em Unidades Gestoras submetidas ao Direito Privado (empresas públicas ou sociedades de economia mista), mas que são dependentes de recursos do Tesouro (por isso, já integradas ao Balanço Geral do Estado); e as segundas, relativas a direitos a receber do FUNAFIN ante valores de encargos patronais de diversas Unidades Gestoras também integrantes do Balanço Geral do Estado. Esses ajustes, assim, funcionam como expurgos que visam eliminar direitos e deveres recíprocos entre UGs do estado.

Conforme evidenciado no Quadro acima e Notas Explicativas (Doc.02, pág 255) o ajuste em Investimentos (Ativo Não Circulante) refletiu diretamente no Patrimônio Líquido, causando a diferença de R\$ 524.502.075,00 nesse grupo. Já o ajuste em “Créditos a Curto Prazo” (Ativo Circulante), que representa expurgos de direitos do FUNAFIN junto a diversas UGs do estado, é a causa principal da diferença de R\$ 831.802.250,69 no Passivo Não Circulante do estado. Dos expurgos acima não houve qualquer reflexo em contas do Ativo Não Circulante, como dito.

Os ajustes acima informados se restringem ao Balanço Geral, não avançando sobre outras peças, que coletam os resultados do exercício, tais como a DVP e outras Demonstrações de Receitas e Despesas orçamentárias, ou sobre o Balanço Financeiro.

Vista a causa, e diante do fato de que os dados passíveis de decomposição são os expostos no eFisco, optamos por reproduzir, a seguir, o Balanço Patrimonial de 31/12/2015 fornecido **por esse sistema**. Todavia, serão ressaltados os eventos de expurgo quando da análise de elementos mais importantes dos subgrupos “Investimentos” e “Créditos a Curto Prazo”.



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

**Balanco Patrimonial Consolidado do Estado - Exercício 2015**

Em R\$

ATIVO		PASSIVO	
CONTAS	31/12/2015	CONTAS	31/12/2015
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>	<b>7.070.735.152,29</b>	<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>	<b>5.632.327.604,01</b>
Caixa e Equivalente de Caixa	2.918.602.246,68	Obrigações Trabalh, Previd e Assistência a Pagar - Curto Prazo	638.715.239,47
Créditos a Curto Prazo	2.857.335.029,35	Empréstimos e Financiamentos - Curto Prazo	1.047.203.677,21
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo	659.878.327,20	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	968.814.639,95
Investimentos e Aplicações Temporárias Curto Prazo	140.533.086,16	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	133.677.797,58
Estoques	385.752.852,98	Obrigações de Repartições a Outros Entes	90.463.257,72
VPDs Pagas Antecipadamente	108.633.609,92	Provisões a Curto Prazo	967.462.037,45
		Demais Obrigações a Curto Prazo	1.785.990.954,63
<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>	<b>23.054.725.264,56</b>	<b>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b>	<b>24.864.119.498,38</b>
Ativo Realizável A Longo Prazo	6.633.039.872,01	Obrigações Trabalh, Previd e Assistenc a Pagar - Longo Prazo	468.406.619,71
Investimentos	9.356.142.307,91	Empréstimos E Financiamentos - Longo Prazo	14.726.497.024,44
Imobilizado	6.986.587.992,35	Obrigações Fiscais a Longo Prazo	13.825.877,79
Intangível	78.955.092,29	Provisões a Longo Prazo	9.125.381.306,20
		Demais Obrigações a Longo Prazo	530.008.670,24
		Resultado Diferido	0,00
		<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>-370.986.685,54</b>
		Patrimônio Social e Capital Social	357.041.502,05
		Adiantamento para Futuro Aumento de Capital	76.392.367,56
		Reserva de Capital	97.757.345,08
		Reservas de Lucros	28.763.418,45
		Demais Reservas	8.217.932,87
		Resultados Acumulados	-939.159.251,55
<b>ATIVO</b>	<b>30.125.460.416,85</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>30.125.460.416,85</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 31/12/2015 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>5</sup>. Não colaciona bens, direitos e obrigações das estatais não dependentes de

<sup>5</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).



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

---

recursos do Tesouro<sup>6</sup>, os quais se inserem nos balanços patrimoniais específicos (individuais) a cada um deles.

#### Superávit financeiro extraído do Balanço Patrimonial

Conforme o cálculo do Superávit Financeiro<sup>7</sup> a partir de dados patrimoniais seja ainda previsto em lei (diferença entre Ativo e Passivo Financeiro), o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 01/2014 e pela Portaria STN nº 700/2014, ambas datadas de 10/12/2014, ainda requerem que os entes governamentais apresentassem em seus Balanços Patrimoniais do exercício de 2015, os totais de Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes (de forma expletiva, adicional, em vista de que o novo critério de apresentação dos balanços passou a ser o de Circulante/Não Circulante, a partir de 2014). Essa conclusão pode ser obtida da leitura dos itens 4.1, 4.2.2 e 4.3.2 do referido MCASP, que indica que o Balanço Patrimonial deve apresentar o “Quadro de Ativos Financeiros e Permanentes” após o “Quadro Principal”. O Balanço Patrimonial disponibilizado pelo estado, quer no eFisco, quer na sua prestação de contas, só contempla o Quadro Principal, não ilustrando o Quadro de Ativos e Passivos Financeiros.

O referido quadro foi, contudo, disponibilizado como Quadro 13C na prestação de contas estadual (Doc 02, p. 250), e no eFisco encontra-se em outra funcionalidade apartada do Balanço Patrimonial. Reproduzimos a seguir a peça disponibilizada no eFisco:

Em R\$			
Ativo Financeiro	3.342.467.494,11	Passivo Financeiro	2.509.795.997,48
Ativo Permanente	26.782.992.922,74	Passivo Permanente	27.986.651.104,91
		Saldo Patrimonial	(370.986.685,54)
<b>TOTAL</b>	<b>30.125.460.416,85</b>	<b>TOTAL</b>	<b>30.125.460.416,85</b>

Fonte: Quadro 13C do Balanço Geral do Estado (doc. 02, p. 250)

Portanto, o cálculo do Superávit Financeiro para efeitos de fonte de abertura de crédito orçamentário no exercício seguinte foi possibilitado e é abaixo evidenciado:

Em R\$	
Ativo Financeiro (I)	3.342.467.494,11
Passivo Financeiro (II)	2.509.795.997,48
<b>SUPERÁVIT FINANCEIRO (I - II)</b>	<b>832.671.496,63</b>

O total veiculado como Ativo Financeiro deve corresponder à soma aritmética de todos os saldos das contas contábeis da classe 1 (Ativo) em 31/12/2015 que sejam dotadas do atributo “F”. Da mesma forma, o valor descrito como Passivo Financeiro deve

<sup>6</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.

<sup>7</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**

---

ser idêntico à soma de todos os saldos de contas de classe 2 (Passivo) dotados do atributo “F” na mesma data.

Ou seja, o relatório aponta que o estado, ao final de 2015, apresentava um Superávit Financeiro, para fins de fonte de abertura de créditos adicionais no ano subsequente, de R\$ 832,6 milhões.

Por sua vez, o confronto entre os componentes que no formato anterior eram apontados como “permanentes” informa um resultado negativo de R\$ 1,20 bilhão, como reproduzido abaixo:

	Em R\$
Ativo Permanente (I)	26.782.992.922,74
Passivo Permanente (II)	27.986.651.104,91
<b>RESULTADO</b>	<b>-1.203.658.182,17</b>

O cotejo entre os dois resultados acima (R\$ 1,203 bilhão negativo e R\$ 832 milhões positivo) perfaz o Patrimônio Líquido negativo de R\$ 370,98 milhões informado no Balanço Patrimonial de 2015.

#### Visão Geral

Ao compararmos o balanço de 2015 com os correspondentes em exercícios anteriores (notadamente 2013 e 2014), verificamos que o estado ainda busca a melhor mensuração do seu Passivo Não Circulante, notadamente no grupo “Provisões a Longo Prazo”, as quais contemplam o passivo atuarial do estado ante o seu corpo de servidores. Como se trata de valores que sofrem grandes distorções a depender do critério de mensuração de obrigações presentes e futuras, o Patrimônio Líquido do estado (resultado aritmético entre bens e direitos de um lado e obrigações do outro) também culminou exposto de forma bastante divergente nesses três exercícios.

As modificações estão intrínsecas ao total reconhecido pelo estado como “dívida previdenciária”. Em 2013, esse “quantum” aparecia no Balanço Patrimonial mensurado em R\$ 44 bilhões. No mesmo Balanço de 2014, o estado não ilustrou qualquer valor (item culminou tendo valor zero). Agora, em 2015, o estado mensurou esse passivo em R\$ 8,98 bilhões, que passam a compor a linha “Provisões a Longo Prazo” (ilustrada no Balanço em R\$ 9,12 bilhões). Logo, a depender do critério adotado, o total de ativos do estado (quantificado ao final de 2015 como R\$ 30,12 bilhões) se mostra suficiente ou insuficiente a cobrir o tamanho desse item de obrigação, gerando um patrimônio líquido de teor bastante discutível. Por tal razão, qualquer aferição se o Patrimônio Líquido a descoberto do estado em 31/12/2015 estava avaliado em R\$ 895 milhões (como na prestação de contas do estado) ou em R\$ 370 milhões (como na peça oferecida pelo eFisco) é pouco relevante antes que o estado dimensione adequadamente o seu passivo previdenciário.

A análise dos critérios de quantificação adotados pelo estado para esse item de obrigação será visto em item específico deste capítulo (4.3.3). Por sua vez, os demais elementos patrimoniais relevantes (ativos e passivos) serão analisados adiante.



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

---

## 4.2 Principais Componentes do Ativo

### 4.2.1 Ativo Circulante

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

O Balanço Patrimonial do Estado - Exercício 2015 traz grupo denominado “Caixa e Equivalente de Caixa” que, anteriormente a 2014, era designado como “Disponibilidades Financeiras”, seguindo a padronização adotada pelo MCASP. O Balanço consolidado aponta que em 31/12/2015 o Poder Executivo e os órgãos do Judiciário, Legislativo e Ministério Público dispunham, em conjunto, de montantes que somavam R\$ 2.918.602.246,68 (R\$ 2,92 bilhões), como abaixo ilustrado:

#### Disponibilidades dos Poderes e Órgãos em 31/12/15

Em R\$

Órgãos/Poder	Valor
Assembléia Legislativa	59.207.946,10
Tribunal de Contas <sup>1</sup>	98.999.553,08
Tribunal de Justiça	318.855.363,78
Ministério Público	23.257.988,43
Poder Executivo <sup>2</sup>	2.418.281.395,29
<b>Total</b>	<b>2.918.602.246,68</b>

**Fonte:** eFisco: Balanços Patrimoniais das UGs 010001 (ALEPE), 020001 (TCE), 070001 (TJPE) e 320101(MPPE), constantes do e-Fisco/2015, e Balanço Patrimonial Consolidado 2015.

**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\$ 7.983.449,82. Quando verificadas, então, as disponibilidades do Poder executivo sem o FUNAFIN, o valor cai para R\$ 2.410.297.945,47.

Das disponibilidades financeiras do Estado, o Poder Executivo concentrava, em 31/12/2015, 82,85% do total (no ano anterior, o percentual era de 92,44% do total).

Destaca-se a evolução do saldo de disponibilidades do Poder Judiciário, que passou a representar 10,92% do total de disponibilidades reconhecidas na Contabilidade estadual (no ano anterior, o percentual era de 2,34%).

Parte considerável 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. Em virtude disso, o estado transferiu parte do saldo contábil atribuído a Bancos Conta de Movimentação (que registra valores livres em contas-correntes) para uma conta contábil denominada “Saldo em Aplicações a Classificar” (conta 1.1.1.1.1.20.98), cujo valor, ao final de 2015, era de R\$ 1,097 bilhão.

Nos esclarecimentos enviados pelo estado referentes ao mesmo item na análise de contas anterior (2014), o estado pondera que “*nem sempre é totalmente prático o uso diário e rotineiro de contas contábeis específicos para movimentações normais e aplicações financeiras*”, justificando para isso o elevado número de contas e o fato de que a maior parte das aplicações financeiras é mantida “*sob mesmo número das contas (contas-*



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

---

correntes) *nas instituições bancárias, com movimentações diárias evidenciadas num mesmo extrato bancário*”.

Entendemos que a efetiva utilização das informações constantes do extrato bancário, sob regularidade mensal, é o que possibilita a correção da distorção. Se não é razoável exigir à setorial contábil que efetue segregação diária dos saldos em conta-corrente e em aplicações financeiras, o mesmo não se aplica a esta correta evidenciação ao final de cada mês (e, por consequência, também ao final do exercício). Note-se que quando identificados registros contábeis de rendimentos, por estas setoriais, estes foram de incidência sempre mensal. Não há, dessa forma, justificativa razoável para que uma setorial contábil mantenha, quando do encerramento contábil do exercício, como “saldo em conta-corrente” valores que sabe estarem mantidos em aplicação financeira vinculada à conta. Quanto a isso, pudemos verificar o esforço do estado no sentido de obter das setoriais contábeis declaração, ao final do exercício de 2015, que contivesse o saldo total existente em aplicações financeiras (conforme lançamentos efetuados à data de 31/12/2015 à conta “Aplicações Financeiras a Classificar”; 1.1.1.1.1.20.98). Recomendável, então, que os valores atribuídos a esta conta sejam revertidos à conta adequada pelas próprias setoriais contábeis.

A necessidade da correta classificação, nesse ponto, deve ser visto pela Administração como procedimento de controle que busca prevenir eventuais ausências de registro de rendimentos de aplicações financeiras pelas setoriais contábeis.

### **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 que lhe é decorrente (o crédito tributário) como fato gerador do ganho patrimonial (VPA), mas apenas a receita orçamentária quando do efetivo ingresso do recurso. Com a prevalência, a partir de 2014, do regime de competência aos resultados (que privilegia a 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\$ 2,85 bilhões em 31/12/2015. Os créditos de natureza tributária representam parte significativa desse total, tendo sido avaliado àquela data em R\$ 1,208 bilhão (ICMS e IPVA, principalmente). Outra parcela bem significativa é composta de “Créditos de Transferências a Receber”, avaliada em R\$ 1,587 bilhão. Ressalve-se que nesse grupo, figuram desde direitos a receber do FUNAFIN cerca de R\$ 831 milhões que, por serem créditos da UG 590101 (FUNAFIN) ante outras diversas do próprio estado culminaram expurgados quando do balanço patrimonial enviado à prestação de contas (direitos e obrigações intraorçamentárias simultaneamente).



**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 valor atribuído à linha “Créditos de Longo Prazo” de R\$ 6,28 bilhões. Quando verificado o eFisco, tem-se a seguinte composição:

<b>Denominação</b>	<b>Valor (em R\$)</b>
Empréstimos Concedidos	87.898.731,32
Dívida Ativa Tributária (total bruto)	15.587.799.900,78
Dívida Ativa não tributária (total bruto)	243.136.915,89
Provisão para perdas – dívida tributária	(9.637.967.854,25)
Provisão para perdas – dívida não tributária	(723.367,05)
<b>Total</b>	<b>6.280.144.326,69</b>

Os Empréstimos Concedidos são o único elemento do quadro acima que não apresenta relação com a Dívida Ativa do estado, figurando de forma complementar o subgrupo.

Por sua vez, a Dívida Ativa é o principal componente do subgrupo contábil “Créditos de Longo Prazo”. O valor bruto inscrito (tributário ou não tributário) alcançou R\$ 15,83 bilhões ao final de 2015 (crescimento de 19,3% quando confrontado com o saldo de R\$ 13,27 bilhões ao término de 2014). Já a provisão para perdas possibilita ajustar o valor bruto da dívida ativa para um valor mais próximo ao que é possível realizar.

Esta “provisão de ajuste de perdas de créditos a longo prazo”, que tem a mesma finalidade da “provisão para créditos de liquidação duvidosa” da Contabilidade Comercial, foi reavaliada em 31/12/2015 para R\$ 9,638 bilhões, o que ajusta o valor contábil da Dívida Ativa do estado para a ordem de R\$ 6,28 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\$ 13,27 bilhões (2014) para R\$ 15,83 bilhões em 31/12/2015, adveio predominantemente de inscrição de novos créditos tributários.

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

Do valor total registrado no balancete de verificação do estado em 31/12/2015 (R\$ 15,83 bilhões), predomina a Dívida Ativa Tributária (R\$ 15,59 bilhões; 98,46%), enquanto que o valor de R\$ 243,13 milhões (1,54%) correspondeu à parcela não-tributária<sup>8</sup>. Dessas espécies, tem-se que a variação da Dívida Ativa Não Tributária foi pouco significativa, de R\$ 242,92 milhões para R\$ 243,13 milhões.

---

<sup>8</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**

Restringimos nossa análise, então, à espécie mais expressiva da Dívida Ativa (a tributária), na qual foram identificadas as seguintes movimentações no exercício de 2015:

**MUTAÇÃO PATRIMONIAL DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA**

Em R\$

<b>Saldo Contábil em 31/12/2014</b>	<b>13.270.874.156,19</b>
+	<b>3.044.035.158,71</b>
Inscrição de Dívida Ativa (conta 4.1.1.3.1.01.99)	2.119.287.327,69
Atualização (contas 4.4.3.91.03.04 + 4.4.3.91.04.01)	924.747.831,02
(-)	<b>484.202.894,60</b>
Recebimento de Dívida Ativa (conta 8.3.2.40.00.00)	82.920.123,40
Cancelamento da Dívida Ativa (conta 3.6.1.71.03.04)	401.270.130,04
<b>Saldo Contábil em 31/12/2015</b>	<b>15.587.799.900,78</b>

**Fonte:** e-Fisco; balancete de verificação dez/15; Conta contábil 1.2.1.11.04.04.

Conforme se observa do quadro acima, as Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) aplicadas à Dívida Ativa Tributária superaram as Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) no exercício de 2015 em virtude principalmente do volume de novos créditos reconhecidos pelo estado no exercício (que contabilmente são VPAs, ou seja, ganhos patrimoniais), avaliados em R\$ 2,12 bilhões. Os recebimentos advindos da Dívida Ativa Tributária<sup>9</sup> (de R\$ 82,9 milhões) perfizeram valor equivalente a 0,63% do saldo acumulado desta conta (em 2014 esse percentual foi de R\$ 0,81%). Por sua vez, a atualização monetária do saldo acumulado em R\$ 924 milhões foi cerca de onze vezes superior a esse valor. Quando, por fim, considerados os cancelamentos efetuados no exercício, em R\$ 401 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 2015 e verificado o seu comportamento histórico nos últimos exercícios.

**DÍVIDA ATIVA (RECEBIMENTO X SALDO)**

Em R\$

<b>EXERCÍCIO</b>	<b>RECEBIMENTO (a)</b>	<b>SALDO INICIAL DO EXERCÍCIO (b)</b>	<b>% (a/b)</b>
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%
2015	82.920.123,40	13.270.874.156,19	0,62%
<b>Saldo Inicial do Exercício de 2015</b>		<b>15.587.799.900,78</b>	

**Fonte:** e-Fisco 2011/2015. A partir de 2015, dados trazidos consideram apenas a Dívida Ativa Tributária.

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, como bem explicou o estado em suas justificativas relativas ao relatório

<sup>9</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**

---

de contas de governo 2014. Todavia, contabilmente, é importante que os valores brutos espelhem o total dos débitos inscritos e que a provisão 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 empresas paraestatais, bem como as “subscritas a integralizar”, são evidenciadas contabilmente no subgrupo contábil denominado Investimentos<sup>10</sup>, tendo sido avaliadas em 31/12/2015 em R\$ 9,356 bilhões. Considerando que desse total a parcela de R\$ 522 milhões correspondia ao saldo acumulado que tiveram por destino algumas estatais dependentes de recursos do Tesouro (EMPETUR, Consórcio Grande Recife etc), as quais integram o Balanço Geral do Estado, a contabilidade estadual culminou expurgando esse valor do total, vindo a considerar, como saldo acumulado de Investimentos na peça juntada à sua prestação de contas de 2015, o valor de R\$ 8,834 bilhões.

Importante frisar que esse saldo de investimentos, em regra, decorre de valores aportados pelo estado que ingressaram nas empresas controladas com finalidade de aumento de capital. Os valores aportados no exercício, contudo, para que possam ser considerados “integralizados” na empresa, dependem de aprovação em assembleia geral ordinária da sociedade, que pode ocorrer no ano seguinte ao do aporte de capital pelo estado. Dessa forma, uma elevação do saldo da conta de Investimentos do estado ocorrida num exercício não necessariamente aponta que houve um aporte financeiro de mesma monta no mesmo exercício (esse aporte pode ter ocorrido no ano anterior e até mesmo em anos anteriores). Outra possibilidade de variação no saldo de investimentos ocorre após o exame anual de equivalência patrimonial<sup>11</sup>, podendo tal efeito ser positivo ou negativo.

Para ilustrar, tomemos como exemplo o Complexo Portuário de SUAPE. Em 2015 foram verificados aportes referentes efetuados pela Secretaria de Desenvolvimento Econômico nessa sociedade para fins de aumento de capital que alcançaram R\$ 40,9 milhões. Todavia, a elevação do saldo de Investimentos do estado pertinentes a essa sociedade de economia mista teve elevação de R\$ 2,23 bilhões, provenientes não desse aporte, mas sim de exame contábil de equivalência patrimonial. Nos três anos anteriores (2012 a 2014), os valores aportados pela Secretaria somaram R\$ 679 milhões. Já na COMPESA, foram identificados aportes financeiros efetuados pela Secretaria de Recursos Hídricos em 2015 para a mesma finalidade naquela empresa no valor de R\$ 185,8 milhões, que, todavia, culminaram com integralização ainda pendente até o final do exercício. A variação no saldo de Investimentos do estado nessa empresa em 2015, inclusive, chegou a ser negativa em R\$ 128 milhões. No exercício anterior (2014), havia ocorrido elevação do saldo de Investimentos em R\$ 941 milhões, embora o aporte financeiro vindo do estado para fins de aumento de capital tivesse sido naquele ano de R\$ 369,4 milhões.

---

<sup>10</sup> As contas contábeis do grupo são as de “Participações em empresas integralizadas” e “Participações em empresas a integralizar” (contas 1.2.2.1.1.01.01 e 1.2.2.11.01.02, respectivamente), que juntas estavam mensuradas em R\$ 8,55 bilhões ao final de 2015.

<sup>11</sup> “Equivalência Patrimonial” pode ser resumido como o procedimento contábil que reconhece um ganho ou perda da relevância econômica de um aporte financeiro da empresa controladora (no caso, o ente controlador) após verificado aumento ou redução do Patrimônio Líquido da empresa controlada.



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

Feito esse preâmbulo, tem-se que as principais variações identificadas ao longo de 2015 nas contas de “Participações Integralizadas” e “Participações a Integralizar” foram verificadas no Complexo Industrial Portuário de SUAPE, com variação contabilizada de R\$ 2,23 bilhões em 2015. Os saldos de investimentos na COPERGÁS e na AD DIPER também verificaram elevações de R\$ 198 milhões e de R\$ 151 milhões, respectivamente. Já em relação à COMPESA, como dito, houve ajuste de equivalência patrimonial negativa de R\$ 128 milhões (redução do valor contabilizado em Investimentos) em 2015. O quadro a seguir resume as variações ocorridas nas duas principais contas do subgrupo Investimentos, denominadas Participações em Empresas (Integralizadas) e Participações em Empresas (A integralizar), as quais respondem por 91,43% do saldo contábil total do grupo Investimentos:

Em R\$

<b>ESTATAL</b>	<b>Participações em estatais 31/12/2014</b>	<b>Variação em 2015</b>	<b>Participações em estatais 31/12/2015</b>
COMPESA	4,21 BILHÕES	(128,87 milhões)	4,08 BILHÕES
SUAPE	1,42 BILHÃO	2,23 BILHÕES	3,65 BILHÕES
AD DIPER	35,9 milhões	151,6 milhões	187,5 milhões
COPERGÁS	22,2 milhões	198 milhões	220,2 milhões
LAFEPE	54,6 milhões	73,8 milhões	128,4 milhões
Porto do Recife	160,6 milhões	(8,16 milhões)	152,5 milhões
Outros	123,8 milhões	8,4 milhões	132,2 milhões
<b>TOTAL</b>	<b>6,02 bilhões</b>	<b>2,53 bilhões</b>	<b>8,55 bilhões</b>

Fonte: Balancete dez/2015 contas 1.2.2.1.1.01.01 e 1.2.2.1.1.01.02.

Como verificado, os principais investimentos<sup>12</sup> retratados na Contabilidade estadual permanecem aqueles integralizados na COMPESA e no Complexo Portuário de SUAPE, sendo que em 2015 o evento de equivalência patrimonial no Complexo de SUAPE praticamente igualou o saldo de investimentos do estado nessas duas estatais não dependentes de recursos do Tesouro.

### **Imobilizado**

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

<sup>12</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, por exemplo, 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 2015 naquela paraestatal, que somou R\$ 368 milhões, dará ensejo a novo aumento de capital em exercícios seguintes a 2015.



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

Em R\$

	Saldo em 31/12/14	Variações em 2015	Saldo em 31/12/2015
Bens Móveis	2,32 bilhões	+ 90 milhões	2,41 bilhões
Bens Imóveis	3,96 bilhões	+ 610 milhões	4,57 bilhões

**Fonte:** Balancete de Verificação dez/2015 contas 1.2.3.1.0.00.00 e 1.2.3.2.0.00.00 (menos respectivas contas redutoras)

Relativamente a bens móveis, houve poucos eventos significativos de incrementos de bens registrados na Contabilidade, sendo o principal fato ligado à transferência de saldos da conta “Bens móveis a classificar” para contas de bens móveis especificadas. Dessa forma, o saldo de bens a classificar foi reduzido de R\$ 1,96 bilhão para R\$ 1,74 bilhão.

No que tange a bens imóveis, o valor existente anterior à transição da Contabilidade (final de 2013) foi mantido em conta específica 1.2.3.21.98.00 (saldo acumulado de R\$ 1,97 bilhão ao final de 2015), sendo os gastos em obras de titularidade do estado classificados, a partir de 2014, na conta 1.2.3.21.02.99 “bens imóveis obras em andamento – a classificar”. Esta conta é a que primeiro agrega os incrementos patrimoniais, sendo posteriormente transferidos os valores para uma nova conta de imobilizado específica. Em 2015, o saldo acumulado dessa conta era de R\$ 1,81 bilhão. Por fim, também destaca-se o saldo em edificações em geral (1.2.3.21.01.02), que verificou R\$ 435 milhões de saldo final em 2015.

Quanto à mensuração geral de bens imóveis o estado demonstrou em seu Balanço Geral, doc. 02, p. 260, o valor líquido de R\$ 4.569.630.004,88, já descontados o valor da depreciação e também o valor de investimentos em empresas estatais (para eliminar a duplicação de saldos intraorçamentários decorrentes de operações entre órgãos e entidades integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social), como se pode observar nas Notas Explicativas, doc. 02, p. 255.

A Resolução TCE nº 24/2015 exige a apresentação de Mapa Demonstrativo de Bens Imóveis, que deve conter informações sobre o controle patrimonial de imóveis, realizado pelo setor responsável pelo patrimônio do órgão ou entidade e o Resumo dos Registros dos Imóveis, que deve apresentar uma posição acerca da contabilização dos imóveis pertinentes a cada órgão ou entidade.

Foram levantadas essas informações em todas as 116 (cento e dezesseis) Unidades Jurisdicionadas - UJs da administração direta, das autarquias e fundações, bem como das estatais dependentes, excluídos os respectivos Fundos, com o objetivo de confrontar os números demonstrados pelo governo do estado e os números apresentados pelo conjunto das UJs, que têm suas contas apuradas para fins de consolidação no Balanço Geral do Estado.

Inicialmente observou-se que o conjunto das UJs apresentou valor líquido, referente a bens imóveis, no valor de R\$ 3.388.508.788,77, perfazendo uma diferença de R\$ 1.181.121.216,11, em relação ao valor líquido demonstrado no Balanço Geral do estado.

Deve-se salientar que essa diferença não decorre de falhas nos lançamentos contábeis realizados no e-Fisco, os quais foram examinados e conferem com o valor

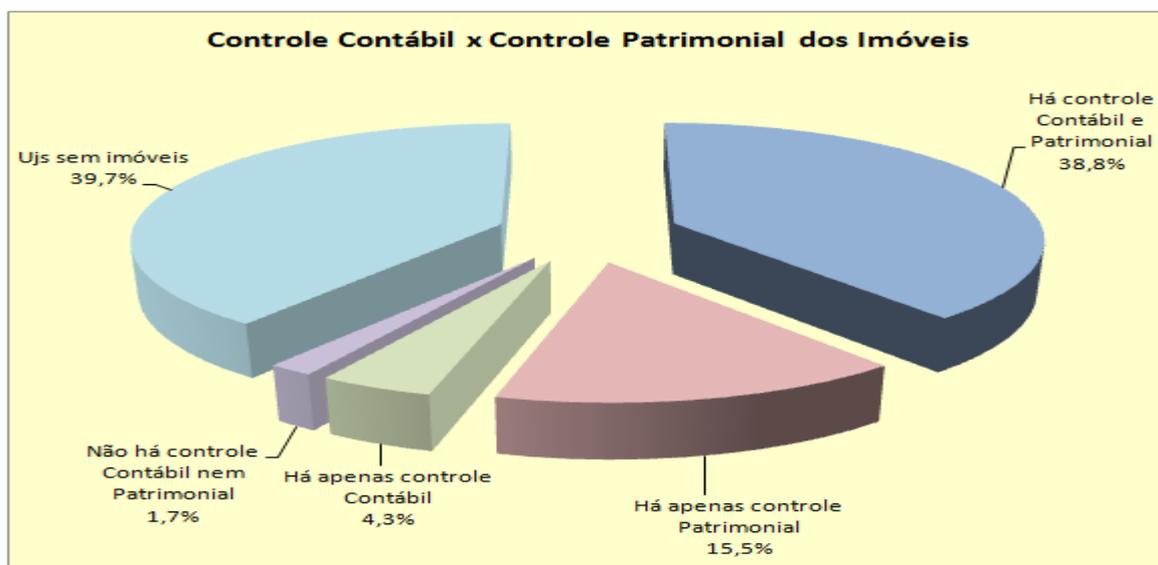


**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

disposto no Balanço Geral, mas sim de falhas de alimentação do Resumo dos Registros dos Imóveis pelas UJs, inclusive com algumas delas alegando não dispor de profissional da área, em condições de consultar o sistema e disponibilizar informação específica, acerca da contabilização de seus bens imóveis e outras que simplesmente demonstraram não entender qual a informação deveria ser apresentada no Resumo.

Observa-se que as 116 (cento e dezesseis) UJs analisadas apresentam diferentes realidades quanto à estruturação de seus controles patrimonial e contábil, referentes aos bens imóveis, onde demonstraram a seguinte situação: 45 (quarenta e cinco) UJs com controle contábil e patrimonial (38,8%), 18 (dezoito) UJs apenas com controle patrimonial (15,5%), 05 (cinco) UJs apenas com controle contábil (4,3%), 02 (duas) UJs sem controle contábil ou patrimonial (1,7%) e por fim 46 (quarenta e seis) UJs que não apresentaram controle por não possuírem imóveis (39,7%), conforme gráfico a seguir:



**Fonte:** Prestações de contas das UJs, referentes a 2015, disponíveis na Consulta Pública do Sistema e-TCEPE.

Diante desse cenário observa-se a necessidade de promover orientação às diversas UJs, especialmente quanto às que possuem imóveis e não demonstraram a existência de controles patrimonial e/ou contábil, sobre como realizar adequadamente tais controles de seus bens imóveis e prestar contas de modo preciso acerca de todas as movimentações ocorridas na área.

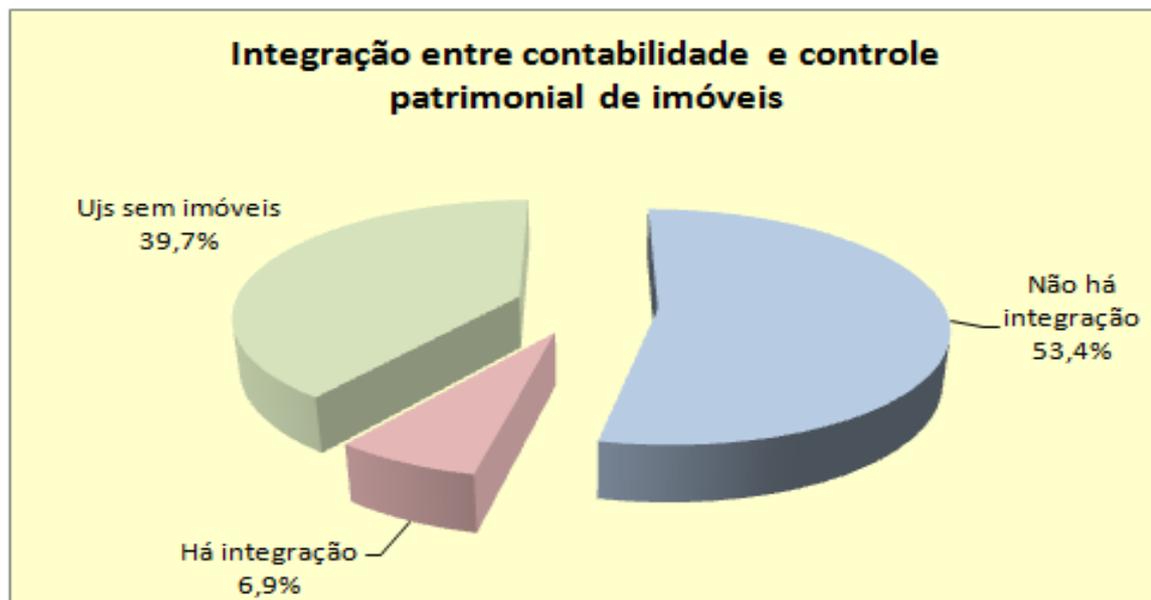
Outro ponto importante, que surge da análise dos dados levantados, é a discrepância existente nas UJs entre o valor apresentado nos controles patrimoniais e o correspondente valor contábil. Segundo os Mapas Demonstrativos de Bens Imóveis, as UJs apresentaram imóveis no valor total de R\$ 2.610.667.847,63, enquanto os Resumos de Registros dos Imóveis demonstraram o valor líquido contábil de R\$ 3.388.508.788,7, relativo ao conjunto das UJs. A diferença de R\$ 777.840.941,14 aponta para a falta de integração entre os setores patrimonial e contábil.

O gráfico a seguir demonstra que, apenas 6,9% das UJs apresentam integração entre as informações prestadas pelos setores de controle patrimonial e de contabilidade, ou



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

seja, apresentam valores iguais no Mapa Demonstrativo dos Imóveis e no Resumo de Registro dos Imóveis.



**Fonte:** Prestações de contas das UJs, referentes a 2015, disponíveis na Consulta Pública do Sistema e-TCEPE.

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, NBC T 16.2 (Patrimônio e Sistemas Contábeis) dispõe em seu item 13, que:

Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

- desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- avaliação dos riscos e das contingências.

Como se pode perceber, as informações dos sistemas contábeis devem ser integradas a outros subsistemas de informações, de modo a garantir informação fidedigna para o processo de tomada de decisões.

Até o exercício de 2014 o estado utilizava o sistema (SISIMÓVEIS) para quantificação e mensuração de seu patrimônio imobiliário, o qual não apresentava informações integradas com os registros realizados pela contabilidade. Entretanto, em auditoria realizada recentemente na Secretaria de Administração - SAD, pela Divisão de Contas da Administração Direta, deste Tribunal, observou-se que o referido sistema será substituído gradativamente pelo PE-Integrado, que é um sistema de informação público<sup>13</sup>, que contempla módulo específico de controle patrimonial, entre outros, com a vantagem de

<sup>13</sup> O referido sistema de informação figura com característica de ERP (Enterprise Resource Planning), sistema que integra todos os dados e processos de uma organização em um único sistema.



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

---

permitir a integração com o sistema e-Fisco, conforme Nota Técnica nº 003/2016 – GGPAE, emitida pela SAD, doc. 18, p. 04-11.

Informa também a referida Nota Técnica que, até o mês de março de 2016, esse sistema era utilizado apenas pela própria SAD e pela Pernambuco Participações e Investimentos S/A - PERPART, demonstrando que há ainda um longo percurso para a implantação definitiva do PE-Integrado e à necessária integração entre as informações geradas pelo setor de controle patrimonial e pelo setor contábil.

Por fim, cabe salientar que o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, disposto no Anexo X da Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, estabelece que o Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura), com obrigatoriedade dos registros contábeis, devem ser seguidos pelos Estados, a partir de 01/01/2019.

O levantamento realizado por este Tribunal nas prestações de contas das UJs demonstra que dos 4.522 (quatro mil quinhentos e vinte e dois) imóveis, apenas 1.524 (mil quinhentos e vinte e quatro) estavam reconhecidos nos Mapas Demonstrativos de Imóveis com valores em reais (não necessariamente atualizados). Os demais 2.998 (dois mil novecentos e noventa e oito) imóveis ou não apresentam mensuração ou estão avaliados em moedas antigas, portanto desatualizados.

A SAD informa na Nota Técnica nº 003/2016 – GGPAE, que possui saldo de 3.000 (três mil) imóveis para serem reavaliados, com o fim de promover a adequação às novas regras da Contabilidade aplicada ao Setor Público. Apresenta também cronograma para realização dessa reavaliação, a qual pretende ser iniciada em agosto do exercício de 2016 e concluída em julho do exercício de 2022, portanto após o prazo exigido pela Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015.

Diante do exposto, recomenda-se promover orientação às diversas UJs, não apenas da Administração Direta, mas também às Autarquias, Fundações e Estatais dependentes - buscando articulação com as UJs dos demais poderes - sobre como realizar adequadamente os controles patrimonial e contábil de seus bens imóveis e prestar contas de modo preciso acerca de todas as movimentações ocorridas na área.

Recomenda-se também implementar, com a urgência devida, a integração entre as informações produzidas pelo setor de controle patrimonial e pelo setor contábil, com a adoção efetiva, por todas as UJs objeto da consolidação das contas do estado, do sistema PE-Integrado ou outro sistema que permita a atualização dos quantitativos físico-financeiros, com vistas a servir de suporte à informação contábil no subgrupo Bens Imóveis.

Além disso, recomenda-se a revisão do cronograma para reavaliação dos imóveis do estado, em função dos prazos definidos na Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015.



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

---

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

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

O estado inscreveu, ao final de 2015, R\$ 1.028.461.584,70, sendo R\$ 968.944.058,68 originados do próprio exercício e outros R\$ 59.517.526,02 remanescentes de exercícios anteriores (reinscrições de RP). Essas informações são compreendidas quando da visualização da Demonstração da Dívida Flutuante do exercício de 2015.

A primeira verificação depreensível dos Restos a Pagar 2015 (R\$ 1,028 bilhão), quando cotejada com informações do exercício anterior, é que o total acima representou uma elevação de 173,26% em relação ao volume de inscrições efetuadas ao final do ano de 2014 (R\$ 376 milhões).

Verificado esse total frente ao volume de despesas orçamentárias do exercício (R\$ 28,20 bilhões), tem-se um percentual de 3,43% das despesas que, embora empenhadas em 2015, não chegaram a completar, no exercício, o ciclo empenho-liquidação-pagamento, deixando pendente essa última etapa (a do pagamento). Visto ainda que as receitas orçamentárias alcançaram R\$ 27,84 bilhões, tem-se que o elevado volume de inscrições em RP não decorreu de mero descompasso/atraso no processamento orçamentário, mas sim de limitações financeiras.

O valor total de R\$ 968,95 milhões inscrito em Restos a Pagar originados no exercício demonstra, todavia, encontrar-se subdimensionado<sup>14</sup>, constatação que é possível quando, em teste de eventos subsequentes ao encerramento do exercício de 2015, é verificada, nas despesas de exercícios anteriores processadas em 2016, farta ocorrência de pagamentos que de fato se prendem a competências de agosto/2015 a dezembro/2015. Ou seja, a ausência de empenho e liquidação oportunas, ao final de 2015, de obrigações sabidas pelo estado como inquestionáveis, é que proporcionou que o volume de Restos a Pagar inscritos ao final de 2015 fosse de apenas R\$ 968,95 milhões, quando o valor adequado de inscrição seria maior que este. A constatação acima é pormenorizada no item 4.1.3.2 desse capítulo.

Outra modificação digna de registro é que o Demonstrativo de Restos a Pagar foi, a partir do exercício de 2015, conjugado a outro demonstrativo, o de Disponibilidade de Caixa, fazendo com que não apenas fosse trazida a composição dos Restos a Pagar inscritos ao final do exercício, mas sim o confronto desses valores com os totais de disponibilidades financeiras deixadas pela gestão no mesmo momento, conforme pode ser verificado no quadro a seguir:

---

<sup>14</sup> O total de DEA registrado em 2016, até julho/2016, alcançava R\$ 914.880.374,07 (consulta efetuada em 25/08/2016), sendo que 62,78% desse total (R\$ 574,4 milhões) foi processado por duas UGs apenas: FES e SASSEPE (530401 e 420202, respectivamente). Em uma amostra efetuada em lançamentos relevantes nessas UGs, foram evidenciados 42 lançamentos de DEA 2016 que continham fatos vinculados ao 2º semestre de 2015, no total de R\$ 50.423.163,56. O valor de RP 2015, logo, encontra-se subdimensionado em valor não preciso, entre R\$ 50,4 milhões e R\$ 914,8 milhões, devendo-se posicionar mais próximo a este número, caso o perfil de composição da DEA nas demais UGs se mostre similar ao verificada no FES e no SASSEPE.



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

Categoria Econômica da Despesa	Inscritos		Pagos (c)	Cancelados (d)	Saldo (a+b-c-d)
	Em exercícios anteriores (a)	Em 31/12 do exercício anterior (b)			
Corrente	23.394.194,16	285.259.947,89	255.374.631,25	8.524.031,32	44.755.479,48
Capital	6.919.084,24	60.794.222,67	48.344.980,66	4.606.279,71	14.762.046,54
<b>Total</b>	<b>30.313.278,40</b>	<b>346.054.170,56</b>	<b>303.719.611,91</b>	<b>13.130.311,03</b>	<b>59.517.526,02</b>

Fonte: Demonstrativo de execução de Restos a Pagar Processados 2015 – BGE 2015 (quadro 11B).

Vê-se que na abertura do exercício de 2015 havia um estoque de Restos a Pagar (independente do ano de inscrição) no valor de R\$ 376,37 milhões, sendo R\$ 346,05 milhões de origem em 2014 e outros R\$ 30,13 milhões de origem em exercícios anteriores a 2014<sup>15</sup>. Desse valor, foram pagos, ao longo de 2015, R\$ 303,72 milhões, sendo o excedente repartido entre eventos de cancelamento de Restos a Pagar (que somaram R\$ 13,13 milhões) e os de reinscrição de Restos a Pagar ao final de 2015 (R\$ 59,52 milhões), total que é reproduzido na coluna “Saldo” do quadro acima.

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

Necessário trazer os atos relativos à gestão, no exercício de 2015, que interferem no “estoque” de Restos a Pagar, tais como: pagamentos e cancelamentos dos Restos a Pagar inscritos em exercícios anteriores, bem como as inscrições de RP 2015 e reinscrições de resíduos de RP (originados em exercícios anteriores), ao final do exercício de 2015.

##### A) Pagamento de restos a pagar de exercícios anteriores (2014, 2013, 2012...)

A leitura conjunta do Demonstrativo da Execução dos Restos a Pagar do estado, transcrito nos quadros 11A e 11B, informa que, do estoque de R\$ 376,36 milhões de Restos a Pagar existente em 31/12/2014 (independente de ano de origem), foram pagos, em 2015, R\$ 303,72 milhões, sendo a totalidade composta de Restos a Pagar que na origem foram inscritos como “processados” (empenhados e liquidados, embora não pagos). Ou seja, não houve pagamento de Restos a Pagar não processados (apenas empenhados na origem).

Consultas adicionais ao e-Fisco informam que, desse total, a parcela de R\$ 297,68 milhões foi originada de inscrições efetuadas em 2014, sendo o restante composto de reinscrições de Restos a Pagar, ou seja, advindo da execução orçamentária da despesa de exercícios mais antigos (2010 a 2013), conforme abaixo resumido:

Em R\$		
Ano de primeira inscrição em RP	Qtde de empenhos	Obrigações adimplidas em 2015
2010	13	30.570,40
2011	12	532.631,48
2012	75	3.516.525,50

<sup>15</sup> Essa informação é visualizada no Balanço Financeiro consolidado do exercício anterior (2014) e também nos quadros 11A e 11B do Balanço Geral do estado 2015 (Demonstrativo de Execução de Restos a Pagar 2015)



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

<b>Ano de primeira inscrição em RP</b>	<b>Qtde de empenhos</b>	<b>Obrigações adimplidas em 2015</b>
2013	92	1.955.561,52
2014	5.698	297.684.323,01
<b>TOTAL</b>		<b>303.719.611,91</b>

Fonte: e-Fisco (conta contábil 6.3.2.20.00.00)

Viu-se que as obrigações remanescentes de exercícios anteriores somaram 192 Notas de Empenhos (3,37% de um total de 5.890 empenhos) e R\$ 6,03 milhões (1,99% do total financeiro), sendo o valor baixado de Restos a Pagar por pagamento em 2015 originário, de forma predominante, de inscrições efetuadas no exercício imediatamente anterior (2014).

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

Como informa o Demonstrativo da Execução dos Restos a Pagar (quadro 11B do Balanço Geral 2015), ao longo de 2015, foram cancelados R\$ 13,13 milhões (do tipo “Processados” na sua totalidade), 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>16</sup>. Consultas adicionais ao e-Fisco permitiram validar tal número e pormenorizar os respectivos anos de origem das obrigações canceladas em 2015:

Em R\$

<b>Ano de primeira inscrição em RP</b>	<b>Qtde de empenhos</b>	<b>Obrigações canceladas em 2015</b>
2010	157	3.305.352,78
2011	34	95401,84
2012	75	833421,62
2013	153	675.349,58
2014	931	8.220.785,21
<b>TOTAL</b>	<b>1.350</b>	<b>13.130.311,03</b>

Fonte: e-Fisco (conta contábil 6.3.2.90.00.00).

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.

<sup>16</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**

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

O Decreto Estadual nº 42.356, de 16/11/2015, 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 2015 não houve inscrição de RP não processados.

Como dito anteriormente, os Restos a Pagar inscritos ao final de 2015 (de origem no próprio exercício) somaram R\$ 968.944.058,68, 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.

$$\frac{\text{TOTAL DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR X 100}}{\text{DESPEZA EXECUTADA}} = \frac{968.944.058,68 \times 100}{28.203.579.244,57} = 3,44\%$$

Segundo o índice acima, apenas 3,44% das despesas orçamentárias geradas no exercício não teriam concluído o processo orçamentário (que se dá pelo pagamento) ainda no exercício. Todavia, quando é efetuado teste de auditoria<sup>17</sup> na composição das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), no início de 2016, verifica-se que o valor inscrito como Restos a Pagar 2015 encontra-se subdimensionado em, no mínimo, R\$ 50,4 milhões (exame efetuado nas UGs de maior volume de DEA processados em 2016). A verificação é pormenorizada no item 4.1.3.2 desse capítulo.

De todo modo, quando nos atemos apenas ao total inscrito em Restos a Pagar no exercício (R\$ 968.944.058,68), vemos que ele é decomposto em subtotais de “recursos vinculados” (R\$ 615,85 milhões) e “recursos não vinculados” (R\$ 353,01 milhões) 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. Decomposta essa conta no e-Fisco, viu-se que as Unidades Gestoras 140101 (Secretaria de Educação), 530401 (Fundo Estadual de Saúde) e 290301 (Encargos Gerais – Recursos sob supervisão da SEFAZ) concentraram 54,99% de todo o valor inscrito em Restos a Pagar ao final de 2015, conforme quadro e gráfico a seguir:

Em R\$			
UG	Unidade Gestora	Valor inscrito em RP	%
140101	Secretaria de Educação	238.846.132,83	24,65%
290301	Encargos Gerais do Estado – Recursos sob Supervisão da SEFAZ	84.022.330,38	8,67%
530401	Fundo Estadual de Saúde	209.990.737,31	21,67%
<b>Subtotal</b>		<b>532.859.200,52</b>	<b>54,99%</b>
Outras		436.084.858,16	45,01%
<b>TOTAL</b>		<b>968.944.058,68</b>	<b>100,00%</b>

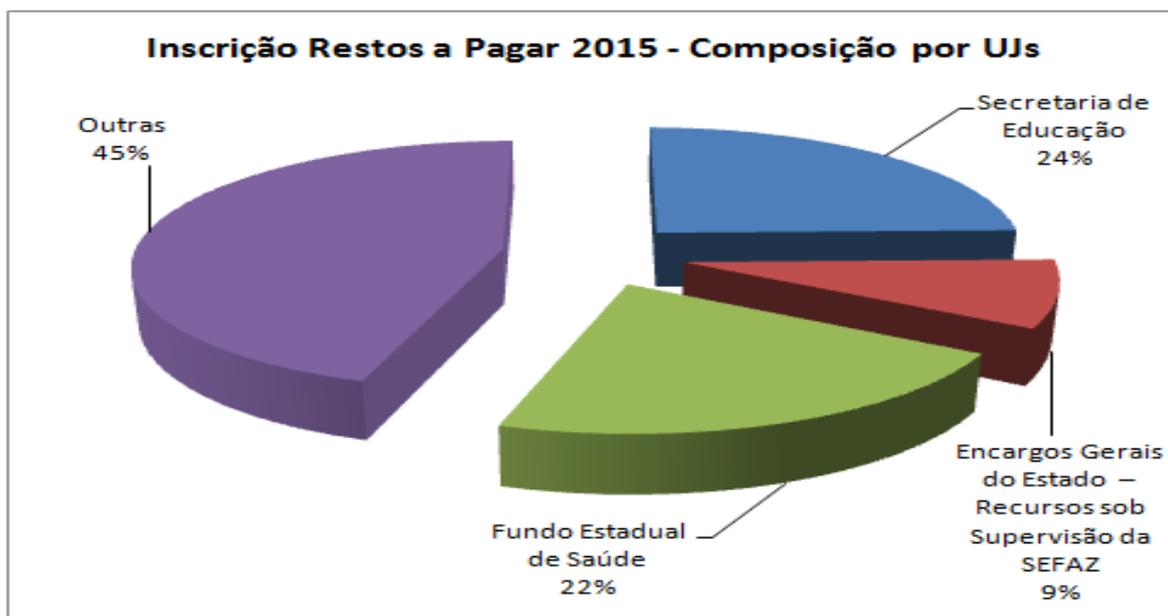
Fonte: e-Fisco 2015

<sup>17</sup> O teste efetuado em despesas do exercício de 2016 guarda interesse com a análise do exercício de 2015 por se tratar de exame de eventos subsequentes ao encerramento do exercício de 2015.



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

O total inscrito (R\$ 968,95 milhões) foi 180% superior ao total inscrito em Restos a Pagar ao final do exercício anterior (2014).



Fonte: e-Fisco 2015.

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

Do “estoque” de Restos a Pagar existente ao final de 2015 (R\$ 1.028.461.584,70), veiculado na Demonstração Consolidada da Dívida Flutuante de 2015, tem-se que a parcela de R\$ 59.517.526,02 consistiu de reinscrições de Restos a Pagar originados em exercícios mais antigos (2014, 2013 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 31/12/2015 (R\$ 1,028 bilhão) e os valores inscritos no exercício que tiveram origem (empenho) dentro do exercício (R\$ 968 milhões). A seguir são ilustrados os respectivos anos de origem dos Restos a Pagar reinscritos ao final de 2015:

Em R\$

Ano de primeira inscrição em RP	Obrigação remanescente em 31/12/2015
2011	4.549.769,21
2012	6.312.217,87
2013	8.506.476,60
2014	40.149.062,34
<b>TOTAL</b>	<b>59.517.526,02</b>

Fonte: e-Fisco conta 6.3.2.10.00.00



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

---

Ao final do exercício anterior (2014), o valor reinscrito de obrigações originadas entre 2010 e 2013 havia sido R\$ 30,31 milhões (49,07% inferior ao valor reinscrito ao final de 2015).

#### **4.3.1.2 Análise Conjunta dos Restos a Pagar com Despesas de Exercícios Anteriores**

Outro dado indicativo da ausência de pagamento oportuno de obrigações financeiras (tal como se caracterizam os Restos a Pagar inscritos em um exercício) diz respeito ao volume de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA – elemento de despesa 92) processada no exercício subsequente. Apesar de terem aplicações distintas, os RP inscritos ao final de um exercício (ano “X”) e as Despesas de Exercícios Anteriores registradas no exercício posterior (ano “X + 1”) culminam sendo mecanismos complementares entre si.

Os Restos a Pagar, como sabido, são valores que ultrapassaram a fase de empenho em um exercício financeiro e por qualquer razão não foram pagos até o encerramento deste. Aparecem como obrigação assumida que afeta o resultado orçamentário do exercício “X”

As despesas de exercícios anteriores (DEA), por sua vez, ocorrem quando, iniciado um exercício financeiro, o ente verifica a necessidade de processamento de despesa cujo fato gerador ocorreu em exercício já findo. Portanto, culminam afetando o resultado do ano “X + 1”.

No caso, o ano “X” em tela é o de 2015, objeto do presente exame. Os dados pertinentes a DEA 2016 (“X + 1”) culminam sendo também de interesse das contas 2015, no momento em que se verifica tratarem de eventos subsequentes ao encerramento de exercício de 2015.

As DEA são previstas no art. 37 da lei 4320/64, norma que é abaixo reproduzida:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Apesar de a norma acima prever três aplicações fáticas<sup>18</sup> da DEA, sem mencionar nenhum requisito adicional, é fato que elas devem ter utilização conjugada ao princípio contábil da competência, sob pena de incorrer-se em transferência indevidas de despesas (e resultados) orçamentários para o ano seguinte.

---

<sup>18</sup> Despesas de exercícios encerrados, com orçamento suficiente à época; compromissos inicialmente inscritos em Restos a Pagar, mas que não tiveram baixa por pagamento à época; e compromissos reconhecidamente atribuíveis a anos anteriores.



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

---

De fato, vista apenas a norma que conceitua a DEA, pode-se imaginar que ao ente federativo existe a permissiva legal de, no final de um exercício financeiro, “escolher” entre inscrever a obrigação em Restos a Pagar daquele exercício (que é obtido com o empenho imediato) ou deixar para processar o empenho no exercício seguinte, sob a forma de DEA. Todavia, a segunda opção aqui mencionada, se efetuada em volumes expressivos, pode configurar alteração artificial de resultados do referido ente, a exemplo do resultado orçamentário, bem como de indicadores fiscais, a exemplo do resultado primário do ente, que terá utilidade quando da avaliação de agentes externos para concessão de empréstimos, renovação de programas de ajustes fiscais etc.

A boa prática contábil recomenda, assim, que a obrigação vinculada a um exercício financeiro seja atribuída a este, sempre que se mostre incontroversa, perfeita, líquida naquele período, o que obriga o ente público a reconhecer em seu passivo circulante a obrigação (lançamento patrimonial) em conta de atributo (F). Esse reconhecimento patrimonial ocorre ato-contínuo à liquidação de empenho (fato orçamentário). Esse ato, por sua vez, independe de existência de recursos financeiros, pois, não havendo até o final do ano, há a inscrição da obrigação em Restos a Pagar do exercício.

No caso concreto, examinada a composição das DEA do estado processadas já em 2016 (posição em aberto até essa data), verifica-se uma grande frequência de eventos nos quais o empenho, processado no início de 2016, é relativo a compromissos gerados no final de 2015, os quais deveriam ter sofrido empenho e liquidação naquele.

A maior parte desses eventos foi verificada na gestão orçamentária do FES<sup>19</sup> (UG 530401). Para fins ilustrativos, o quadro abaixo traz as competências da amostra examinada, que soma R\$ 37.557.505,05, valor que em sua totalidade deveria ter integrado o resultado orçamentário de 2015:

Serviço	Credor	Competências de 2015 pagas como DEA 2016	Liquidações de Empenho 2016 (2016LEXXXX)	Total (R\$)
Locação de ambulâncias com equipamentos	Easy Life emergências médicas Ltda	Julho a novembro/2015	2035, 2041, 2042 e 2043	2.384.506,42
Serviços de anestesiologia	COOPANEST	Setembro a novembro/2015	183, 188 e 190	5.788.437,88
	COOPAGREST	Outubro e novembro/2015	195 e 199	2.120.671,45
Serviços de home care	Confiare Internação Domiciliar	Maio e Junho/2015	2173 e 2175	3.412.059,09
	Hospital de Assistência Domiciliar	Dezembro	3305	2.171.200,00
Serviços de terceirização de mão de obra	Adlim terceirização em serviços especializados	Outubro e Novembro/2015	1423, 1424, 1204	3.503.982,99
	Soservi sociedade de serviços gerais	Outubro/2015	1490	1.019.092,47
Fornecimento de	SP Brasil	Novembro e	50 e 1024	3.451.879,91

<sup>19</sup> O FES foi a UG que mais processou DEA até a presente data em 2016. Entre janeiro e julho/2016, o total de liquidações em DEA chega a R\$ 453,84 milhões.



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

Serviço	Credor	Competências de 2015 pagas como DEA 2016	Liquidações de Empenho 2016 (2016LEXXXX)	Total (R\$)
alimentação	alimentação e serviços Ltda	dezembro/2015		
Locação de ambulâncias com equipamentos	Easy Life emergências médicas Ltda	Julho a novembro/2015	2035, 2041, 2042 e 2043	2.384.506,42
Serviços de anestesiologia	COOPANEST	Setembro a novembro/2015	183, 188 e 190	5.788.437,88
	COOPAGREST	Outubro e novembro/2015	195 e 199	2.120.671,45
Serviços de home care	Confiare Internação Domiciliar	Maio e Junho/2015	2173 e 2175	3.412.059,09
<b>Total</b>				<b>37.557.505,05</b>

Também foram evidenciados lançamentos significativos na UG SASSEPE<sup>20</sup> (420202), pertinentes a contas hospitalares daquela UG de competência 2015 que culminaram processadas como DEA em 2016, cujos exemplos são a seguir ilustrados:

Serviço	Credor	Competências de 2015 pagas como DEA 2016	Liquidações de Empenho 2016 (2016LEXXXX)	Total (R\$)
Prestação de serviços médicos	Hospital Esperança S. A	Setembro a dezembro /2015	735, 1235, 2193 e 2796	5.985.112,44
	Hospital Santa Terezinha Ltda.	Agosto a dezembro/2015	81, 648, 1229, 2021, 2591	5.901.794,87
	Sociedade Cooperativa Coopvita	Novembro e dezembro/2015	19 e 522	
	Centro Saúde Comunitário de Amaraji	Maio e Junho/2015	601 e 1186	2.124.224,84
<b>Total</b>				<b>16.369.641,50</b>

Ficam evidenciadas, assim, situações de transferências de registros de despesas orçamentárias, de um exercício para o subsequente. Inválido, quanto a isso, o argumento de que não teria havido tempo hábil para a liquidação de despesas ao final de 2015. Mesmo as despesas com serviços médicos de competência dezembro são passíveis de registro no mesmo exercício, haja vista que o encerramento contábil do mês de dezembro só ocorre habitualmente ao final do mês de janeiro do ano subsequente, o que é verificado reiteradamente em cada exercício financeiro.

A prática verificada no estado de que parcelas expressivas da DEA processadas em um exercício têm, na essência, fato gerador no exercício imediatamente anterior reforça a necessidade do exame conjunto de DEA de um determinado ano como os RP inscritos no ano anterior. Em razão disso, segue quadro informando o total das Despesas de Exercícios Anteriores processadas em 2016, juntamente com os Restos a Pagar inscritos ao final de 2015. O mesmo exame é estendido à transição ocorrida nos anos anteriores:

<sup>20</sup> O SASSEPE foi a UG que processou, até a presente data em 2016, o segundo maior valor de liquidações em DEA, quantificadas entre janeiro e julho/2016 em R\$ 120,56 milhões.



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

---

Em R\$

DEA / Exercício	Valor		RP / Exercício	Valor		Total
DEA 2013 (fechado)	820.921.613,23	+	RP inscritos 2012	744.402.671,07	=	1.565.324.284,30
DEA 2014 (fechado)	1.682.417.543,16	+	RP inscritos 2013	284.055.291,30	=	1.966.472.834,46
DEA 2015 (fechado)	1.071.429.927,91	+	RP inscritos 2014	346.054.170,56	=	1.417.484.098,47
DEA 2016 (até julho/16)	914.880.374,07	+	RP inscritos 2015	968.944.058,68	=	1.883.824.432,75

**Fonte:** e-Fisco 2012 a 2016. Nota: DEA 2016 parcial até julho/2016, medida pelas despesas liquidadas.

No que toca à análise de contas de governo, o exame da soma acima em cada transição de exercício deve ser relativizado em razão da arrecadação anual do estado e principalmente da RCL, que é um valor mais próximo ao que efetivamente dispõe o estado para a sua gestão financeira. No caso em exame, o valor de R\$ 1,88 bilhão, obtido da soma da DEA 2016 (ainda não fechado, portanto) mais os RP 2015 representa cerca de 6% da arrecadação anual do estado de 2015 e cerca de 9,5% da RCL naquele exercício. Esse total de R\$ 1,88 bilhão já chega a superar em 32,9% a soma da DEA 2015 com os RP inscritos em 2014 (R\$ 1,417 bilhão). Caso esse total obtido venha a extrapolar ainda mais os valores historicamente obtidos, poderá indicar significativa afetação da gestão orçamentária do seguinte ao que a obrigação teve origem.

A prevalência desses eventos acima na composição da DEA de um ente federativo gera descumprimentos ao princípio contábil da competência, posto que, se o ente público deixa de empenhar despesas orçamentárias que sabe serem constituídas em um exercício para fazê-lo no exercício seguinte, como DEA, ele está transferindo indevidamente a competência desses compromissos. Por conseguinte, alterando resultados fiscais (resultado primário, sobretudo).

Ressalve-se apenas que essa prática não teve implementação inicial ao final do exercício de 2015, tendo sido verificada também em exercícios anteriores (2014, 2013...). E, com efeito, foi agravada com o evento de anulação de despesas liquidadas ao final de 2013, retratada no exame das contas de governo daquele exercício.

De todo modo, comparativamente à prática verificada ao final de 2014, de todos os exemplos coletados nos quadros acima, viu-se que o estado havia processado como DEA, em 2015, compromissos atribuídos aos meses de novembro e dezembro/2014 apenas. A transição 2015-2016 demonstrou acima diversas situações nas quais despesas de agosto, setembro e outubro/2015 tiveram o empenho correspondente transferido para 2016, sob a forma de DEA. Deste modo, foi verificado agravamento da situação de transferência de despesas quando comparados os encerramentos contábeis de 2014 e 2015.

Visto assim, fica clara a necessidade de revisão, pelo estado, do uso da DEA, sempre com vistas à sua redução gradual. De forma a que os valores sujeitos a empenho e liquidação ao final de cada exercício não sejam transferidos para pagamento por DEA no exercício seguinte, mas sim registrados em Restos a Pagar do ano da efetiva competência, como recomenda o princípio contábil da competência aplicado no caso às despesas orçamentárias.



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

#### 4.3.1.3 Destinação dos Saldos de Resíduos de RP ao longo de 2015

Adicionalmente, importante demonstrar a destinação, ao longo de 2015, dos Restos a Pagar que haviam sido reinscritos ao término de 2014 (aqui chamados simplificada e como “resíduos”). A tabela abaixo traz informações disponíveis no e-Fisco que pormenorizam<sup>21</sup> os valores sintéticos existentes na Demonstração da Dívida Flutuante de 2015 do estado, no que concerne especificamente ao item Restos a Pagar:

Em R\$

Restos a Pagar / Ano	Saldo em 31/12/2014 (a)	Baixas entre 01/jan e 31/dez		Inscrições em 31/12/2015 (d)	Saldo em 31/12/2015 (a-b-c+d)
		Pagamentos (b)	Cancelamentos (c)		
PROCESSADOS /2010	3.335.923,18	30.570,40	3.305.352,78	0,00	0,00
PROCESSADOS /2011	5.177.802,53	532.631,48	95.401,84	0,00	4.549.769,21
PROCESSADOS /2012	10.662.164,99	3.516.525,50	833.421,62	0,00	6.312.217,87
PROCESSADOS /2013	11.137.387,70	1.955.561,52	675.349,58	0,00	8.506.476,60
PROCESSADOS /2014	346.054.170,56	297.684.323,01	8.220.785,21	0,00	40.149.062,34
PROCESSADOS /2015	0,00	0,00	0,00	968.944.058,68	968.944.058,68
<b>TOTAL</b>	<b>376.367.448,96</b>	<b>303.719.611,91</b>	<b>13.130.311,03</b>	<b>968.944.058,68</b>	<b>1.028.461.584,70</b>

**Fonte:** e-Fisco: contas 6.3.2.10.00.00 (coluna “a”); 6.3.2.20.00.00 (“b”); 6.3.2.90.00.00 (“c”); 6.2.2.92.02.01 (“d”); e 6.3.2.71.00.00 + 6.3.2.72.00.00 (coluna “e”).

A tabela acima corrobora que em 31/12/2015 foram reinscritos Restos a Pagar que somaram R\$ 59,517 milhões cuja origem (empenho) ocorreu em exercícios anteriores a 2015, ou seja, entre 2011 e 2014, valor que somado aos R\$ 968,95 milhões inscritos no exercício perfaz o saldo acumulado (estoque) de Restos a Pagar em 31/12/2015 (R\$ 1,028 bilhão). Também informa que não remanesce nenhum valor inscrito originariamente como Restos a Pagar não processados.

O decreto de encerramento do exercício de 2015 (Decreto Estadual nº 42.356, de 16/11/2015), apesar de não se referir ao procedimento de reinscrição de Restos a Pagar de exercícios anteriores, transpareceu autorizá-lo para exercícios de 2011 a 2014, conforme depreendido da leitura do seu art. 6º, conjugados o “caput” e o parágrafo único, como abaixo reproduzido:

DECRETO 42.356, de 16/11/2015 (decreto de encerramento 2015)  
Art. 6º As Unidades Gestoras integrantes das Administrações Direta e Indireta, inclusive Fundacional, deverão cancelar, até 30 de novembro de 2015, os Restos a Pagar indevidamente inscritos em exercícios anteriores; Parágrafo único: os Restos a Pagar do exercício de 2010 deverão ser baixados, pelo cancelamento ou pelo pagamento, até o prazo estabelecido no *caput*.”

De fato, o estado cumpriu o dispositivo acima, ao dar destinação integral aos resíduos de Restos a Pagar 2010 (dos R\$ 3,33 milhões existentes no início de 2015, o estado pagou R\$ 30.570,40 e cancelou o restante (R\$ 3.305.352,78), havendo resíduos apenas relativos aos exercícios de 2011 a 2014.

<sup>21</sup> O quadro trazido, que é meramente ilustrativo, retrata primeiro as baixas e somente após as inscrições, diferentemente da Demonstração da Dívida Flutuante, que expõe primeiro as inscrições.



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

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. Viu-se que a União também tem admitido reinscrever Restos a Pagar até o limite de quatro anteriores ao que é encerrado.

#### 4.3.2 Dívida Fundada

A dívida fundada<sup>22</sup> do Estado, após as alterações promovidas pela NCASP a partir do exercício de 2014, encontra-se, no Balanço Patrimonial, inserida em meio às linhas denominadas “Empréstimos e Financiamentos”, que constam tanto do Passivo Circulante quanto do Passivo Não Circulante daquele demonstrativo. O Balanço levantado em 31/12/2015 informa para tais “linhas” os valores respectivos de R\$ 1,047 bilhão (curto prazo) e de R\$ 14,726 bilhões para o longo prazo (total de R\$ 15,773 bilhões). Quando detalhadas as informações acima, no balancete de verificação constante do eFisco, vê-se que a parcela predominante deste total é composta da dívida contratual interna e externa, as quais somaram R\$ 15,752 bilhões, sendo a diferença (R\$ 22 milhões) caracterizada como parcela de dívida não contratual (REFIS, PAES, INSS e FGTS etc).

A dívida contratual, por sua vez, teve elevação de 18,23% no ano de 2015, podendo essa evolução ser sintetizada conforme quadro a seguir:

			Em R\$		
ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM 31/12/2014	%	ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM 31/12/2015	%
<b>EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS</b>	<b>13.323.513.694,58</b>	<b>100,00%</b>	<b>EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS</b>	<b>15.751.874.022,65</b>	<b>100,00%</b>
<b>Dív. Contratual Interna</b>	<b>8.333.640.120,29</b>	<b>62,55%</b>	<b>Dív. Contratual Interna</b>	<b>8.343.415.042,12</b>	<b>52,97%</b>
Internos (Curto Prazo)	768.836.325,60	5,77%	Internos (Curto Prazo)	870.768.705,16	5,53%
Internos (Longo Prazo)	7.564.803.794,69	56,78%	Internos (Longo Prazo)	7.472.646.336,96	47,44%
<b>Dív. Contratual Externa</b>	<b>4.989.873.574,29</b>	<b>37,45%</b>	<b>Dív. Contratual Externa</b>	<b>7.408.458.980,53</b>	<b>47,03%</b>
Externos (Curto Prazo)	115.736.358,51	0,87%	Externos (Curto Prazo)	172.031.320,58	1,09%
Externos (Longo Prazo)	4.874.137.215,78	36,58%	Externos (Longo Prazo)	7.236.427.659,95	45,94%

Fonte: Quadro 13 dos Balanços Gerais do Estado 2014 e 2015 (BP Consolidado) + balancete e-Fisco.

Quando comparado a preços constantes (com atualização pelo IPCA de 2015 incidindo sobre a posição da dívida ao final de 2014, em 10,6735%<sup>23</sup>), tem-se um crescimento real da dívida contratual (interna + externa) em 6,82% em 2015.

Note-se que a Dívida Contratual Interna teve discreta variação a valores nominais, enquanto que a Dívida Contratual Externa experimentou um crescimento de R\$ 2,4 bilhões em valores nominais. Ou seja, a variação do saldo da dívida contratual externa

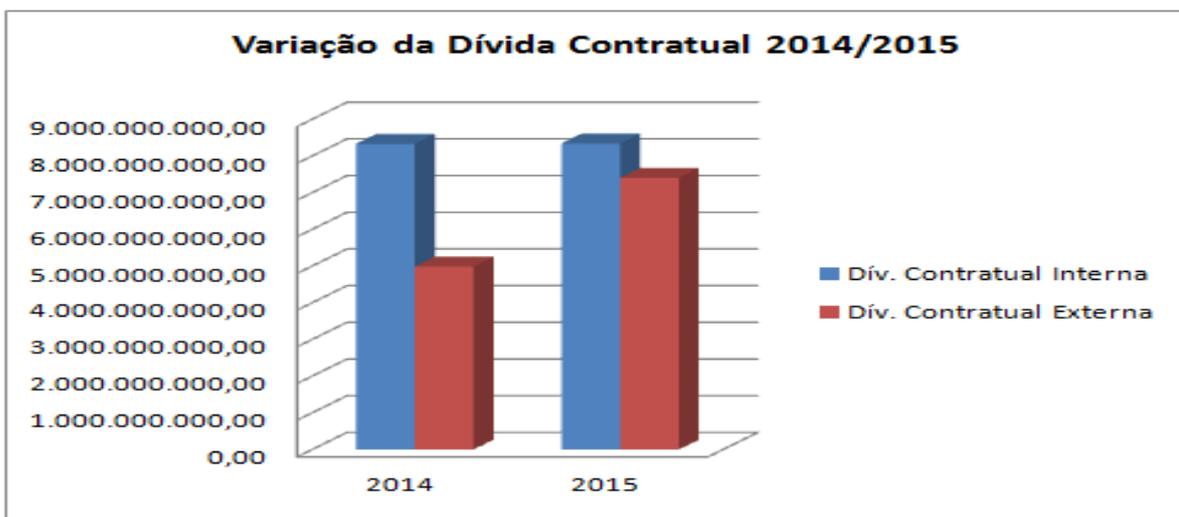
<sup>22</sup> A dívida fundada também é comumente designada como “dívida consolidada”, mas a divulgação das instruções de preenchimento do Demonstrativo da Dívida Consolidada, requerido pela LRF, exige inclusão no cômputo da Dívida Consolidada Bruta parcela que não compõe a Dívida Fundada contabilmente. 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.

<sup>23</sup> Fonte: <http://calculoexato.com.br/result.aspx?codMenu=FinanVariacaoIndice>



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

(junto a BID e BIRD) praticamente resume a elevação do saldo devedor da dívida contratual do estado em 2015, vez que a Dívida contratual interna se manteve no mesmo patamar, como se pode observar no gráfico a seguir.



Fonte: Quadro 13 dos Balanços Gerais do Estado 2014 e 2015 (BP Consolidado) + balancete e-Fisco.

O que justifica o crescimento acentuado da dívida contratual em 2015, ao contrário dos exercícios de 2011 a 2014, não se prendeu a captações financeiras junto ao BID e BIRD, mas sim a variações cambiais que afetam os contratos celebrados junto a essas instituições externas. Viu-se que entre 01/01/2015 e 31/12/2015 a desvalorização do real frente o dólar americano foi de 32,87%, o que obrigou a gestão pública ao reconhecimento de perdas econômicas, vez que a contabilização é em Real (R\$).

Outro fator relevante à análise da dívida diz respeito a que três contratos de financiamento de valores expressivos (obtidos entre os anos de 2012 e 2013) permaneceram em prazo de carência por todo o exercício. No caso, os contratos DPL I e DPL II, celebrados ante o BIRD (respectivamente, 8142 e 8284) e o contrato PROCONFINS PE (BID 3039), só passarão a ter parcelas de amortização a partir de 2017 e 2018. Esses contratos injetaram nas finanças do estado entre 2012 e 2014, em seu conjunto, US\$ 1,45 bilhão (com objeto voltado a obras de infraestrutura e em áreas de Saúde e educação, prioritariamente).

Por outro lado, em razão da relevância dos valores acumulados e das variações cambiais negativas verificadas no exercício, as perdas econômicas contabilizadas apenas para esses três contratos culminaram elevando em R\$ 1,8 bilhão o saldo acumulado da dívida contratual estadual (verificado na conta contábil 3.4.3.2.1.02.00).

As captações financeiras (que têm por efeito aumentar o saldo da dívida) junto a credores internos e externos limitaram-se em 2015 a R\$ 419 milhões, valor que representa 22,3% do que foi obtido em 2014. Enquanto isso, as amortizações à Dívida Contratual (que diminuem a dívida) somaram, ao longo do exercício, R\$ 787 milhões. Esse volume de amortizações terá acréscimo significativo após o cumprimento do prazo de carência dos três contratos citados anteriormente (8142 e 8284 BIRD e 3039 BID), que



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

---

ocorrerá entre 2017 e 2018, ocasião a partir da qual deverão ser necessários outros U\$ 62 milhões anuais para a sua amortização (cerca de R\$ 220 milhões anuais em valores atuais).

Ou seja, em 2015 o principal fator que elevou a dívida contratual do estado foi a apropriação de variações cambiais referentes a contratos externos, que reflete o efeito da desvalorização do real frente ao dólar.

Abaixo, são oferecidas algumas considerações sobre a composição da Dívida Contratual em 31/12/2015 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 celebrados ante credores internos e externos, registrou ao final de 2015, um total acumulado de R\$ 15,75 bilhões, número que corresponde à soma de R\$ 1,04 bilhão registrado no Passivo Circulante (curto prazo) com outros R\$ 14,71 bilhões informados no Passivo Não Circulante. Os valores acima compõem e são pouco inferiores aos expostos no Balanço Patrimonial de 2015 nas linhas denominadas “Empréstimos e Financiamentos” (Curto Prazo/Longo Prazo), vez que ali outros valores de menor monta (caracterizados como dívida não contratual) também são incluídos. Esse montante reconhecido pelo estado está em sua maioria (98,65%) atribuído contabilmente à UG 290301 (Encargos Gerais do Estado – Recursos sob supervisão da Secretaria da Fazenda), tendo parcelas residuais, em percentuais respectivos de 0,81% e de 0,54%, apropriadas pelo IRH (UG 420201) e pela PERPART (UG 420801), conforme a seguir discriminado:

#### **Dívida Fundada em 31/12/2015 – Estado de Pernambuco**

Em R\$

<b>Unidade Gestora</b>	<b>Dívida Contratual Interna de Curto Prazo (a)</b>	<b>Dívida Contratual Interna de Longo Prazo (b)</b>	<b>Dívida Contratual Externa de Curto Prazo (c)</b>	<b>Dívida Contratual Externa de Longo Prazo (d)</b>	<b>Total (a + b + c + d)</b>
290301	826.761.552,22	7.303.806.733,32	172.031.320,58	7.236.427.659,95	<b>15.539.027.266,07</b>
420201	246.376,68	126.799.744,08	0,00	0,00	<b>127.046.120,76</b>
420801	43.760.776,26	42.039.859,56	0,00	0,00	<b>85.800.635,82</b>
	<b>870.768.705,16</b>	<b>7.472.646.336,96</b>	<b>172.031.320,58</b>	<b>7.236.427.659,95</b>	<b>15.751.874.022,65</b>

Fonte: e-Fisco 2015.

O critério de diferenciação entre curto e longo prazo é unicamente o prazo de exigibilidade. Assim, no Balanço Patrimonial de 2015, as parcelas de compromissos cujos vencimentos ocorrem em até um ano após o Balanço (portanto, vencíveis em 2016) devem figurar nele como curto prazo, sendo as demais parcelas vincendas (vencíveis em 2017 em diante) ilustradas no Longo Prazo.

A principal informação extraída do quadro acima é que a dívida contratual externa do estado praticamente alcançou a metade do total da Dívida contratual, estando ao final de 2015 avaliada em 47,03% do total. Quatro anos antes (final de 2011), a dívida contratual externa representava 8,68% do total da dívida contratual do estado, que ali era quantificado, a valores nominais, em R\$ 6,28 bilhões.



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

### a) Dívida Contratual Interna

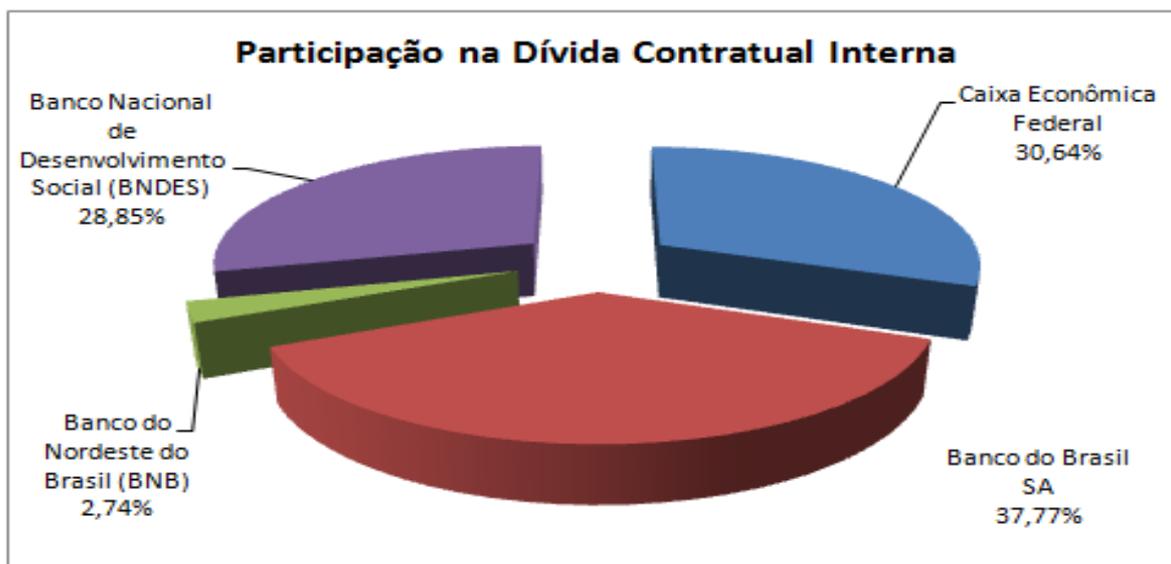
Referente à parcela identificada como Dívida Contratual Interna (longo ou curto prazo), o total devido pelo Estado de Pernambuco (administração direta ou indireta dependente do Tesouro) pode ser resumida na tabela e no gráfico a seguir:

#### Dívida Fundada Contratual Interna em 31/12/2015

Em R\$

Credor	Curto Prazo	Longo Prazo	Total
Caixa Econômica Federal	215.262.580,70	2.341.497.634,38	2.556.760.215,08
Banco do Brasil SA	267.169.442,21	2.884.198.875,61	3.151.368.317,82
Banco do Nordeste do Brasil (BNB)	24.723.883,53	203.753.949,70	228.477.833,23
Banco Nacional de Desenvolvimento Social (BNDES)	363.612.798,72	2.043.195.877,27	2.406.808.675,99
<b>Total</b>	<b>870.768.705,16</b>	<b>7.472.646.336,96</b>	<b>8.343.415.042,12</b>

Fonte: e-Fisco 2015 (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).



Fonte: e-Fisco 2015 (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).

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 2,74%, enquanto que os 97,26% restantes são saldos devedores junto a Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal e BNDES. O Banco do Brasil ainda figura como o maior dos credores internos do estado (37,77%), sendo que praticamente toda a dívida junto a essa instituição (R\$ 3,03 bilhões, de um total de R\$ 3,15 bilhões) se resume ao contrato de refinanciamento de dívidas do Estado<sup>24</sup> amparado pela Lei Federal 9.496/1997, que no e-Fisco a partir de 2014 é individualizado como contrato de conta-

<sup>24</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**

---

corrente“42” (1277, no formato do eFisco anterior). Dada a elevação dos números totais da dívida, esse contrato passou a representar, ao final de 2015, 19,21% de toda a dívida contratual do estado sozinho, mas relativamente à Dívida interna representava 36,31%.

Os contratos vigentes ante a Caixa Econômica Federal (R\$ 2,56 bilhões, equivalente a 30,64%), por sua vez, abrangem o quantitativo mais numeroso de financiamentos dentre os relativos à dívida estadual (cerca de 90 contratos com saldo ainda sob amortização ao final de 2015), pactuados, em sua maioria, de forma individualizada por município beneficiário dos programas de saneamento (programa Saneamento para Todos), abastecimento de água, energia elétrica, infraestrutura etc. O mais representativo contrato de financiamento do estado com a Caixa Econômica Federal, todavia, é o contrato denominado Recursos Proinvest Finisa (que no eFisco até 2013 era identificado pelo número 2842). Todavia, esse contrato, que tinha saldo histórico superior a R\$ 800 milhões, conforme será pormenorizado mais adiante, não é mais visualizado individualmente após 2014, passando a ser visto “em conjunto” com outros 26 contratos (total de R\$ 1,16 bilhão). 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 365 milhões (contrato n° 2745).

Os contratos cujo credor é o BNDES (R\$ 2,41 bilhões) representaram, ao final de 2014, 28,84% da dívida contratual interna. São apenas nove contratos avençados 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\$ 228 milhões; 2,73% da dívida contratual interna) 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”<sup>25</sup>), o estado optou por agrupar diversos contratos em um único número de controle, gerando saldos por grupos de contratos. Essa prática objetivou redução de lançamentos contábeis, todavia culminou avançando sobre contratos de maior relevância econômica, quando deveria restringir-se a contratos dotados de objetos genéricos e menor expressão econômica, a exemplo dos contratos do projeto Saneamento para Todos.

De fato, o agrupamento de contratos foi efetuado para contratos celebrados perante o BNDES e também contratos de maior monta celebrados ante 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 (denominado Proinvest Finisa).

---

<sup>25</sup> Conta corrente no eFisco tem função de “individualizador”. Logo, o conta-corrente até 2013 destacava o contrato ante os demais (cada contrato tinha um conta-corrente). A partir de 2014, o estado efetuou “agrupamentos de contratos”, de modo que não mais foi possível identificar no balancete o saldo acumulado de alguns contratos, mas apenas o total do grupo de contratos a que foi vinculado.



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

---

Necessário contextualizar a situação. Na sistemática vigente até 2013, todos os contratos eram individualizados em nível de conta corrente (ao Proinvest Finisa, por exemplo, era atribuído no e-Fisco o conta-corrente 2842). Com o novo PCASP, apesar de o sistema ainda possibilitar 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 possível coletar a posição individualizada de cada um desses contratos (inclusive os que se afigurem mais relevantes). Tal agregação, como assim percebido, prejudica a transparência das informações da dívida fundada do estado.

Não se trata de limitação do PCASP introduzido a partir de 2014. 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.

Como esse tema foi abordado no exame de contas de 2014 (primeiro momento em que foi promovida a alteração), verificamos os argumentos utilizados pelo estado por ocasião da defesa do relatório de Contas de Governo 2014 para este fato do agrupamento.

O Governo informou que o estado obteve “ganhos de produtividade devido à simplificação da execução da despesa realizada, agora por critérios de dia de pagamento por instituição financeira...”.

Quanto a isso, o exame de contas da UG 290301 relativas ao exercício de 2014 (processo TC nº 15100207-1), procedida entre os meses de fevereiro/2016 e março/2016, cuidou de analisar detidamente o critério empregado. E de fato, o estado privilegiou o dia de pagamento de amortizações, dentro do mês, como critério utilizado pra agrupamento de contratos.

Assim, como o BNDES expede um único boleto de cobrança ao estado com data de vencimento idêntico para os nove contratos, o estado optou por agrupar todos os nove contratos (anteriormente submetidos a contas-correntes individuais) sob um único conta-corrente a partir de 2014 (conta corrente “18”). Por outro lado, quando verificamos a relação com a Caixa Econômica Federal, como aquela instituição financeira expede boletos diferentes, com datas de amortização também divergentes, para os contratos “Promofaz” e “Recompra de ações da COMPESA” (antigos 1252 e 2745), o estado atribuiu códigos de



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

contas-correntes específicos para cada qual a partir de 2014 (códigos “1” e “12”, respectivamente). Diferentemente, como o contrato Proinvest Finisa (antigo 2842) possui data de vencimento semelhante à de outros 26 contratos de financiamento (a maioria dos quais Saneamento para Todos), o estado optou por agrupar esses 27 contratos num único conta-corrente (o conta-corrente “13”).

Essa primeira informação já é indicativo de que o critério de agrupamento não foi adequado, vez que “o valor econômico atribuído a cada contrato” não foi considerado como critério para fins do agrupamento, mas sim a “data de vencimento” de parcelas de amortização.

De fato, quando verificados os saldos acumulados de cada contrato, entre 2013 e 2015, naquilo que os balancetes de verificação informam, corrobora-se o indicativo acima. Vejamos, a seguir, a posição de saldos acumulados dos contratos “Promofaz”, “Recompra de ações da COMPESA” e “Proinvest Finisa” entre os anos de 2013 a 2015 no balancete de verificação do estado:

Contrato	CC até 2013	CC a partir 2014	Saldo Acumulado		
			2013	2014	2015
Promofaz	1252	1	15.671.633,60	7.580.664,27	11.279.788,16
Recompra ações COMPESA	2745	12	416.456.595,01	359.289.811,35	365.785.491,05
Proinvest Finisa	2842	13	861.270.207,14		
Outros 26	2777, 2778, 2783, 2784, 2785, 2787, 2788, 2789, 2790, 2791, 2792, 2793, 2794, 2795, 2796, 2797, 2798, 2800, 2801, 2803, 2804, 2806, 2807, 2808, 2809 e 2813	13	26 Saldos individualizados no balancete	1.146.122.224,10	1.164.220.143,31

Fonte: e-Fisco 2013, 2014 e 2015

O quadro acima deixa clara a perda de informações relevantes. Note-se que o contrato “Promofaz” tinha saldo acumulado bastante inferior, ao final de 2013, ao do contrato “Proinvest Finisa” (R\$ 15,6 milhões ante R\$ 861 milhões, respectivamente). A informação do primeiro permanece disponível no balancete de verificação (em 2014, 2015...), enquanto que a do segundo, a partir de 2014, foi diluída em meio a outros 26 contratos dotados de saldo médio bastante divergente. A informação do saldo acumulado do Proinvest Finisa passou a ser acessível somente por meio de módulo não-contábil integrante do eFisco denominado GDP - Gestão da Dívida Pública (que não se encontra disponível ao controle externo). Por consequência, na atualidade, a informação somente é disponível através de solicitações formais à Secretaria da Fazenda.

A abertura ao controle externo das ferramentas do módulo GDP possibilitaria, de fato, transparência “entre órgãos”. Todavia, ponderamos que o recomendável é que a informação volte a figurar em balancete de verificação, de modo que seja acessível e compreensível por qualquer operador contábil (transparência ampla).

Como a perda de informações mencionada acima relativa ao contrato Proinvest Finisa alcança também contratos mantidos junto ao BNB e ao BNDES, o relatório de auditoria pertinente à prestação de contas 2014 da UG 290301 (processo 15100207-1),



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

---

após exame de custo-benefício do agrupamento de contas efetuado pelo estado, teceu as seguintes recomendações:

1. Criar conta corrente individual a cada um dos contratos de financiamento mantidos junto ao BNDES e ao BNB. (A5.1);
2. Criar uma conta corrente individual para o contrato 2842 Proinvest Finisa da Caixa Econômica Federal (A5.1).

Assim, no referido exame de auditoria na UG 290301 (que administra a dívida estadual), foram considerados e reconhecidos pela auditoria os ganhos de produtividade informados pelo estado advindos com o agrupamento de contas (redução significativa de lançamentos contábeis de mesma natureza). Ponderou-se, contudo, pela necessidade de evidenciação de saldos acumulados de contratos de maior relevância, de modo que o agrupamento de contas somente se restrinja a contratos de menor relevância e mesmo assim celebrados ante a Caixa Econômica Federal (com quem o estado detém cerca de 100 contratos de financiamento), diferentemente dos demais credores, cujo número de contratos em nenhum caso ultrapassa a dez.

Com a adoção das duas recomendações acima, o ganho de produtividade mencionado pelo estado deixaria de ser de 90% e passa a ser de 70% (percentuais aproximados) quando comparado ao volume de informações alimentadas até o eFisco 2013. No entanto, as perdas de informações específicas passariam a ser expressivamente minimizadas, resumindo-se a contratos de pequena relevância econômica.

#### **b) Dívida Contratual Externa**

No que tange à Dívida Fundada Contratual de origem externa (entidades financeiras internacionais), não houve a perda de informações mencionada no item anterior, vez que os saldos acumulados dos credores permaneceram individualizados por contrato.

Os credores principais permanecem o BIRD – Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento e o BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento.

No início de 2015, dezessete contratos compunham a Dívida Fundada Contratual Externa, tendo sido verificada a amortização integral do contrato BIRD 4625 Prorrural II. Nenhum novo contrato foi adicionado, de modo que ao final de 2015 o número de contratos foi reduzido para dezesseis.

O total devido pelo Estado de Pernambuco (administração direta ou indireta dependente do Tesouro) ao longo de 2015 saltou de R\$ 4,99 bilhões para R\$ 7,41 bilhões (elevação de 48,5%), fruto predominantemente de variações cambiais havidas no período.

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

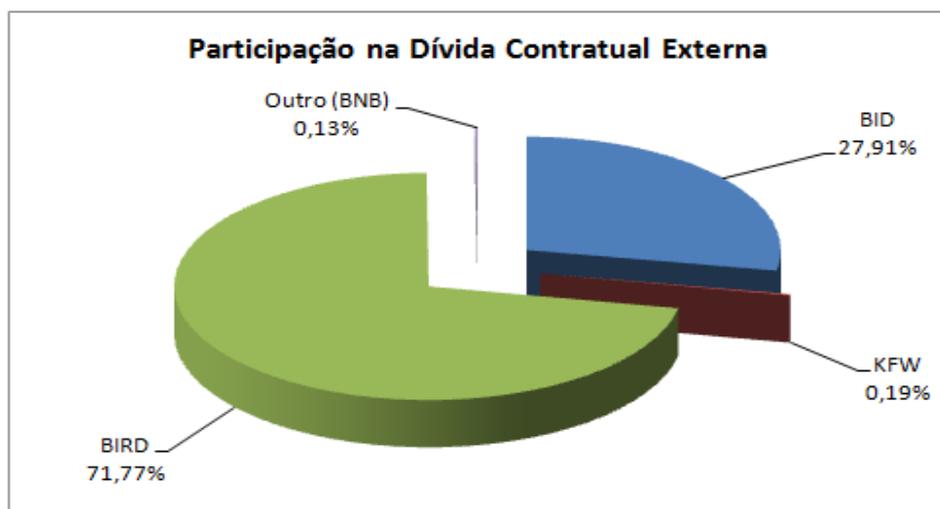
Credor	Valor por Credor	Participação %	
		Sobre a Dívida Fundada Contratual Externa	Sobre a Dívida Fundada Total
BID	2.067.366.272,48	27,91%	13,12%



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

Credor	Valor por Credor	Participação %	
		Sobre a Dívida Fundada Contratual Externa	Sobre a Dívida Fundada Total
BIRD	5.317.090.686,31	71,77%	33,76%
KFW	14.126.552,47	0,19%	0,09%
Outro (BNB)	9.875.469,27	0,13%	0,06%
<b>Total</b>	<b>7.408.458.980,53</b>	<b>100,00%</b>	<b>47,03%</b>

Fonte: e-Fisco 2015 (contas 2.2.2.2.1.01.01 + 2.1.2.21.01.03 + 2.1.2.61.01.03).



Fonte: e-Fisco 2015 (contas 2.2.2.2.1.01.01 + 2.1.2.21.01.03 + 2.1.2.61.01.03).

A primeira informação digna de registro é que o valor atribuído ao credor BNB (R\$ 9,87 milhões) adveio da transposição de saldos ocorrida ainda por ocasião da transição contábil, representando lançamento de juros devidos a pagar. Logo, deve aquele saldo ser examinado pelo setor da Dívida e se validado na essência<sup>26</sup> e no credor (BNB), transposto para a conta do Passivo destinada a credores internos.

Em valores relativos, o crescimento da dívida contratual externa foi distribuído entre BID e BIRD, tendo sido verificados aumentos respectivos de 46,91% e de 48,9% no saldo devedor junto a essas instituições.

Relativamente às captações, como adiante será pormenorizado, foi mantida a desaceleração no ritmo de valores obtidos junto ao BID e ao BIRD iniciada em 2014. Assim é verificado quando visto que em 2013 o estado havia recebido R\$ 1,82 bilhão, em 2014 captou R\$ 695 milhões e em 2015 esse número caiu para R\$ 210 milhões.

Diferentemente do aplicado à dívida contratual interna, foi atribuída codificação específica (em conta corrente) aos contratos da dívida contratual externa, o que torna possível visualizar os saldos acumulados de todos os contratos. Abaixo reproduzimos os 3 mais representativos ao final do exercício (responsáveis em seu conjunto por 76,42% da dívida contratual externa), como a seguir descrito:

<sup>26</sup> Tratado, na origem, como “juros devidos a pagar” incidentes sobre contratos de financiamento do Prodetur (BNB), conforme contas-correntes “16” e “17” identificados nas Notas de Liquidações 2014NL000173 e 2014NL000241 da UG 290301.



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

Em R\$

Financiador	Contrato no e-Fisco <sup>27</sup>	Objeto	Saldo devedor (em 01/01/2015)
BIRD	35 (antigo2830)	Development Policy Loan (DPL I)	1,95 bilhão
	37 (antigo2852)	Development Policy Loan (DPL II)	2,15 bilhões
BID	70 (antigo2854)	PROCONFINS PE	1,56 bilhão
Subtotal			5,66 bilhões
Outros (14)			1,23 bilhão
<b>Total</b>			<b>7,41 bilhões</b>

**Fonte:** e-Fisco 2015 (conta contábil 2.2.2.21.01.01 + 2.1.2. 2.1.01.03 + 2.1.2.61.01.03).

Deve-se registrar que os três contratos acima (que são os mais relevantes entre os 16 contratos vigentes) são contratos recentemente firmados, tendo gerado captação de recursos integral entre os anos de 2012 e 2014, e estão em prazo de carência. Os prazos de amortização oscilam entre 20 anos (BID Proconfins) e 25 anos (BIRD) a contar do término do prazo de carência (que ocorrerá entre 2017 e 2018).

Além das instituições BID (junto ao qual mantinha 7 contratos) e BIRD (8 contratos), o Estado de Pernambuco ainda manteve vigente em 2015, contrato de financiamento junto à instituição financeira KFW - Kreditanstalt für Wiederaufbau (contrato celebrado em 1997), cujo saldo devedor era de R\$ 14,12 milhões ao final de 2015.

#### 4.3.2.2 Movimentação ao longo de 2015

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 31/12/2014	Movimentações em 2015			Saldo em 31/12/2015
		Captações	Amortizações	Atualizações Monetárias, Variações cambiais e Outros Ajustes	
<b>Contratual</b>	<b>13.323.513.694,58</b>	<b>419.419.000,94</b>	<b>787.180.905,85</b>	<b>-2.796.122.232,98</b>	<b>15.751.874.022,65</b>
Interna (LP + CP)*	8.333.640.120,29	209.005.363,95	667.909.330,10	-468.678.887,98	8.343.415.042,12
Externa (LP + CP)*	4.989.873.574,29	210.413.636,99	119.271.575,75	-2.327.443.345,00	7.408.458.980,53

**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

Como se vê, o aumento do “estoque” da dívida contratual ao longo do exercício de 2015 (18,23%, a valores nominais) foi produto principalmente do efeito contábil da desvalorização cambial do Real em relação ao dólar americano. As captações

<sup>27</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**

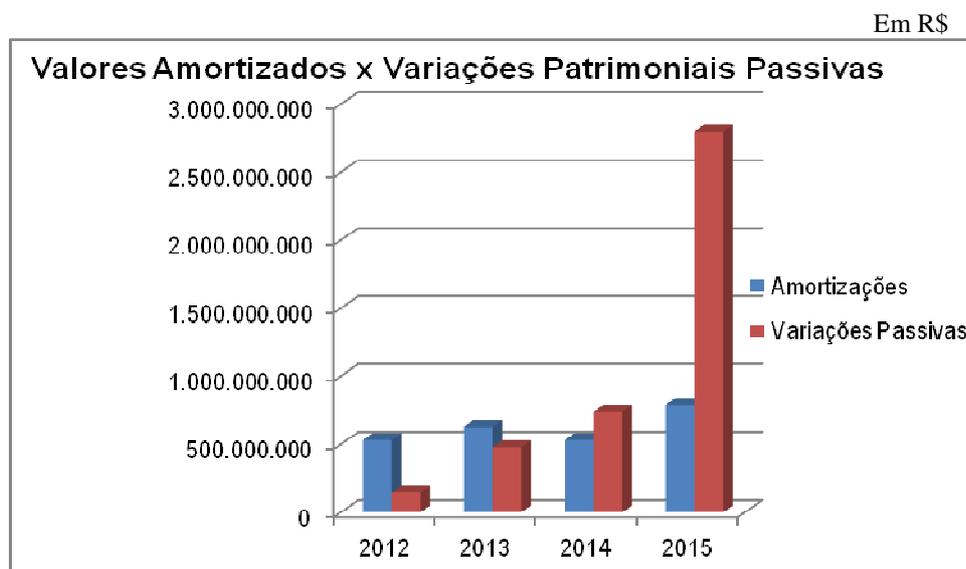
---

financeiras (que também aumentam a dívida) tiveram volume discreto no exercício, quando confrontado com os dados de 2012 a 2014.

O volume de amortizações do período (que diminuem a dívida) alcançou R\$ 787 milhões, superior em 48,5% ao total amortizado em 2014 (quando foram amortizados R\$ 528,7 milhões). Como esse total sofre influência do cronograma de amortizações dos contratos em vigor (contratos ainda não liquidados totalmente e que também não estejam em prazo de carência) e ainda existam contratos relevantes em prazo de carência até 2017, a tendência é que esse valor ultrapasse a ordem de R\$ 1 bilhão anuais quando expirarem esses prazos de carência.

O total amortizado em 2015 (R\$ 787 milhões) representou apenas 28,14% das variações patrimoniais diminutivas (VPD) advindas da dívida. Essas variações patrimoniais são representadas pelos juros reconhecidos ao longo do exercício 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 2015, pode ser assim representado:



Fonte: e-Fisco

Feita essa visualização preliminar, interessante pormenorizar os fatos que interferiram na evolução da Dívida em 2015. 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 2015 totalizaram **R\$ 419.419.000,94** (quatrocentos e dezenove milhões, quatrocentos e dezenove mil e noventa



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

e quatro centavos, valor que representou um decréscimo de 77,76% em relação ao volume captado em 2014 (R\$ 1.886.113.311,38), decorrentes de contratos vigentes ante credores internos e externos. As captações baseadas em contratos **internos** somaram em 2015 **R\$ 209.005.363,95** (valor 82,45% inferior ao verificado em 2014) enquanto que aquelas junto ao BID ou ao BIRD (**externas**) totalizaram **R\$ 210.413.636,99** (69,75% inferior ao montante auferido no ano anterior).

Note-se que as captações financeiras de origem externa e interna verificadas em 2015 praticamente se equivaleram. A representatividade da dívida contratual externa subiu para 47% ao final de 2015 (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. Isso foi refletido em 2015.

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

**Captações de Recursos (receitas de operações de créditos) em 2015**

Em R\$			
ORIGEM	AGENTE FINANCIADOR	VALOR	%
Externa	BID	52.885.197,79	12,61%
	BIRD	157.528.439,20	37,56%
	<b>Total de captações externas</b>	<b>210.413.636,99</b>	<b>50,17%</b>
Interna	CEF	73.796.918,16	17,60%
	BNDES	135.208.445,79	32,24%
	<b>Total de captações internas</b>	<b>209.005.363,95</b>	<b>49,83%</b>
<b>TOTAL</b>		<b>419.419.000,94</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 2015 as captações financeiras foram distribuídas entre quatro instituições financeiras, sendo as mais expressivas junto ao BIRD e ao BNDES. A maior redução relativa ocorreu em relação aos recursos obtidos junto ao BID (90,45%, quando confrontado o total de R\$ 52,88 milhões obtidos em 2015 com os R\$ 553,59 milhões ingressados em 2014). Por outro lado, o volume obtido junto ao BIRD de R\$ 157,52 milhões foi 10,95% superior ao obtido em 2014.

O e-Fisco registra que as captações de recursos por operações de crédito no exercício de 2015 foram reconhecidas contabilmente por sete Unidades Gestoras do Estado, sendo a parcela mais expressiva, de R\$ 342,72 milhões (81,71% do total recebido) pela Unidade Gestora 150102 (DAFE- SEFAZ), enquanto que as UGs 110401 (Secretaria da Casa Militar), 130301 (Defensoria Pública), 240101 (Secretaria de Recursos Hídricos), 260101 (Secretaria de Desenvolvimento econômico), 380101 (Secretaria das Cidades) e 500201 (Secretaria de Habitação) contabilizaram os demais 18,29% dos recursos obtidos em operações de créditos. Abaixo são ilustrados os contratos através dos quais o estado de Pernambuco efetuou os maiores recebimentos em 2015:



**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 2015**

Em R\$

<b>Contrato (*)</b>	<b>Instituição</b>	<b>Objeto</b>	<b>Captações em 2015</b>
4305 / 4306	BNDES	Prog. BNDES Estados III (subcréditos B e C)	117.091.002,88
2851	BNDES	Programa Multissetorial BNDES Estados II	15.215.705,94
2759	CEF	Contrato Programa Frágoso II - OLINDA/PE	15.675.000,00
2834	CEF	Programa Proinvest Finisa	15.401.347,32
Outros			45.622.307,81
<b>Subtotal (captações internas)</b>			<b>209.208.445,79</b>
2749	BIRD	Sustentabilidade Hídrica (BIRD 7778)	115.518.000,00
2831	BIRD	Prorrural PE Sustentável III (BIRD 8135)	42.010.439,20
2853	BID	Bacia do Ipojuca (BID 2901)	39.018.215,95
Outros			13.886.981,84
<b>Subtotal (captações externas)</b>			<b>210.413.636,99</b>
<b>Total</b>			<b>419.419.000,94</b>

**Fonte:** e-Fisco 2015 (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 sete contratos acima, com captação financeira mais expressiva em 2015, quando somados, abrangeram 85,82% de toda a receita de operação de crédito auferida pelo Estado em 2015. Os 14,18% restantes foram apropriados em razão de outros 22 contratos vigentes no exercício.

O volume de operações de crédito no exercício (R\$ 419 milhões) representou montante equivalente a 2,2% da Receita Corrente Líquida auferida pelo estado em 2015, 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 2,2%, 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>28</sup> efetuadas no exercício de 2015 totalizaram **R\$ 787.180.905,85** (48,87% superior aos R\$ 528,76 milhões amortizados em 2014). Daquele total, a parcela de **R\$ 667.909.330,10** foi referente às amortizações da dívida interna e **R\$ 119.271.575,75** às da dívida externa. As amortizações da Dívida Interna foram efetuadas predominantemente (90,93%) 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).

<sup>28</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\$ 798.507.950,23, mas parte desse total (R\$ 10.939.971,05) amortizou o principal financeiro de 23 processos de parcelamentos assumidos pelo estado junto ao INSS e ao Ministério da Fazenda, 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 2015.



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

Dentre os R\$ 119,27 milhões amortizados frente às instituições financeiras de Direito Externo com as quais o estado mantém dívida contratual (BID, BIRD e KFW), foram identificadas amortizações efetuadas a nove contratos de financiamento externos. Em relação aos 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 2015 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 2015**

				Em R\$
Grupo de Contrato(*)	Codificações Anteriores	Instituição	Referência	Amortizações em 2015
18	1000 + 2355 + 2728 + 2747 + 2748 + 2751 + 2758 + 2841 + 2851	BNDES	Diversos objetos	269.190.650,49
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)	158.600.473,27
13	Diversos (27)	CEF	Diversos (Proinvest Finisa + 26 outros)	93.655.604,79
71	1586	CEF	Dívida Imobiliária Vencida - Remanescente da extinta COHAB	60.567.251,41
72	1584	CEF	Dívida imobiliária PONTE DO MADURO extinta COHAB	963.937,10
01	1252	CEF	PROMOFAZ	6.235.796,73
03	Diversas (62)	CEF	Diversos (62 contratos)	26.126.833,44
12	2745	CEF	Contrato de recompra das ações da COMPESA	30.569.246,32
16	2062 + 1226	BNB	PRODETUR I	6.531.323,19
17	2354	BNB	PRODETUR II	15.468.213,36
<b>Total</b>				<b>667.909.330,10</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.

O total acima foi 49,03% acima do valor amortizado em 2014 para instituições financeiras nacionais, cumprindo o cronograma de pagamentos previsto para os financiamentos vigentes.

Perceba-se, de antemão, que o agrupamento de contratos promovido pelo estado no início de 2014 trouxe dificuldades na visualização de informações específicas (princípio da transparência), sobretudo para os contratos do BNDES. Somente através de solicitação de documentos e informações à Secretaria da Fazenda é que é possível decompor o total de R\$ 269,19 milhões nas efetivas parcelas que correspondem a cada um dos nove contratos. Outra informação só acessível através de diligências junto à SEFAZ é de quanto foi o total de amortizações efetuadas relativas ao contrato Proinvest Finisa, especificamente (que ocorre com o desmembramento do total do grupo “13”).

As amortizações de valores junto ao BNDES, no total de R\$ 269,19 milhões, superaram as efetuadas junto à Caixa Econômica Federal (R\$ 218 milhões), Banco do Brasil (R\$ 158,6 milhões) e BNB (R\$ 22 milhões). As amortizações referentes ao Programa de Ajuste Fiscal decorrente da lei federal 9496/1997 (antigo contrato 1277)



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

permaneceram, ao longo de 2015, como as de maior volume financeiro efetuadas pelo estado relativamente a um contrato de financiamento.

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

**Amortizações da dívida contratual externa (por contrato de financiamento) em 2015**

Em R\$

Contrato(*)	Instituição	Referência	Amortizações em 2015
29 / 2746	BIRD	BIRD 7711 Educação e Gestão SUAPE	53.088.643,31
31 / 1961	BIRD	BIRD PROMETRÓPOLE - Nº 4690 - BR - Contrato de 23/07/03 - Lei 12.188/02	15.702.100,00
32 / 2213	BIRD	BIRD EDUCAÇÃO - Nº 4754 - BR - Contrato de 27/06/05 - Lei 12.732/04	8.976.867,63
27 / 1769	BIRD	BIRD PRORURAL II - Nº 4625 - BR - Contrato de 23/07/03 - Lei 11.911/00	9.330.090,00
28 / 2468	BIRD	BIRD - Contrato 4625-1 - BR - PRORURAL II 2ª ETAPA	7.246.550,28
39 / 1845	BID	BID PROMATA - Contrato de 05/06/02 - Lei 12.050/01	17.348.980,54
25 / 1098	BID	BID EMPRÉSTIMO 866/OC - CONTRATO DE 06/02/92 - LEI 10.615/91	3.845.094,24
30 / 2750	BID	BID 2151 - PROFISCO	2.436.543,25
40 / 1370	KFW	KFW - CONTRATO de 29/07/97 - LEI R.S.F 51/95	1.296.706,50
<b>Total</b>			<b>119.271.575,75</b>

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

As amortizações da Dívida Contratual externa efetuadas em 2015 foram superiores ao volume amortizado em 2014, dando sequência à curva crescente no volume de amortizações iniciada em 2013. Essa elevação é prevista diante dos elevados financiamentos obtidos entre 2012 e 2014 através dos contratos BIRD 8142 e 8284 (DPL I e II, respectivamente) e BID 3039 Proconfins (ainda em prazo de carência), bem como do pouco quantitativo de contratos com previsão de liquidação no curto prazo (o contrato BID 2151 PROFISCO se enquadra nessa situação). A referida curva tende a se acentuar especialmente a partir de 2017, quando encerrar-se-á o prazo de carência do contrato BIRD 8142, e em 2018, quando cessarão os prazos de carência do contrato BIRD 8284 e BID 3039 Proconfins, conforme tabela a seguir:

Contrato	Periodicidade da amortização	Qtde. de parcelas	Valor de cada parcela de amortização	Vencimento da 1ª parcela
BIRD 8142	Semestral	50	US\$ 10 milhões	15/05/2017
BIRD 8284	Semestral	50	US\$ 11 milhões	15/11/2018
BID 3039	Semestral	40	US\$ 10 milhões	15/06/2018

Como se vê, quando vencerem, em conjunto, as primeiras parcelas de amortização dos três contratos acima (entenda-se 2018), o estado estará obrigado a amortizar valores adicionais anuais de US\$ 62 milhões (cerca de R\$ 220 milhões, em valores atuais) em relação ao que despense na atualidade.



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

---

## 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 de forma adicional às captações e às amortizações. Esses eventos patrimoniais (reconhecimento de juros a pagar e das variações cambiais que aumentam ou reduzem a dívida) objetivam que o ente governamental espelhe a correta mensuração do “estoque” da dívida na data do fechamento do balanço. Todavia, por ocasião do seu pagamento, o empenho necessário ao custeio financeiro para tais eventos (juros e encargos) se submete às classificações orçamentárias 3.2.90.21.00 ou 3.2.90.22.00, e seus respectivos desdobramentos.

Por tal razão, em regra, os juros e encargos empenhados nessas rubricas orçamentárias fazem face às Variações Patrimoniais reconhecidas anteriormente.

Os pagamentos aos credores suportados nas referidas classificações orçamentárias em 2015 totalizaram o montante de R\$ 626.921.590,74, sendo 95,5% referentes à dívida interna e os 4,5% restante referentes à dívida externa. O quadro a seguir discrimina esses pagamentos.

### Juros e Encargos da Dívida Contratual Pagos em 2015

Em R\$

Discriminação	Total	%
Juros Internos	536.187.996,94	85,53%
Juros Externos	62.476.188,91	9,97%
Outros Encargos Internos	26.206.154,70	4,18%
Outros Encargos Externos	2.051.250,19	0,33%
<b>Total</b>	<b>626.921.590,74</b>	<b>100%</b>

**Fonte:** e-Fisco 2015; 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.

O total acima (de R\$ 626,92 milhões) comportou um acréscimo de 16,23% em relação aos juros e encargos pagos no exercício anterior.

## Capacidade de pagamento, conforme Senado Federal

Relativamente à capacidade de pagamento, as despesas utilizadas com juros e encargos da dívida (R\$ 626,92 milhões) juntas àquelas empenhadas face a amortizações (R\$ 787,18 milhões) resultaram num total de R\$ 1,41 bilhão, os quais perfizeram 7,197% da RCL do estado ao final de 2015. Conforme definido pelo art. 7º, II, da Resolução 43/01 do Senado Federal, o limite máximo é de 11,5% da RCL do estado. Portanto, o estado esteve ao final de 2015 dentro dos limites estabelecidos pelo Senado Federal.

## Conclusão do estudo da dívida

Verificada a evolução do saldo acumulado da dívida contratual do estado em 2015, bem como seus principais fatos patrimoniais e financeiros incidentes sobre esta no exercício, observou-se que, apesar de haver cumprido os principais limites impostos pela



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

---

lei de responsabilidade federal e pela Resolução 43/2001 do Senado Federal, o estado de Pernambuco tem observado uma rápida elevação da sua dívida, cujo processo se incorporou de forma clara após o final do exercício de 2011.

O efeito econômico advindo dos significativos ingressos de recursos de terceiros entre os exercícios de 2012 e 2014 (no cenário pré-Copa 2014) foi, num primeiro momento, a dinamização da atividade econômica estadual havida com o aporte de cerca de R\$ 7 bilhões naqueles três anos (BID, BIRD e BNDES, principalmente). Todavia, a contrapartida patrimonial (do endividamento) foi reconhecida e espelhada na Contabilidade estadual. Junte-se a isso o cenário de retração econômica verificado em escala nacional no exercício findo, aliado a uma expressiva desvalorização do Real frente ao dólar que impactou na elevação da dívida contratual externa. Para fazer face aos crescentes valores de amortização e juros que já iniciaram a curva ascendente deste 2014 e estão programados a evoluírem de forma significativa especialmente a partir de 2018, o estado necessita incrementar sua receita corrente líquida ou reduzir despesas continuadas. Nesse contexto, o impacto nas contas estaduais pós-2017 (quando encerram os prazos de carência dos principais contratos de financiamento celebrados entre 2012 e 2014) só será minimizado se os investimentos em infraestrutura efetuados entre 2012 e 2014, possibilitados com o aporte financeiro recebido de terceiros naquele período, culminarem efetivando incrementos efetivos na arrecadação tributária do estado até 2018.

Note-se que apesar de a LRF e a Resolução 43/2001 do Senado Federal imporem limites ao avanço da dívida num curto espaço de tempo, elas não contém dispositivo que impeça os estados de alcançarem, no longo prazo, ao limite máximo de 200% da RCL, o que ocorre caso o estado imponha política de permanente captação de recursos de terceiros sem, todavia, obter êxito no incremento efetivo de arrecadação.

Necessário, portanto, que o estado envide esforços no sentido de não alavancar o seu índice de comprometimento da RCL estadual pela sua dívida contratual, tendo em vista o crescimento verificado do percentual de comprometimento entre 2011 e 2015.

#### **4.3.3 Saldo do Passivo previdenciário quantificado a menor pelo estado**

O Balanço Patrimonial de 2015 deixou de evidenciar da forma adequada o passivo previdenciário do estado, omitindo o valor considerado para as provisões matemáticas previdenciárias, ao contrário do efetuado até o exercício de 2013, e passando a comportar uma nova provisão alternativa, denominada “provisão previdenciária patrimonial”, cujo efeito foi o de expressar a menor o tamanho da obrigação previdenciária estadual.

Como consequência, o estado informou acumular uma obrigação previdenciária de valor de R\$ 8,9 bilhões em 31/12/2015 quando, em paralelo, tem quantificado, em trabalho atuarial, que o valor dessa obrigação previdenciária alcança R\$ 187 bilhões (para um prazo futuro de 75 anos).

O acima afirmado é visualizado a partir da decomposição do subgrupo denominado “Provisões a Longo Prazo”, que integra o Passivo Não Circulante do estado.



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

---

No balanço, esse subgrupo está mensurado em R\$ 9,125 bilhões. A visualização deste total no balancete de 31/12/2015 é pormenorizada conforme quadro a seguir:

Quadro 4.3.3.a

<b>Denominação</b>	<b>Valor (em R\$)</b>
Provisões matemáticas previdenciárias	0,0
Provisões previdenciárias patrimoniais	8.977.051.115,54
Riscos trabalhistas	12.621.615,60
Riscos Fiscais	34.227.984,50
Riscos Cíveis	90.726.758,47
Outras	10.753.832,09
<b>Total</b>	<b>9.125.381.306,20</b>

Fonte: eFisco; balancete de verificação dezembro/2015 (consolidado) contas 2.2.7.00.00.00

São as duas primeiras linhas que merecem as observações desse item. Na prática, o estado almejou, com a segunda linha, substituir a função da primeira em espelhar a dívida previdenciária do estado. No entanto, o fez em valor muito inferior ao que deveria ser mensurado naquela. De fato, a linha “provisão matemática previdenciária” é a que deveria ilustrar o déficit atuarial do estado. Alternativamente, o estado ilustrou, na linha “provisão previdenciária patrimonial”, o que considera como estimativa adequada.

A primeira linha (provisões matemáticas previdenciárias) admite a decomposição que é visualizada no quadro 4.3.3.b mais adiante trazido. Essa provisão matemática previdenciária é a que tem a função de espelhar o passivo atuarial do estado. Para sua compreensão, necessário antes distinguir os conceitos de passivo atuarial e déficit atuarial.

O Passivo Atuarial corresponde à diferença (negativa) entre os Compromissos Previdenciários Futuros e as Receitas Esperadas no mesmo período. Já o déficit atuarial é obtido do resultado negativo entre esse passivo atuarial (obrigações) e os ativos atuariais (bens e direitos disponíveis à garantia do regime previdenciário). 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 apenas 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 31/12/2015, o que restou omitido do balanço patrimonial do estado foi o Passivo Atuarial, que deveria ser trazido como “provisão matemática previdenciária”.

No entanto, como visto acima, o saldo líquido da “provisão matemática previdenciária” foi ilustrado em balanço como zero apesar de o estado não recusar o fato de que possui sim um passivo atuarial de cerca de R\$ 187,65 bilhões que culminou informado em seu balanço atuarial 2015 como igual ao déficit pelo fato de que não há reservas garantidoras da ordem que alcance R\$ 1 bilhão.



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

---

Procedimento do estado em relação à divulgação / omissão da provisão matemática previdenciária

Até o exercício de 2013 o passivo atuarial do estado era informado, como verificado na linha “Provisões Matemáticas Previdenciárias” constante do BP 2013. Naquele exercício, expôs-se um valor de R\$ 44.061.504.793,43 (R\$ 44,06 bilhões). 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. 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, passível de reavaliação anual por meio de Balanço Atuarial, considera cálculos atuariais para décadas adiante, sendo, portanto, uma obrigação de longo prazo, a qual é sujeita, ainda, a reestimativas, quer graduais (por ocasião de modificação de perfil de servidores) ou abruptas (quando, por exemplo, há alteração imediata de alíquotas previdenciárias).

Em 2014, uma modificação na forma de cálculo desse passivo (deixando de aplicar taxa de rentabilidade aos valores futuros devidos quando estes não se mostrarem incorporados) promoveu uma reavaliação abrupta, fazendo com que o estado passasse a considerar o seu passivo atuarial em um patamar bastante superior, da ordem de R\$ 175 bilhões.

Essa modificação no “*quantum*” considerado como passivo atuarial, que é pormenorizada no capítulo 9 dessa análise de contas de Governo (Previdência), decorreu de modificação de dispositivo contido em norma infralegal federal (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:

**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.

**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



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

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).

Já ao final de 2015 o passivo atuarial do estado foi reavaliado para R\$ 187,65 bilhões. Mas, desde o final de 2014, o estado optou por não mais ilustrar o valor desse passivo atuarial no Balanço segundo a nova metodologia (que elevou o valor considerado da provisão). Assim procedeu por meio da constituição de uma conta de saldo redutor dotada de idêntico valor, que culmina por “compensar” aritmeticamente o valor do passivo, de modo a omiti-lo do Balanço. Essa conta redutora é, no balancete de verificação do estado, denominada “Cobertura Para Insuficiência do Plano Financeiro (P)”.

O quadro a seguir contendo os saldos das contas contábeis do estado em 31/12/2015 demonstra aritmeticamente como o valor do passivo atuarial culmina não sendo reproduzido no Balanço Patrimonial.

Quadro 4.3.3.b

Conta		Saldo em 31/12/2015 (D/C)	
2.2.7.2.1.01.01	Aposentadoria / Pensões / Outros benefícios Concedidos do Plano Financeiro do RPPS		79.862.754.739,85 (C)
2.2.7.2.1.01.03	(Contribuições do Inativo para o Plano Financeiro do RPPS)	1.754.630.530,83 (D)	
2.2.7.2.1.01.04	(Contribuições do Pensionista para o Plano Financeiro do RPPS)	879.025.283,83 (D)	
<b>2.2.7.2.1.01.07</b>	<b>(Cobertura Para Insuficiência Financeira do Plano Financeiro do RPPS)</b>	77.229.098.925,19 (D)	
2.2.7.2.1.02.01	Aposentadoria / Pensões / Outros benefícios A Conceder do Plano Financeiro do RPPS		160.949.868.612,82 (C)
2.2.7.2.1.02.02	(Contribuições do Ente para o Plano Financeiro do RPPS)	20.574.586.423,71 (D)	
2.2.7.2.1.02.03	(Contribuições do Ativo para o Plano Financeiro do RPPS)	15.467.412.541,64 (D)	
2.2.7.2.1.02.04	(Compensação Previdenciária do Plano Financeiro do RPPS)	1.753.911.199,75 (D)	
<b>2.2.7.2.1.02.06</b>	<b>(Cobertura Para Insuficiência Financeira do Plano Financeiro do RPPS)</b>	123.153.958.447,72 (D)	

Fonte: eFisco; Balancete de Verificação dez/2015 (consolidado); saldo final

Saldo credores em contas do Passivo representam obrigações assumidas. Já saldos devedores em contas do Passivo funcionam como “abatimentos” nessas obrigações. As contas denominadas “Cobertura para insuficiência financeira”, ao serem alimentadas



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

---

indevidamente com um valor que a contabilidade entendeu<sup>29</sup> como o passivo atuarial do estado (R\$ 77,23 bilhões + R\$ 123,15 bilhões) culminam zerando o efeito das contas 2.2.7.2 no Balanço Patrimonial. Por tal razão, a linha “Provisões matemáticas previdenciárias” trazidas no quadro 4.3.3.a tem saldo zero.

#### Necessidade de evidenciação do passivo atuarial em Balanço patrimonial do estado

O próprio sítio eletrônico do Ministério da Previdência Social adverte pela 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).

Ainda no sítio eletrônico [WWW.previdencia.gov/arquivos/office/4\\_120423-164629-507.pdf](http://WWW.previdencia.gov/arquivos/office/4_120423-164629-507.pdf), em seção denominada “perguntas e respostas”, diz-se que “as contas que comporão o resultado da Provisão Matemática Previdenciária serão registradas no Passivo Exigível a Longo Prazo, no subgrupo de contas denominado “Provisões”.

Outra não poderia ser o entendimento. Essa orientação, elaborada pela 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, apesar de registrado em conta do seu Passivo, o estado, como dito, alimentou os saldos finais das contas redutoras com valores idênticos aos do seu passivo atuarial, culminando por “compensar” aritmeticamente os saldos finais das contas do Passivo atuarial, de modo que nenhum valor culminou ilustrado no 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.

Fala-se então que as contas denominadas “Cobertura para insuficiência financeira” estão alimentadas com valores “indevidos” porque essas contas deveriam

---

<sup>29</sup> A conta redutora “cobertura para insuficiência financeira expressa um passivo atuarial do estado ao final de 2015 era de R\$ 200,38 bilhões, mas a avaliação atuarial do Balanço com data-base de 31/12/2015, mas somente efetuada após o fechamento contábil de 2015, estima em R\$ 187,65 bilhões esse passivo, que ali coincide com o valor do “déficit atuarial” pela ausência de patrimônio garantidor.



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

---

representar os valores efetivamente aportados pelo estado visando cobrir o déficit atuarial e não o passivo atuarial estadual.

O estado de Pernambuco vinha, como dito, ilustrando o passivo atuarial até o exercício de 2013, optando, todavia, a partir do encerramento contábil de 2014, a deixar de ilustrar essa obrigação por meio, como já mencionado, da utilização de conta redutora do Passivo.

De fato, se houvesse autorização para que o passivo atuarial fosse descarregado integralmente em conta redutora do passivo, os entes federativos estariam “liberados” de expressar no seu Balanço Patrimonial esse item de obrigação. Entendemos que esse raciocínio não merece prosperar, visto que o passivo atuarial do ente público, como obrigação decorrente de resultado que é, deve compor o seu balanço patrimonial.

Esse procedimento não tem sido iniciativa exclusiva do estado de Pernambuco. Outros entes da federação cumpriram o mesmo procedimento com o fito de não demonstrar o seu passivo atuarial, provavelmente em razão de que a União também se recusa historicamente a incluir o passivo atuarial em seu Balanço Patrimonial.

#### Criação de solução alternativa: a provisão previdenciária patrimonial

Ao final de 2015, apesar de continuar quantificando seu passivo atuarial em demonstrativo específico, o estado continuou não transcrevendo os dados no seu balanço patrimonial (a provisão matemática previdenciária continua aparecendo com saldo zero). Em paralelo, o estado entendeu que deveria expor um valor alternativo que tentasse caracterizar o seu passivo previdenciário, criando outra provisão de nome “previdenciária patrimonial”, conforme abaixo demonstrado:

Conta		Saldo em 31/12/2015 (D/C)	
2.2.7.9.1.70.01	Provisão para contribuições previdenciárias do estado		8.977.051.115,54 (C)

Fonte: eFisco; Balancete de Verificação dez/2015 (consolidado); saldo final

Ou seja, ao término de 2015, o estado volta a demonstrar um valor de obrigação previdenciária em seu balanço, embora em montante bastante inferior ao cálculo atuarial, com base agora em elementos apenas financeiros.

Assim, ao invés de trazer o dado que tinha respaldo atuarial (para 75 anos), o estado registrou como obrigação previdenciária um total caracterizado pela “soma de valores recolhidos por cerca de 85 mil servidores da administração direta desde a data de sua admissão”<sup>30</sup>. Diz-se que esse raciocínio é apenas financeiro, porque um plano de previdência não considera “obrigação” o quanto o conjunto de servidores recolheu a este plano ao longo de sua atividade profissional, mas sim o quanto este plano de previdência prevê desembolsar com esse conjunto de servidores (e seus sucessores no benefício) até a extinção de todas as obrigações.

Dessa forma, o estado calculou em 31/12/2015:

---

<sup>30</sup> Quantitativo aproximado de servidores efetivos de secretarias estaduais do estado



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

---

- a) Quanto cada servidor recolheu ao FUNAFIN, em reais (R\$), na competência dez/2015;
- b) Quantos meses cada servidor contava desde a data de admissão (excluídas as competências de 13º Salário) até aquele mês (dez/2015);

Multiplicado o valor obtido na alínea “a” pela quantidade de meses trabalhados (alínea “b”), o estado chegou a um valor individual (por servidor). Somados esses valores (de cerca de 85 mil servidores das secretarias do estado), o estado chegou ao total de R\$ 8.977.051.115,54 (R\$ 8,97 bilhões).

Portanto, o cálculo acima dá a conotação de um empréstimo financeiro (com atualização monetária apenas, sem incidência de juros) efetuado pelos servidores estaduais ao estado por ocasião de seus recolhimentos habituais ao FUNAFIN, tal como se a dívida do estado fosse representada pelo total dos valores confiados pelos servidores ao FUNAFIN.

O raciocínio acima peca por alguns detalhes:

- a) O valor do passivo atuarial de um regime de repartição simples (como é o FUNAFIN) não é dimensionável por valores devidos por servidor em razão do seu volume de contribuições nem pela soma desses valores individuais visualizada uma massa de servidores;
- b) Se o método fosse válido, o estado deveria quantificar não apenas as contribuições do servidor, mas também as patronais, o que não foi considerado;
- c) O estado considerou apenas doze recolhimentos por ano, quando o aplicável seria de 13 recolhimentos (o servidor recolheu também sobre o 13º salário e, quando aposentado, fará jus a este);
- d) O estado não incluiu fundações e autarquias em seu levantamento, nem órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário (TCE e MPPE também forma desconsiderados).

Chame-se atenção de início para o critério indicado na alínea “b” acima. O estado não indicou valores recolhidos a título de encargos patronais (que também alimentam o seu regime próprio de servidores em adição às contribuições dos servidores). Considerando-se que atualmente a alíquota patronal do estado é de 27% enquanto a do servidor é 13,5%, ter-se-ia um acréscimo direto de 200% sobre o valor calculado (de R\$ 8,9 bilhões), o valor chegaria a R\$ 26,7 bilhões somente quando adicionado esse fator.

Agora pondere-se quanto ao critério existente na alínea “d”. Se fossem inseridas as fundações, as autarquias, o TJPE, a ALEPE, o TCE e o MPPE (todos esses contemplam servidores estatutários e compõem o Balanço Geral do estado), o valor teria sido bem mais ainda mais elevado que os R\$ 26,7 bilhões acima suscitados.

Portanto, não é desarrazoado afirmar que, mesmo utilizado o critério financeiro acima adotado pelo estado, o valor do passivo alcançaria, sem dificuldades, a ordem dos R\$ 40 bilhões historicamente ilustrados em seu balanço até 2013, não se limitando aos R\$ 8,9 bilhões mensurados à data de 31/12/2015.

Mas, toda a memória de cálculo acima é – reiterar-se – eminentemente financeira, não devendo prevalecer em relação a estudos atuariais de quais o estado é sabedor.



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

---

O raciocínio proposto a seguir é suficiente a que se perceba que o fato não deve ser calculado sob a ótica meramente financeira... Se um servidor contribuir ao RPPS valores mensais que, somados ao longo desse tempo, tenham alcançado a cifra de R\$ 2 milhões, mas vier a falecer antes de aposentado, sem deixar nenhum beneficiário de pensão válido, o estado (ou o seu instituto de previdência) não será “devedor” de qualquer valor financeiro a esse servidor ou à sua família, pois a relação entre estado e servidor não foi de “empréstimo”, mas sim de Previdência (seguro), ao final da qual não foi devido o pagamento de qualquer “prêmio” ou prestação mensal. Todavia, se este mesmo servidor vier a se aposentar, e seu benefício mensal, calculado digamos em R\$ 20 mil reais mensais, perdurar por mais de 100 meses após essa aposentadoria (consumindo, portanto, os R\$ 2 milhões recolhidos ao longo da vida), o estado não poderá se eximir de continuar honrando a sua obrigação previdenciária a este aposentado, ou a beneficiário direto que tiver direito a sua pensão por morte, **até que o benefício não tenha mais recebedor legal**, pois, como dito, a relação não é de “empréstimo”, mas sim de “previdência”.

Dito isso, fica perceptível que não é por critérios apenas financeiros que o passivo atuarial de um ente deve ser mensurado. Antes, devem ser levados em consideração dados atuariais, tais como: tempo de vida médio de seus servidores, idade média de concessão de aposentadoria, tempo médio de custeio de aposentadoria e pensões pós-aposentadoria de servidor etc.

Visto assim, entendemos que o estado criou, sem amparo normativo, critério que buscasse quantificar em seu balanço um valor de seu passivo atuarial, vindo, contudo, a registrar um valor não condizente com o da obrigação efetiva e que deixou de seguir os critérios que deveriam ser privilegiados nesse cálculo.

Entendemos, portanto, que o passivo que deve ser registrado no Balanço Patrimonial advém da “provisão matemática previdenciária”, e não da “provisão previdenciária patrimonial” criada pelo estado de Pernambuco, e que aquela é que deve ser espelhada no balanço patrimonial, seja no todo (75 anos), seja em intervalo de tempo parcial, com critério a ser devidamente justificado pelo estado.

#### Contabilização de passivos previdenciários por outras pessoas de Direito Público

Apesar de ser objeto de estudos desde a década de 1990, a quantificação do passivo atuarial pelos entes federativos só passou a ser obrigatória e publicada a partir da edição da LC 101/2000 (lei de responsabilidade fiscal).

Desde então, a União entendeu que não deveria levar a registro em seu Balanço Patrimonial Consolidado a informação do seu passivo atuarial. O estado, por sua vez, vinha inscrevendo seu passivo atuarial em valor integral, e somente deixou de registrar obrigações previdenciárias no exercício de 2014, criando método alternativo (de base financeira, como dito anteriormente), por ocasião do exercício de 2015.

Embora a União tenha, há vários exercícios, optado por não demonstrar o seu passivo atuarial em balanço, deve-se ponderar que essa não é a opção efetuada pelos países ou conglomerados de países caracterizados como grandes economias do planeta, conforme quadro a seguir:



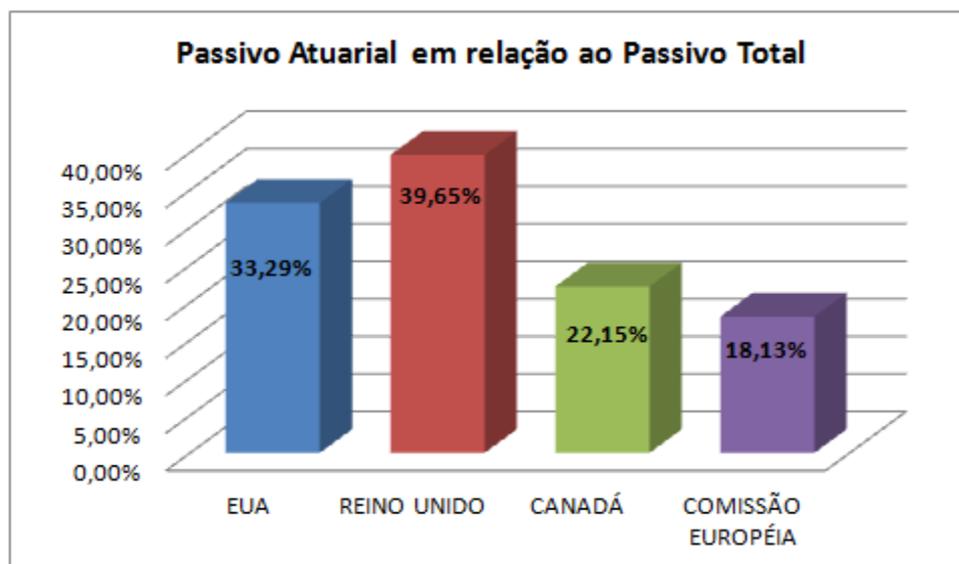
**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

	EUA 2011-2012 (USD bilhões)	Reino Unido 2010-2011 (£ bilhões)	Canadá 2011-2012 (CAD bilhões)	Comissão Europeia 2011 (€ bilhões)
Ativo Total	2.748	1.228	371	138
Passivo Total	(18.849)	(2.421)	(921)	(171)
Patrimônio Líquido	(16.101)	(1.193)	(550)	(34)

Passivo Atuarial	(6.274)	(960)	(204)	(31)
------------------	---------	-------	-------	------

Fonte: TCU 2013, pág. 383

A relação entre o passivo atuarial desses países e seu passivo total é ilustrada abaixo:



Fonte: TCU 2013, pág. 383

Portanto, sob a ótica de convergência contábil a que o Brasil se submeteu a partir de 2014, razão alguma existe a que os entes públicos governamentais continuem a deixar de evidenciar passivos previdenciários em seu Balanço Patrimonial anual.

#### O tempo de consideração do passivo atuarial para efeito de Balanço Patrimonial

Um novo aspecto, que entendemos admitir certa margem de controvérsia, é quanto ao **tempo futuro** que deve ser considerado para efeito de ilustração da obrigação previdenciária estadual **no seu Balanço Patrimonial**.

Deve-se separar aqui os aspectos de balanço patrimonial (peça contábil) do balanço atuarial (peça previdenciária).

O demonstrativo de projeção atuarial da União e do estado de Pernambuco consideram como tempo de aferição os 75 anos subsequentes à data de referência atual.



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

---

Esse período de tempo é obtido por convenção, a partir de avaliações efetuadas pelas maiores economias mundiais. Esse não é objeto de qualquer crítica.

Tais avaliações atuariais anuais sofrem interferência, além de modificações esperadas na tábua de dados que lhe dão suporte (envelhecimento gradativo da população, como exemplo), outras com efeitos bruscos, verificadas, por exemplo, a cada alteração da idade mínima ou do tempo de contribuição, o que ocorre por ocasião das chamadas reformas previdenciárias, que no Brasil têm sido aplicadas de forma imediata a vínculos previdenciários já em curso (EC 20/98 e EC 41/2003).

Sabe-se que o Balanço Patrimonial procura espelhar a integralidade de bens e direitos apropriados, e obrigações assumidas, a curto e longo prazo. Algumas dessas obrigações, contudo, não têm valor liquidado de antemão, sendo apenas projetadas e, por isso, são ilustradas no Balanço como “provisões”. Ocorre que projeções realizadas em cenários muito suscetíveis a mudanças de critérios tendem a perder o objeto quanto mais este período de projeção é prolongado, especialmente quando partem de premissas que de antemão já se reconhece terem manutenção “muito pouco prováveis”. No caso, o critério é definido por “idade mínima de aposentadoria”, “tempo mínimo de contribuição”, “continuidade de ausência de segregação de massas previdenciárias”, “continuidade de regime de repartição simples”.

Em outras palavras: nada obsta a que os demonstrativos de projeções atuariais avancem sobre longos períodos de tempo e considerem as premissas válidas no momento de sua elaboração. É até elemento de prudência que assim o faça. Mas, para efeito de demonstração em Balanço Patrimonial, a legislação federal poderia estabelecer tempo futuro (ex: 25 anos, 30 anos) sobre o qual se entende existir alguma margem de segurança sobre a manutenção dos critérios previdenciários. Isso deveria ser ponderado em sobretudo pelo fato de que, nos últimos vinte anos, a legislação brasileira já modificou a idade mínima de aposentadoria e de tempo de contribuição em duas ocasiões (EC 20/1998 e EC 41/2003), com reflexos bruscos no passivo atuarial de entes federativos em cada uma dessas ocasiões.

Ademais, analisado o Balanço Patrimonial do estado de Pernambuco de 2015, não há qualquer outro elemento patrimonial no passivo do estado cujo prazo supere 25 anos (no caso, alguns contratos de financiamento).

A padronização de tempo futuro acima possibilitaria, ao menos, relativizar os resultados atuariais dos entes federativos entre si, o que é inviabilizado no cenário atual. Considere-se ainda que o “patrimônio líquido” de uma pessoa jurídica ou organização é um conceito que atualmente exorbita a mera aferição entre bens, direitos e obrigações integralmente constituídas (mas avança sobre efeitos potenciais de mercado sobre esses elementos).

A legislação federal poderia ter disposto acerca do tema, que pode ser inserido como “norma geral” dentro da competência concorrente (em matéria de direito financeiro ou de previdência). Todavia, o assunto vem sendo relegado a disciplinamento infralegal,



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

---

por meio de Portarias do Ministério da Previdência Federal<sup>31</sup>. No que tange ao aproveitamento das informações em balanços, poderia sê-lo por portarias da Secretaria do Tesouro Nacional. Mas essa secretaria, quando da edição do MCASP (Manual da Contabilidade Pública), informou apenas que *“a forma de cálculo e a constituição das provisões matemáticas são objetos de normativos próprios do Ministério da Previdência Social”* (item 9.2.2.2 do Manual).

Ou seja, acaso legislada essa padronização, as projeções atuariais continuariam a ser elaboradas a prazo longo (75 anos, como na atualidade), **mas os efeitos trazidos ao balanço patrimonial do ente seriam apenas aqueles previstos para os próximos 25, 30 ou 35 anos.**

Todavia, **enquanto a legislação federal não efetua essa padronização**, entendemos que o estado deve voltar a expor suas obrigações previdenciárias com base em análises atuariais, aproveitando, na integralidade, as projeções efetuadas no seu demonstrativo de projeção atuarial, com base nos 75 anos seguintes.

#### **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 deveriam 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, a partir de janeiro/2014. Anualmente, o estado vem publicando o estágio de implantação dessas ações.

A prestação de contas de 2015 informa a conclusão de 29 das 48 subações consignadas (não iniciadas), além de 17 iniciadas e 2 ainda não iniciadas (estas dizem respeito a implantação de subsistemas de Custos).

Salienta-se que das 17 subações iniciadas, 12 delas extrapolaram o prazo final previsto, quando da elaboração do cronograma por parte do estado.

---

<sup>31</sup> A Portaria 403 do MPS estabelece prazo de tempo máximo a ser considerado pelos entes públicos, mas o faz relativamente ao tempo de amortização planejado para regimes em situações de déficit atuarial (leitura do § 1º do art. 18 da Portaria 403, de 10/12/2008, mantido após a Portaria MPS 21, de 16/01/2013), mas essa não se confunde com o tempo-padrão aqui comentado. O teor dessa norma deve ser assim entendido: “se verificado um déficit atuarial num regime próprio de previdência, o seu ente mantenedor deve apresentar plano de amortização com prazo máximo de 35 anos”.



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

---

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 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, destacam-se algumas abaixo:

<b>Subação</b>	<b>Estágio</b>	<b>Prazo Final</b>
Definir modelo de contabilização das PPPs	Iniciado	Dez/15
Implantar contabilização das PPPs no e-Fisco	Iniciado	Dez/15
Definir modelo de contabilização de consórcios no e-Fisco	Concluído	Dez/15
Definir sistemática para contabilização de receita pelo regime de competência	Concluído	Dez/12
Desenvolver sistema para o registro dos direitos por competência	Iniciado	Dez/15
Implantar sistema de Créditos a Receber	Iniciado	Dez/16
Integrar o SCR ao e-Fisco	Iniciado	Dez/16
Definir sistemática para contabilização das provisões da folha de pagtº	Concluído	Dez/12
Adequar o sistema SADRH à necessidade de provisionamento da Folha	Concluído	Dez/14
Desenvolver sistema para gestão do patrimônio e materiais de acordo com às NBCASP (imobilizado-móveis e imóveis e intangível)	Concluído	Dez/13
Definir sistemática para reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado e do ativo intangível	Concluído	Dez/13
Registrar os bens móveis, imóveis e intangíveis do Estado	Iniciado	Dez/16
Implantar sistema de gestão do patrimônio e materiais de acordo com às NBCASP	Iniciado	Dez/15
Integrar o sistema de gestão do patrimônio e materiais ao sistema e-Fisco	Iniciado	Dez/15
Definir regras para sistematização da reavaliação e do ajuste ao valor recuperável dos ativos	Iniciado	Dez/14
Definir regras de depreciação dos bens móveis e imóveis	Concluído	Dez/14
Registro de depreciação dos bens móveis e imóveis	Iniciado	Dez/15
Definir os critérios de amortização dos bens intangíveis	Iniciado	Dez/15
Registro de amortização dos bens intangíveis	Iniciado	Dez/15
Implantação do sistema de gestão administrativa do Estado (PE Integrado) com rotina de depreciação e amortização.	Iniciado	Dez/15
Implantar a 1ª versão do SIC	Concluído	Dez/15
Implantar a 2ª e 3ª versões do SIC	Iniciado	Dez/16
Implantar a 4ª versão do SIC	Não Iniciado	Dez/17
Implantar a 5ª versão do SIC	Não Iniciado	Dez/18
Implantar PCASP no eFisco	Concluído	Jan/14
Gerar DCASP com base no PCASP	Concluído	Dez/14

**Fonte:** PC eletrônica do processo de Contas do Governo 2015

Nota-se que em 31/12/2015 o estado estava em curso de implementação de parte das medidas de migração para as novas sistemáticas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, embora parte significativa de tais medidas apresente atraso com relação ao previsto no cronograma.