

**DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA) COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO DE RESULTADOS FISCAIS NOS ESTADOS BRASILEIROS**

Claudiane Campos da Silva

**RESUMO**

Os recentes acontecimentos no campo político e econômico com a deflagração da crise fiscal dos entes subnacionais, geraram um ambiente propício para a disseminação do uso de diversos expedientes para lidar com os desequilíbrios fiscais. Neste sentido, uma prática, sobre a qual não havia muito conhecimento nem publicidade, parece ter ganho importância, trata-se do registro crescente e indiscriminado de Despesas de Exercícios Anteriores – DEA. Desta forma, o presente estudo objetiva compreender essas despesas em seus aspectos conceituais e práticos, tentando estabelecer a correlação entre essas despesas e o desempenho fiscal do grupo avaliado. Para tal finalidade, foi realizada a análise quantitativa e qualitativa das informações disponíveis na Secretaria do Tesouro Nacional sobre Estados e Distrito Federal, obtidas por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) e do Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN). Com base nos dados coletados, foi analisada a evolução dessas despesas no horizonte de 10 anos (2006-2015) nos 27 (vinte e sete) entes federativos, estabelecendo a relação percentual entre a DEA com a receita corrente líquida, buscando identificar de forma qualitativa correlações entre a incidência deste registro com alguns fatores motivadores e seus efeitos nos resultados fiscais declarados oficialmente. O estudo demonstrou que a DEA por se tratar de uma figura, prevista

em Lei e em normativos contábeis, que serve ao propósito de registrar despesas não reconhecidas contabilmente no seu período de competência em função de algum descasamento temporal justificado, deveria ter a característica principal de procedimento de exceção e, como tal, espera-se que registre pequenos valores e não apresente habitualidade e regularidade. No entanto, o que se observou durante o estudo foram registros relevantes e crescentes na maior parte dos Estados da Federação, sugerindo que tal procedimento esteja sendo utilizado de fato para lidar com os desequilíbrios orçamentários e influenciar positivamente os indicadores fiscais do setor. Constatou-se ainda que esse procedimento apresenta forte interação com os ciclos políticos e econômicos, pela sua incidência ser mais relevante em períodos eleitorais ou em períodos de retração econômica, mas não apresenta um padrão único de comportamento na amostra utilizada, sendo perceptível que cada Ente Federativo se utiliza desse procedimento de uma forma e por motivações distintas. De modo geral, ficou claro que a DEA, por retardar a percepção dos agentes econômicos da real situação das contas públicas, está contribuindo para a deterioração do orçamento público como instrumento de planejamento governamental, colocando em xeque a transparência das contas públicas divulgadas à sociedade e colaborando para atual crise fiscal em que boa parte dos Estados se encontra. Desta forma, com base nos resultados e conclusões obtidas, o estudo apresenta como o objetivo final, contribuir para a discussão sobre as necessárias reformas nos procedimentos, arcabouços legais e infralegais e arranjos institucionais, relacionados aos instrumentos de planejamento governamental e transparência das contas públicas, discussão postergada indefinidamente, mas que, na atualidade, ganha urgência na agenda de reformas do país.

**Palavras-chaves:** Transparência das contas públicas. Despesas de Exercícios Anteriores. Entes Subnacionais.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>5</b>
<b>2. CONTEXTUALIZAÇÃO .....</b>	<b>7</b>
2.1 Definição legal e infralegal de Despesas de Exercício Anteriores e Restos a Pagar .....	7
2.2 Contexto histórico/econômico do período 2006-2015 .....	11
<b>3. EVOLUÇÃO DAS DEA NO HORIZONTE DE 10 ANOS (2006-2015) .....</b>	<b>15</b>
3.1 Correlação entre DEA x Contexto Econômico .....	21
3.2 Correlação entre DEA x Ciclo Político .....	25
3.3 Correlação com o processo de Cancelamento de Restos a Pagar .....	29
3.4 Evitar o descumprimento do limite de Despesa com Pessoal .....	32
<b>4. IMPACTO DO REGISTRO DE DEA NOS RESULTADOS FISCAIS .....</b>	<b>38</b>
4.1 Comparação entre Resultado (Orçamentário e Primário) publicado e o ajustado .....	38
4.2 Destaques de Casos .....	41
<b>5. ATUAÇÃO DOS TCEs .....</b>	<b>46</b>
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>52</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>56</b>

## **1. INTRODUÇÃO**

Os recentes acontecimentos no cenário político-econômico, notadamente a partir do ano de 2008, com a deflagração da última crise financeira internacional e adoção de uma política anticíclica pelo Governo Federal, levaram os Estados brasileiros a uma situação de fragilidade financeira na qual muitos tem se revelado incapazes de cobrir seus gastos correntes crescentes, incluindo o serviço da dívida, e manter o nível de investimento, frente ao atual contexto de recessão econômica e consequente queda na arrecadação e nas transferências constitucionais.

Depreende-se de análises sobre o orçamento público no Brasil que os entes públicos lançam mão de expedientes diversos para demonstrar a disciplina fiscal em períodos de contingenciamento de verbas e escassez de recursos, represando os gastos por meio da inscrição de despesas em restos a pagar e da adoção de uma série de práticas heterodoxas que acabam por desvirtuar o orçamento público corroborando a tese de “urgência em reformar o processo orçamentário, resgatando-lhe a importância como principal instrumento orientador das políticas governamentais”. (Rezende e Cunha, 2014, pag. 11)

Nesta linha, um instrumento parece ter sido adotado pelos governos subnacionais, nos últimos anos, como forma de lidar com os desequilíbrios orçamentários que vem se agravando, as Despesas de Exercícios Anteriores - DEA.

Em levantamento recente, no conjunto dos 27 Estados (inclusive, DF), estas despesas somaram R\$ 16,8 bilhões em 2015, registrando aumento de 44% em termos nominais em relação ao exercício anterior. Por suas características, a DEA deve

registrar apenas casos excepcionais, no entanto, a habitualidade e relevância financeira com que esse tipo de despesa vem sendo registrada sugere que se trata de um artifício que pode estar influenciando positivamente os indicadores de resultado fiscais (entre eles o resultado primário e de despesas de pessoal), distorcendo a realidade das contas públicas nos Estados que dele se utilizam.

Este estudo se propõe a identificar, obter e proporcionar, de maneira válida e confiável, dados e informações suficientes e relevantes para apoiar um juízo sobre a utilização de DEA como instrumento de gestão de resultados orçamentários e financeiros nos Estados. Para cumprir este objetivo o estudo está dividido em quatro partes, que pretendem:

- i) contextualizar a figura de DEA e dos restos a pagar de forma a uniformizar o conhecimento sobre estas duas figuras, bem como diferenciá-las, com base no arcabouço legal e infralegal sobre o tema, além de contextualizar a economia do país nestes 10 anos sob análise (2006 a 2015);
- ii) discorrer sobre a evolução do registro de DEA pelos Estados nestes 10 anos, estabelecendo correlações com alguns fatores motivadores da utilização de DEA como instrumento de gestão de resultados;
- iii) demonstrar os impactos do registro de DEA no resultado dos Estados no período coberto por este estudo, aprofundando a verificação dos efeitos e correlações por meio de destaques de casos; e
- iv) evidenciar o posicionamento dos Tribunais de Contas Estaduais acerca do tema, de forma a evidenciar quais atuaram de forma efetiva na fiscalização desta prática.

Salienta-se não será objeto do estudo demonstrar se essa prática é válida no sentido legal, mas sim evidenciar seus efeitos no controle das contas públicas. Apesar de haver divergências doutrinárias e jurisprudenciais conforme afirma Vasconcelos (2010), com correntes que defendem a prática de cancelar empenhos no fim do exercício por falta de disponibilidade financeira e considerar razoável o registro futuro como DEA, ainda que o Tesouro Nacional considere em seus manuais tais despesas como restos a pagar.

## **2. CONTEXTUALIZAÇÃO**

### **2.1 Definição legal e infralegal de Despesas de Exercício Anteriores e Restos a Pagar**

Para realizar o estudo sobre o efeito do registro de DEA nas contas públicas faz-se necessário saber como o arcabouço legal de Finanças Públicas define esse tipo de despesa e sua relação com as despesas classificadas como Restos a Pagar.

Preliminarmente, é importante destacar que a despesa pública no Brasil é realizada em conformidade com o princípio orçamentário da anualidade, que determina a vigência do orçamento para somente o exercício ao qual se refere, não sendo permitida a sua transferência para o exercício seguinte, ou seja, conforme Art. 35, inciso II da Lei nº 4.320/64, pertence ao exercício financeiro somente as despesas nele legalmente empenhadas. (LUNELLI, n.d.)

Neste ponto cabe esclarecer que a execução da despesa passa por três estágios: empenho, que consiste no ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento; liquidação, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor; e o pagamento que implica a entrega do numerário ao credor.

Retomando o princípio da anualidade e tendo por base os estágios da despesa pública, a Lei nº 4.320/64, no seu art. 36, determina que, ao final do exercício financeiro, as despesas empenhadas, mas não pagas, serão consideradas Restos a Pagar, distinguindo-se em duas categorias: i) Processado, cujo empenho foi entregue ao credor que já cumpriu suas obrigações e a despesa foi considerada liquidada, estando apta ao pagamento; e ii) Não Processado, cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende ainda da fase de liquidação, isto é, ainda depende do credor cumprir sua obrigação, não estando o direito do Credor apurado (SILVA, 2014, pág. 79). Ou seja, uma vez empenhada, a despesa pertence ao exercício financeiro em que o empenho ocorreu, onerando a dotação orçamentária daquele exercício.

Já as Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), de acordo com Lei 4.320/1964, no art. 37, são 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. Estas despesas poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento vigente, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica. (SILVA, 2014, pág. 81)

O Decreto 93.872/86 em seu Art 22 § 2º define melhor as três situações em que as Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) ocorrem (TCU, 2003):

- Despesas de exercícios encerrados não processadas na época própria: aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido o credor tenha cumprido sua obrigação;
- Restos a pagar com prescrição interrompida: a despesa cuja inscrição em Restos a Pagar tenha sido cancelada, mas em relação à qual ainda vige o direito do credor;
- Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício financeiro: a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

Desta forma, o enquadramento da despesa como DEA advém do fato gerador do compromisso que tem que ser atribuído ao ano de surgimento da despesa, ou seja, do ano em que a despesa foi ou teria que ser legalmente empenhada.

Com base nas etapas do Planejamento (Fixação) e da Execução (Empenho, Liquidação e o Pagamento) adotadas para contabilização das despesas públicas há de se concluir que pertencem a exercícios anteriores aquelas despesas cujos empenhos foram anteriormente emitidos e cancelados, ou que deveriam ter sido emitidos à conta de exercícios já encerrados.

Por estas especificidades, apesar de contar com legislação específica que autorize a sua apuração, o reconhecimento de dívida de exercícios anteriores é procedimento de exceção, pois desvirtua diretamente o planejamento orçamentário e financeiro anual do governo, tratando-se de despesa estranha à previsão



orçamentária. São despesas cujos fatos geradores ocorreram em exercícios anteriores, não havendo no presente, recursos do respectivo orçamento (passado) para sanar tal despesa, sendo necessário utilizar os recursos orçamentários e financeiros do orçamento atual.

Neste sentido, Slomski (2003, p. 71 apud VASCONCELOS, 2010, p.16) afirma que as notas de empenhos de despesas não liquidadas devem ser anuladas no final do exercício, caso não haja disponibilidade financeira suficiente à sua inscrição em restos a pagar, permitindo à emissão de novas notas de empenho no exercício posterior a título de despesa de exercícios anteriores. Maciel (2016), contudo, defende que essas despesas se assemelham a “esqueletos” que serão reconhecidos e apropriados apenas nos exercícios seguintes e por isso, para não comprometer os orçamentos seguintes, é importante que a motivação geradora de DEA seja excepcional, não podendo ocorrer da mesma forma todos os anos, todavia, pela falta de controle externo e interno nos órgãos, muitas vezes esses motivos imprevistos se tornam recorrentes e demonstram falta de planejamento e de responsabilização do administrador público.

Depreende-se, portanto, que a principal diferença entre as despesas de exercícios anteriores e os Restos a Pagar reside no reconhecimento da obrigação no seu momento apropriado. Os restos a pagar são despesas para as quais há um registro e a reserva de dotação do orçamento no momento, ou pelo menos no ano, de realização da despesa. Por outro lado, as despesas de exercícios anteriores são aquelas despesas que ocorreram, mas não houve registro e nem foi reservada dotação orçamentária à época.

Ainda no que tange a interação entre Restos a Pagar e DEA, uma boa gestão do primeiro, pode minimizar a existência do segundo, pois o registro e cancelamento indiscriminado de restos a pagar pode ser um dos principais fatores formadores de incremento em DEA.

## **2.2 Contexto histórico/econômico do período 2006-2015**

No período compreendido entre 2003 e 2010, externalidades positivas como a expansão dos mercados financeiros globais e a elevação dos preços e da demanda por commodities importantes para a economia brasileira criaram um cenário externo favorável a um período de crescimento econômico com baixa inflação e sem grandes desequilíbrios nas contas públicas.

O crescimento observado foi liderado, inicialmente, pela demanda por exportações e, num segundo momento, pela demanda doméstica, que foi estimulada, em linhas gerais, por expansão do crédito público, aumento expressivo das transferências de renda às famílias e recuperação do investimento público (Hermann e Gentil, 2015).

Conforme salientado por Curado (2011) o aumento do consumo das classes C e D funcionou como motor do crescimento dos gastos com consumo e teve papel particularmente importante no período pós-crise financeira global, uma vez que a manutenção dos gastos com consumo destas classes evitou uma retração mais profunda na demanda agregada.

Para coroar o bom momento, em 2006, o Brasil foi escolhido para ser a sede da Copa do Mundo de 2014 e, em 2007, candidatou-se para sediar os jogos

Olímpicos. Passou a ter a responsabilidade, portanto, de executar dois grandes eventos que exigiriam elevados investimentos em arenas esportivas e obras de infraestrutura e mobilidade, de alto custo de construção e manutenção.

Na esteira destes acontecimentos e baseados na crença de que a melhoria do quadro econômico era consequência da política interna e não do ganho de renda proporcionado pelo boom de *commodities* (Mendes, 2015), ações para estimular a economia por meio da aceleração dos gastos públicos foram tomadas, dentre elas destaca-se a criação, em 2007, do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), baseado no desarquivamento de projetos de investimento do setor público e de empresas estatais, que passaram a ter prioridade e não seriam contabilizados como despesa pública para fins de apuração do déficit público. (Mendes, 2015).

A partir de 2009, em resposta aos possíveis efeitos da crise financeira internacional, cujo epicentro se deu no mercado de crédito imobiliário dos Estados Unidos, o Governo Federal deu início à operacionalização de uma política anticíclica, que envolveu, dentre outros instrumentos, a concessão de incentivos fiscais, notadamente para a indústria, com vistas a incentivar a manutenção da produção e do consumo.

Para além dos efeitos práticos alcançados pelas medidas no campo econômico, cabe considerar que esta política trouxe acentuada redução nos repasses de FPE aos Estados e comprometeu a agenda de investimentos em infraestrutura, principalmente nos Estados mais dependentes. Como forma de sustentar tais investimentos, iniciados e previstos, a tomada de operações de crédito pelos entes públicos foi facilitada e incentivada pelo Governo Federal.

Esse período marca um segundo ciclo de aumento de gastos no setor público, impulsionados pelo Governo Federal, o primeiro, conforme destacado por Mendes (2015), ocorreu em 2005, no qual houve uma onda de aumentos de remuneração concedidos a praticamente todas as carreiras do funcionalismo federal e ampliação do repasse de verbas públicas destinadas, entre outros, aos Estados e Municípios.

No segundo ciclo o afrouxamento da política fiscal se deu de forma ainda mais agressiva. Mendes (2015, pág. 11), chama a atenção para este fato como segue:

(...) a política anticíclica aqui adotada aumentou gastos difíceis de reverter posteriormente, como, por exemplo, a remuneração do funcionalismo e o salário mínimo. E as desonerações tributárias, que poderiam ser revertidas, não o foram em função da pressão política de seus beneficiários. Tornaram-se, isso sim, definitivas, mediante a edição de uma medida provisória posteriormente convertida na Lei nº 13.043, de 2014.

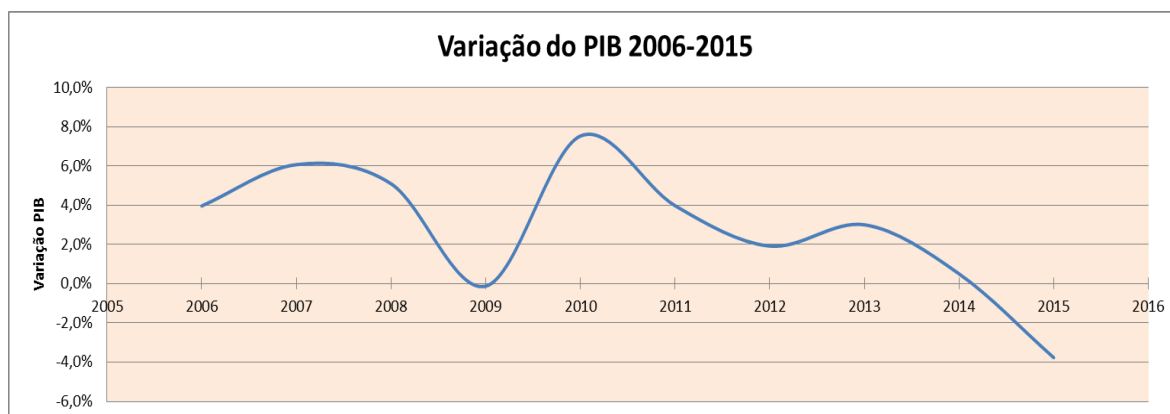
A falsa sensação de que o Brasil estava engrenando um longo período de crescimento (criada pela renda extra vinda de fora, sob a forma de altos preços e alta demanda por *commodities* e pelo dinheiro barato circulando no mercado financeiro internacional) levou a grande relaxamento da política fiscal. Um país que, como vimos, permaneceu por décadas na corda bamba do déficit, equilibrando-se à base de aumento de carga tributária e cortes de investimentos, de repente descobriu-se sem restrições fiscais. Na educação, por exemplo, os gastos federais aumentaram de R\$ 14 bilhões em 2004 para R\$ 94 bilhões em 2014: um crescimento real de 294%.

Nos Estados e Municípios o estímulo ao endividamento nesse período, culminou na expansão de gastos, majoritariamente, com folhas de pagamento, uma vez que estes entes contavam agora com recursos de operações de crédito para investimentos que antes eram realizados com recursos ordinários do orçamento.

A partir de 2011, entretanto, em meio à reversão do cenário externo, ainda como reflexo da crise internacional, a economia brasileira entra em rota de desaceleração, conforme resumido por Pinheiro (2014) o PIB passou a apresentar taxas de crescimento menores (2,1% a.a. entre 2011-14, ante 4,6% a.a. entre 2006-10), com desaceleração do investimento privado e do consumo das famílias (especialmente o apoiado em endividamento), dificuldades de concorrência

enfrentadas pela indústria, déficit externo crescente e a estabilização da inflação em nível próximo ao teto da meta do governo (em torno de 6% a.a.). Este cenário colocou em xeque a capacidade de sustentação do padrão de crescimento observado até 2010.

**Gráfico 1 – Variação PIB 2006-2015**



Fonte: IBGE (Elaboração Própria)

Novas medidas para promoção do gasto privado foram adotadas em meio à essa reversão do cenário internacional, combinadas com um ciclo de corte dos juros, iniciado em 2012, (Pinheiro, 2014). Estas medidas resultaram em uma considerável redução do superávit primário e custaram cerca 1,1% do PIB em receitas fiscais renunciadas.

Tais medidas, combinadas, conferiram algum fôlego à economia entre 2012 e 2013 (conforme demonstrado no Gráfico 1), mas exigiram medidas intervencionistas para contenção da inflação, descritas por Pinheiro (2014, pág. 05):

A “nova matriz econômica” não funcionou. Como seria de se esperar, o caráter altamente expansionista da nova matriz pressionou a inflação e os salários. O governo reagiu interferindo em alguns preços básicos, como os da gasolina, do diesel, das tarifas elétricas e de ônibus, assim como de uma série de bens de consumo, via isenções tributárias. A economia passou a carregar uma elevada inflação reprimida, que elevou as expectativas de inflação. Setores inteiros, como os de óleo e gás, de eletricidade e o sucroalcooleiro, tiveram sua saúde financeira comprometida.

Tensões políticas crescentes a partir de 2015, início do segundo mandato de Dilma Rousseff, impediram a tomada de medidas de ajuste e contenção de gastos e expuseram a face do descontrole fiscal que resultou das políticas até então adotadas. Esses problemas políticos e fiscais abalaram a confiança dos consumidores e empresários, o desemprego e a inflação começaram a subir, culminando em um declínio de 3,8% do PIB (pior resultado da série atual do IBGE iniciada em 1996), quadro recessivo este que se estendeu por todo ano de 2016 e impactou, sobretudo, a arrecadação tributária do Setor Público. Neste cenário, em muitos Estados a situação se tornou falimentar, resultado da expansão significativa de gastos de caráter continuado nos últimos anos sem contrapartida na arrecadação das receitas ordinárias e de transferências governamentais, que permanecem em trajetória descendente.

À luz deste contexto econômico, pretende-se levantar ao longo deste estudo se há correlação entre o ciclo econômico e o incremento de DEA nos Estados.

### **3. EVOLUÇÃO DA DEA NO HORIZONTE DE 10 ANOS (2006-2015)**

Em levantamento realizado com base nas contas publicadas no SISTN/SICONF, entre 2006 e 2015, é possível constatar crescimento significativo de DEA em parte considerável dos Estados nos últimos períodos, se comparados ao início da série, em termos percentuais da relação entre DEA e Receita Corrente Líquida - RCL. No consolidado de todos os Entes Subnacionais, o comprometimento médio da RCL com DEA saiu de 3,05% em 2006 para 3,64% em 2015, isso porque a média de crescimento das DEA foi superior à média de crescimento da RCL no mesmo

período, a DEA cresceu 7,85% em termos reais, enquanto a receita variou 3,58% também em termos reais.

Observa-se na Tabela 1 que, das 27 (vinte e sete) unidades federativas, 8 (oito) se destacam com percentuais médios superiores a 3% de comprometimento da RCL com DEA.

**Tabela 1 – Relação DEA/RCL 2006 a 2015**

Estados	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Média	Evolução
TO	8,60%	8,88%	7,52%	7,00%	6,63%	8,14%	6,52%	8,74%	7,95%	10,93%	8,53%	
PI	13,11%	13,36%	5,51%	2,58%	5,88%	7,88%	4,86%	6,42%	4,27%	7,62%	7,15%	
GO	4,49%	9,37%	6,98%	4,99%	5,32%	4,73%	4,77%	4,07%	4,79%	6,49%	5,60%	
RS	4,73%	5,28%	5,56%	4,24%	4,06%	4,76%	3,97%	4,70%	4,68%	4,46%	4,65%	
PA	2,99%	3,40%	3,51%	3,76%	4,47%	3,99%	2,63%	3,21%	4,99%	8,20%	4,11%	
DF	6,19%	5,50%	1,60%	2,37%	1,76%	2,70%	2,34%	2,99%	3,78%	7,23%	3,65%	
PE	2,72%	1,78%	2,24%	3,10%	2,99%	4,04%	4,28%	4,39%	6,50%	4,02%	3,60%	
BA	3,23%	2,40%	1,11%	2,59%	3,75%	4,33%	2,25%	2,09%	3,61%	6,06%	3,14%	
RR	1,21%	3,43%	2,05%	1,58%	3,88%	0,00%	4,14%	8,84%	2,65%	1,97%	2,97%	
AP	4,46%	4,56%	2,54%	1,05%	3,76%	2,26%	3,65%	2,25%	1,42%	2,74%	2,87%	
MT	1,86%	2,59%	4,35%	2,85%	1,89%	3,54%	2,43%	1,96%	3,30%	2,32%	2,71%	
SE	1,38%	0,60%	1,96%	1,66%	3,26%	4,11%	3,33%	3,18%	3,34%	3,34%	2,62%	
AM	0,61%	3,81%	0,96%	1,22%	3,12%	2,77%	1,50%	2,34%	3,85%	5,43%	2,56%	
RO	2,95%	3,58%	2,44%	3,65%	2,46%	2,17%	2,03%	1,52%	1,50%	1,86%	2,42%	
SC	2,30%	2,21%	2,69%	2,79%	2,73%	2,65%	1,55%	2,14%	2,16%	2,28%	2,35%	
PR	1,88%	1,56%	2,33%	1,67%	1,80%	3,03%	2,52%	3,43%	2,54%	2,35%	2,31%	
PB	3,01%	3,28%	3,89%	2,09%	2,99%	2,37%	1,87%	0,94%	0,77%	1,22%	2,25%	
ES	1,71%	1,07%	1,22%	1,38%	3,42%	1,74%	2,27%	2,43%	3,88%	2,58%	2,17%	
MS	2,74%	1,76%	2,57%	2,15%	1,31%	2,36%	2,03%	1,71%	1,30%	2,69%	2,06%	
CE	2,61%	2,09%	1,66%	1,85%	1,58%	2,16%	2,34%	2,08%	1,80%	2,24%	2,04%	
MG	1,38%	1,23%	1,82%	1,66%	1,94%	1,95%	2,19%	1,97%	1,93%	4,10%	2,02%	
AL	2,44%	3,46%	2,87%	0,58%	1,47%	1,42%	2,11%	2,10%	2,27%	1,37%	2,01%	
RN	0,81%	0,96%	1,17%	1,15%	1,96%	2,50%	2,20%	1,98%	2,24%	0,89%	1,59%	
AC	1,14%	1,28%	1,29%	1,59%	0,89%	0,81%	1,08%	2,68%	2,83%	1,05%	1,46%	
RJ	1,49%	0,49%	0,87%	0,96%	1,56%	1,26%	0,95%	1,40%	1,17%	3,00%	1,31%	
MA	1,76%	0,78%	1,52%	0,72%	0,47%	1,68%	0,94%	0,86%	0,62%	1,49%	1,08%	
SP	0,45%	0,77%	0,31%	0,09%	0,19%	0,37%	0,11%	0,06%	0,07%	0,32%	0,27%	
<b>Média Geral</b>	<b>3,05%</b>	<b>3,31%</b>	<b>2,69%</b>	<b>2,27%</b>	<b>2,80%</b>	<b>2,95%</b>	<b>2,62%</b>	<b>2,98%</b>	<b>2,97%</b>	<b>3,64%</b>	<b>2,94%</b>	

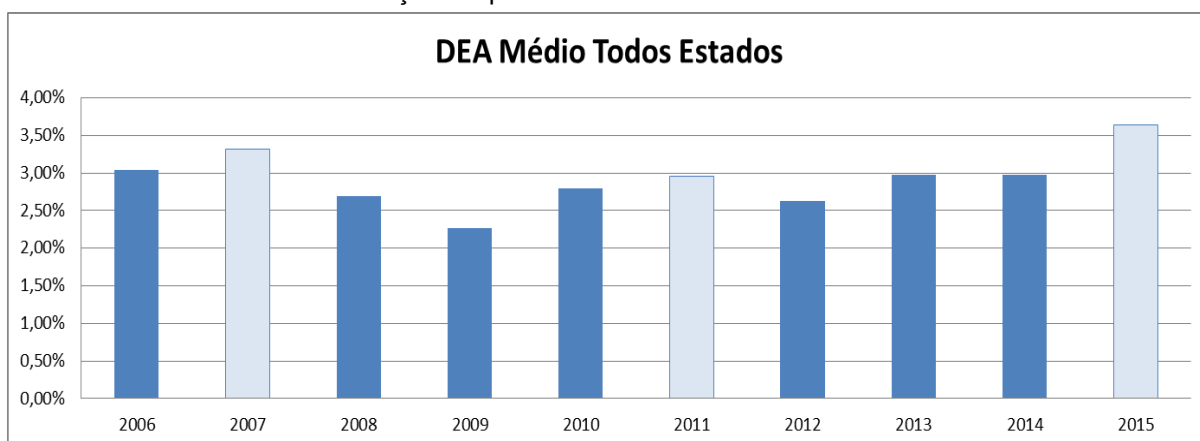
Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

A evolução da média de todos os Estados, demonstrado no gráfico 2, ressalta incremento nesta despesa em anos que sucedem anos eleitorais (2006, 2010 e 2017),

podendo sugerir correlação desta prática ao ciclo político, o que será melhor explorado no decorrer do estudo.

### Gráfico 2 – Evolução DEA Médio – Todos os Estados

Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

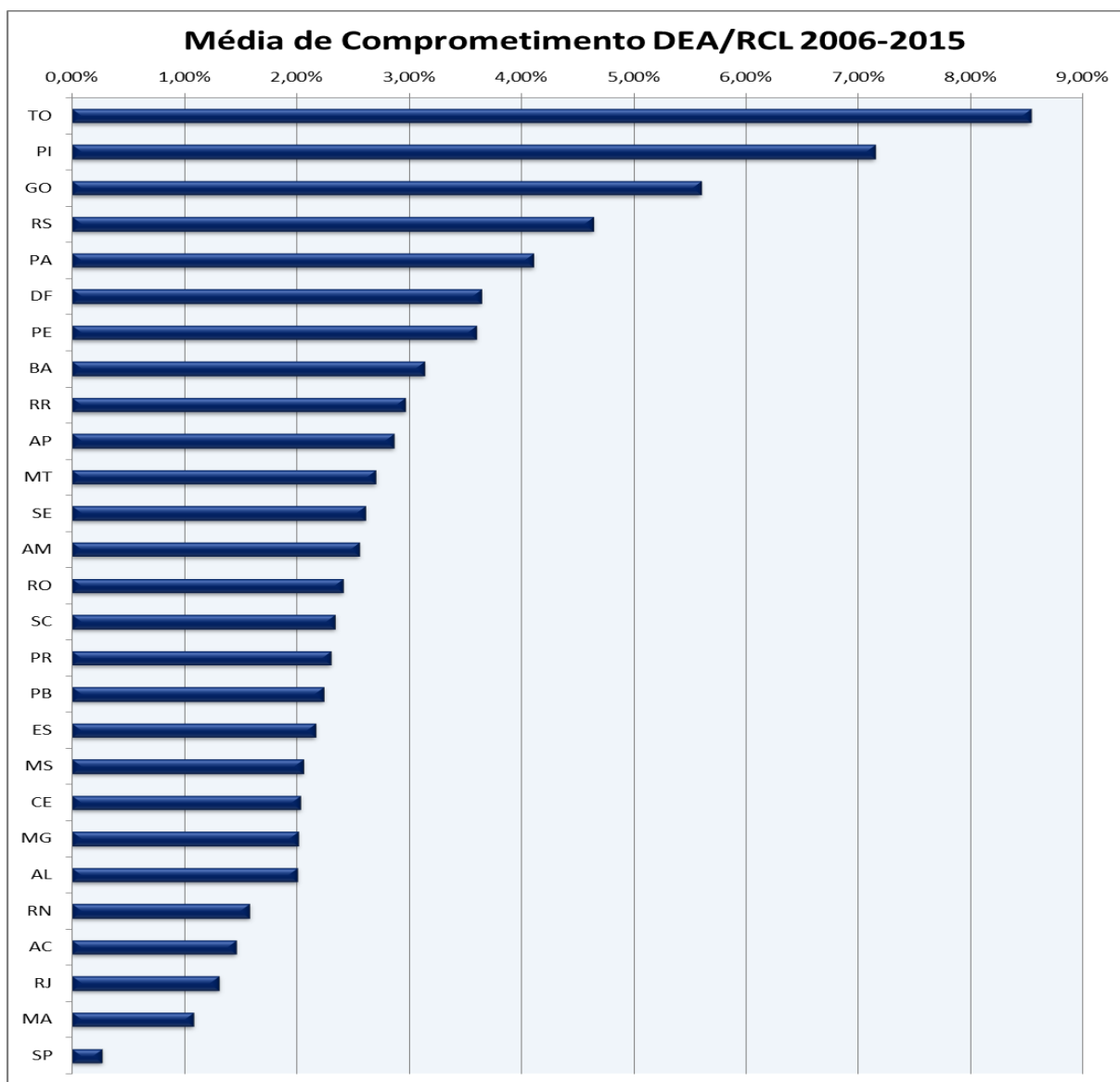


Em uma análise por Estado, Tocantins lidera o ranking de comprometimento (conforme evidenciado no Gráfico 3), batendo o recorde entre os Estados na relação DEA/RCL em 2015 (10,93%), e apresenta elevado nível de comprometimento em toda série, diferente dos demais, que apresentam maior oscilação.

Dentre os demais Estados com maior média, o Pará, o Distrito Federal e a Bahia, apresentam aumento relevante em 2015, enquanto que em Goiás e no Piauí, apesar de observarmos aumento em 2015, o maior patamar é observado nos primeiros anos da série.



**Gráfico 3 – Comparação entre os Estados da Média de DEA/RCL**



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

Alguns estados que historicamente não apresentam média elevada, também apresentam aumento considerável em 2015 (Amazonas, Minas Gerais e Rio de Janeiro), outros apresentam picos de crescimento em anos que diferem do comportamento da maioria (Espírito Santo, por exemplo) e outros ainda apresentam níveis muito baixos, dentro de um patamar que sugere normalidade (São Paulo e Maranhão).

Quando comparado por Região, não se obtém resultados conclusivos, uma vez que a análise regional não se mostra um parâmetro adequado para fins de comparação, pois em uma mesma região abriga Estados com diferentes perfis de comportamento. A Região Norte, por exemplo, mesmo tendo Estados como o Acre cuja representatividade da relação DEA/RCL é baixa, posiciona-se como a Região com maior média no âmbito nacional, influenciada por Tocantins que distorce o indicador. O mesmo ocorre nas demais regiões.

**Tabela 2 – Distribuição Regional**

<b>Por Região</b>	
<b>Estados</b>	<b>Média</b>
Região Centro-Oeste	<b>3,50%</b>
Região Nordeste	<b>2,83%</b>
Região Norte	<b>3,56%</b>
Região Sudeste	<b>1,44%</b>
Região Sul	<b>3,10%</b>

Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

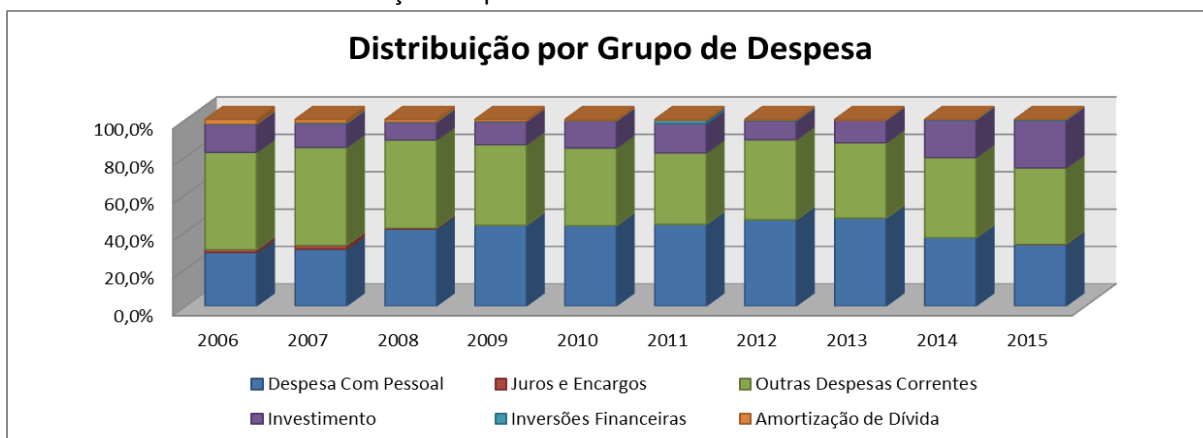
Com relação a natureza de despesas em que ocorre com mais frequência o registro de DEA, ao analisar na totalidade dos Estados é possível observar no gráfico 4, que esse registro incide, no início da série, principalmente, em outras despesas correntes e, a partir de 2008, esta representatividade passa a ser dividida com despesas com pessoal e nos últimos dois anos há incremento na participação de investimentos.

Contudo, mais uma vez, quando analisado individualmente, cada Estado apresenta um perfil próprio de distribuição. Tocantins, por exemplo, até 2010 apresenta forte concentração em despesas de investimentos, mas a partir de 2012, é observado aumento da participação das despesas com pessoal que até então eram inexistentes. Minas Gerais, por outro lado, apresenta até 2012, praticamente todo

volume de DEA em despesas com pessoal, a partir de 2013, as demais despesas passam a ter participação mais relevante, coincidentemente, quando o Estado aumenta a participação total de DEA.

#### Gráfico 4 – Distribuição DEA para Grupo de Despesa – Todos os Estados

Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria



Desta forma, não é possível identificar um padrão único de comportamento destas despesas, já que o crescimento de alguns Estados em determinado ano acabam anulados por efeito do decréscimo de outros no mesmo período e a distribuição por tipo de despesa varia também de acordo com o Estado. Assim, no agregado, a relação DEA/RCL mantém-se praticamente constante em todo o período, com ligeira retomada da aceleração a partir de 2013, com destaque para 2015, último ano da série, no qual é atingido o maior patamar de comprometimento de todo o período (3,64%).

Diante do exposto, não é possível assumir uma motivação para esta prática que seja comum a todos os Estados nem mesmo um comportamento padrão, sendo necessário analisar de forma menos agregada. Por esse motivo, optou-se por buscar algumas hipóteses que justifiquem este comportamento, relacionando Estados que apresentam comportamentos semelhantes. A seguir serão apresentadas quatro

possíveis motivações que podem ter levado os Estados a registrarem DEA elevado em determinado período.

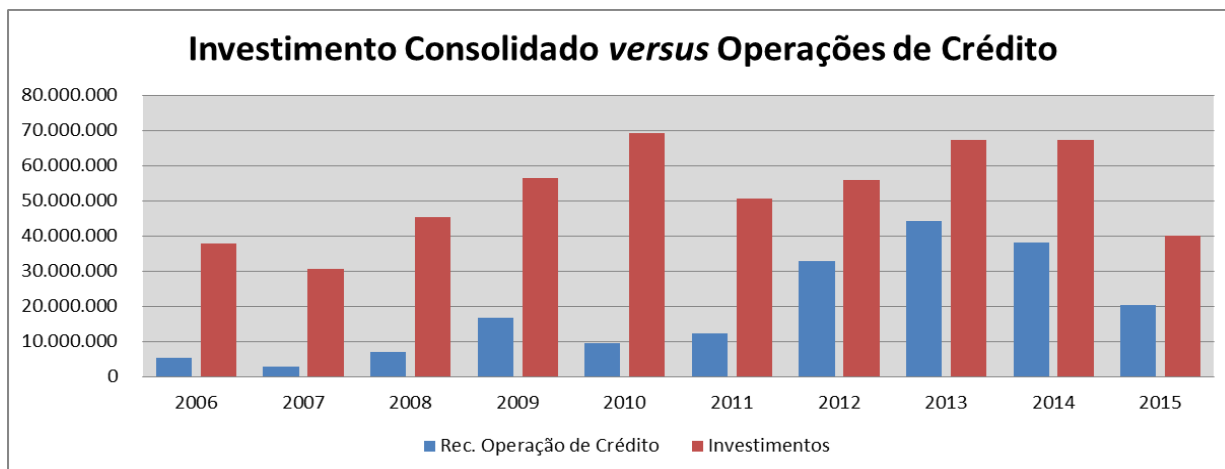
### **3.1 Correlação entre DEA x Contexto Econômico**

Uma das hipóteses levantadas neste estudo é a que correlaciona o aumento no registro de DEA à conjuntura econômica no período em análise. Isto porque na literatura sobre o orçamento público no Brasil constata-se que os entes públicos utilizam-se de expedientes diversos para manter a aparente disciplina fiscal em períodos de contingenciamento orçamentário e escassez de recursos, represando os gastos por meio da inscrição de despesas em restos a pagar e da adoção de uma série de práticas heterodoxas (Afonso e Barroso, 2007).

A interação dos Estados com o contexto econômico exposto na seção 2.2 deste estudo pode ser abordada, inicialmente, sob a ótica da política de manutenção de investimentos do Governo Federal. Como vimos, a partir de 2006, os Estados e a União passaram a responder por uma agenda de investimentos significativamente maior e mais complexa, que a partir de 2012 passou a ser mantida pelos Estados, em grande parte, com recursos de operações de crédito. Conforme se observa no gráfico 5, a concessão de operações de crédito foi intensificada nos períodos de maior retração do PIB (2009 e a partir 2012), demonstrando sua utilização como parte da Política anticíclica do Governo Federal, ainda que não tenha sido observado crescimento dos investimentos na mesma proporção que os recursos de operação de crédito.

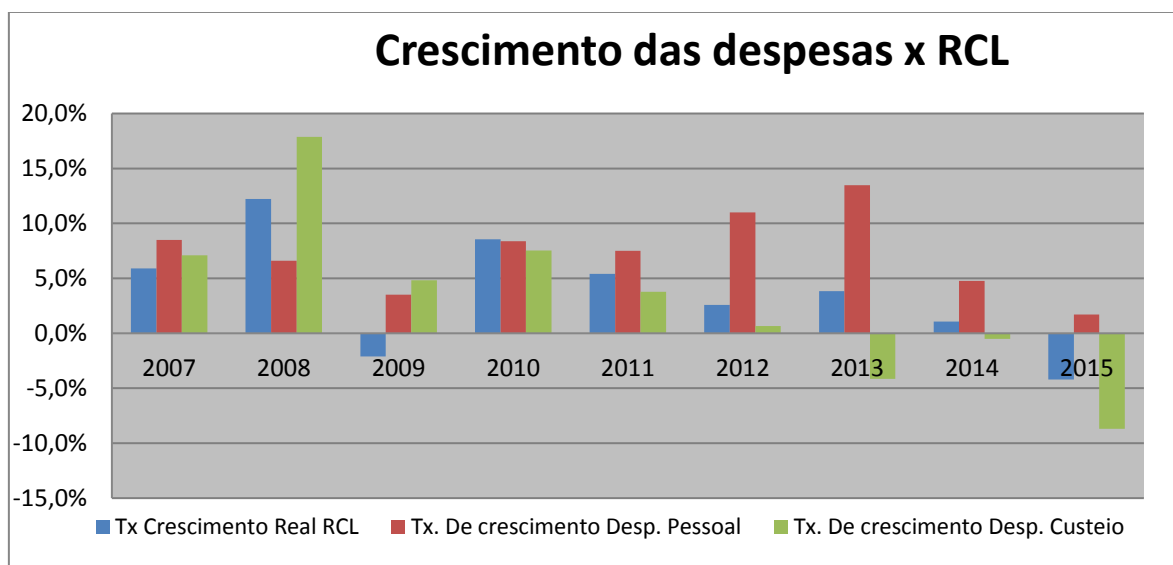
### Gráfico 5 – Evolução dos Investimentos e Operações de Crédito (2006-2015)

Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria



Com elevado volume de crédito à disposição para manter seus investimentos, os Estados passaram a contar com uma parcela da receita própria para incremento de outras despesas, notadamente despesas com pessoal, que se manteve em boa parte da série com crescimento em patamar superior ao crescimento da Receita Corrente Líquida (RCL), conforme demonstrado no gráfico 6.

### Gráfico 6 – Crescimento das Despesas Correntes e RCL (2006-2015)



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

Neste ponto é importante salientar que as medidas tomadas pelo Governo Federal a partir de 2011, detalhadas no tópico 2.2 deste estudo, geraram, de fato, uma

fase de melhora no PIB com reflexo nas receitas dos Estados, mas também representam o período (com ápice em 2013) que marcou o maior descolamento do crescimento das Despesas de Pessoal em relação à RCL.

Quando a economia começou a mostrar seus sinais de declínio, os Estados passaram a sofrer impactos em suas arrecadações e repasses, alguns inclusive se tornaram dependentes de receitas não recorrentes geradas em maior volume a cada ano, mas não conseguiram conter o crescimento das despesas por se tratar em grande parte de despesas de caráter continuado e, portanto, de difícil contenção. Assim, neste contexto, observa-se que alguns Estados se encontram em situação de calamidade financeira, sem recursos para manutenção de seus gastos (folha de pagamento, custeio, serviço da dívida).

Traçado este panorama é possível afirmar que o período em que as finanças estaduais começaram a demonstrar maior desequilíbrio se inicia em 2011, mas se intensifica em 2014, quando a taxa de crescimento das receitas entra em trajetória de forte declínio. Há uma janela em 2009 na qual se observa acentuada, mas breve, queda de receita (efeito direto da crise internacional de 2008), no entanto, os gastos com pessoal nos Estados à época ainda não tinham apresentado descolamento muito significativo e, além disso, o momento político e econômico ainda mantinha a crença de que o Brasil estava engrenando um longo período de crescimento.

A evolução do registro de DEA nos Estados, no período compreendido entre 2006 e 2015, permite verificar grande correlação, em alguns Estados, entre o aumento no registro de DEA e o acirramento da crise financeira, como se pode verificar a seguir:

**Tabela 3 – Relação DEA/RCL**

Estados	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Média
AM	0,61%	<b>3,81%</b>	0,96%	1,22%	<b>3,12%</b>	2,77%	1,50%	2,34%	<b>3,85%</b>	<b>5,43%</b>	<b>2,56%</b>
MG	1,38%	1,23%	1,82%	1,66%	1,94%	1,95%	2,19%	1,97%	1,93%	<b>4,10%</b>	<b>2,02%</b>
RJ	1,49%	0,49%	0,87%	0,96%	1,56%	1,26%	0,95%	1,40%	1,17%	<b>3,00%</b>	<b>1,31%</b>

Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

Depreende-se do exposto na Tabela 2 que os Estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro, mantinham um histórico de registro de DEA muito baixo, tendo em vista sua representatividade em relação à RCL, demonstrando, assim, uniformidade no montante registrado. No ano de 2015, no entanto, o montante registrado é mais de 200% superior à média de DEA em 2006/2014 (1,79% e 1,13%, respectivamente).

Em termos de valor, Minas Gerais que registrava em média R\$ 626 milhões de DEA, contabilizou, somente em 2015, R\$ 2,117 bilhões. Já o Rio de Janeiro, com média de registro de R\$ 400 milhões, passou em 2015 ao patamar de R\$ 1,535 bilhões.

Tendo em vista que o DEA registrado em 2015 corresponde em sua maioria a despesas que deixaram de ser pagas em 2014, pode-se inferir que o aumento nestes dois Estados coincide com o agravamento das dificuldades com seus fluxos de caixa, dado que o crescimento real da arrecadação própria nesses estados ficou estagnado e até negativo a partir de 2014.

**Gráfico 7 – Relação de Crescimento Tributária x PIB**



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

O Estado do Amazonas, embora tenha um histórico de registro de DEA mais irregular, registrando picos em alguns anos da série (acima de 3% da RCL)<sup>1</sup>, também apresenta um incremento nesta rubrica acima de 200% em relação à média de DEA no período de 2006 a 2014. Assim como Minas Gerais e Rio de Janeiro, observa-se ligeira queda na arrecadação tributária em 2014 (-0,5% real), tal comportamento pode significar que o Estado lançou mão do DEA para gerir o Resultado do período em um contexto de dificuldade financeira. No entanto, como Amazonas demonstra ter utilizado deste mesmo expediente em diversos momentos não é possível afirmar que sua motivação tenha sido puramente econômica em toda a série. Seria necessário aprofundar os estudos para analisar as motivações desta prática no Estado.

Por fim, observando o comportamento geral dos Estados, o ano de 2015 foi atípico, com aumentos muito significativos no registro de DEA, que atingiram patamar superior a 100% em relação à média do período de 2006 a 2014 em 16 dos 27 Estados. Estes aumentos indicam que há uma forte correlação, de modo geral, do momento econômico com o registro de DEA, porém, nos casos de Rio de Janeiro e Minas Gerais esta correlação é mais facilmente verificável pelo comportamento pregresso.

### **3.2 Correlação entre DEA x Ciclo Politico**

---

<sup>1</sup> Para fins deste estudo, considera-se elevado o registro de DEA que ultrapasse 3% da Receita Corrente Líquida. Este percentual corresponde à média geral de registro de DEA de todos os Estados no período sob análise.



Em se tratando de motivações políticas para a utilização de DEA como artifício contábil/orçamentário, torna-se necessário explorar suas razões sob dois aspectos, quais sejam: i) o cumprimento de determinações legais relacionadas ao período eleitoral, mais especificamente daquelas oriundas da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF); e ii) a manipulação do resultado para demonstrar saúde financeira em anos de pleito eleitoral.

Assim sendo passamos às seguintes considerações:

O Art. 42 da LRF determina que:

É vedado ao titular de Poder ou órgão público, nos últimos dois quadrimestres de seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro do exercício ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Com base nesta vedação, uma das hipóteses levantadas neste estudo é a de que os Estados podem estar utilizando do registro de DEA como artifício para possibilitar o cumprimento desta obrigação. Neste caso, infere-se que o registro de DEA eleve-se especialmente em anos que sucedem os pleitos eleitorais, de forma a esconder obrigações contraídas dentro do período de vedação. Vasconcelos (2010) salienta que esse texto legal por estar inserido em seção dedicada aos restos a pagar, apresenta interpretações divergentes no que tange ao que deveria ser considerado como obrigações contraídas, com defensores que afirmam que DEA não entraria no computo deste passivo. Apesar dessas divergências, a própria LRF em seu Art. 55 quando disciplina o que deve ser contabilizado nos demonstrativos fiscais para fins de apuração da disponibilidade caixa líquidos, afirma que devem ser demonstradas “as

despesas não inscritas em restos a pagar por falta disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram **cancelados**". (grifo nosso)

Da mesma forma, mesmo que não haja a intenção de mascarar um possível descumprimento da Lei, os governantes podem se valer deste mecanismo em anos eleitorais para melhorar seus indicadores de resultado fiscal no ano que antecede a eleição, assim seria possível demonstrar melhor situação fiscal e financeira, descaracterizando, em certa medida, possível má gestão. Neste caso, o incremento é evidenciado no mesmo ano da eleição.

Para verificar se essa hipótese faz sentido, sob um aspecto ou outro, é necessário analisar quais estados tiveram incremento no ano de eleição ou no ano posterior, considerando que no período analisado (2006 a 2015), ocorreram eleições estaduais nos anos de 2006, 2010 e 2014, como se pode verificar na evolução DEA/RCL demonstrada na Tabela 3 alguns casos se destacam:

**Tabela 4 – Relação DEA/RCL**

Estados	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Média
PA	2,99%	3,40%	3,51%	3,76%	4,47%	3,99%	2,63%	3,21%	4,99%	8,20%	4,11%
DF	6,19%	5,50%	1,60%	2,37%	1,76%	2,70%	2,34%	2,99%	3,78%	7,23%	3,65%
PE	2,72%	1,78%	2,24%	3,10%	2,99%	4,04%	4,28%	4,39%	6,50%	4,02%	3,60%
BA	3,23%	2,40%	1,11%	2,59%	3,75%	4,33%	2,25%	2,09%	3,61%	6,06%	3,14%
ES	1,71%	1,07%	1,22%	1,38%	3,42%	1,74%	2,27%	2,43%	3,88%	2,58%	2,17%

Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

Os estados do Espírito Santo e Pernambuco se destacam apresentando elevados volumes em anos de eleição, ou seja, postergaram despesas do ano que antecede a eleição com o provável intuito de demonstrar resultados melhores e caracterizar boa gestão. Nestes casos, Espírito Santo apresenta esse comportamento em todos os anos eleitorais e Pernambuco somente em 2014, em ambos os Estados poderia haver interesse político em demonstrar uma situação melhor das contas estaduais, dado que um dos candidatos estava pleiteando reeleição estadual e o outro à eleição presidencial neste mesmo ano.

Os Estados da Bahia e Pará apresentaram incremento de DEA nos anos seguintes a anos eleitorais, com aumento mais acentuado em 2015, ano em que descolaram de suas médias. Apesar de sugerir que tenha sido por motivações econômicas em função da recessão explicitada acima, ao analisar os resultados fiscais declarados em 2014, ambos apresentaram crescimentos positivos de receita e superávits superiores ao incremento de DEA, e mesmo que tivessem contabilizado as despesas postergadas para 2015, ainda manteriam superávit, mas em patamar bem inferior. Apesar de ter correlação com ciclo político, também não é possível associar, diretamente, essa prática ao cumprimento do Art. 42, supracitado, pois mesmo se tivesse sido contabilizado corretamente, esses Estados muito provavelmente ainda manteriam resultados dentro dos parâmetros do dispositivo legal.

O Distrito Federal, por outro lado, apresentou incremento nos anos que sucederam as duas últimas eleições, com destaque para 2015, que sugere, aparentemente, ter sido no intuito de melhorar seus indicadores e cumprir o referido Art. 42, pois embora não tenha tido queda de receita, apresentou déficit orçamentário

declarado de R\$ 92MM, que teria sido muito superior se não tivesse postergado despesas no montante de R\$ 766MM. Apesar de previsto na LRF a obrigatoriedade de evidenciar essas despesas como passivo na apuração da disponibilidade de caixa, não foi possível identificar o registro nos demonstrativos de caixa.

Por fim, cabe ressaltar que tais apontamentos não são conclusivos, pois isto demandaria um estudo mais aprofundado de cada caso. No entanto é importante levantar esta hipótese, pois, com base na observação do comportamento dos registros de DEA nestes Estados e em fatos de domínio público de cunho político há indícios das correlações levantadas, embora não se limitem a esta correlação, nem somente a estes Estados.

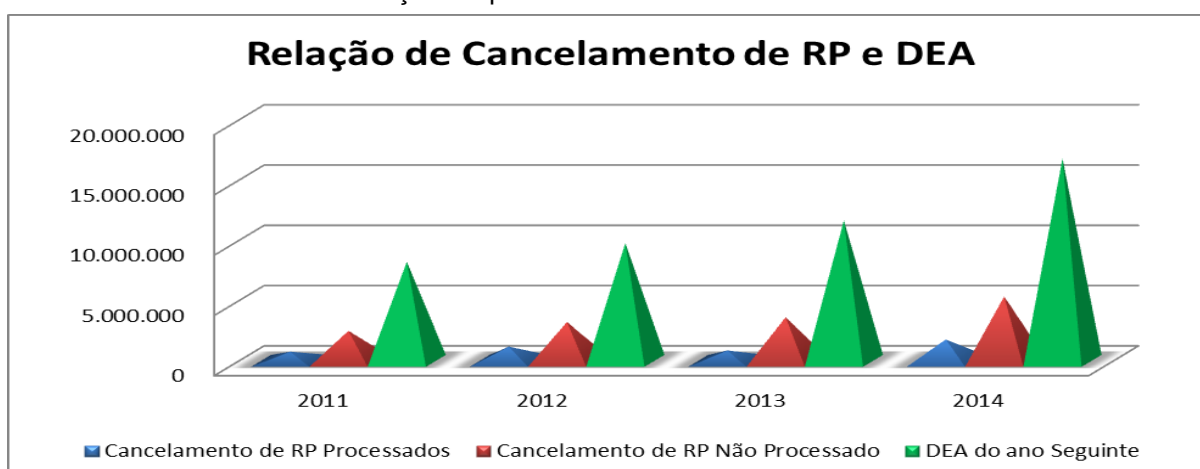
### **3.3 Correlação com o processo de Cancelamento de Restos a Pagar**

Conforme discutido no item 2.1, um dos fatores que podem estar relacionados ao incremento de DEA é o processo de cancelamento de Restos a Pagar tanto processados como não processados, mas em situações em que ainda vigora o direito do credor após o devido cancelamento. Neste sentido, com o intuito de comprovar se de fato esse cancelamento tem sido responsável pelo registro de DEA, buscou-se analisar o volume de cancelamento de restos a pagar *vis a vis* o registro de DEA nos anos subsequentes a este cancelamento, no período compreendido entre 2011 e 2014, período em que as informações de Restos a Pagar estão disponíveis de forma sistematizada no FINBRA/SICONFI. Não foi utilizado o ano de 2015, pois quando da pesquisa, ainda não estava disponível o volume de DEA registrado em 2016.

Analisando o Gráfico 8, que demonstra o volume de cancelamentos de restos a pagar e o de registro de DEA no ano seguinte para o conjunto dos Estados, observa-se que o volume de DEA é bem superior ao volume de cancelamentos, mas há uma ligeira correlação no crescimento, ou seja, quando há aumento nos cancelamentos nota-se um aumento no registro de DEA do ano seguinte.

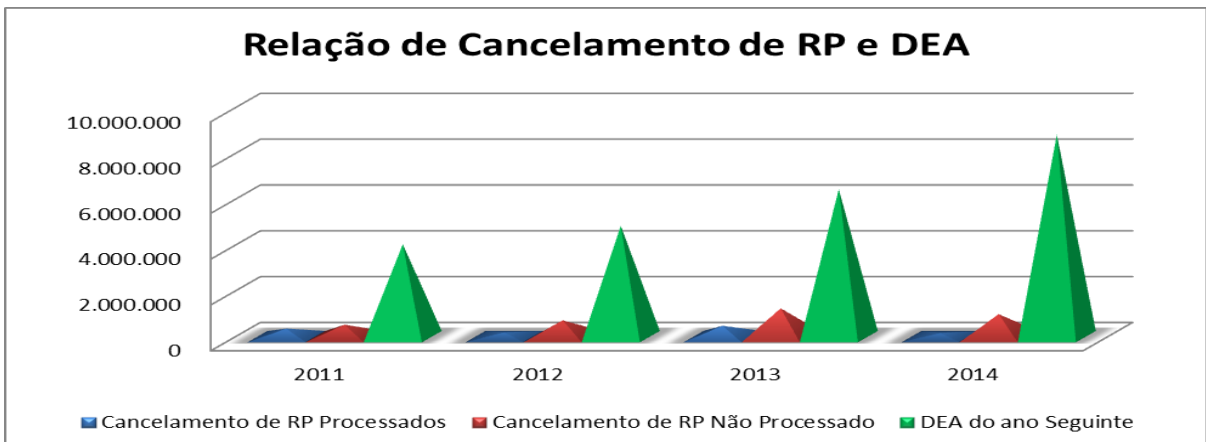
### Gráfico 8 – Relação de Cancelamento de RP e DEA – Todos os Estados

Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria



Entretanto, no Gráfico 9, quando se analisa somente o grupo dos Estados com maior percentual médio de DEA (TO, PI, GO, RS, PA, DF, PE e BA), não é possível notar quaisquer correlação entre os crescimentos destas variáveis, dado que o volume de cancelamento é bem inferior ao registro de DEA, apresentando comportamentos de crescimento distintos, conforme evidenciado, por exemplo, em 2014, quando o cancelamento sofre queda enquanto o registro de DEA cresce.

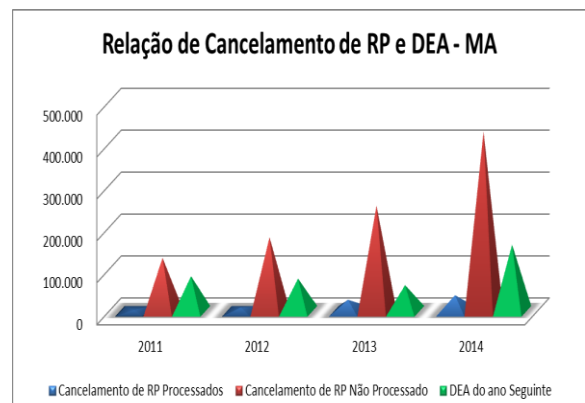
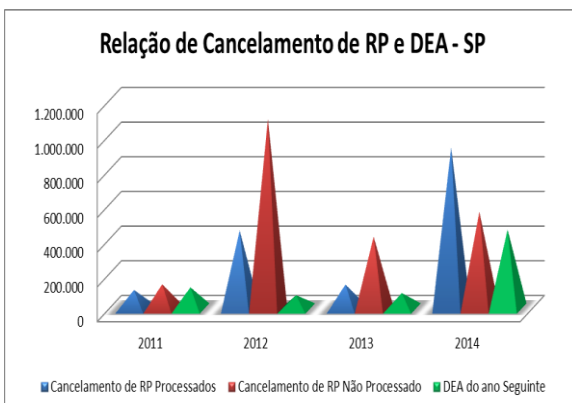
**Gráfico 9 – Relação de Cancelamento de RP e DEA – Estados DEA Elevado**



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

O mesmo ocorre em Estados que apresentam elevado volume de cancelamento como São Paulo e Maranhão, mas apresentam baixo registro de DEA, demonstrando que não é possível fazer qualquer correlação entre as duas figuras.

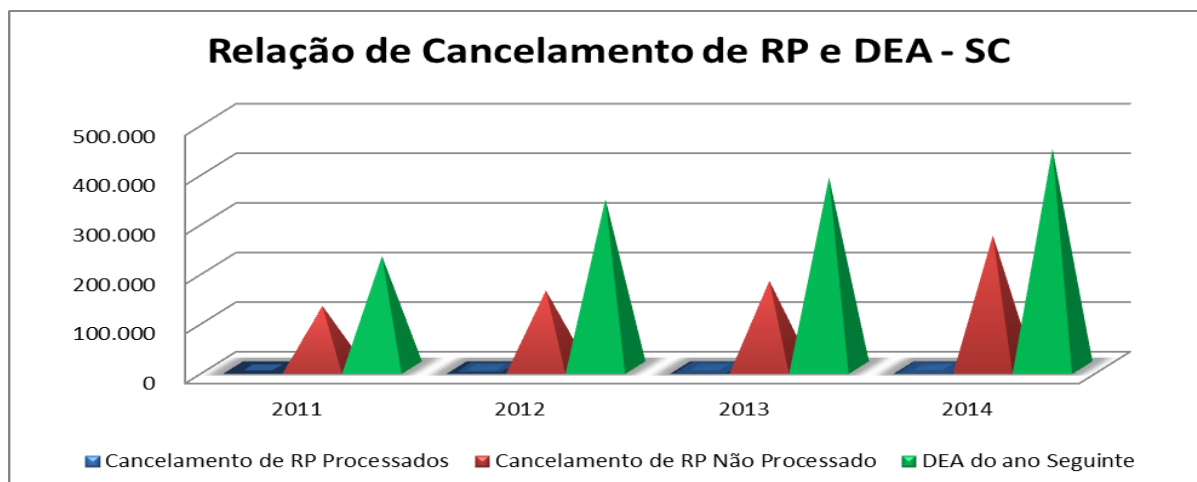
**Gráfico 10 – Relação de Cancelamento de RP e DEA – Estados SP e MA**



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

Em outros Estados, como por exemplo, Santa Catarina, já é possível notar alguma correlação entre o crescimento de cancelamento de Restos a Pagar e DEA, principalmente no que se refere aos não processados.

**Gráfico 11 – Relação de Cancelamento de RP e DEA – Estado de SC**



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

Desta forma, não é possível afirmar que o incremento de DEA nos Estados se deve, essencialmente, por igual incremento no cancelamento de restos a pagar, pois naqueles Estados onde há maior participação de DEA nas despesas não há cancelamento em patamar expressivo, o que sugere que a motivação deste aumento está relacionada a despesas que sequer passaram no orçamento em algum momento, ou seja, refere-se a despesas que não foram empenhadas no momento oportuno ou tiveram o empenho cancelado antes do fim do exercício.

### **3.4 Evitar o descumprimento do limite de Despesa com Pessoal**

O registro de Despesas de Exercícios Anteriores, como observado, permite a apresentação de melhor resultado no ano anterior ao seu registro, mas também há um conjunto de indicadores que podem ser impactados pelo seu registro, de forma a demonstrar uma situação melhor do que a real. Um destes indicadores pode ser o que

afere o cumprimento do limite de despesas com pessoal previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Conforme preceitua a LRF em seu art. 18, parágrafo 2º, “A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.” Deriva desta determinação a exclusão da base de cálculo das despesas com pessoal, para fins de apuração do limite, das despesas decorrentes de decisão judicial e das de competência de período anterior ao da apuração a que se refere o parágrafo 2º do art. 18.

Resta claro, portanto, que as despesas de exercícios anteriores não entram na base de cálculo dos limites da LRF das despesas com pessoal no ano em que são registradas por se referirem a despesas ocorridas fora deste período de competência. Assim sendo, pode-se inferir que volumes expressivos de DEA referentes a despesas de pessoal podem ter correlação com a necessidade de adequar-se ao limite. Com base neste entendimento, este tópico do estudo pretende levantar dados que suportem esta correlação.

No universo analisado, observa-se que as DEA referentes a despesas com pessoal respondem, em média, por 39% do registro total de DEA em todo o período em análise, ficando atrás apenas das despesas de custeio que correspondem a 43%, em média, do total registrado. Esta distribuição para o conjunto dos 27 Estados encontra-se demonstrada no Gráfico 3.

A partir destes dados, foi levantado o comportamento das DEA em Despesas com Pessoal dos oito Estados que apresentam maior volume de registro de DEA em relação às suas Receitas Correntes Líquidas (médias acima de 3% de



comprometimento), ou seja, os Estados de Tocantins, Piauí, Goiás, Rio Grande do Sul, Pará, Distrito Federal, Pernambuco e Bahia. Este critério tem por base o entendimento de que o registro de DEA em valores relevantes é o que pode causar maiores distorções no indicador de cumprimento do limite de gastos com pessoal.

Para analisar estes possíveis impactos foram utilizados os dados declarados por estes Estados em seus Demonstrativos Consolidados de Despesas com Pessoal dos anos de 2011 a 2014. Neste ponto cabe esclarecer que o período reduzido de análise (se comparado à série temporal de registro de DEA deste estudo) deve-se a critérios de acessibilidade e comparabilidade, uma vez que não há demonstrativos consolidados publicados antes de 2011 na maior parte dos Portais de Transparência dos Estados. O ano de 2015 também não entrou na base de dados analisada por não estarem disponíveis ainda os dados de DEA em Despesa de Pessoal do exercício de 2016.

Ainda com relação à amostra cabe salientar que não foram encontrados no Portal da Transparência do Estado de Goiás os Demonstrativos Consolidados de Despesa de Pessoal necessários para a realização desta análise, sendo assim, optou-se por retirar este Estado da amostra, restando, portanto, sete Estados na avaliação deste item.

Com base na comparação entre o percentual de comprometimento da RCL com o pagamento de Despesas Líquidas com Pessoal<sup>2</sup> apresentado pelos respectivos

---

<sup>2</sup> De acordo com o parágrafo 1º, do Art. 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal, constitui a Despesa Líquida de Pessoal as Despesas de Pessoal deduzidas das seguintes parcelas: I - de indenização por demissão de servidores ou empregados; II - relativas a incentivos à demissão voluntária; III - derivadas da aplicação do disposto no [inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição](#); IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18; V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos [incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição](#) e do [art. 31 da Emenda Constitucional nº 19](#); VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes: a) da arrecadação de contribuições dos segurados; b) da compensação financeira de que trata o [§ 9º do art. 201 da Constituição](#); c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro."

Estados nos seus demonstrativos consolidados e este mesmo percentual apurado sem o efeito da dedução de DEA, foi possível constatar que na maior parte dos Estados (4 dentre os 7 analisados) o percentual de comprometimento não sofreu variação significativa em decorrência da dedução de DEA.

Conforme demonstrado na Tabela 5, os Estados que apresentam variações significativas na apuração do limite de despesas com pessoal em decorrência da dedução de DEA são Tocantins, Distrito Federal e Rio Grande do Sul. Estes Estados apresentaram reduções de percentual de comprometimento que variam entre 3 e 6 pontos percentuais em relação ao comprometimento apurado sem a dedução de DEA.

**Tabela 5 – Limites de gastos com pessoal com e sem o efeito da dedução de DEA**

	TOCANTINS		DISTRITO FEDERAL		RIO GDE. DO SUL	
	% apresentado	% sem DEA	% apresentado	% sem DEA	% apresentado	% sem DEA
2011	56%	57%	53%	54%	49%	52%
2012	58%	62%	51%	53%	51%	54%
2013	62%	66%	52%	52%	52%	54%
2014	61%	67%	53%	59%	54%	56%

Fonte: Sites de Transparências dos TO, DF e RS. Elaboração Própria

Observa-se que, no caso de Tocantins, o limite de despesas com pessoal, segundo informações apresentadas pelo Estado, está próximo do limite máximo ou ultrapassa (2013 e 2014) o limite máximo (60% da RCL) nos anos analisados. No entanto, isolando o efeito da dedução de DEA, o Estado, na verdade, já extrapola o limite de 60% da RCL desde 2012, apesar de ser um Estado novo e ainda sem grande pressão previdenciária.

A dedução de DEA, portanto, permite que o Estado demonstre comprometimento com o pagamento de pessoal bem inferior, principalmente em 2014 quando a diferença atinge 6 pontos percentuais e o montante de DEA com despesas

de pessoal atinge cerca de 5% da RCL do exercício de 2015, ano em que se dá seu registro.

No Distrito Federal o registro de DEA não impacta significativamente o cálculo do limite com despesas de pessoal, exceto pelo ano de 2014 no qual a dedução de DEA provoca uma redução de 6 pontos percentuais em relação ao percentual de comprometimento sem esta dedução.

Analisando o comportamento dos registros de DEA no Distrito Federal nos últimos 10 anos, nota-se que estes apresentaram alta em períodos distintos (2006, 2007 e a partir de 2013), inicialmente com registro maior de DEA em outras despesas correntes e, a partir de 2013, com maior volume em despesas com pessoal, conforme observado na Tabela 5.

Chama atenção o salto no montante registrado em DEA relativo a despesas com pessoal no ano de 2015 no Distrito Federal, que representa despesas de 2014 não reconhecidas no ano de origem. Este aumento corresponde a um acréscimo de 626% em relação à média de DEA em despesas com pessoal do período de 2006 a 2014 (o valor passa de uma média de R\$ 167 milhões para R\$ 1,046 bilhões em um único ano) e coincide com o período em que as despesas de pessoal sofrem maior alta, registrando aumento real de 4% em relação ao total apresentado em 2013 e alcançando patamar próximo ao limite de despesas com pessoal definido pela LRF. Pelo exposto fica claro que há um movimento atípico que, de fato, permite demonstrar situação bem aquém da realidade em relação ao cumprimento do limite de despesas com Pessoal.

Outro Estado que merece destaque é o Rio Grande do Sul, nem tanto pela diferença entre os percentuais de comprometimento apurados antes e depois da

dedução de DEA (que no caso do Estado situam-se em torno de 3%), mas pelo fato de o Estado do Rio Grande do Sul já realizar outras deduções peculiares derivadas do entendimento do próprio Tribunal de Contas do Estado (Informação TCE nº 043/2001 e parecer conjunto nº 02/2002<sup>3</sup>), que, em conjunto com as deduções de DEA, permitiram a retirada de R\$ 5,228 bilhões somente em 2014.

Não está no escopo deste trabalho tecer considerações sobre o cumprimento dos dispositivos contidos na LRF, nem apontar o problema já notório da falta de uniformidade nos critérios de apuração de limites promovidos pelos próprios TCEs dos Estados, no entanto, cabe considerar que mesmo adotando critérios que suprimem da base de cálculo dos limites legais cerca de R\$ 4,5 bilhões<sup>3</sup> (somente em 2014) em despesas com pessoal o Estado do Rio Grande do Sul ainda lança mão de dedução de DEA que reduz seu comprometimento em 3 pontos percentuais.

No que tange aos três casos abordados até aqui, cada um traz um elemento que pode corroborar a hipótese de que o DEA pode ser utilizado, mesmo que não exclusivamente, para melhorar os percentuais de comprometimento da RCL frente às despesas com pessoal. O volume de DEA em despesas com pessoal registrado, sua habitualidade ou seu comportamento *vis à vis* a eventuais aumentos no comprometimento da RCL apresentam indícios desta prática.

Desta forma, esta análise trouxe outro dado que deve ser mencionado. Seis dos sete Estados analisados apresentam em seus Demonstrativos Consolidados de Despesa com Pessoal valores de dedução de DEA divergentes dos registrados nos demonstrativos contábeis do respectivo exercício. Destes, destaca-se, novamente o

---

<sup>3</sup> No entendimento do TCE/RS os gastos com pensões, assistência médica, auxílio-refeição, auxílio-transporte, auxílio-creche, bolsa de estudos, auxílio-funeral e o Imposto de Renda Retido na Fonte da remuneração dos servidores, não devem ser computados para fins de apuração do limite de gastos com pessoal definido pela LRF.

caso do Estado do Rio Grande do Sul, que apresenta dedução de DEA, no Demonstrativo Consolidado de Despesas com Pessoal, maior que o total de DEA com pessoal registrado no balanço publicado no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI, chegando a registrar dedução R\$ 158 milhões, maior que o total de DEA contabilizado em 2012 na rubrica de despesas com pessoal.

Ademas salienta-se que apesar de não ser relevante na apuração do indicador de forma consolidada, este artifício pode estar sendo utilizado isoladamente por algum dos Poderes para cumprimento dos seus limites. Mas, devido à utilização de informações consolidadas, não foi objeto do estudo esse detalhamento, podendo ser melhor explorado em futuras pesquisas sobre o tema.

Os apontamentos desta análise não pretendem ser conclusivos, no que tange à comprovação da utilização de DEA como artifício para o atingimento de determinado fim (neste caso específico o cumprimento do limite com despesas de pessoal imposto pela LRF), mas sim demonstrar que o registro de DEA pode gerar este impacto, ainda que não intencional, e que seu comportamento, como visto até aqui, indica que este tem sido usado como artifício contábil para múltiplos fins.

#### **4. IMPACTO DO REGISTRO DE DEA NOS RESULTADOS FISCAIS**

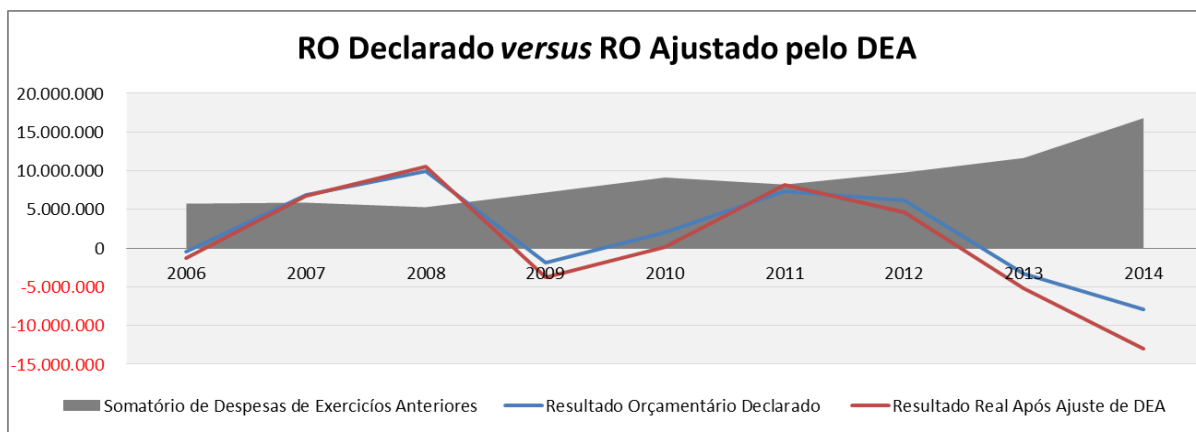
##### **4.1 Comparação entre Resultado (Orçamentário e Primário) publicado e o ajustado**

Conforme foi evidenciado ao longo deste estudo, o registro de DEA que deveria ser considerado algo excepcional está se tornando recorrente e crescente nos Estados por diferentes motivações. O fato é que essa prática quando em volumes crescentes fragiliza, sobretudo, o arcabouço institucional e legal do setor público já que pode ser caracterizado como uma prática ilegal de realizar a despesa sem autorização orçamentária, além de mascarar a real situação das contas públicas, distorcendo o resultado e a aferição do cumprimento das metas fiscais e comprometendo o grau de transparência do setor público.

Para mensurar o impacto desta prática nos resultados fiscais, foi ajustado tanto o resultado orçamentário quanto o resultado primário dos Estados, deduzindo as DEA registradas no ano e somando as DEA do ano seguinte, com a intenção de demonstrar a despesa por competência. Em 2015, como ainda não estão disponíveis os valores contabilizados em 2016 a título de DEA, optou-se por não fazer esta análise para evitar distorções.

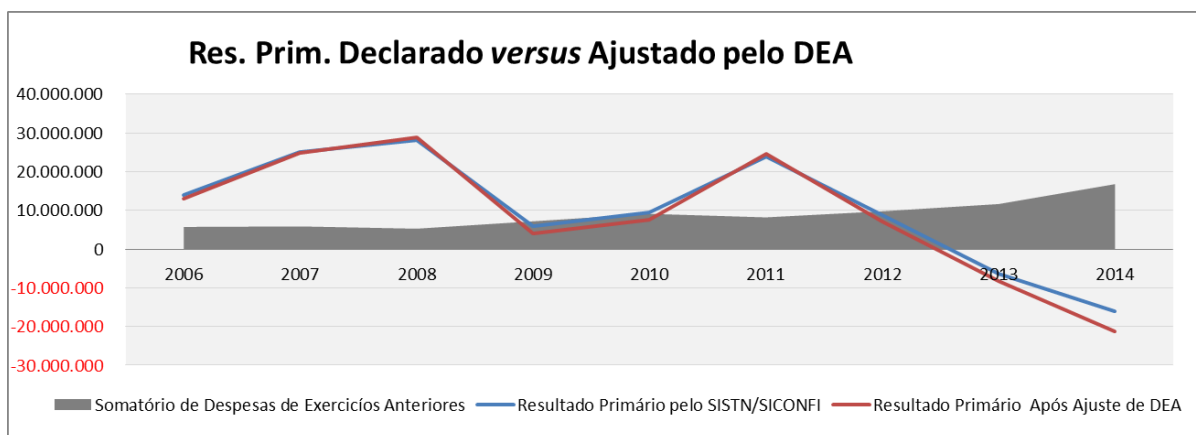
Com base nesta comparação entre o resultado orçamentário e primário consolidados declarados e os ajustados de todos os Estados, pode-se notar que há descolamento entre as curvas quando o volume total de DEA sofre incremento. Ou seja, os Estados acabam demonstrando resultados melhores do que de fato seriam se tivessem declarado todas as despesas no período correto. Embora no consolidado esse montante não seja representativo, individualmente, entre os casos em que o volume de DEA é significativo e crescente, esse descolamento é mais evidente, como será demonstrado nos destaques de caso.

**Gráfico 12 – Resultado Orçamentário – Todos os Estados**



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

**Gráfico 13 – Resultado Primário– Todos os Estados**



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

Depreende-se dos gráficos 12 e 13, que há maior descolamento da curva entre 2009 e 2014, com exceção de 2011 e mais acentuado partir de 2013, demonstrando que nesse período foram declarados resultados mais otimistas que causaram distorção nos indicadores fiscais do Setor Público por não demonstrar a real situação

das contas públicas. Embora o efeito pareça ser pequeno, em anos em que o deslocamento é mais acentuado, como ocorre em 2014, o déficit dobraria caso não tivesse sido realizado a postergação de despesas.

Cabe ressaltar que em função da variável utilizada ser o resultado ao invés de receita, mesmo Estados de grande porte em termos de arrecadação, não causam distorções na análise consolidada em virtude de apresentarem, em termos de resultados, volumes que se assemelham aos patamares apresentados por Estados de menor porte.

Apesar de não ser objeto deste estudo, é importante salientar que essa prática também gera efeitos patrimoniais tanto na dívida consolidada como na disponibilidade de caixa líquido por permitir que não sejam registradas despesas que poderiam ter sido consideradas como restos a pagar. Além disso, em que pese não apresentar efeitos significativos ano a ano, se for analisado o estoque acumulado dessas despesas ao longo dos anos é bastante representativo, o que geraria relevante impacto sobre as contas públicas caso fosse descontinuado esse processo de postergação de despesas e os Estados tivessem que comportar num mesmo exercício todas as despesas nele executadas mais as despesas de anos anteriores.

## **4.2 Destaques de Casos**

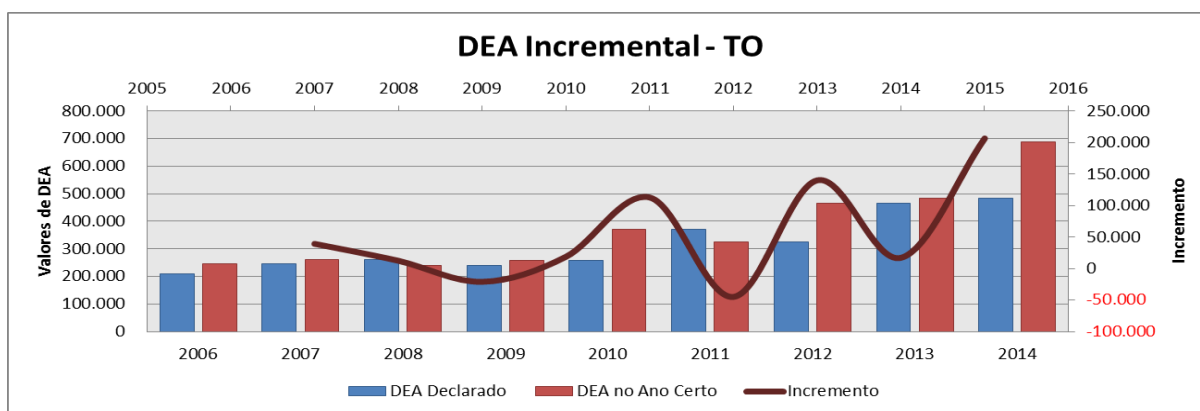
Foram selecionados diferentes perfis de comportamento de DEA entre os Estados para demonstrar o efeito desta prática nos resultados fiscais:



### i) Estado com DEA elevado e constante – Tocantins

No caso do Estado de Tocantins, apesar de ter elevado comprometimento da RCL com DEA em todo o período, o patamar é praticamente constante no início da série, ou seja, neste período o Estado postergou para o ano seguinte quase o mesmo nível de despesa que pagou referente ao ano anterior, não havendo incremento relevante. A partir de 2010, contudo, nota-se que há incremento a cada ano, conforme evidenciado no Gráfico 14:

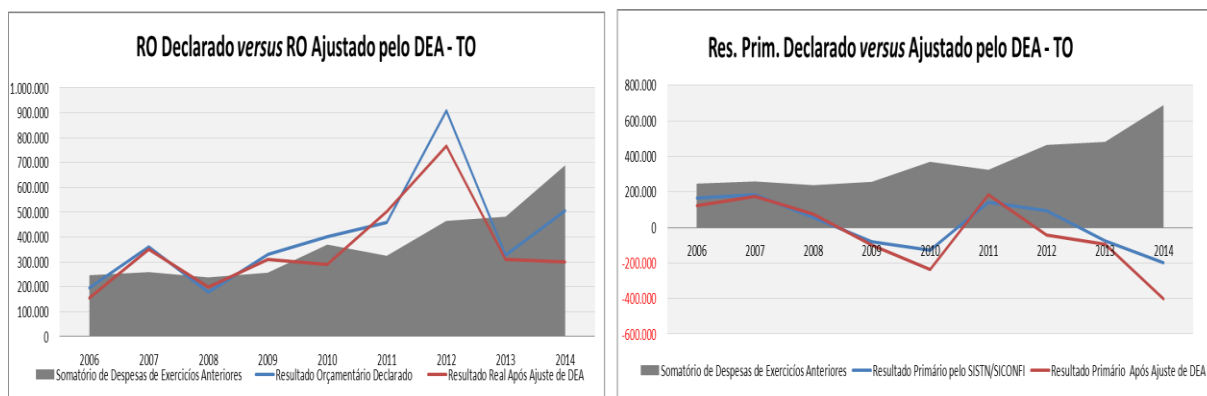
**Gráfico 14 – DEA Incremental – Tocantins**



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

Como efeito disto, quando se compara os resultados declarados com os resultados sem o efeito de DEA, evidenciados no Gráfico 15, é possível notar que no período em que não há incremento, especificamente até 2009, não há descolamento das curvas, ou seja, como o registro de DEA é constante não tem impacto positivo sobre o resultado declarado. Por outro lado, a partir de 2010, quando este registro passa a apresentar maior incremento, observa-se que os resultados declarados são melhores que os resultados reais. Desta forma, o efeito positivo é obtido somente quando há incremento destas despesas de um ano para o outro.

## Gráfico 15 – Resultados Fiscais Declarados versus Ajustados – Tocantins



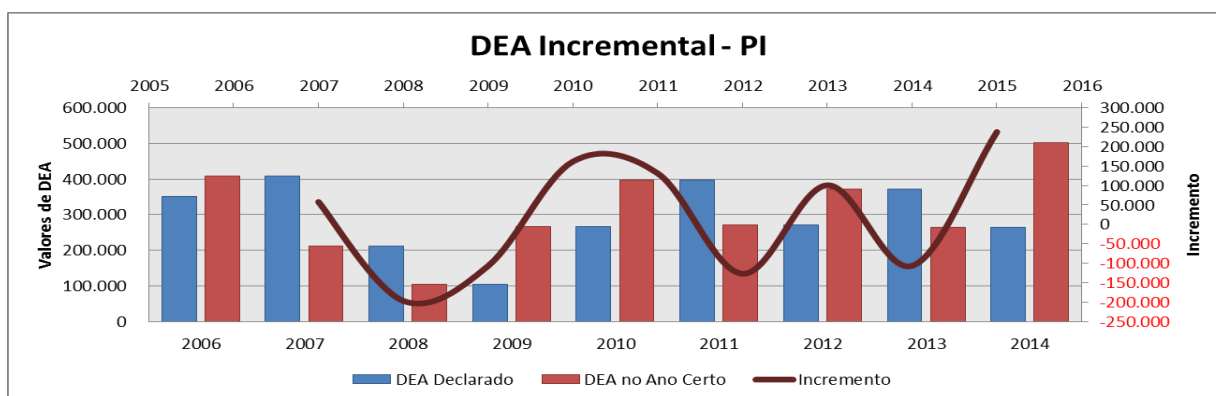
Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

Apesar da distorção gerada parecer pequena em decorrência da constância dos valores nos primeiros anos da série, o volume de DEA do Estado é bastante elevado e crescente, principalmente, no período mais recente, representando quase 11% da sua receita em 2015. É importante notar também que haveria relevante impacto nas contas estaduais caso a situação fosse regularizada e o Estado tivesse que arcar no mesmo exercício com as despesas do próprio ano em conjunto com as geradas em anos anteriores. Em 2014, por exemplo, o Estado declarou superávit orçamentário de R\$ 505,4 milhões, mas postergou cerca de R\$ 689 milhões em despesas para serem pagas como DEA em 2015, contra um pagamento de R\$ 483 milhões de DEA pago referente a 2013, ou seja, se o Estado deixasse de postergar as despesas para 2015, teria apurado déficit de R\$ 184MM em 2014 bem pior ao declarado. Da mesma forma, em casos similares, caberia mensurar o efeito do não registro do DEA como restos a pagar no ano anterior e seus impactos na disponibilidade líquida do Estado, item que pode ser objeto de futuras pesquisas.

## ii) Estado com DEA elevado e volátil – Piauí

Existem casos em que há forte oscilação dessas despesas com períodos de incremento, mas também de decréscimos, como no caso do Estado do Piauí. Conforme pode ser observado no Gráfico 16, nos anos de 2007, 2008, 2011 e 2013 há queda no volume de DEA ao contrário do que ocorre nos demais anos.

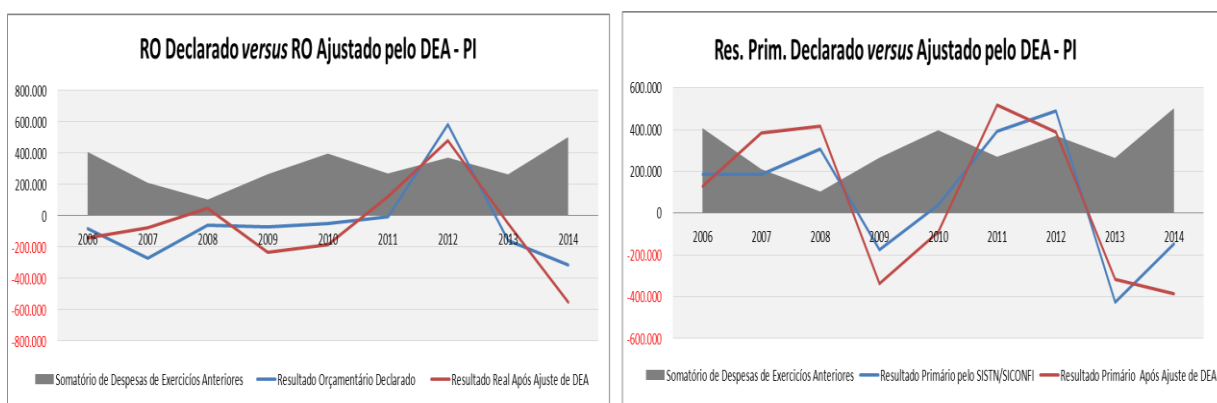
**Gráfico 16 – DEA Incremental – Piauí**



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

Em função desse comportamento volátil é possível observar o movimento inverso no descolamento entre as curvas de resultados fiscais, nos períodos em que há decréscimo, se as despesas estivessem respeitando o ano de competência, o resultado declarado seria melhor do que o que foi apurado.

**Gráfico 17 – Resultados Fiscais Declarados versus Ajustados – Piauí**



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

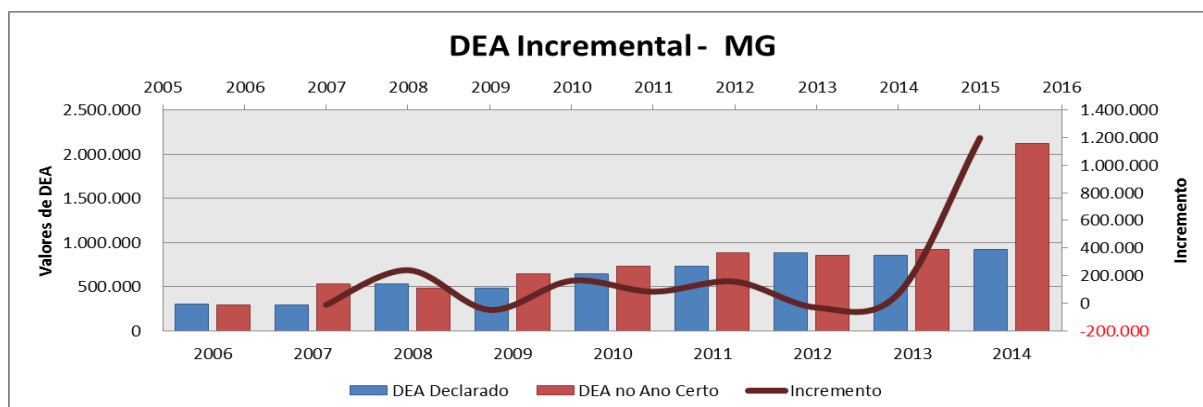
Da mesma forma como evidenciado em Tocantins, a despeito dos efeitos ano a ano serem pouco significativos, em especial no de 2015, como houve incremento acentuado no registro de DEA referente ao ano anterior, o resultado orçamentário de 2014 teria sido bem pior ao declarado caso o Estado não postergasse as despesas, sendo apurado um déficit de R\$558 milhões contra R\$314 milhões declarados.

## ii) Estado com DEA historicamente baixo – Minas Gerais

Nos Estados que, historicamente, apresentam DEA baixo e regular, não é constatado impacto relevante nos resultados fiscais. Para ilustrar esse caso, apresenta-se o Estado de Minas Gerais, que apesar de ter mudado seu comportamento em 2015, até 2014, apresentava registro baixo e regular de DEA, conforme evidenciado no Gráfico 18, a seguir:

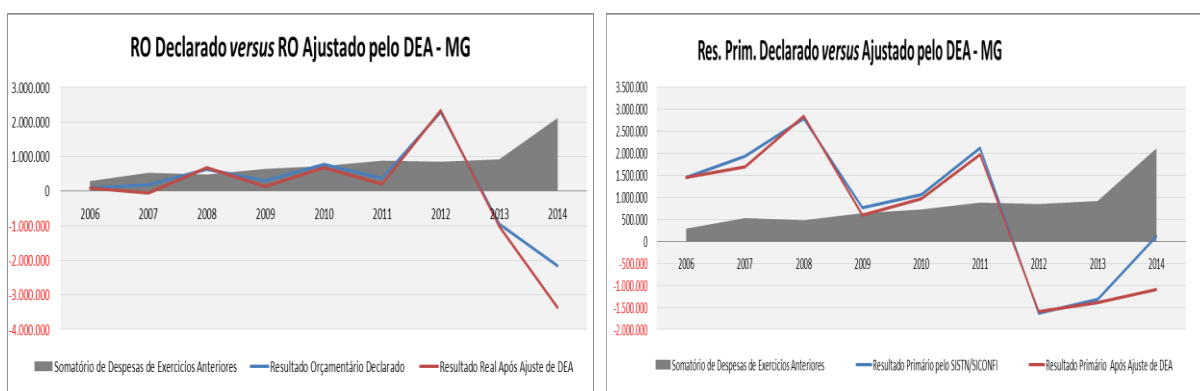
**Gráfico 18 – DEA Incremental – Minas Gerais**

Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria



Com isso, até 2013, os resultados declarados são muito próximos aos ajustados pela DEA, somente quando há mudança no padrão é que se nota deslocamento entre as curvas. Isso significa que um patamar de DEA que sugere normalidade, ou seja, baixo e regular, não interfere nos resultados fiscais.

### Gráfico 19 – Resultados Fiscais Declarados versus Ajustados – Minas Gerais



Fonte: SISTN/SICONFI. Elaboração Própria

## 5. ATUAÇÃO DOS TCEs

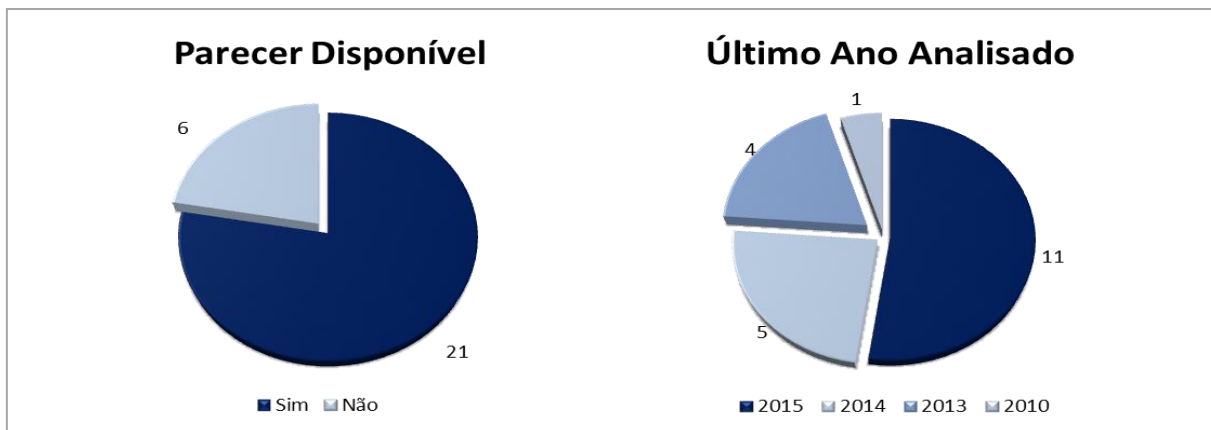
O sistema de controle externo no Brasil, conforme determina a Constituição Federal de 1988 em seu art. 71, é exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas. De tal modo, tanto na União quanto nos Estados e Municípios há fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional a ser desempenhada pelo Poder Legislativo, auxiliado pelo Tribunal de Contas. No âmbito federal, a responsabilidade é do Tribunal de Contas da União (TCU) e nos âmbitos Municipal e Estadual, na maioria dos casos, a responsabilidade é dos Tribunais de Contas dos Estados (TCEs), exceção das cidades do Rio de Janeiro e de São Paulo que possuem Tribunais de Contas do Município. Além disso, os Estados podem criar

Tribunal de Contas dos Municípios (TCMs), que ficarão responsáveis pela fiscalização da capital e de todas as cidades do Estado. Os Tribunais de Contas analisam, portanto, de acordo com as suas áreas de atuação, as contas dos órgãos públicos.

Como umas das principais funções dos Tribunais de Contas é realizar o julgamento das contas anuais dos administradores e demais responsáveis pelo erário na Administração Pública, caberia aos TC evidenciar e inibir a prática do uso indiscriminado de DEA, já que é o órgão que possui competência para apreciar esta questão e a falta de controle e fiscalização desta despesa fragiliza todo o marco institucional fiscal.

Neste contexto, foi realizado levantamento, através dos sites dos Tribunais de Contas de cada Estado, dos Pareceres das últimas contas analisadas, buscando apurar entre os disponíveis, quais faziam alguma menção ao registro de DEA e o posicionamento dos TCEs a respeito do assunto. O art. 82 da Lei nº 4.320/1964, determina que o Poder Executivo deve prestar contas, anualmente ao Poder Legislativo e que os tribunais de contas devem emitir Parecer prévio aprovando ou não as contas públicas. Complementarmente, os Arts. 56 e 57 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Comp. 101/2000), determinam que os Tribunais de Contas devem emitir tal parecer no prazo de sessenta dias do recebimento das contas do exercício encerrado, se outro prazo não tiver sido estabelecido nas constituições estaduais, e deverá ser dada ampla divulgação dos resultado da apreciação das contas, julgadas ou tomadas. Apesar destas determinações, dos 27 (vinte e sete) Estados e Distrito Federal, em janeiro de 2017 foram encontrados pareceres (prévios ou completos) de 21 (vinte e um) deles, dos quais apenas 11 (onze) estavam atualizados com base nas contas de 2015.

**Gráfico 20 – Levantamento Pareceres dos TCEs**



Fonte: Sites dos TCEs. Elaboração Própria

Entre os pareceres analisados, foi identificada referência às DEA's em somente cinco deles: Bahia, Paraná e Santa Catarina (Contas 2015); Pernambuco (Contas 2014); e Tocantins (2013).

A Bahia, que historicamente apresenta alto volume de DEA, tendo elevado esse patamar ainda mais em 2015 é destaque em termos de qualidade do parecer emitido pelo TCE. No último parecer, há uma análise profunda das DEA's com ressalvas e recomendações. O TCE/BA salienta logo no início que a “subavaliação das despesas em face da ausência de empenho ou liquidação no período (mês e ano) de sua efetiva realização, ferindo o princípio da competência, compromete a interpretação adequada do Resultado Orçamentário de 2015”. Após demonstrar os valores executados em 2015 e discorrer sobre os dispositivos legais que amparam esse tipo de despesa (basicamente os mesmos destacados no item I deste estudo), o TCE/BA (pág. 134), cita que:

Apesar da natureza de excepcionalidade dos gastos com DEA, observa-se que o montante de despesas realizadas vem crescendo nos últimos anos, sendo em 2015 superior em 72,4% ao montante executado no ano anterior, tendência

também observada no primeiro trimestre de 2016, de forma mais acentuada no Poder Executivo [...]

Diante deste aumento expressivo, o TCE/BA fez uma análise amostral dos processos de DEA para verificar os reflexos na consolidação das contas públicas e encontrou diversas inconsistências no processamento das despesas, entre as citadas como mais importantes estão falhas com relação à motivação do ato e com relação à indicação do crédito orçamentário e a descrição da despesa. Após esta análise, o TCE/BA solicitou esclarecimentos das unidades analisadas e baseado nos esclarecimentos apresentados, concluiu (pág. 141) que:

Dos exames realizados, pode-se inferir que o não reconhecimento das despesas no Balanço Orçamentário do exercício correto decorre, em parte, por deficiência de controle interno de execução e por insuficiência de saldo orçamentário em determinado elemento, programa, dentre outros. Contudo, a inexistência de dotação orçamentária para fazer face a determinadas despesas no próprio exercício, e conseqüente limitação do gestor em reconhecer no ano a despesa corretamente, não se revela como suficiente para justificar o “represamento” de despesas.

Nesse sentido, percebe-se que as falhas nas estimativas do total de despesas, utilizadas na elaboração da Lei Orçamentária Anual, contribuem, de forma determinante, para o processamento da despesa como DEA. [...]

Em outros pontos do parecer há menção das DEA's, demonstrando a preocupação do TCE/BA com essa prática recorrente no Estado. Apesar das contas terem sido aprovadas, consta como ressalva esta preocupação, destacado os seguintes trechos:

[...]Além da violação ao princípio da legalidade orçamentária e do risco ao desejável equilíbrio das contas públicas, a realização de gastos públicos excessivos como Despesas de Exercícios Anteriores, contrariando o caráter de estrita excepcionalidade deste procedimento, acaba também comprometendo a transparência da gestão pública, pois as despesas não são reconhecidas e contabilizadas no exercício de sua competência, gerando distorções nos demonstrativos contábeis no Estado. É o caso, por exemplo, dos gastos com pessoal efetuados como DEA, que aparentemente não vêm sendo contabilizados pela Administração Pública estadual para fins de apuração dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal, ainda que se refiram a despesas dos meses de competência abrangido pelo período de apuração previsto no art. 18, § 2º, da LRF27. [...]



Ante o exposto, este Parquet de Contas, pelos fundamentos aqui explanados, entende e sugere que o TCE/BA também deva incluir no seu Parecer Prévio RESSALVAS em relação às fragilidades constatadas na instrução dos processos de pagamento de Despesas de Exercícios Anteriores pagas no exercício de 2015 [...] Sugere-se, outrossim, a expedição de DETERMINAÇÕES específicas para que o Poder Executivo: (i) adote, com urgência, as medidas administrativas necessárias ao aprimoramento dos mecanismos específicos de controle interno relacionados ao processamento de Despesas de Exercícios Anteriores – DEA, de modo a assegurar a utilização deste tipo de procedimento em situações de estrita excepcionalidade, apurando se, ademais, a responsabilidade funcional dos agentes que eventualmente deem causa, de modo injustificado ou sem justificativa razoável, ao não processamento de despesas públicas no exercício de sua competência; (ii) apresente a este Tribunal, por meio da Secretaria da Fazenda, no prazo máximo de 120 (cento e vinte) dias, o resultado do reexame aprofundado e global das Despesas de Exercícios Anteriores – DEA liquidadas nos anos de 2015 e 2016, avaliando a sua adequação aos requisitos normativos aplicáveis e, especialmente, o impacto total de tais despesas nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado referentes aos exercícios de 2015 e 2016, com a conseqüente republicação dos demonstrativos devidamente ajustados; (iii) contabilize na Despesa Total com Pessoal, para fins de apuração dos limites previstos nos arts. 19 e 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, os gastos desta natureza efetuados como Despesas de Exercícios Anteriores – DEA, quando a competência da despesa estiver abrangida pelo período de apuração previsto no art. 18, § 2º, da LRF;

Por fim, afigura-se também conveniente a expedição de RECOMENDAÇÃO ao Governador do Estado para que adote as medidas necessárias ao aperfeiçoamento da metodologia de elaboração da Lei Orçamentária Anual, especialmente no que concerne à estimativa das despesas, em ordem a minimizar o risco de insuficiência das dotações orçamentárias previstas. [...]

Outro Estado que se destaca pela aceleração de DEA é o Estado de Pernambuco, onde o TCE mostra preocupação com o incremento ocorrido, especialmente em 2014. O órgão destaca o efeito da anulação de despesas, ocorrida ao final de 2013, que já haviam transposto a fase de liquidação, e que foram empenhadas e pagas como Despesa de Exercícios Anteriores - DEA no exercício de 2014, quando deveriam ter composto os Restos a Pagar de 2013, contribuindo para que a participação da DEA nas despesas totais do Estado saltasse da média 3% para 5,67%. (TCE/PE, 2014, pág. 7). Mas, mesmo com essa ressalva, as contas foram aprovadas e não se encontra uma análise mais detalhada do assunto como é feita pelo TCE/BA.

Nos Estados de Santa Catarina e Paraná, apesar de não apresentarem volume expressivo de despesas desta natureza, os respectivos TCEs também fazem menção ao DEA, ressaltando, em ambos, o montante dos cancelamentos de despesas já liquidadas que posteriormente foram lançados como Despesas de Exercícios Anteriores. O Estado de Tocantins, apesar de possuir o maior volume entre os Estados, apresenta um TCE aparentemente menos atuante, com parecer defasado e que faz apenas uma recomendação à Controladoria Geral do Estado que: “em conjunto com a Secretaria de Fazenda e demais órgãos, adotem medidas para que as despesas oriundas de DEA que porventura não foram empenhadas e não registradas em restos a pagar sejam objetos de controle por meio de registro contábil (...)” (recomendação 9 do Parecer Prévio das Contas 2013).

Com base neste levantamento, é possível afirmar que os TCEs não estão cumprindo adequadamente seu papel no que tange a fiscalizar e inibir práticas que ferem os dispositivos legais e reduzem o grau de transparência e confiabilidade das contas públicas estaduais, se tratando do escopo do estudo. Com exceção dos TCEs citados acima, com exemplar destaque para o TCE/BA.

Os Estados com patamar mais elevado de DEA (PI, PA, RS, DF, GO) apresentam TCEs omissos sobre a questão, Piauí sequer tem parecer disponível<sup>4</sup> em seu site e DF apresenta parecer defasado (2013). Destaca-se também que mesmo os Estados que apresentam baixo nível de DEA (RN, AL e AC), não apresentam pareceres disponíveis nos respectivos sites, o que limita a capacidade de aferir se praticam outro mecanismo para mascarar seus resultados, ou seja, se de fato as despesas são contabilizadas adequadamente, conforme o regime de competência.

---

<sup>4</sup> Em consulta ao site do Tribunal de Contas do Estado em 05/01/2017, não conseguimos localizar os relatórios de análise de contas.

Cabe ressaltar que a falta de transparência de alguns TCEs ao não divulgar em seus sites os referidos pareceres ou mesmo pela defasagem na elaboração do documento, traz limitações a capacidade de análise sobre o efeito dos crescentes aumentos na utilização de DEA ou outra prática semelhante.

## **6. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este trabalho buscou oferecer subsídios para uma melhor compreensão dos gastos tidos como despesas de exercícios anteriores (DEA), sendo desenvolvido em quatro partes. As duas primeiras buscaram oferecer elementos conceituais sobre o tema e demonstrar a evolução dessas despesas nos governos subnacionais entre 2006 e 2015, procurando identificar as principais motivações para adoção desse procedimento. Na terceira, foi mensurado seu efeito nos resultados fiscais desses Entes e na última o posicionamento dos órgãos de controle quanto ao assunto.

O tema demonstrou ser de extrema importância em um momento em que os Entes Subnacionais encontram-se, em sua maioria, em situação de grave crise fiscal, na qual muitos tem se revelado incapazes de cobrir seus gastos correntes, e as despesas de exercícios anteriores podem estar sendo utilizadas deliberadamente como mecanismo para postergar despesas e lidar com esses desequilíbrios orçamentários, influenciando positivamente os indicadores fiscais. Isso porque, apesar dos instrumentos legais determinarem que essa despesa deva ocorrer somente em caráter excepcional, nos volumes em que estão sendo utilizadas essas despesas, não parecem possuir amparo legal e compromete sobretudo o grau de transparência do setor.

Neste contexto, os resultados obtidos mostram que somente entre 2006 e 2015, o volume total de DEA entre os Estados da Federação teve incremento de 7,85% em termos reais, enquanto a Receita Corrente Líquida – RCL cresceu 3,58%, elevando o comprometimento da relação DEA/RCL para o patamar de 3,64% em 2015, sendo que, em alguns Estados, esse percentual chega a atingir quase 11% da RCL, como no caso do Estado de Tocantins. A gravidade do uso indiscriminado dessa prática consiste no fato que essas despesas são postergadas no ano de origem e distorcem o resultado do ano e a aferição do cumprimento das metas fiscais. Quando realizadas não possuem autorização orçamentária, ou seja, acabam por mascarar a real situação fiscal dos Estados, caracterizando-se como relevante fragilidade do arcabouço legal e contábil que rege as contas públicas do setor.

A análise de algumas hipóteses que podem justificar o uso recorrente de DEA revela que há forte correlação entre esse procedimento e a conjuntura econômica, sendo evidenciado incremento de DEA em anos que sucedem períodos com restrição orçamentária, notoriamente em 2015, quando a maior parte dos Estados registrou DEA em volumes mais significativos, com destaque para aqueles que foram mais impactados pela crise econômica em 2014. Além de fatores econômicos, outras motivações parecem ter incentivado a utilização do mecanismo, como o cumprimento de metas e indicadores fiscais, uma vez que é permitida a exclusão da DEA para fins do cálculo do limite de pessoal, por exemplo. Interesses políticos também podem ter contribuído para incrementos de DEA em determinados anos, pois percebe-se relação entre o aumento DEA e o ciclo político, seja no sentido de buscar demonstrar resultados melhores em anos eleitorais e caracterizar boa gestão por parte do governante ou cumprir os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal relacionados ao período eleitoral.

Por outro lado, o estudo aponta que não existe correlação direta entre cancelamento de restos a pagar e DEA como era de se esperar dado que esse cancelamento é previsto em Lei com uma das causas para o registro de DEA. Fica nítido com isso, que a DEA é gerada, sobretudo por despesas que sequer passaram no orçamento ou tiveram o empenho cancelado antes do fim do exercício. Tornar-se evidente ainda que não há um padrão de comportamento único nos registros de DEA e que os Estados podem estar se valendo desse mecanismo por motivações diferentes em momentos diversos.

O fato é que, independente da sua motivação, esse instrumento gera impactos relevantes nos resultados fiscais declarados, especialmente, quando há incremento destas despesas de um ano para outro, gerando indicadores mais favoráveis no ano anterior, retardando, portanto, a percepção dos agentes econômicos da real situação das contas públicas. Caberia desta forma, aos Tribunais de Contas Estaduais, por sua competência constitucionalmente atribuída como órgão de controle e fiscalização, evidenciar e coibir práticas como estas. Contudo, com base nos Pareceres de Contas do referido órgão de todos os Estados, demonstra que, salvo algumas exceções, boa parte dos TCEs sequer menciona despesas de exercício anteriores em seus relatórios, não sendo possível identificar atuação de forma efetiva no sentido de inibir tal prática.

De tal forma, diante da fragilidade constatada pelo uso indiscriminado de DEA pelos Estados e a omissão dos TCEs quando ao assunto, percebe-se que essa prática tem contribuindo para a deterioração do orçamento público como instrumento de planejamento governamental e colocando em xeque a transparência das contas públicas divulgadas à sociedade. Do mesmo modo, a disseminação desse procedimento, com conseqüente prejuízo no processo de fiscalização dos

desempenhos estaduais, certamente possuíram papel importante para a atual crise fiscal dos subnacionais brasileiros.

Fica clara, portanto, a necessidade de rever procedimentos, arcabouços legais e infralegais e arranjos institucionais relacionados aos instrumentos de planejamento governamental e transparência das contas públicas, retomando discussões que têm sido relegadas há anos para segundo plano no cenário nacional. Este estudo tem por objetivo final contribuir para este debate, trazendo elementos que possam dar suporte à discussão dessas questões tão caras para a sociedade brasileira.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. R.; BARROZO, R. **A Reforma Esquecida** (versão revista e ampliada do artigo publicado pelos mesmos autores na Revista de Controle e Administração, v. II, n. 2, p. 153-170, jul./dez. 2006). Rio de Janeiro: Boletim de Desenvolvimento Fiscal nº 05 - IPEA, junho de 2007.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: [http://ww.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://ww.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm). Acesso em Janeiro/2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] União, Brasília, DF, 05 maio 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em Janeiro/2017.

CURADO, Marcelo. **Uma avaliação da economia brasileira no Governo Lula**. Revista Economia e Tecnologia, ano 07, Volume Especial, p. 91-103, (2011). Paraná: Simpósio: Política Macroeconômica nos 8 anos de Governo lula - UFPR, 2011.

HERMANN, J. e GENTIL, D.L. (2015). **A Política Fiscal do Primeiro Governo Dilma Rousseff: ortodoxia e retrocesso**. Dissertação (Mestrado em Economia). Rio de Janeiro, Instituto de Economia - UFRJ, 2015

LUNELLI, Reinaldo Luiz. **Restos a Pagar**. Portal da Contabilidade. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/restosapagar.htm>. Acesso em Janeiro/2017.

MACIEL, Pedro Jucá. **Despesas de Exercícios Anteriores: “Devo e não reconheço, pago quando puder”**. Blog de Finanças Públicas e Economia, 2016. Disponível em: <http://pedrojucamaciel.com/despesas-de-exercicios-anteriores-devo-e-nao-reconheco-pago-quando-puder/>. Acesso em Janeiro/2017.

MENDES, Marcos. **Porque a Economia Brasileira foi para o buraco?** Site “Brasil – Economia e Governo”, 2015. Disponível em: <http://www.brasil-economia-governo.org.br/?p=2585>. Acesso em Dezembro/2016.

PINHEIRO, A.C. (2014). **“Desafios e Perspectivas da Economia Brasileira em 2004”**. Revista Interesse Nacional, Ano 7, nº 25, abril-junho.

REZENDE, F.; CUNHA, A. (Org.) **A Reforma esquecida II – Obstáculos e caminhos para a reforma do processo orçamentário**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Execução Orçamentária de Estados (1995-2013 e após 2013)**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/en/contas-aneis>. Acesso em Janeiro/2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. Brasília: STN/SOF, 6ª Ed., dezembro de 2014. Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\\_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773). Acesso em Janeiro/2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) e do Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN) (Contas 2014 e 2015)**. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>. Acesso em Janeiro/2017.

SILVA, José Antônio Felgueiras da. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. **Relatório e Proposta de Parecer Prévio do TCE sobre as Contas do Chefe do Poder Executivo do Estado da Bahia: exercício de 2015**. João Evilásio Vasconcelos Bonfim – Cons. Relator, Salvador: TCE/BA, 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Acórdão de Parecer Prévio Nº 223/16 - Tribunal Pleno: Exercício de 2015**. Ivens Zschoerper Linhares - Cons. Relator, Curitiba: TCE/PR, 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Relatório Técnico sobre as Contas prestadas pelo Governo do Estado: Exercício de 2015**. Florianópolis: TCE/SC, 2016.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Despesas de Exercícios Anterior: Fundamento legal para o exercício financeiro de 2003**. Disponível em: [http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=0ahUKEwj7O2krOLRAhXCEJAKHX4SBS4QFggnMAI&url=http%3A%2F%2Fportal.tcu.gov.br%2Fflumis%2Fportal%2Ffile%2F%2FfileDownload.jsp%3FfileId%3D8A8182A14D110A73014D1EFE60F52C16&usq=AFQjCNFVH\\_tDokPbB550C9QeVaa45-t0ZQ&sig2=3BKO9ifRJy7XqqnqEkRrQw](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=0ahUKEwj7O2krOLRAhXCEJAKHX4SBS4QFggnMAI&url=http%3A%2F%2Fportal.tcu.gov.br%2Fflumis%2Fportal%2Ffile%2F%2FfileDownload.jsp%3FfileId%3D8A8182A14D110A73014D1EFE60F52C16&usq=AFQjCNFVH_tDokPbB550C9QeVaa45-t0ZQ&sig2=3BKO9ifRJy7XqqnqEkRrQw). Acesso em Janeiro/2017.



VALOR ECONÔMICO. **'Esqueletos' em 24 Estados atingem R\$ 15,4 bi.** *Jornal Valor Econômico*, Pg. 01, 20. Jun. 2016.

VASCONCELOS, Clayton Arruda de. **Artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal: Aspectos Controversos.** Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa Brasília: 2010. Disponível em: [.http://portal3.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054778.PDF](http://portal3.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054778.PDF). Acesso em Dezembro/2016