



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 2016, bem como a Demonstração das Variações Patrimoniais. Em seguida, são abordados os principais componentes patrimoniais registrados em 31/12/2016 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 ¹

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 2016. A composição deste demonstrativo, apresentada de forma resumida, é a seguinte:

Balanço Financeiro Consolidado - Resumo Exercício 2016

Em R\$

Receita		Despesa	
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	30.250.695.858,79	DESPEZA ORÇAMENTÁRIA	30.092.027.993,59
Ordinária	25.206.282.313,07	Ordinária	25.181.756.215,09
Vinculada	5.044.413.545,72	Vinculada	4.910.271.778,50
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS	18.995.417.160,28	TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS CONCEDIDAS	18.995.417.160,28
RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS	66.571.273.493,52	PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS	65.811.556.680,24
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	2.918.602.246,68	SALDO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE	3.836.986.925,16
Total	118.735.988.759,27	Total	118.735.988.759,27

Fonte: Balanço Financeiro Consolidado – 2016, e-Fisco; Quadro 12 do Balanço Geral de 2016 (Doc. 02, p-229).

A movimentação financeira do estado de natureza orçamentária foi, em valores nominais, superior à verificada no exercício anterior. As receitas orçamentárias acima apresentadas (R\$ 30,25 bilhões) foram superiores em 8,65% ao total verificado no ano anterior (R\$ 27,84 bilhões em 2015). Isso permitiu ao estado processar despesas orçamentárias² totais de R\$ 30,09 bilhões (em 2015, o estado havia contabilizado R\$ 28,2 bilhões).

¹ 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.

² O valor de despesas orçamentárias totais no exercício deve ser relativizado em função de possíveis eventos de ausência de empenho no exercício de compromissos que o estado sabe devidos e vinculados àquele exercício. Para isso, necessária a leitura do item 4.3.1.2, que trata das Despesas de Exercícios Anteriores processadas no início do exercício subsequente.



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

Quando verificada a variação inflacionária do exercício de 2016, em 6,29% (IPCA), vê-se que houve crescimento real da movimentação financeira quando comparada à do ano anterior.

À exceção das Receitas Patrimoniais, nenhum outro grupo de fonte de receita orçamentária observou variação expressiva entre 2015 e 2016. As receitas tributárias, que constituem a fonte mais expressiva de recursos orçamentários, tiveram elevação de 8,32%, passando de R\$ 15,02 bilhões para R\$ 16,27 bilhões. A redução de 53,82% verificada em receitas patrimoniais (de R\$ 1,05 bilhão em 2015 para R\$ 485 milhões em 2016) se deveu ao fato da venda de direitos de exploração da folha de pagamento do estado, que foi relevante, porém eventual e atípico, processado ao final de 2015 e inexistente em 2016. Em relação à receita de operações de créditos, verificou-se redução de R\$ 419,4 milhões para R\$ 321,8 milhões. Essa última verificação indica que os recursos de terceiros corresponderam a apenas 1,06% do total de receitas contabilizadas no exercício, sendo o volume financeiro verificado em 2016 quase que exclusivamente próprio.

Dentre os recebimentos extraorçamentários consta, como adiante será visto, uma parcela de R\$ 1,062 bilhão de Restos a Pagar processados inscritos ao final de 2016, além de outros R\$ 146,6 milhões reinscritos (originários de exercícios anteriores a 2016). Esse número é contraposto a R\$ 856 milhões de pagamentos efetuados em 2016 de RP inscritos em anos anteriores. Há que se registrar, adicionalmente a elevação de outro tipo de obrigação: a de Pessoal a Pagar, que teve aumento de R\$ 105,13 milhões (2015) para R\$ 820,99 milhões (2016), informação essa visualizada na Demonstração da Dívida Flutuante 2016.

Em relação a transferências financeiras, o número de R\$ 18,99 bilhões trazido no Balanço Financeiro corresponde ao volume de recursos transitado entre as UGs do estado ao longo do exercício. Como o lançamento é em tempo real entre UG repassadora e UG recebedora, o valor constante na coluna de “ingressos” espelha o indicado na coluna de “saídas”.

O Balanço Financeiro de 2016, seguindo a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, decompõe o total das receitas e despesas orçamentárias segundo as fontes de recursos, agrupadas em ordinárias e vinculadas. O Balanço Financeiro juntado à prestação de contas e visualizado no e-Fisco decompõe ainda o total das receitas vinculadas e das despesas vinculadas (R\$ 5.044.413.545,72 e R\$ 4.910.271.778,50) em 11 linhas. A demonstração dessas 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, permitindo verificar se há correspondência entre captação e alocação de recursos dentro de cada fonte. Eventuais discrepâncias entre utilizações e captações de uma mesma fonte de recursos podem sugerir indício de irregularidade ou simples aplicação de um recurso vinculado em exercício diferente (posterior) àquele em que foi captado.

Vistas tais alterações, resta evidenciado do Balanço Financeiro que o estado experimentou um resultado financeiro positivo em R\$ 918.384.678,48, no exercício de 2016, o que é obtido a partir da comparação dos saldos de disponibilidades entre o início e o final do exercício.



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

O resultado positivo mencionado (R\$ 918,38 milhões) pode ainda ser decomposto em dois subtotais: um, orçamentário, de R\$ 158,66 milhões e outro, extraorçamentário, em R\$ 759,72 milhões (ambos positivos).

4.1.2 Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais do exercício de 2016 é abaixo apresentada, de forma resumida:

Demonstração das Variações Patrimoniais - Exercício 2016 (Resumo)

Em R\$

Variações Ativas		Variações Passivas	
Impostos, Taxas e Contr. Melhoria	22.361.086.960,11	Pessoal e Encargos Sociais	13.249.211.035,85
Contribuições	4.358.951.013,24	Benefícios Previdenciários e Assistenciais	4.691.927.291,98
Exploração e venda de bens	1.000.287.931,46	Uso de bens, serviços e consumo de capital fixo	4.739.703.127,72
VPAS financeiras	4.575.224.833,73	VPDs financeiras	2.049.513.139,65
Transferências e delegações recebidas	40.108.855.736,16	Transferências e delegações concedidas	39.014.269.193,87
Valorização e ganhos com ativos e desincorporação de passivos	757.035.384,60	Desvalorização e perdas de ativos	4.069.632.215,50
Outras VPAs	2.313.411.847,32	Tributárias	265.278.209,35
		Outras VPDs	5.186.983.944,52
Total das VPA	75.474.853.706,62		73.266.518.158,44
Resultado Patrimonial Período			2.208.335.548,18
Total da Demonstração	75.474.853.706,62		75.474.853.706,62

Fonte: e-Fisco 2016 e Quadro 14 do Balanço Geral do Estado (Doc. 02, p.240).

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 (que eram evidenciados nas agregações ali existentes de “resultantes da execução orçamentária” e “independentes da execução orçamentária”).

No novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), 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 VPD³. Cotejada com o balancete de verificação de final de exercício, a Demonstração das Variações Patrimoniais é a reprodução sintética dos saldos finais das contas contábeis de VPA e VPD, que no sistema e-Fisco 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\$ 2.208.335.548,18, que será refletido no comparativo entre os saldos patrimoniais existentes no início e no final do exercício.

³ 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

4.1.3 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial Consolidado do Estado de Pernambuco, de 31 de dezembro de 2016, apresentado pelo estado em sua prestação de contas (Doc. 02, p. 235), que integra o Balanço Geral do estado, traz dados divergentes ao veiculado no e-Fisco após o encerramento contábil do exercício.

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, não tendo havido diferenças apenas sobre o Passivo Não Circulante.

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\$ 31.944.167.876,76, com Patrimônio Líquido positivo em R\$ 2.096.238.463,15, enquanto que a peça levantada por meio do sistema e-Fisco (Doc. 26), já após o fechamento contábil do exercício, totaliza nas mesmas colunas R\$ 33.031.369.226,63, com Patrimônio Líquido positivo em R\$ 2.760.552.600,78. A diferença no Patrimônio Líquido entre a peça juntada à prestação de contas e a constante do e-Fisco é de R\$ 664.314.137,63, enquanto que a diferença entre os ativos totais é de R\$ 1.087.201.349,87 (R\$ 1,08 bilhão).

Estes ajustes extracontábeis foram justificados à pág. 245 do Balanço Geral do Estado como meio de expurgos (eliminação) de saldos intraorçamentários duplicados e assim ilustrados na prestação de contas do estado:

Em R\$		
INVESTIMENTOS	ATIVO	PASSIVO
Investimentos – Permanentes Intraorçamentárias	664.314.137,63	
Imobilizado – Bens Imóveis		
Patrimônio Líquido		661.260.137,63
Passivo Circulante		3.054.000,00
	664.314.137,63	664.314.137,63

REG. PRÓPRIO PREVID. SOCIAL – RPPS FUNAFIN	ATIVO	PASSIVO
Créditos a receber do RPPS	350.166.679,23	
Créditos a receber Resultantes Folha Inativos	72.720.533,01	
Encargos Patronais ao RPPS a pagar		122.034.768,99
Valores restituíveis ao RPPS		300.852.443,25
	422.887.212,24	422.887.212,24

Total	1.087.201.349,87	1.087.201.349,87
--------------	-------------------------	-------------------------

Fonte: Notas Explicativas do Balanço Geral do estado (Doc 02, pág. 245); Doc. 02, p-235; e Doc. 26.

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 (até mesmo em formato “pdf”), com o rol das respectivas contas contábeis que tiveram os saldos expurgados. Como o e-Fisco não oferece a peça trazida na prestação de contas, as diferenças verificadas somente são passíveis de uma conciliação após aferições complementares junto à Contadoria Geral do



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

estado ou ainda se efetuados diversos testes aritméticos dentro dos saldos finais no balancete de verificação com vistas à sua identificação.

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 245) o ajuste em Investimentos (Ativo Não Circulante) refletiu diretamente no Patrimônio Líquido, causando a diferença de R\$ 664.314.137,63 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\$ 422.887.212,24 no Passivo Não Circulante do estado. Dos expurgos acima não houve qualquer reflexo em contas do Ativo Não Circulante, como dito anteriormente.

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 situação acima, e diante do fato de que os dados passíveis de decomposição em Balancete de Verificação (Doc. 27) são os expostos no e-Fisco, optamos por reproduzir, a seguir, o Balanço Patrimonial de 31/12/2016 fornecido **por esse sistema (e-Fisco)**. Todavia, serão ressaltados os eventos de expurgo quando da análise de elementos mais importantes dos subgrupos “Investimentos” e “Créditos a Curto Prazo”.

Balanço Patrimonial Consolidado do Estado - Exercício 2016

Em R\$

ATIVO		PASSIVO	
CONTAS	31/12/2016	CONTAS	31/12/2016
ATIVO CIRCULANTE	8.611.630.815,99	PASSIVO CIRCULANTE	6.665.486.479,74
Caixa e Equivalente de Caixa	3.836.986.925,16	Obrigações Trabalh, Previd e Assistência a Pagar - Curto Prazo	1.541.293.729,01
Créditos a Curto Prazo	3.076.559.918,26	Empréstimos e Financiamentos - Curto Prazo	1.126.394.126,31
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo	1.030.486.643,32	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	1.156.786.666,00
Investimentos e Aplicações Temporárias Curto Prazo	64.971.731,06	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	20.454.555,74
Estoques	371.001.099,28	Obrigações de Repartições a Outros Entes	159.757.639,35
VPDs Pagas Antecipadamente	231.624.498,91	Provisões a Curto Prazo	937.858.684,68
		Demais Obrigações a Curto Prazo	1.722.941.078,65



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

ATIVO		PASSIVO	
ATIVO NÃO CIRCULANTE	24.419.738.410,64	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	23.605.330.146,11
Ativo Realizável A Longo Prazo	7.719.059.844,75	Obrigações Trabalh, Previd e Assistenc a Pagar - Longo Prazo	600.983.630,41
Investimentos	8.932.057.365,67	Empréstimos E Financiamentos - Longo Prazo	13.347.340.166,00
Imobilizado	7.680.624.294,37	Obrigações Fiscais a Longo Prazo	13.604.871,12
Intangível	87.996.905,85	Provisões a Longo Prazo	9.123.461.768,84
		Demais Obrigações a Longo Prazo	519.939.709,74
		Resultado Diferido	0,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2.760.552.600,78
		Patrimônio Social e Capital Social	357.041.502,05
		Adiantamento para Futuro Aumento de Capital	158.582.714,83
		Reserva de Capital	66.553.258,90
		Ajustes de Avaliação Patrimonial	3.069.594,82
		Reservas de Lucros	28.763.418,45
		Demais Reservas	5.924.432,88
		Resultados Acumulados	2.140.617.678,85
ATIVO	33.031.369.226,63	PASSIVO	33.031.369.226,63

Fonte: e-Fisco; consulta efetuada em 05/06/2017 (Doc. 26).

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

O Balanço Patrimonial Consolidado levantado em 31/12/2016 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 dependentes⁴. Não colaciona bens, direitos e obrigações das estatais não dependentes de recursos do Tesouro⁵, os quais se inserem nos balanços patrimoniais específicos (individuais) a cada um deles.

Superávit financeiro extraído do Balanço Patrimonial

Conforme o cálculo do Superávit Financeiro⁶ 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

⁴ 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).

⁵ Em 2016, permaneceram na condição de não dependentes de recursos do Tesouro: SUAPE, COMPESA, LAFEPE, CEPE, COPERGÁS, AD DIPER e Porto do Recife.

⁶ 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

do exercício de 2016, os totais de Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes (de forma expletiva, adicional, em vista de que o novo critério de apresentação dos balanços, pelo estado, a partir de 2014, passou a ser o de Circulante/Não Circulante). 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 na sua prestação de contas (Doc. 02, p.235) contempla esse Quadro como Anexo 13C (Doc. 02, p.238), enquanto que no e-Fisco (Doc. 26) esse quadro também é oferecido em relatório à parte.

Reproduzimos a seguir a peça disponibilizada no e-Fisco:

Em R\$			
Ativo Financeiro	4.619.724.221,77	Passivo Financeiro	3.329.511.800,65
Ativo Permanente	28.411.645.004,86	Passivo Permanente	26.941.304.825,20
		Saldo Patrimonial	(2.760.552.600,78)
TOTAL	33.031.369.226,63	TOTAL	33.031.369.226,63

Fonte: e-Fisco

Nota: Dados divergem daqueles exibidos no Quadro 13C do Balanço Geral do Estado (doc. 02, p. 238) em razão de ajustes da consolidação das demonstrações contábeis informados nas notas explicativas das demonstrações contábeis presentes no BGE (doc. 02, p. 245).

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)	4.619.724.221,77
Passivo Financeiro (II)	3.329.511.800,65
SUPERÁVIT FINANCEIRO (I - II)	1.290.212.421,12

Fonte: Quadro 13A do Balanço Geral do Estado (doc. 02, p. 236)

O total veiculado como Ativo Financeiro deve corresponder à soma aritmética de todos os saldos das contas contábeis da classe 1 (Ativo) em 31/12/2016 que sejam dotadas do atributo “F”. Da mesma forma, o valor descrito como Passivo Financeiro deve 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 2016, apresentava um Superávit Financeiro, para fins de fonte de abertura de créditos adicionais no ano subsequente, de R\$ 1,29 bilhão.

Por sua vez, o confronto entre os componentes que no formato anterior (antes da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade) eram apontados como “permanentes” informa um resultado positivo de R\$ 1,47 bilhão, como reproduzido abaixo:

Em R\$	
Ativo Permanente (I)	28.411.645.004,86
Passivo Permanente (II)	26.941.304.825,20
RESULTADO	1.470.340.179,66



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

A soma dos dois resultados acima (R\$ 1,29 bilhão e R\$ 1,47 bilhão) perfaz o Patrimônio Líquido positivo de R\$ 2,76 bilhões informado no Balanço Patrimonial de 2016.

Visão Geral

A primeira informação obtida da leitura do Balanço Patrimonial de 2016 com o correspondente ao ano anterior é que o estado melhorou sua situação patrimonial ao sair de um patrimônio líquido negativo de R\$ 370 milhões para uma situação líquida positiva de R\$ 2,76 bilhões. Esse número merece, todavia, uma ressalva de grande relevância: o fato de que o estado ainda não alcançou a melhor mensuração do grupo contábil “Provisões a Longo Prazo”, que integra o seu Passivo Não Circulante.

Esse grupo contempla, entre outras obrigações, o valor de passivo atuarial do estado ante o seu corpo de servidores. Desde 2014, o estado procedeu a modificação substancial nesse “*quantum*”, que fez o valor reconhecido dessa obrigação, de início, ser reduzido de R\$ 44 bilhões (em 2013) para zero (como efetuado em 2014) e, logo em seguida ser espelhado na ordem de grandeza de R\$ 9,8 bilhões (anos de 2015 e 2016).

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 entre esses exercícios (de 2013 para 2016). Somente a título de exemplo, se o estado tivesse mantido em 2016 o critério de mensuração de seu Passivo Atuarial praticado até 2013 o patrimônio líquido exibido seria negativo em mais de R\$ 40 bilhões ao invés dos R\$ 2,76 bilhões positivos publicados.

Logo, a depender do critério adotado, o total de ativos do estado (quantificado ao final de 2016 como R\$ 33 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 a avaliação do Patrimônio Líquido do estado em 31/12/2016 era de fato R\$ 2,09 bilhões (como na prestação de contas do estado) ou mesmo R\$ 2,76 bilhões (como no e-Fisco) é pouco relevante antes que o estado dimensione adequadamente o seu passivo previdenciário. De fato, diante da representação a menor do seu principal item do Passivo, é de se reconhecer que o Patrimônio Líquido do estado é, efetivamente, negativo.

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.

4.2 Principais Componentes do Ativo

4.2.1 Ativo Circulante

Caixa e Equivalentes de Caixa (Disponibilidades)

O Balanço Patrimonial do Estado - Exercício 2016, seguindo a padronização adotada pelo MCASP, traz grupo denominado “Caixa e Equivalente de Caixa”, que



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

anteriormente a 2014 era designado como “Disponibilidades Financeiras”. O Balanço consolidado aponta que em 31/12/2016 o Poder Executivo e os órgãos do Judiciário, Legislativo e Ministério Público dispunham, em conjunto, de montantes que somavam R\$ 3.836.986.925,16 (R\$ 3,84 bilhões, aproximadamente), como abaixo ilustrado:

Disponibilidades dos Poderes e Órgãos em 31/12/16

Em R\$

Órgãos/Poder	Valor
Assembléia Legislativa	61.524.177,94
Tribunal de Contas	84.571.282,50
Tribunal de Justiça	301.332.649,52
Ministério Público	27.931.259,49
Poder Executivo	3.361.627.555,71
Total	3.836.986.925,16

Fonte: e-Fisco: Balanços Patrimoniais das UGs 010001 (ALEPE), 020001 (TCE), 070001(TJPE) e 320101(MPPE), constantes do e-Fisco/2016, e Balanço Patrimonial Consolidado 2016.

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\$ 260.380.900,22. Quando verificadas, então, as disponibilidades do Poder executivo sem o FUNAFIN, o valor cai para R\$ 3.101.246.655,497.

Das disponibilidades financeiras do Estado, o Poder Executivo concentrava, em 31/12/2016, 87,61% do total (no ano anterior, o percentual era de 82,85% do total). O Poder que detinha, em 31/12/2016, a segunda maior disponibilidade era o Poder Judiciário, com 7,85% do total desses recursos.

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 2016, era de R\$ 905,06 milhões. Esse saldo deve ser objeto de reclassificações anuais com vistas a distinguir de forma mais fiel a composição de saldos livres em conta corrente daqueles aplicados em Renda Fixa, CDB etc.

Ainda é verificada prática, pelas setoriais contábeis, de atribuição de valores em conta corrente quando estes de fato encontram-se submetidos a aplicações financeiras (CDB, Fundo de Renda Fixa etc). Esse fato só deixa de ter uma relevância mais significativa na hipótese de os rendimentos financeiros mensais serem lançados mensalmente na contabilidade, mesmo com contrapartida em conta de ativo imprópria (bancos “contas de movimentação”, ao invés de Bancos “aplicações financeiras”).

Nos esclarecimentos do estado referentes ao mesmo item na análise de contas de 2014, foi ali informado que “*nem sempre é totalmente prático o uso diário e rotineiro de contas contábeis específicos para movimentações normais e aplicações financeiras*”.

A necessidade da correta classificação, nesse ponto, deve ser visto pela Administração como procedimento de controle que busca, sobretudo, prevenir eventuais



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

ausências de registro de rendimentos de aplicações financeiras pelas setoriais contábeis, os quais não são esperados/cobrados quando os valores contabilizados informam encontrar-se em conta corrente apenas.

Créditos a Curto Prazo

Uma das principais modificações havidas nas contas estaduais por ocasião da convergência às normas internacionais a partir de 2014 foi o registro dos direitos a receber (principalmente os de origem tributária). Anteriormente, em privilégio ao regime de caixa aplicado às receitas orçamentárias, 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 patrimoniais, 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\$ 3,076 bilhões em 31/12/2016 (fonte e-Fisco). Os créditos de natureza tributária representam parte significativa desse total, tendo sido avaliado àquela data em R\$ 1,378 bilhão (ICMS e IPVA, principalmente). Outra parcela bem significativa é composta de “Créditos de Transferências a Receber”, avaliada em R\$ 1,63 bilhão. Ressalve-se que nesse grupo figuram direitos a receber do FUNAFIN, de cerca de R\$ 350 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). Esse expurgo foi a principal razão da diferença entre os valores constantes no e-Fisco (dado bruto) e Prestação de Contas (dado após ajustes).

Demais Créditos e Valores a Curto Prazo

O total desse grupo alcançou R\$ 1,03 bilhão, quando ao final de 2015 era de R\$ 659 milhões. As variações mais significativas ocorreram na conta contábil 1.1.3.1.1.04.00, a qual é movimentada exclusivamente pelo Consórcio Grande Recife. Viu-se aí que o Consórcio efetuou diversos adiantamentos a empresas integrantes do Sistema de Transporte Público de passageiros – STTPP que operam concessões de linhas naquele Sistema. Segundo informações obtidas no órgão, esses adiantamentos ocorrem em decorrência da obrigação do Consórcio em repassar valores obtidos em bilheteria pertinentes ao “VEM trabalhador” em até 24 horas. Não houve, todavia, até o final do exercício, o lançamento de baixa desses direitos, o que deveria ocorrer, em condições normais, a cada fechamento de período de apuração. Recomendável que o controle interno estadual acompanhe, junto àquela Unidade Gestora, o procedimento de inscrição e a ocasião em que tais créditos devem ser baixados contabilmente.



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

Créditos a Longo Prazo (Dívida Ativa)

O Balanço Patrimonial Consolidado de 2016 apresentou, ao final do exercício, um valor atribuído à linha “Créditos de Longo Prazo” de R\$ 7,349 bilhões. Quando verificado o e-Fisco, chega-se à seguinte composição:

Denominação	Valor (em R\$)
Empréstimos Concedidos	87.898.731,32
Créditos Trib. A Receber – suspensos p/ análise da TATE	5.155.782.640,61
Ajuste para perdas – créditos tributários	(3.248.143.063,58)
Dívida Ativa Tributária (total bruto)	13.232.102.910,81
Ajuste para perdas – créditos tributários + dívida tributária	(8.120.311.326,37)
Dívida Ativa não tributária (total bruto)	243.306.006,08
Ajuste para perdas – dívida não tributária	(885.768,09)
Total	7.349.750.130,78

Fonte: e-Fisco; balancete de verificação dez/2016; posição “013”; contas grupo (Doc. 27)

Comparativamente ao final do exercício anterior (2015), observa-se que o estado passou, em 2016, a contabilizar em separado, na conta 1.2.1.1.1.01.01, os valores relativos a créditos tributários submetidos ao Tribunal Administrativo Tributário Estadual (TATE). Até o exercício de 2015, esses valores compunham a conta 1.2.1.1.1.04.04.

Dessa forma, a conta intitulada “Empréstimos Concedidos” deixou de ser a única do grupo Créditos a Longo Prazo que não apresenta relação com a Dívida Ativa do estado, vez que os créditos tributários submetidos ao TATE, em regra, espelham um momento anterior à inscrição de créditos na Dívida Ativa do estado.

Dito isso, tem-se a Dívida Ativa como o principal componente do subgrupo contábil “Créditos de Longo Prazo”. O valor bruto inscrito (tributário ou não tributário) alcançou R\$ 13,47 ao final de 2016 (redução de 14,91% quando confrontado com o saldo de R\$ 15,83 bilhões ao término de 2015). A redução aí mencionada, como dito anteriormente, sofre o efeito do desmembramento, a partir de 2016, dos créditos tributários constituídos submetidos ao TATE – Tribunal Administrativo Tributário do Estado, quantificada em R\$ 5,15 bilhões. Se na transição acima, forem consideradas as duas contas em seu conjunto, chega-se ao total de R\$ 18,62 bilhões (acréscimo de 17,62%).

Para todos esses valores brutos (dívida ativa e créditos tributários submetidos ao TATE), há a necessidade de constituição de provisão para perdas, a qual tem por finalidade ajustar o valor bruto para um valor mais próximo ao que será efetivamente realizado.

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 31/12/2016 para R\$ 11,37 bilhões, sendo R\$ 8,12 bilhões da Dívida Ativa e outros R\$ 3,25 bilhões ante os créditos submetidos ao TATE.

Esse cotejo entre valores lançados como direitos e respectivas provisões sobre parcelas de difícil realização ajusta o valor contábil da Dívida Ativa do estado e dos



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

créditos submetidos ao TATE, no conjunto, para a ordem de R\$ 7,26 bilhões, quase a integralidade do grupo contábil. **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.

Composição e movimentação no exercício

Do valor total registrado a título de Dívida Ativa no balancete de verificação do estado em 31/12/2016 (R\$ 13,47 bilhões), predomina a Dívida Ativa Tributária (R\$ 13,23 bilhões; 98,19%), enquanto que o valor de R\$ 243,13 milhões (1,81%) correspondeu à parcela não-tributária⁷. Dessas espécies, tem-se que a Dívida Ativa Não Tributária se manteve praticamente inalterada, passando de R\$ 243,13 milhões para R\$ 243,30 milhões.

Restringimos nossa análise, então, à espécie mais expressiva da Dívida Ativa (a tributária), na qual foram identificadas as seguintes movimentações no exercício de 2016:

MUTAÇÃO PATRIMONIAL DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA

Em R\$

Saldo Contábil em 31/12/2015	15.587.799.900,78
+	1.956.199.245,30
Inscrição de Dívida Ativa (conta 4.1.1.3.1.01.99)	765.160.717,47
Atualização (contas 4.4.3.91.03.04)	1.191.038.527,83
(-)	4.311.896.235,27
Recebimento de Dívida Ativa (conta 8.3.2.40.00.00)	320.046.008,55
Cancelamento da Dívida Ativa (conta 3.6.1.71.03.04) ⁸	227.785.167,70
Desmembramento para conta 1.2.1.1.1.01.01	3.764.065.059,02
Saldo Contábil em 31/12/2016	13.232.102.910,81

Fonte: e-Fisco; balancete de verificação dez/16 (Doc.27); Conta contábil 1.2.1.11.04.04.

Conforme se observa do quadro acima, as Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) aplicadas à Dívida Ativa Tributária foram inferiores às Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) no exercício de 2016 em cerca de R\$ 2,35 bilhões. Ao contrário do que sugere a nomenclatura de “perda” atribuída à conta 3.6.1.71.03.04, isso ocorreu não em função de um maior volume de cancelamento de dívida ativa do que de inscrições, mas sim em virtude do desmembramento dos valores de créditos tributários submetidos ao Tribunal Administrativo Tributário Estadual (TATE), os quais anteriormente encontravam-se inseridos em meio ao valor atribuído à conta contábil de Dívida Ativa Tributária. Esse desmembramento foi creditado à conta 3.6.1.71.03.04, que historicamente quantifica as baixas por cancelamentos da dívida ativa, em meio a outros lançamentos de efetivo cancelamento de dívida. Descontado o total desmembrado para

⁷ Dados obtidos por meio do e-Fisco.

⁸ De fato, o valor total debitado nessa conta no exercício de 2016 foi de R\$ 3.991.850.226,72 (R\$3,99 bilhões), sendo a parcela de cancelamento efetiva de R\$ 227.785.167,70 (R\$ 227,8 milhões) e o nome da conta alterado para “Perdas de outros créditos da Dívida Ativa Tributária – Tesouro”.



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

conta específica, que somou R\$ 3,764 bilhões⁹, tem-se que o valor efetivamente cancelado da Dívida Ativa foi de R\$ 227 milhões.

O fato mais relevante do exercício quanto à movimentação da Dívida Ativa consistiu na realização verificada no exercício, no valor de 320 milhões, o qual superou em quase 300% o total que havia sido realizado em 2015 (R\$ 82,9 milhões). Esse acréscimo deve ser atribuído ao Programa Especial de Recuperação de Créditos Tributários (PERC), estabelecido pela lei complementar estadual nº 333, de 14/09/2016, que, segundo divulgação do estado, ofereceu descontos entre 50% e 95% nos juros e multas para contribuintes inadimplentes.

Os recebimentos advindos da Dívida Ativa Tributária¹⁰ (de R\$ 320 milhões) perfizeram valor equivalente a 2,05% do saldo acumulado desta conta ao final de 2016 (em 2015 esse percentual havia sido de R\$ 0,63%). Os maiores recebimentos de Dívida Ativa ocorreram no mês de novembro/2016, no qual foram contabilizados recebimentos de R\$ 168,32 milhões, mais de 50%, portanto, do total R\$ 320 milhões reconhecido no exercício.

Por sua vez, a atualização monetária do saldo acumulado em 2016 alcançou R\$ 1,191 bilhão, enquanto que as inscrições de novos valores em Dívida Ativa somou R\$ 765 milhões. Quando, por fim, são 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 2016 e verificado o seu comportamento histórico nos últimos exercícios.

DÍVIDA ATIVA (RECEBIMENTO X SALDO)

Em R\$			
EXERCÍCIO	RECEBIMENTO (a)	SALDO INICIAL DO EXERCÍCIO (b)	% (a/b)
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%
2016	320.046.008,55	15.587.799.900,78	2,05%
Saldo Inicial do Exercício de 2017		13.232.102.910,81	

Fonte: e-Fisco 2012 a 2016. A partir de 2015, dados trazidos deixam de considerar a Dívida Ativa Não Tributária e passam a contemplar apenas a Dívida Ativa Tributária.

A elevação do percentual de recebimento de Dívida Ativa inscrita deve ser interpretada de forma positiva, haja vista que a elevação de realização de receitas como a verificada em 2016 não teve indicativos de ter avançado sobre o “principal” do crédito tributário em exigência.

⁹ Conforme compreendido do lançamento 2016NL000272 da UG 150102, com data contábil de 31/12/2016.

¹⁰ 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

Da mesma forma, percebe-se que contabilmente os valores brutos continuam sendo acompanhados da necessária provisão de forma a aproximar o valor líquido registrado do “*quantum*” total de 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 Investimentos¹¹, tendo sido avaliadas em 31/12/2016 em R\$ 8,93 bilhões. Considerando que desse total a parcela de R\$ 664 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 2016, o valor de R\$ 8,27 bilhões.

Importante frisar que esse saldo de investimentos, na origem, 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 exercício (esse aporte pode ter ocorrido no ano anterior e até mesmo em anos anteriores).

Além dos aportes financeiros, há outra possibilidade de variação no saldo de investimentos, que ocorre após o exame anual de equivalência patrimonial¹², podendo tal efeito ser positivo ou negativo. Especialmente no que tange a empresas controladas com elevado histórico de recebimento de aportes, o efeito “equivalência patrimonial” tem potencial de alteração do saldo de investimentos maior do que o de novos aportes.

Para ilustrar, tomemos como exemplo o Complexo Portuário de SUAPE. Em 2016, os acréscimos à conta 1.2.2.1.1.01.01 (débitos contábeis) alcançaram R\$ 246,16 milhões, decorrentes de autorização de aumento de capital promovidas em Assembleia Geral da empresa. Tais autorizações decorrem, por sua vez, de aportes financeiros efetuados pelo estado em anos anteriores a 2016 (os acréscimos efetuados pelo estado, por meio da Secretaria de Desenvolvimento Econômico, para fins de aumento de capital, se limitaram a R\$ 11,38 milhões no exercício). Todavia, quando efetuado exame de equivalência patrimonial na empresa, houve lançamento de redução nessa conta (a crédito, portanto) de R\$ 718,85 milhões. Compulsando esses e outros lançamentos na conta

¹¹ 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 1.2.2.1.1.01.02, respectivamente), que juntas estavam mensuradas em R\$ 8,55 bilhões ao final de 2015.

¹² “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

1.2.2.1.1.01.02, o saldo de Investimentos do estado no que tange a SUAPE apenas teve redução em cerca de R\$ 640 milhões em 2016, passando de R\$ 3,65 para R\$ 3,01 bilhões.

Feito esse preâmbulo, tem-se que a principal variação positiva identificada ao longo de 2016 nas contas de “Participações Integralizadas” e “Participações a Integralizar” foi verificada na COMPESA, com variação contabilizada de cerca de R\$ 300 milhões em 2016. Já em relação ao Complexo Portuário de SUAPE, como dito, o ajuste de equivalência patrimonial negativo foi o principal fator que levou à redução do saldo total em cerca de R\$ 640 milhões. 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 96,25% do saldo contábil total do grupo Investimentos:

Em R\$

ESTATAL	Participações em estatais 31/12/2015	Variação em 2016	Participações em estatais 31/12/2016
COMPESA	4,08 BILHÕES	300 milhões	4,38 BILHÕES
SUAPE	3,65 BILHÕES	(640 milhões)	3,01 BILHÕES
AD DIPER	187,5 milhões	(59 milhões)	128,5 milhões
COPERGÁS	220,2 milhões	(180 milhões)	40,35 milhões
LAFEPE	128,4 milhões	19,5 milhões	147,9 milhões
Porto do Recife	152,5 milhões	(2,5 milhões)	150 milhões
Outros	132,2 milhões	8,4 milhões	132,2 milhões
TOTAL	8,55 bilhões	(560 milhões)	7,99 bilhões

Fonte: Balancete dez/2016 contas 1.2.2.1.1.01.01 e 1.2.2.1.1.01.02.

Como verificado, os principais investimentos¹³ retratados na Contabilidade estadual permanecem aqueles integralizados na COMPESA e no Complexo Portuário de SUAPE, correspondendo a mais de 90% dos valores de Investimentos do estado em suas estatais não dependentes.

Imobilizado

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

Em R\$

	Saldo em 31/12/2015	Variações em 2016	Saldo em 31/12/2016
Bens Móveis	2,41 bilhões	+ 110 milhões	2,52 bilhões
Bens Imóveis	4,57 bilhões	+ 1,41 bilhão	5,16 bilhões

Fonte: Balancete de Verificação dez/2016 contas 1.2.3.1.0.00.00 e 1.2.3.2.0.00.00 (menos respectivas contas redutoras)

¹³ O conceito de investimentos é eminentemente patrimonial, não coincidindo necessariamente com o fato financeiro. Assim, a variação de R\$ 300 milhões ocorrida 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 que os aportes financeiros que deram ensejo a essa integralização foram provenientes de exercícios anteriores, enquanto que o valor aportado em 2016 naquela paraestatal, que somou R\$ 228 milhões, dará ensejo a novo aumento de capital em exercícios seguintes a 2016.



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

Relativamente a bens móveis, houve poucos eventos significativos de incrementos de bens registrados na Contabilidade. Mais de 68% do saldo contábil permanece concentrado na conta “Bens móveis a classificar – até 2013” (R\$ 1,715 bilhão dos R\$ 2,52 bilhões do subgrupo).

No que tange a bens imóveis, o valor existente anterior à transição da Contabilidade (final de 2013) também foi mantido em conta específica 1.2.3.21.98.00 (saldo acumulado de R\$ 1,96 bilhão ao final de 2016), 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 os valores destinados a uma posterior reclassificação, ocasião em que os valores lançados originariamente são transferidos para uma nova conta de imobilizado específica. Ao final do ano de 2016, o saldo acumulado dessa conta era de R\$ 2,28 bilhões. Por fim, destaca-se também o saldo em edificações em geral (1.2.3.21.01.02), que verificou R\$ 551 milhões de saldo final em 2016.

Quanto à mensuração geral de bens imóveis, o estado demonstrou em seu Balanço Geral, o valor líquido de R\$ 5.159.218.020,72, 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.250).

4.3 Principais Componentes do Passivo

4.3.1 Restos a Pagar

O estado inscreveu, ao final de 2016, R\$ 1.209.057.333,22 como Restos a Pagar, sendo R\$ 1.062.418.316,91 originados do próprio exercício e outros R\$ 146.639.016,31 remanescentes de exercícios anteriores (reinscrições de RP). Essas informações são compreendidas quando da visualização da Demonstração da Dívida Flutuante do exercício de 2016.

O valor de R\$ 1,209 bilhão existente como “estoque” de Restos a Pagar 2016 é 17,56% superior ao havido ao final de 2015. Reflete, apenas de forma parcial, as dificuldades encontradas pelo estado para o pagamento da totalidade de obrigações financeiras geradas no exercício.

Verificado o total de Restos a Pagar frente ao volume de despesas orçamentárias do exercício (R\$ 30,09 bilhões), tem-se um percentual de 4,02% das despesas que, embora empenhadas em 2016, não completaram seu ciclo normal (que é efetivado com o pagamento) até o término do exercício.

Adicionalmente, viu-se elevação significativa no valor final registrado no grupo de contas “Pessoal a Pagar”, que consta da mesma Demonstração da Dívida Flutuante. Ao final de 2015, tal grupamento de contas somava R\$ 105 milhões, sendo tal saldo elevado para R\$ 821 milhões ao término de 2016. Essa diferença de cerca de R\$ 716 milhões é representada, grosso modo, por pagamentos pendentes, ao final de 2016, dos



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

valores “líquidos” da folha de servidores do estado, relativos à competência dezembro/2016. Embora pendentes esses pagamentos de totais líquidos ao final de 2016, viu-se que a despesa orçamentária foi adequadamente empenhada ainda em 2016, restando apenas o adimplemento do pagamento aos servidores, o que foi efetivado entre 05 e 06 de janeiro/2017. Na transição anterior (2015-2016), segundo o e-Fisco, esses compromissos haviam sido quitados ainda antes do encerramento do exercício.

Apesar do regular empenho de obrigações com folha de pagamento de servidores¹⁴ de 2016 dentro do exercício, o valor total de R\$ 1,06 bilhão inscrito em Restos a Pagar originados no exercício demonstra encontrar-se ainda subdimensionado¹⁵, constatação que é possível quando, em teste de eventos subsequentes ao encerramento do exercício de 2016, é verificada, nas despesas de exercícios anteriores processadas em 2017, farta ocorrência de pagamentos que se prendem a competências de 2016. Ou seja, a ausência de empenho e liquidação oportunas, ao final de 2016, de obrigações inquestionavelmente sabidas pelo estado como vinculáveis a 2016 é que proporcionou que o volume de Restos a Pagar inscritos ao final de 2016 fosse de apenas R\$ 1,06 bilhão, quando o valor adequado de inscrição seria maior que este. A constatação acima é pormenorizada no item 4.3.1.2 desse capítulo.

No formato atual, o Demonstrativo de Restos a Pagar é conjugado às Disponibilidade de Caixa, o que possibilita o confronto dos Restos a Pagar com os totais de disponibilidades financeiras deixadas pela gestão no mesmo momento, conforme pode ser verificado no quadro a seguir:

Em R\$

Categoria Econômica da Despesa	Inscritos		Pagos no exercício (c)	Cancelados no exercício (d)	Saldo (a+b-c-d)
	Em exercícios anteriores (a)	Em 31/12 do exercício anterior (b)			
Corrente	44.755.479,48	790.731.356,42	716.665.785,19	12.381.475,94	106.439.574,77
Capital	14.762.046,54	178.212.702,26	139.956.142,80	12.819.164,46	40.199.441,54
Total	59.517.526,02	968.944.058,68	856.621.927,99	25.200.640,40	146.639.016,31

Fonte: Demonstrativo de execução de Restos a Pagar Processados 2016 – quadro 11B do BGE 2016 (Doc.02, p-228).

Vê-se que na abertura do exercício de 2016 havia um estoque de Restos a Pagar (independente do ano de inscrição) no valor de R\$ 1,068 bilhão, sendo R\$ 968,94 milhões de origem em 2015 e outros R\$ 59,52 milhões de origem em exercícios anteriores a 2015¹⁶. Desse valor, foram pagos, ao longo de 2015, R\$ 856,62 milhões, sendo o

¹⁴ No que tange a folha de inativos e pensionistas, parte dos compromissos do mês de dezembro/2016 culminou vinculada ao exercício de 2017, conforme ilustrado no item 4.3.1.2.

¹⁵ O total de DEA/2017 registrado até a competência junho/2017 alcançava R\$ 999.624.432,42 (consulta efetuada em 12/07/2017), sendo que 40,11% desse total (R\$ 400,99 milhões) foi processado pelo FES (530401), tendo o SASSEPE, FUNAFIN e PGE (420202, 590101 e 370101, respectivamente) participado com outros 35,76% no conjunto. Em uma amostra efetuada em lançamentos relevantes nessas UGS, foram examinados lançamentos de DEA 2017 que continham fatos de competência vinculável ao 2º semestre de 2016, num total aproximado de R\$ 250 milhões. O valor de RP 2016, logo, encontra-se subdimensionado em valor não preciso, neste valor mínimo de R\$ 250 milhões. O total efetivo não deve se aproximar dos R\$ 999,6 milhões totais de DEA estaduais aferidos até junho/2017, tendo em vista que parte das DEA 2017 examinadas também foi de despesas que eram impossíveis de prever ao final de 2016.

¹⁶ Essa informação é visualizada no Balanço Financeiro consolidado do exercício anterior (2016) e também nos quadros 11A e 11B do Balanço Geral do estado 2017 (Demonstrativo de Execução de Restos a Pagar 2017).



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

excedente repartido entre eventos de cancelamento de Restos a Pagar (que somaram R\$ 25,2 milhões) e os de reinscrição de Restos a Pagar ao final de 2016 (R\$ 146,63 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 2016, 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 2016 e reinscrições de resíduos de RP (originados em exercícios anteriores), ao final do exercício de 2016.

A) Pagamento de restos a pagar de exercícios anteriores (2015, 2014, 2013...)

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\$ 1,068 bilhão de Restos a Pagar existente em 31/12/2015 (independente de ano de origem), foram pagos, em 2016, R\$ 856,62 milhões, sendo a totalidade composta de Restos a Pagar que na origem foram inscritos como “processados” (empenhados e liquidados, embora não pagos), vez que o estado, já há alguns exercícios, vem optando por não inscrever qualquer valor em Restos a Pagar não processados (como visualizado no quadro 11A).

Consultas adicionais ao e-Fisco informam que, desse total de R\$ 856,62 milhões, a parcela de R\$ 852,17 milhões foi originada de inscrições efetuadas em 2015, sendo o restante composto de reinscrições de Restos a Pagar, ou seja, advindo da execução orçamentária da despesa de exercícios mais antigos (2011 a 2014), conforme abaixo resumido:

Em R\$

Ano de primeira inscrição em RP	Qtde de empenhos	Obrigações adimplidas em 2016
2011	3	55.490,77
2012	17	256.361,21
2013	14	115.681,16
2014	143	4.024.340,94
2015	17.800	852.170.053,91
TOTAL		856.621.927,99

Fonte: e-Fisco 2016 (Razão da conta contábil 6.3.2.20.00.00)

Viu-se que as obrigações remanescentes de exercícios anteriores a 2015 somaram 177 Notas de Empenhos (menos de 1% do total de 17.977 empenhos) e R\$ 4,45 milhões (0,52% do total financeiro), sendo, logo, o valor baixado de Restos a Pagar por pagamento em 2016 originário, de forma predominante, de inscrições efetuadas no exercício imediatamente anterior (2015).

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 2016, foram cancelados R\$ 25,2 milhões (do tipo



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

“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 2016¹⁷. Consultas adicionais ao e-Fisco permitiram validar tal número e pormenorizar os respectivos anos de origem das obrigações canceladas em 2016:

Em R\$

Ano de primeira inscrição em RP	Qtde de empenhos	Obrigações canceladas em 2015
2011	379	4.494.278,44
2012	92	206.350,77
2013	109	854.314,02
2014	337	6.768.430,78
2015	3509	12.877.266,39
TOTAL	4.426	25.200.640,40

Fonte: e-Fisco 2016 (Razão da 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 a certificação de equívoco anterior, vez que, nesses casos (RP processados) a fase da liquidação já havia sido declarada como ocorrida oportunamente (por um agente da Administração). Ou seja, cada anulação de RP inscrito originariamente como “processado” revela um erro anterior (atesto de recebimento de bem ou tomada de serviço indevido), devendo o estado atentar suas unidades gestoras para os procedimentos de efetiva verificação de recebimento de bens e tomada de serviços antes do ato administrativo da liquidação.

C) Inscrição de restos a pagar do exercício

O Decreto Estadual nº 43.732, de 09/11/2015, disciplinou os procedimentos relativos à inscrição dos Restos a Pagar. O referido decreto, reiterando prática estabelecida a partir de 2012, vetou qualquer tipo de restos a pagar não processados (art. 7º). Por tal razão, em 2016 não houve inscrição de RP não processados.

Como dito anteriormente, os Restos a Pagar inscritos ao final de 2016 (de origem no próprio exercício) somaram R\$ 1.062.418.316,91, sendo a totalidade composta por Restos a Pagar Processados (empenhados e liquidados no exercício), informação que pode ser visualizada no Demonstrativo da Dívida Flutuante do Estado.

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

$$\frac{\text{TOTAL DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR X 100}}{\text{DESPESA EXECUTADA}} = \frac{1.062.418.316,91 \times 100}{30.092.027.993,59} = 3,53\%$$

¹⁷ 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

Segundo o índice acima, apenas 3,53% 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 auditoria¹⁸ na composição das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), no início de 2017, verifica-se que o percentual acima deve ser relativizado (tende a ser maior) se a ele for conjugada outra verificação: a do volume de DEA processados no exercício seguinte (2017). 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\$ 1.062.418.316,91), vemos que ele é decomposto em subtotaís de “recursos vinculados” (R\$ 527,64 milhões) e “recursos não vinculados” (R\$ 534,77 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 49,17% de todo o valor inscrito em Restos a Pagar ao final de 2016, conforme quadro e gráfico a seguir:

Em R\$			
UG	Unidade Gestora	Valor inscrito em RP	%
140101	Secretaria de Educação	178.002.547,13	16,75%
290301	Encargos Gerais do Estado – Recursos sob Supervisão da SEFAZ	129.146.551,35	12,16%
530401	Fundo Estadual de Saúde	215.256.342,37	20,26%
Subtotal		522.405.440,85	49,17%
Outras		540.012.876,06	50,83%
TOTAL		1.062.418.316,91	100,00%

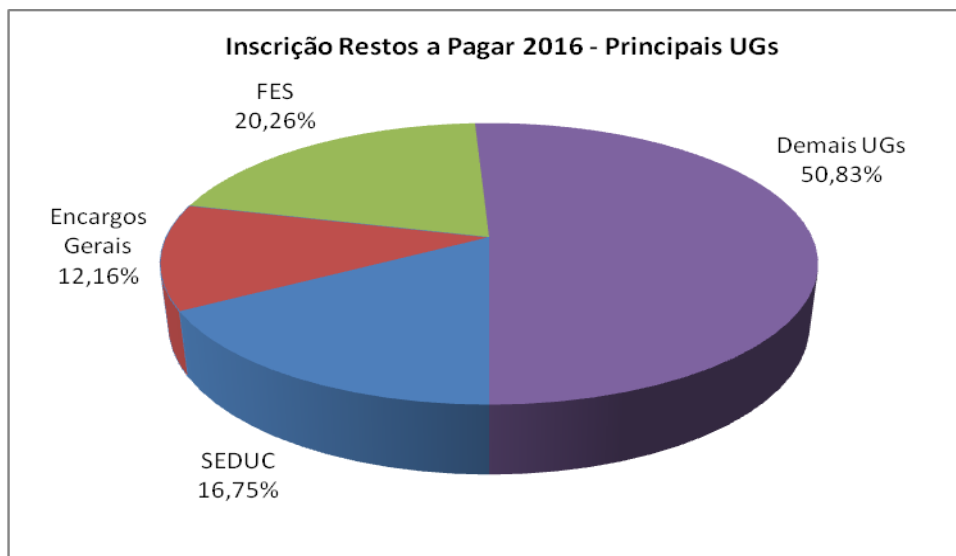
Fonte: e-Fisco 2016; Razão da conta contábil 6.2.2.92.02.01

O total inscrito (R\$ 1,062 bilhão) foi 9,64% superior ao total inscrito em Restos a Pagar ao final do exercício anterior (2015).

¹⁸ O teste efetuado em despesas do exercício de 2017 guarda interesse com a análise do exercício de 2016 por se tratar de exame de eventos subsequentes ao encerramento do exercício de 2016.



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



Fonte: e-Fisco 2016

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

Do “estoque” de Restos a Pagar existente ao final de 2016 (R\$ 1.209.057.333,22), veiculado na Demonstração Consolidada da Dívida Flutuante de 2016, tem-se que a parcela de R\$ 146.639.016,31 consistiu de reinscrições de Restos a Pagar originados em exercícios mais antigos (2012 a 2015). 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 2012 e culmina refletindo a diferença entre o saldo acumulado (estoque) de Restos a Pagar em 31/12/2016 (R\$ 1,209 bilhão) e os valores inscritos no exercício que tiveram origem (empenho) dentro do exercício (R\$ 1,062 bilhão). A seguir são ilustrados os respectivos anos de origem dos Restos a Pagar reinscritos ao final de 2016:

Em R\$

Ano de primeira inscrição em RP	Obrigação reinscrita em 31/12/2016
2012	5.849.505,89
2013	7.536.481,42
2014	29.356.290,62
2015	103.896.738,38
TOTAL	146.639.016,31

Fonte: e-Fisco; Razão das contas contábeis 6.3.2.10.00.00

Ao final do exercício anterior (2015), o valor reinscrito de obrigações originadas entre 2011 e 2014 havia sido R\$ 59,52 milhões. Portanto, o valor reinscrito em 2016 oriundo de anos diferentes de 2016 (resíduos de RP) foi 146,38% superior ao valor que havia sido 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, sendo recomendada sua análise conjunta.

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 2016, objeto do presente exame. Os dados pertinentes a DEA 2017 (“X + 1”) culminam sendo também de interesse das contas 2016, no momento em que se verifica tratarem de eventos subsequentes ao encerramento de exercício de 2016. Ou seja, seu uso (DEA 2017) pode contemplar eventos em que fique claro que houve ausência de registro de despesas sabidamente vinculáveis ao exercício anterior (no caso, 2016).

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 fáticas¹⁹ da DEA, sem mencionar nenhum requisito adicional, é fato que elas devem ter utilização conjugada ao princípio contábil da competência, sob pena de a prática comportar eventos de transferência indevida de despesas orçamentárias para o ano seguinte, com consequente modificação de resultados.

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”

¹⁹ 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

entre empenhar e liquidar a despesa, inscrevendo-a em Restos a Pagar daquele exercício 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 (que é um fato registrado no sistema 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 2017 (posição em aberto até essa data), verifica-se uma grande frequência de eventos nos quais o empenho, processado no início de 2017, é relativo a compromissos gerados no final de 2016, sabidamente vinculáveis pelo estado com o ano de 2016 e, portanto, deveriam ter sofrido empenho e liquidação naquele.

Uma parte desses lançamentos se deve ao empenho das folhas brutas de dezembro/2016 e 13º salário de inativos e pensionistas do estado, pelo FUNAFIN, apenas após o encerramento contábil de 2016. Dos lançamentos de DEA examinados na UG 590101 (FUNAFIN), foram identificados treze que produziram empenhos no elemento “92” na data contábil de 02/01/2017 (como DEA 2017, portanto) num total de R\$ 92.323.244,24 (R\$ 92,3 milhões), cuja natureza indicava que deveriam ter sido vinculadas ao exercício de 2016, cuja relação é adiante transcrito:

Doc. Liquidação	UG	Valor (em R\$)	Finalidade
2017LE000084	590101	5.536.000,00	Liquidação da Folha de pensionistas TJPE dez/16
2017LE000007	590101	10.487.200,00	Liquidação da Folha de inativos TJPE 13º salário/16
2017LE000015	590101	4.528.000,00	Liquidação da Folha de inativos MPPE 13º Salário/16
2017LE000009	590101	2.024.700,00	Liquidação da Folha de inativos UPE 2ª parc 13º. salário/16
2017LE000081	590101	1.611.951,00	Liquidação da Folha de pensionistas DER dez/16
2017LE000052	590101	6.328.000,00	Liquidação da Folha de inativos Secr. de Saúde dez/16
2017LE000073	590101	11.378.000,00	Liquidação da Folha de pensionistas SEFAZ dez/16
2017LE000046	590101	1.043.767,87	Liquidação da Folha de inativos CBM dez/16
2017LE000076	590101	22.834.526,55	Liquidação da Folha de pensionistas PMPE/Casa Militar dez/16
2017LE000077	590101	9.874.073,71	Liquidação da Folha de pensionistas SDS dez/16
2017LE000049	590101	11.130.474,99	Liquidação da Folha de inativos SEDUC dez/16
2017LE000072	590101	5.124.331,64	Liquidação da Folha de pensionistas SEDUC dez/16
2017LE000048	590101	422.218,48	Liquidação da Folha de inativos SDH dez/16
Total		92.323.244,24	

Fonte: e-Fisco; Doc. 28.



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

Outra parte desses eventos, verificada principalmente na gestão orçamentária do FES (UG 530401) e do SASSEPE (420201)²⁰, diz respeito a despesas médicas e com terceirização de mão de obra daquelas unidades, sobre as quais foram identificados lançamentos, nessas duas UGS, que somaram R\$ 69,76 milhões, conforme quadro abaixo:

Unidade Gestora (código)	Serviço	Credor	Competências de 2016 liquidadas e pagas como DEA 2017	Liquidações de Empenho 2017	Total (R\$)
SASSEPE (420202)	Serviços médicos + atendimentos médico-hospitalares	Hospital Esperança S. A	Abril, Ago e Out/16	2444, 2445 e 3116	2.897.383,47
		Hospital Santa Terezinha Ltda.	Nov e Dez/2016	2392, 2393 e 2875	4.041.699,54
		Casa de Saúde Santa Efigênia Ltda.	Out a Dez/16	2402, 2403, 2404, 2978 e 2979	3.497.305,57
		Centro Saúde Comunitário de Amaraji	Mai e Jun/2016	2381 e 2382	1.543.030,53
FES (530401)	Gestão Plena	Real Hospital Português de Beneficência em Pernambuco	Jun, Out e Dez/16	0470, 0624, 0667, 0782, 1146 e 4624	7.267.564,24
	Gestão Plena + MAC	Hospital do Câncer de Pernambuco	Out, Nov e Dez/16	43, 816, 960, 961 e 1722	18.703.160,48
	Serviços de anestesiologia	COOPANEST	Set e Out/16	0312 e 0316	3.511.746,51
	Pagamento de "piso de produção" dos pantões de anestesia	COOPANEST	Out e Nov/16	0312 e 0315	3.481.005,36
	Serviços de home care	Hospital de Assistência Domiciliar Eireli	Set a Dez/16	0993, 0998, 0999 e 1000	11.807.005,00
	Serviços de terceirização de mão de obra	Adlim terceirização em serviços especializados Ltda.	Out e Nov/16	1080, 1041 e 1124	6.001.161,09
		Soservi sociedade de serviços gerais Ltda.	Out/16	1490	1.058.282,29
		Liber Conservação e Serviços Gerais Ltda.	Jul/16	9039 e 9185	2.964.744,99
		Adserv empreendimentos e serviços de mão de obra Eireli	Dez/16	1098	1.880.998,60
	Limpeza predial	RM Terceirização Ltda.	Nov/16	0014	1.106.431,92
Total					69.761.519,59

Fonte: e-Fisco 2017

A parcela mais representativa, todavia, se prende ao pagamento a Organizações Sociais com as quais o estado mantém contratos de gestão para administração de hospitais e UPAS. Uma amostra nos lançamentos de maior relevância em DEA 2017 (novamente concentrada na UG 530401, FES) indicou que ficaram pendentes de empenho, ao final de 2016, as parcelas de remuneração de competência novembro/2016 e dezembro/2016 pertinentes aos maiores hospitais administrados por essas instituições, o mesmo se aplicando para os compromissos do mês de dezembro pertinentes aos contratos de gestão das UPAS. No mínimo, assim, outros R\$ 87.607.531,17 (R\$ 87,6 milhões) deixaram de ser empenhados em 2016, sendo vinculados à gestão orçamentária de 2017 em decorrência de empenho como DEA. Segue abaixo tabela indicando eventos de liquidações em 2017, como DEA, de despesas de competência 2016 (todas pela UG 530401, FES):

²⁰ O FES foi a UG que mais processou DEA até a presente data em 2017. Entre janeiro e junho/2017, o total de liquidações em DEA chega a R\$ 400,99 milhões. Já o SASSEPE havia processado no mesmo período R\$ 140,37 milhões como DEA.



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

Hospital / UPA	Credor	Competências de 2016 liquidadas e pagas como DEA 2017	Liquidações de Empenho 2017	Total (R\$)
Hosps. João Murilo, Ruy de Barros Correia e Mestre Vitalino; UPAS Curado e Ibura	Hospital do Tricentenário (OS)	dez/16	0027, 0033, 1340, 1341, 1369, 2619, 2620, 6783 e 9592	12.527.256,65
Hospital Silvio Magalhães, UPA Caxangá e Nova Descoberta	Fund. Manoel da Silva Almeida	dez/16	0468, 1309, 2605, 2610 e 6765	5.184.614,90
Pagamento do serviço pré-fixado	Fund. Altino ventura	ago/16	1183, 1198 e 2624	2.142.515,04
Dom Helder Câmara, Miguel Arraes, Dom Malan	Fund.Prof. Martiniano Fernandes	nov + dez/16	1310, 1377, 2130, 6767, 6771, 6773, 6774, 6775 e 6777	27.524.838,35
UPAS Caruaru, Olinda, Paulista, Igarassu, Barra de Jangada e Engenho Velho	Fund.Prof. Martiniano Fernandes	dez/16	2606, 2607, 2608, 2609, 2611, 2613 e 2621	3.500.000,00
Hospital Pelópidas Silveira + outros contratos de gestão	Instituto Materno Infantil Prof. Fernando Figueira	nov + dez/16	0666, 0749, 0811, 0812, 0813, 0917, 1339, 1423, 1725, 1726, 9597 e 9598	36.728.306,23
			Total	87.607.531,17

Fonte: e-Fisco 2017.

Comparativamente ao exercício anterior, então, não houve alteração significativa de quadro nesse ponto. Ao final de 2015, diversas competências mensais daquele exercício já haviam deixado de ter o empenho devido para serem empenhadas em 2016 como DEA, ao menos no que tange a compromissos com Organizações Sociais e com faturas médico-hospitalares do FES e SASSEPE.

O que a situação denota, de fato, é que o estado vem aguardando um exercício financeiro em que tenha maior lastro de arrecadação para enfim processar a integralidade de despesas orçamentárias sem que isso afete os resultados fiscais do referido exercício. Isso é verificável quando se constata que, na oportunidade em que o estado efetivamente vier a reconhecer as despesas de competência novembro e dezembro do exercício nele próprio – que é o procedimento adequado – pagando-as ou increvendo-as em Restos a Pagar, ele terá apropriado um excedente de compromissos no referido exercício adicional ao que vem praticando nos últimos anos, ou seja, registrará mais de doze competências mensais para as despesas que atualmente vem sendo transferidas parcialmente para o exercício seguinte.

De todo modo, tem-se que o estado continuou, ao final de 2016, a transferir 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 2016. Mesmo as despesas com serviços médicos de competência dezembro são passíveis de registro no mesmo exercício, haja vista que o encerramento contábil do mês



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

de dezembro só ocorre habitualmente ao final do mês de janeiro do ano subsequente, o que é verificado reiteradamente em cada exercício financeiro.

Ressalve-se apenas que essa prática não teve implementação inicial ao final do exercício de 2016, tendo sido verificada também em exercícios anteriores. Mas, com efeito, foi refletida no evento de anulação de despesas liquidadas ao final de 2013, retratada no exame das contas de governo daquele exercício, e agravada pela crise econômica do exercício de 2015.

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 2017, juntamente com os Restos a Pagar inscritos ao final de 2016. O mesmo exame é estendido à transição ocorrida nos anos anteriores:

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 (fechado)	993.954.848,91	+	RP inscritos 2015	968.944.058,68	=	1.962.898.907,59
DEA 2017 (janeiro a junho apenas)	999.624.432,42	+	RP inscritos 2016	1.062.418.316,91	=	2.062.042.749,33

Fonte: e-Fisco 2013 a 2017. Nota: DEA 2017 parcial até junho/2017, 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\$ 2,06 bilhões, obtido da soma da DEA 2017 (número limitado ao mês de junho, portanto, ainda não fechado) mais os RP 2016 representa cerca de 6,6% da arrecadação anual do estado de 2016 e cerca de 10% da RCL naquele exercício. Esse total de R\$ 2,06 bilhões já chega a superar em 5,05% a soma da DEA 2016 com os RP inscritos em 2015 (R\$ 1,96 bilhão). Como até o final de 2017 o valor de R\$ 999,6 milhões deve ser acrescido de novos lançamentos, tem-se que o total vai extrapolar os valores historicamente obtidos, com reflexos sobre a gestão orçamentária do exercício de 2017.

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 concretizadas 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).

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,



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

como recomenda o princípio contábil da competência aplicado no caso às despesas orçamentárias.

4.3.1.3 Destinação dos Saldos de Resíduos de RP ao longo de 2016

Adicionalmente, importante demonstrar a destinação, ao longo de 2016, dos Restos a Pagar que haviam sido reinscritos ao término de 2015 (aqui chamados simplificada e como “resíduos”). A tabela abaixo traz informações disponíveis no e-Fisco que pormenorizam²¹ os valores sintéticos existentes na Demonstração da Dívida Flutuante de 2016 do estado, no que concerne especificamente ao item Restos a Pagar:

Em R\$

Restos a Pagar / Ano	Saldo em 31/12/2015 (a)	Baixas entre 01/jan e 31/dez		Inscrições em 31/12/2016 (d)	Saldo em 31/12/2016 (a-b-c+d)
		Pagamentos (b)	Cancelamentos (c)		
PROCESSADOS /2011	4.549.769,21	55.490,77	4.494.278,44	0,00	0,00
PROCESSADOS /2012	6.312.217,87	256.361,21	206.350,77	0,00	5.849.505,89
PROCESSADOS /2013	8.506.476,60	115.681,16	854.314,02	0,00	7.536.481,42
PROCESSADOS /2014	40.149.062,34	4.024.340,94	6.768.430,78	0,00	29.356.290,62
PROCESSADOS /2015	968.944.058,68	852.170.053,91	12.877.266,39	0,00	103.896.738,38
PROCESSADOS /2016	0,00	0	0	1.062.418.316,91	1.062.418.316,91
TOTAL	1.028.461.584,70	856.621.927,99	25.200.640,40	1.062.418.316,91	1.209.057.333,22

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 31/12/2016 foram reinscritos Restos a Pagar que somaram R\$ 146,64 milhões cuja origem (empenho) ocorreu em exercícios anteriores a 2016, ou seja, entre 2012 e 2015, valor que somado aos R\$ 1,062 bilhão inscritos no exercício perfaz o saldo acumulado (estoque) de Restos a Pagar em 31/12/2015 (R\$ 1,209 bilhão). Também informa que não remanesce nenhum valor inscrito originariamente como Restos a Pagar não processados.

O decreto de encerramento do exercício de 2016 (Decreto Estadual nº 43.732, de 09/11/2016), apesar de não se referir ao procedimento de reinscrição de Restos a Pagar de exercícios anteriores, transpareceu autorizá-lo para exercícios de 2012 a 2015, conforme depreendido da leitura do seu art. 6º, conjugados o “caput” e o parágrafo único, como abaixo reproduzido:

DECRETO 42.732, de 09/11/2016 (decreto de encerramento 2016)

Art. 6º As Unidades Gestoras integrantes das Administrações Direta e Indireta, inclusive Fundacional, deverão cancelar, até 30 de novembro de 2016, os Restos a Pagar indevidamente inscritos em exercícios anteriores;

Parágrafo único: os Restos a Pagar do exercício de 2011 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 2011, pois dos R\$ 4.549.769,21 de RP 2011 existentes no

²¹ 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

início de 2016, o estado pagou R\$ 55.490,77 e cancelou o restante (R\$ 4.494.278,44), havendo resíduos apenas relativos aos exercícios de 2012 a 2015.

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 fundada²² do Estado desde 2014 não é mais visualizada com essa nomenclatura no Balanço Patrimonial, encontrando-se, todavia, 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 31/12/2016 informa para tais linhas os valores respectivos de R\$ 1,126 bilhão (curto prazo) e de R\$ 13,347 bilhões para o longo prazo (total de R\$ 14,473 bilhões). Quando detalhadas as informações acima, no balancete de verificação constante do e-Fisco, vê-se que a parcela predominante deste total é composta da dívida contratual interna e externa, as quais somaram R\$ 14.449.373.230,05 (R\$ 14,45 bilhões), sendo a diferença de R\$ 24.361.062,26 (R\$ 24,3 milhões) caracterizável como parcela de dívida não contratual (REFIS, PAES, INSS e FGTS etc), as quais, obtidas de parcelamentos ante órgãos públicos, não possuem atualização monetária pós-parcelamento em caso de adimplemento das parcelas pactuadas, dentre outras características.

Por razões de materialidade, limitaremos a presente análise à evolução da dívida contratual no exercício.

A dívida contratual teve redução de 8,17% no ano de 2016, podendo sua composição no início e no fim do ano, ser sintetizada conforme quadro a seguir:

			Em R\$		
ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM 31/12/2015	%	ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM 31/12/2016	%
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	15.751.874.022,65	100,00%	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	14.449.373.230,05	100,00%
Dív. Contratual Interna	8.343.415.042,12	52,97%	Dív. Contratual Interna	8.180.784.489,88	56,62%
Internos (Curto Prazo)	870.768.705,16	5,53%	Internos (Curto Prazo)	904.025.121,06	6,26%
Internos (Longo Prazo)	7.472.646.336,96	47,44%	Internos (Longo Prazo)	7.276.759.368,82	50,36%
Dív. Contratual Externa	7.408.458.980,53	47,03%	Dív. Contratual Externa	6.268.588.740,17	43,38%
Externos (Curto Prazo)	172.031.320,58	1,09%	Externos (Curto Prazo)	217.648.033,60	1,51%
Externos (Longo Prazo)	7.236.427.659,95	45,94%	Externos (Longo Prazo)	6.050.940.706,57	41,88%

Fonte: Quadro 13 dos Balanços Gerais do Estado 2015 e 2016 (BP Consolidado) + balancete e-Fisco.

²² A dívida fundada também é comumente designada como “dívida consolidada”, mas a divulgação das instruções de preenchimento do Demonstrativo da Dívida Consolidada, requerido pela LRF, exige inclusão no cômputo da Dívida Consolidada Bruta parcela que não compõe a Dívida Fundada contabilmente. Isso faz com que o valor ilustrado no Balanço Patrimonial como Dívida Fundada não coincida com o total de Dívida Consolidada bruta apresentado no Demonstrativo da Dívida Consolidada do último quadrimestre.



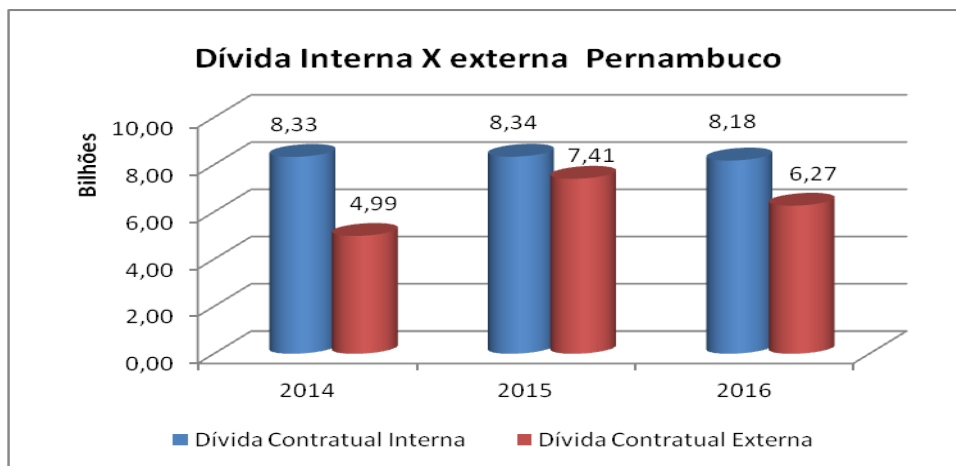
ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO
COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO
DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS

Quando comparado a preços constantes (com atualização pelo IPCA de 2016 incidindo sobre a posição da dívida ao final de 2015, em 6,2881%²³), tem-se uma redução efetiva da dívida contratual (interna + externa) em 13,70% em 2016.

Note-se que a redução da dívida contratual total está fundamentada quase que integralmente na redução havida na Dívida Contratual Externa, em face, sobretudo, da redução da taxa cambial do dólar americano em 31/12/2016 frente à cotação de encerramento de 31/12/2015. De fato, a redução de 15,39% verificada na dívida contratual externa reflete a queda na cotação da moeda americana de 16,54% aferida entre essas duas datas.

De toda forma, a dívida contratual interna também teve redução, de 1,66% a valores nominais. Ou seja, o estado empreendeu esforço em 2016 no sentido de reduzir a dívida (ou simplesmente não obteve linhas de financiamento que desejava) e contou adicionalmente com o recuo (em 16,54%) da cotação do dólar americano após a expressiva elevação havida no ano de 2015 (ali de 32,87%).

Como reflexo, dado que a mensuração da dívida nos demonstrativos contábeis é feita em Real (R\$), a participação da dívida contratual frente à total observou recuo frente à situação final havida ao final de 2015, conforme resumido no gráfico entre 2014 e de 2016 a seguir:



Fonte: Quadro 13 dos Balanços Gerais do Estado 2014 a 2016 (BP Consolidado) + balancete e-Fisco.

Conforme se verá adiante, as captações financeiras ocorridas em 2016 junto a instituições financeiras foram em patamares contidos, especialmente quando confrontados com os volumes expressivos obtidos entre 2011 e 2014.

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

²³ 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

conjunto, U\$ 1,45 bilhão (com objeto voltado a obras de infraestrutura e em áreas de Saúde e educação, prioritariamente). Por outro lado, começarão a impor ao estado volumes crescentes de amortização, a par de parcelas de amortização de U\$ 10 milhões vencíveis semestralmente quando do término do referido prazo de carência.

As captações financeiras junto a credores internos e externos, que têm como um de seus efeitos o de aumentar o saldo da dívida, limitaram-se em 2016 a R\$ 321,86 milhões, num movimento de recuo em 23,26% aos 419 milhões obtidos em 2015. Enquanto isso, as amortizações à Dívida Contratual (que diminuem a dívida) somaram, ao longo do exercício, R\$ 799,6 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 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\$ 205 milhões anuais em valores atuais).

Ou seja, em 2016 o principal fator que incidiu sobre a dívida contratual do estado foi a apropriação de variações cambiais positivas decorrentes do recuo da cotação do dólar americano, utilizado como indexador dos contratos externos celebrados pelo estado nos últimos exercícios.

Abaixo, são oferecidas algumas considerações sobre a composição da Dívida Contratual em 31/12/2016 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 2016, um total acumulado de R\$ 14,45 bilhões, número que corresponde à soma de R\$ 1,12 bilhão registrado no Passivo Circulante (curto prazo) com outros R\$ 13,33 bilhões informados no Passivo Não Circulante. Os valores acima integram as linhas denominadas “Empréstimos e Financiamentos” (Curto Prazo/Longo Prazo), correspondendo praticamente ao seu total, 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 (98,88%) atribuído contabilmente à UG 290301 (Encargos Gerais do Estado – Recursos sob supervisão da Secretaria da Fazenda), tendo parcelas residuais, em percentuais respectivos de 0,82% e de 0,30%, apropriadas pelo IRH (UG 420201) e pela PERPART (UG 420801), conforme a seguir discriminado:

Dívida Fundada em 31/12/2016 – Estado de Pernambuco

Em R\$

Unidade Gestora	Dívida Contratual Interna de Curto Prazo (a)	Dívida Contratual Interna de Longo Prazo (b)	Dívida Contratual Externa de Curto Prazo (c)	Dívida Contratual Externa de Longo Prazo (d)	Total (a + b + c + d)
290301	888.745.180,07	7.130.282.470,86	217.648.033,60	6.050.940.706,57	14.287.616.391,10
420201	267.930,10	118.456.824,71	0,00	0,00	118.724.754,81
420801	15.012.010,89	28.020.073,25	0,00	0,00	43.032.084,14
	904.025.121,06	7.276.759.368,82	217.648.033,60	6.050.940.706,57	14.449.373.230,05

Fonte: e-Fisco 2016.



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

O critério de diferenciação entre curto e longo prazo é unicamente o prazo de exigibilidade. Assim, no Balanço Patrimonial de 2016, as parcelas de compromissos cujos vencimentos ocorrem em até um ano após o Balanço (portanto, vencíveis até o término de 2017) devem figurar nele como curto prazo, sendo as demais parcelas vincendas (vencíveis em 01/01/2018 em diante) ilustradas no Longo Prazo.

No quadro acima, vê-se que a dívida contratual externa do estado teve participação, ao final de 2016, de 43,38% do total da Dívida contratual, quando ao final de 2015 havia atingido 47,03% do total. A redução da cotação do dólar americano foi o principal fator que ocasionou esse recuo de participação.

A visão dinâmica da dívida estadual aponta que cinco anos antes (final de 2011), a dívida contratual externa, que somava R\$ 545 milhões, representava apenas 8,68% do total da dívida contratual do estado, tendo alcançado ao final de 2016, os 43,38% acima referido, decorrente de sua elevação para R\$ 6,268 bilhões após as significativas captações financeiras com instituições internacionais havidas entre 2011 e 2014.

Abaixo serão pormenorizados os principais componentes da dívida interna e externa estadual no exercício de 2016.

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 31/12/2016

Em R\$

Credor	Curto Prazo	Longo Prazo	Total
Caixa Econômica Federal *	188.316.010,04	2.129.608.792,39	2.317.924.802,43
Banco do Brasil SA *	318.145.862,34	3.227.916.595,21	3.546.062.457,55
Banco do Nordeste do Brasil (BNB)	20.806.926,79	149.965.889,50	170.772.816,29
Banco Nacional de Desenvolvimento Social (BNDES)	376.756.321,89	1.769.268.091,72	2.146.024.413,61
Total	904.025.121,06	7.276.759.368,82	8.180.784.489,88

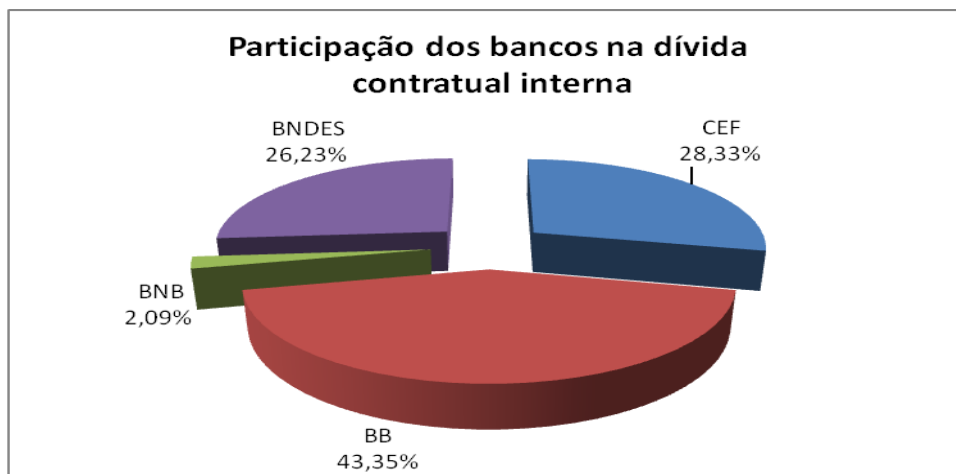
Fonte: e-Fisco 2016 (contas contábeis 2.1.2.11.01.03, 2.1.2.51.01.03, 2.2.2.11.01.01 e 2.2.2.13.01.01).

* Desde 2015, a Contabilidade estadual passou a classificar como credor o Ministério da Fazenda no que tange a dívidas contratuais historicamente atribuídas ao Banco do Brasil e à Caixa Econômica Federal.

Comparativamente ao exercício anterior, houve uma redução de 1,95% no saldo total da dívida contratual interna, em valores nominais. Quando é adicionado o fator “inflação” do período, tem-se que a redução efetiva foi de 7,75%. A participação entre os credores passou a ter a seguinte composição:



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



Fonte: e-Fisco 2016 (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 credoras do estado de Pernambuco, sendo que, desses, o Banco do Nordeste do Brasil tem participação de apenas 2,09%, enquanto que os 97,91% 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 (43,35%), sendo que praticamente toda a dívida junto a essa instituição (R\$ 3,33 bilhões, de um total de R\$ 3,55 bilhões) se resume ao contrato de refinanciamento de dívidas públicas mobiliárias estaduais no âmbito do PAF²⁴, amparado pela Lei Federal 9.496/1997, que no e-Fisco a partir de 2014 foi individualizado como contrato de conta-corrente “42” (correspondente ao código 1277, no formato do e-Fisco anterior). Esse contrato representava, sozinho, 40,66% da Dívida contratual interna e 23,02% de toda a dívida contratual do estado ao final de 2016.

Os contratos vigentes ante a Caixa Econômica Federal (R\$ 2,32 bilhões, equivalente a 28,33% da dívida interna contratual), 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 2016), 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.

Ao final de 2016, o contrato de financiamento celebrado pelo estado dotado de saldo mais representativo ante a Caixa Econômica Federal ainda se apresentava agregado a outros 26 contratos, de modo que a informação do saldo acumulado desse empréstimo era acessível somente por meio de ofício à Secretaria da fazenda estadual. Esse contrato (Proinvest Finisa²⁵) tinha saldo histórico superior a R\$ 800 milhões, voltando a ser

²⁴ 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.

²⁵ O contrato Proinvest Finisa era, até 2013, individualizado contabilmente no e-Fisco sob o código 2842, tendo sido agregado a outros 26 contratos da CEF e, dessa forma, reenumerado todo o grupo de contratos sob o código 13.



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

ilustrado de forma individualizada a partir de 2017, conforme será pormenorizado mais adiante.

Outra parte também significativa do valor devido à CEF é remanescente da operação de recompra de ações da COMPESA ocorrida em 2009, cujo saldo devedor ao final de 2016 remonta a 341 milhões (contrato registrado sob o nº 2745 no e-Fisco até 2013).

Em relação aos contratos cujo credor é o BNDES (R\$ 2,15 bilhões) tem-se que esses representaram, ao final de 2016, 26,23% da dívida contratual interna. São apenas nove contratos avençados com o BNDES. 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\$ 170,8 milhões; 2,09% da dívida contratual interna) dizem respeito aos Programas de Desenvolvimento do Turismo (Prodetur I e II).

Perda de informações após agrupamento de contratos na Contabilidade

A informação relativa à composição da dívida permaneceu em 2016 com algumas restrições advindas do agrupamento de contratos ocorrida em 2014, parte das informações relevantes da dívida pertinente a alguns contratos relevantes somente pode ser obtida por ofício.

O agrupamento citado teve por objetivo reduzir rotinas operacionais. No entanto, observou critério pouco racional (a data de vencimento das parcelas de amortização) quando deveria privilegiar a materialidade dos valores devidos (de modo a deixar com visualização individual contratos de grande materialidade econômica).

Necessário contextualizar, de forma simplificada. Anteriormente ao agrupamento (ocorrido em 01/01/2014), o elemento individualizador existente no e-Fisco para a conta contábil 2.2.2.11.01.01 (Passivo, portanto) era o próprio contrato de financiamento, independentemente de materialidade ou qualquer outro critério. Esse elemento individualizador do e-Fisco é denominado pelo sistema como “conta corrente”²⁶. Após o agrupamento, esse elemento individualizador passou a ser o de “grupo de contratos”.

Ocorre que o critério utilizado pelo estado foi o de seguir o modelo de cobrança pelas instituições financeiras. E, nesse critério, a data de vencimento de amortizações terminou sendo privilegiada em detrimento à materialidade do contrato.

Exemplo prático: a Caixa Econômica Federal opta por enviar para os estados um único boleto para todas as parcelas de amortização previstas para uma única data. Assim, o fato de o contrato Proinvest Finisa (2842), de valor devedor pelo estado da ordem de R\$ 800 milhões, ter data de vencimento dia 15 de cada mês, suas amortizações mensais

²⁶ 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

eram cobradas no mesmo boleto junto às de outros 26 contratos inseridos no Programa Saneamento para Todos, os quais possuem a mesma data de vencimento, mas cujo objeto e relevância são destoantes daquele primeiro. Dado o critério de agrupamento arbitrado pela SEFAZ em 01/01/2014, ficaram todos esses 27 contratos (de objeto e relevância bastante divergentes) reunidos num mesmo conta corrente. Por outro lado, o contrato celebrado pelo estado ante a mesma CEF, em meio ao PROMOFAZ (que em 2016 ainda possuía saldo devedor), por ter data de vencimento dia 01 de cada mês e boleto expedido individualmente pela CEF, culminou ganhando um conta corrente exclusivo. O resultado prático desse agrupamento “conforme a cobrança praticada pela instituição financeira” pode ser visualizado abaixo:

Contrato	CC até 2013	CC a partir 2014	Saldo Acumulado			
			2013	2014	2015	2016
Promofaz	1252	1	15.671.633,60	7.580.664,27	11.279.788,16	3.141.371,21
Recompra ações COMPESA	2745	12	416.456.595,01	359.289.811,35	365.785.491,05	341.654.926,04
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	1.084.280.156,37

Fonte: e-Fisco 2013 a 2016.

O mesmo critério de agrupamento de contratos também foi efetuado para contratos celebrados perante o 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, sendo certo que pelo menos cinco dos nove contratos mantidos junto ao BNDES em 31/12/2016 tinham saldo superior a R\$ 100 milhões.

Diante da perda de informações mencionada acima, este Tribunal recentemente exarou o Acórdão TCE nº 1378/2016, no âmbito da prestação de contas 2014 da UG 290301 (processo 15100207-1), no qual expediu as seguintes recomendações:

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

Deve-se ressaltar que o referido Acórdão só teve publicação em 13/12/2016, não tendo havido tempo hábil, por conseguinte, para a adoção das recomendações expedidas ainda antes do encerramento contábil de 2016. Todavia, verificamos que tais recomendações **já foram adotadas na sua inteira extensão já a partir do início do exercício de 2017 (data contábil de 01/01/2017)**, com a criação de contas correntes para os contratos do BNDES, BNB e aqueles de maior relevância junto a CEF.

Com a adoção das recomendações acima, o ganho de produtividade mencionado pelo estado deixará de ser de 90% e passará a ser de 70% (percentuais aproximados) quando comparado ao volume de liquidações contabilizadas até o e-Fisco



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

2013. No entanto, as perdas de informações específicas passarão a ser significativamente 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), as contas de 2016 não apresentam evento de restrição 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 2016, dezesseis contratos compunham a Dívida Fundada Contratual Externa, tendo sido verificada a amortização integral de dois deles: o contrato BID 866/OC, celebrado no exercício de 1992, e o contrato BIRD 4625 Prometrópole 4690, avençado em 2003. Nenhum novo contrato foi adicionado, de modo que ao final de 2016 o número de contratos foi reduzido para quatorze.

O total devido pelo Estado de Pernambuco (administração direta ou indireta dependente do Tesouro) ao longo de 2016 foi reduzido de R\$ 7,41 bilhões para R\$ 6,27 bilhões (redução de 15,4%), fruto predominantemente de variações cambiais positivas havidas no período.

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

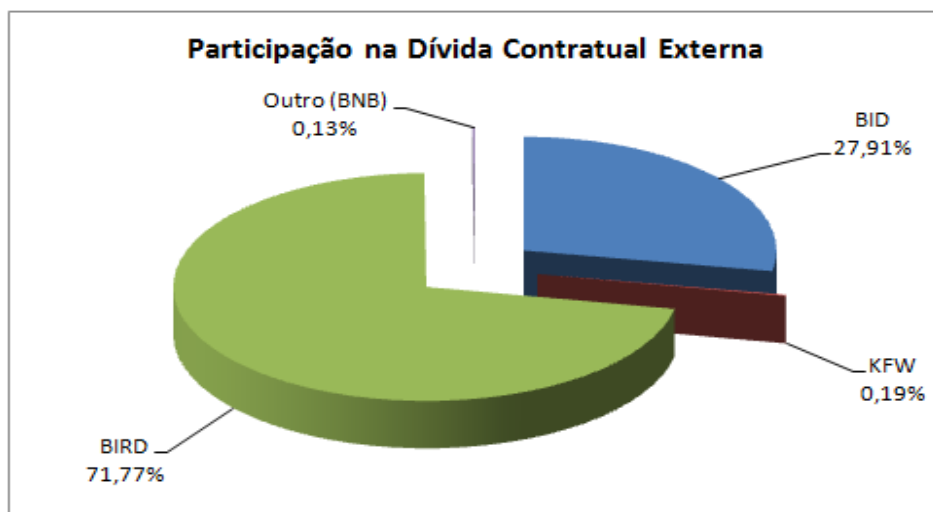
Em R\$

Credor	Valor por Credor	Participação %	
		Sobre a Dívida Fundada Contratual Externa	Sobre a Dívida Fundada Total
BID	1.821.892.441,22	29,064%	12,609%
BIRD	4.426.535.806,07	70,615%	30,635%
KFW	10.285.023,61	0,164%	0,071%
Outro (BNB)	9.875.469,27	0,158%	0,068%
Total	6.268.588.740,17	100,00%	43,383%

Fonte: e-Fisco 2016 (contas 2.2.2.2.1.01.01 + 2.1.2.21.01.03 + 2.1.2.61.01.03).



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



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 ainda da transposição de saldos ocorrida ainda por ocasião da transição contábil (início de 2014), representando lançamento de juros devidos a pagar. Logo, deve aquele saldo ser examinado pelo setor da Dívida e se validado na essência²⁷ e no credor (BNB), transposto para a conta do Passivo destinada a credores internos.

Em valores relativos, a redução da dívida contratual externa foi distribuída entre BID e BIRD, tendo sido verificados reduções respectivas de 11,88% e de 16,75% 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, R\$ 695 milhões em 2014, R\$ 419 milhões em 2015 e R\$ 321,85 milhões em 2016.

Dentre os quatorze contratos de origem externa mantidos pelo estado, três deles correspondem a 75,49% do total devido, como a seguir descrito:

Em R\$

Financiador	Contrato no e-Fisco ²⁸	Objeto	Saldo devedor (em 01/01/2015)
BIRD	35 (antigo2830)	Development Policy Loan (DPL I)	1,63 bilhão
	37 (antigo2852)	Development Policy Loan (DPL II)	1,80 bilhão
BID	70 (antigo2854)	PROCONFINS PE	1,30 bilhão
Subtotal			4,73 bilhões
Outros (11)			1,54 bilhão
Total			6,27 bilhões

Fonte: e-Fisco 2016 (conta contábil 2.2.2.21.01.01 + 2.1.2. 2.1.01.03 + 2.1.2.61.01.03).

²⁷ 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.

²⁸ 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

Deve-se registrar que os três contratos acima (que são os mais relevantes entre os 14 contratos vigentes) são contratos de formalização ocorrida entre os anos de 2012 e 2014, que ainda permaneceram em prazo de carência durante o ano de 2016. Ao término de tais prazos de carência (que ocorrerá entre 2017 e 2018), terão início os prazos de amortização, os quais oscilam entre 20 anos (BID Proconfins) e 25 anos (BIRD).

Além das instituições BID (junto ao qual mantinha 6 contratos) e BIRD (7 contratos), o Estado de Pernambuco ainda manteve vigente em 2016, contrato de financiamento junto à instituição financeira KFW - Kreditanstalt für Wiederaufbau (contrato celebrado em 1997), cujo saldo devedor era de R\$ 10,28 milhões ao final de 2016.

4.3.2.2 Movimentação ao longo de 2016

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 31/12/2015	Movimentações em 2016			Saldo em 31/12/2016
		Captações	Amortizações	Atualizações Monetárias, Variações Cambiais e Outros Ajustes	
Contratual	15.751.874.022,65	321.858.809,25	799.604.822,82	824.754.779,03	14.449.373.230,05
Interna (LP + CP)*	8.343.415.042,12	111.800.493,06	662.207.596,41	-387.776.551,11	8.180.784.489,88
Externa (LP + CP)*	7.408.458.980,53	210.058.316,19	137.397.226,41	1.212.531.330,14	6.268.588.740,17

Fonte: e-Fisco 2015 e 2016. Saldos iniciais e finais extraídos da posição final 2015 e 2016 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. Desconsideradas parcelas que se revelaram pertencer à dívida não contratual.

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

Como se vê, houve em 2016 um volume maior de amortizações do que novas captações financeiras, o que contribui para a redução da dívida. Todavia, o maior efeito redutor adveio das variações cambiais positivas verificadas no exercício, fruto da redução da cotação do dólar americano frente ao Real entre 01/01/2016 e 31/12/2016. Tais variações cambiais, vistas isoladamente, reduziram o valor da dívida em R\$ 1,21 bilhão no exercício. Por sua vez, houve juros e atualizações monetárias (negativas) incorridos pelo estado no que tange à sua dívida ante credores nacionais no total de R\$ 387,87 milhões. A redução do “estoque” da dívida contratual ao longo do exercício de 2016 (8,17%, a valores nominais) foi, então, produto principalmente da recuperação parcial do Real em 2016 após a forte desvalorização cambial dessa moeda em relação ao dólar americano ocorrida em 2015.

O volume de amortizações do período (que diminuem a dívida) alcançou R\$ 799,6 milhões, sendo praticamente o mesmo volume amortizado em 2015 (quando foram amortizados R\$ 787,2 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



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

de carência até 2017 e 2018, a tendência é que esse valor ultrapasse a ordem de R\$ 1 bilhão anuais quando expirarem esses prazos de carência.

Feita essa visualização preliminar, interessante pormenorizar os fatos que interferiram na evolução da Dívida em 2016. 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 2016 totalizaram **R\$ 321.858.809,25** (trezentos e vinte e um milhões, oitocentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e nove reais e vinte e cinco centavos), valor que representou um decréscimo de 23,26% em relação ao volume captado em 2015, quando considerado o total de contratos vigentes (credores internos ou externos). As captações baseadas em contratos **internos** somaram em 2016 R\$ 111.800.493,06 (valor 46,5% inferior ao verificado em 2015) enquanto que aquelas junto ao BID ou ao BIRD (**externas**) totalizaram **R\$ 210.058.316,19**, em volume praticamente equivalente ao que havia sido obtido em 2015.

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

Captações de Recursos (receitas de operações de créditos) em 2016

Em R\$			
ORIGEM	AGENTE FINANCIADOR	VALOR	%
Externa	BID	118.673.587,13	36,87%
	BIRD	91.384.729,06	28,39%
	Total de captações externas	210.058.316,19	65,26%
Interna	CEF	55.586.155,31	17,27%
	BNDES	56.214.337,75	17,47%
	Total de captações internas	111.800.493,06	34,74%
TOTAL		321.858.809,25	100,00%

Fonte: e-Fisco 2016 (conta contábil 6.2.1.21.00.00, com filtros nos contas correntes "21190000", 21149900 e 21239900).

Vê-se que em 2016 as captações financeiras foram distribuídas entre quatro instituições financeiras, sendo no conjunto as mais expressivas junto ao BIRD e ao BID. Quando visto isoladamente (por contrato), cinco deles concentraram 76,31% do total das maiores captações obtidas, conforme abaixo é ilustrado:

Maiores Captações financeiras, por contrato de financiamento, em 2016

Em R\$			
Contrato (*)	Instituição	Objeto	Captações em 2016
4305	BNDES	Prog. BNDES Estados III (subcrédito B)	42.000.000,00
2759	CEF	Contrato Programa Frágoso II - OLINDA/PE	14.620.997,33
Outros			55.179.495,73
Subtotal (captações internas)			111.800.493,06



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

Contrato (*)	Instituição	Objeto	Captações em 2016
2749	BIRD	Sustentabilidade Hídrica (BIRD 7778)	80.576.555,90
2757	BID	Prodetur Nacional BID 2409 OC	47.977.229,57
2853	BID	Bacia do Ipojuca (BID 2901)	60.440.900,00
Outros			21.063.630,72
Subtotal (captações externas)			210.058.316,19
			Total
			321.858.809,25

Fonte: e-Fisco 2016 (conta contábil 6.2.1.21.00.00, com filtro nos contas correntes 21149900 e 21239900).

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

Os 23,69% restantes foram apropriados em razão de outros 27 contratos vigentes no exercício.

O e-Fisco registra ainda que as captações de recursos por operações de crédito no exercício de 2016 foram reconhecidas contabilmente por seis Unidades Gestoras do Estado, sendo a parcela mais expressiva, de R\$ 252,06 milhões (78,31% 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) e 500201 (Secretaria de Habitação) contabilizaram os demais 21,69% dos recursos obtidos em operações de créditos.

O volume de operações de crédito no exercício (R\$ 321,86 milhões) representou montante equivalente a 1,6% da Receita Corrente Líquida auferida pelo estado em 2016, 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 1,6%, 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 contratual²⁹ efetuadas no exercício de 2016 totalizaram **R\$ 799.604.822,82** (setecentos e noventa e nove milhões, seiscentos e quatro mil, oitocentos e vinte e dois reais e oitenta e dois centavos), sendo esse valor 1,57% superior aos R\$ 787,18 milhões amortizados em 2015. Daquele total, a parcela de **R\$ 662.207.596,41** foi referente às amortizações da dívida interna e **R\$ 137.397.226,41** às da dívida externa. As amortizações da Dívida Interna foram efetuadas predominantemente (93,03%) pela UG 290301 (Encargos Gerais do Estado – Recursos sob supervisão da SEFAZ), sendo o restante efetuado pelas UGs 420201 (IRH) e 420801 (PERPART) nos percentuais respectivos de 1,49% e 5,48%. Já com relação às amortizações da dívida externa, 100% delas foram efetuadas pela UG 290301 (DAFE- SEFAZ).

²⁹ 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\$ 807.197.397,07, mas parte desse total (R\$ 7.592.574,25) 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 2016.



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\$ 137,4 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 doze 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 onze 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 2016 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 2016

				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	354.675.992,16
13	Diversos (27)	CEF	Diversos (Proinvest Finisa + 26 outros)	95.972.685,04
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)	64.938.162,08
71	1586	CEF	Dívida Imobiliária Vencida - Remanescente da extinta COHAB	42.781.638,09
03	Diversas (62)	CEF	Diversos (62 contratos)	31.510.385,30
12	2745	CEF	Contrato de recompra das ações da COMPESA	31.181.726,81
17	2354	BNB	PRODETUR II	14.411.180,62
73	2760	BB	Dívida imobiliária vincenda IRH Lei 8727	11.908.741,05
01	1252	CEF	PROMOFAZ	6.900.002,88
16	2062 + 1226	BNB	PRODETUR I	6.888.357,32
72	1584	CEF	Dívida imobiliária PONTE DO MADURO extinta COHAB	1.038.725,06
Total				662.207.596,41

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 0,86% acima do valor amortizado em 2015 para instituições financeiras nacionais, cumprindo o cronograma de pagamentos previsto para os financiamentos vigentes.

Perceba-se que o agrupamento de contratos promovido pelo estado no início de 2014 trouxe dificuldades na visualização de informações específicas de alguns contratos, 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\$ 354,67 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”). Essas deficiências, verificadas ao longo dos exercícios de 2014 e 2016 não mais existirão a partir do exercício de 2017, após as



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

alterações efetuadas pelo estado por força do Acórdão TCE nº 1378/2016, comentado anteriormente nesse capítulo.

As amortizações de valores junto ao BNDES, no total de R\$ 354,67 milhões, superaram as efetuadas junto à Caixa Econômica Federal (R\$ 209,38 milhões), Banco do Brasil (R\$ 76,85 milhões) e BNB (R\$ 21,23 milhões).

Já com relação às amortizações referentes à dívida externa, destacaram-se as seguintes amortizações no exercício:

Amortizações da dívida contratual externa (por contrato de financiamento) em 2016

Em R\$

Contrato(*)	Instituição	Referência	Amortizações em 2016
29 / 2746	BIRD	BIRD 7711 Educação e Gestão SUAPE	52.752.832,51
31 / 1961	BIRD	BIRD PROMETRÓPOLE - Nº 4690 - BR - Contrato de 23/07/03 - Lei 12.188/02	15.899.900,00
32 / 2213	BIRD	BIRD EDUCAÇÃO - Nº 4754 - BR - Contrato de 27/06/05 - Lei 12.732/04	9.089.949,61
27 / 1769	BIRD	BIRD PRORURAL II - Nº 4625 - BR - Contrato de 23/07/03 - Lei 11.911/00	10.471.405,85
28 / 2468	BIRD	BIRD - Contrato 4625-1 - BR - PRORURAL II 2ª ETAPA	8.133.901,61
33 / 2749	BIRD	BIRD 7778 - SUSTENTABILIDADE HÍDRICA	6.702.166,67
26 / 2757	BID	BID - PRODETUR NACIONAL(BID 2409)	7.416.549,73
39 / 1845	BID	BID PROMATA - Contrato de 05/06/02 - Lei 12.050/01	17.560.979,30
25 / 1098	BID	BID EMPRÉSTIMO 866/OC - CONTRATO DE 06/02/92 - LEI 10.615/91	4.838.041,02
30 / 2750	BID	BID 2151 - PROFISCO	3.026.406,12
34 / 2147	BID	BID 2147 - APL	323.626,29
40 / 1370	KFW	KFW - CONTRATO de 29/07/97 - LEI R.S.F 51/95	1.181.467,70
Total			137.397.226,41

Fonte: e-Fisco, conta contábil 6.2.2.13.03.00, com filtro no conta corrente 46907102. **Nota:** (*) número novo/antigo do contrato de registro no e-Fisco quando da transição contábil.

As amortizações da Dívida Contratual externa efetuadas em 2016 foram superiores ao volume amortizado em 2015 em 15,2%, dando sequência à curva crescente no volume de amortizações à dívida contratual externa iniciada em 2013. Essa elevação será acentuada a partir de 2017 em face 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. Para ilustrar, segue quadro informativo contendo resumo das primeiras amortizações previstas para os referidos contratos:

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

Fonte: Contratos de financiamento BIRD 8142 e 8282 e BID 3039.



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

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\$ 200 milhões, em valores atuais) em relação ao que despense na atualidade.

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) são reconhecidos pela Contabilidade patrimonial do estado nas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e objetivam que o ente governamental espelhe a correta mensuração do “estoque” da dívida na data do fechamento do balanço. Esses lançamentos não se confundem com os juros e encargos pagos no exercício, para os quais o estado procede ao empenho, liquidação e pagamento respectivos segundo as classificações orçamentárias 3.2.90.21.00 ou 3.2.90.22.00, e seus respectivos registros na contabilidade orçamentária (conta 6.2.2.13.03.00, dentre outras).

Como visto no quadro, o estado reconheceu como juros e encargos incorridos no exercício (a pagar) o montante de R\$ 387.776.551,11, incidentes sobre contratos de financiamentos internos.

Por sua vez, os pagamentos aos credores suportados nas referidas classificações orçamentárias em 2016 totalizaram o montante de R\$ 514.055.792,88, sendo 80,09% referentes à dívida interna e os 19,91% restante referentes à dívida externa. O quadro a seguir discrimina esses pagamentos.

Juros e Encargos da Dívida Contratual Pagos em 2016

Em R\$		
Discriminação	Total	%
Juros Internos	386.914.107,00	75,27%
Juros Externos	97.716.946,92	19,01%
Outros Encargos Internos	24.785.629,49	4,82%
Outros Encargos Externos	4.639.109,47	0,90%
Total	514.055.792,88	100%

Fonte: e-Fisco 2016; conta 6.2.2.13.03.00, com filtros em 32902101, 32902102, 32902201 e 32902202. Parte dos lançamentos da natureza “32902101” pertinem a dívida não contratual, não estando inseridos no quadro acima.

O total acima (de R\$ 514,06 milhões) comportou um decréscimo de 18% 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\$ 514,06 milhões) juntas àquelas empenhadas face a amortizações



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

(R\$ 799,60 milhões) resultaram num total de R\$ 1,31 bilhão, os quais perfizeram 6,3% da RCL do estado ao final de 2016. 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 2016 dentro dos limites estabelecidos pelo Senado Federal.

Conclusão do estudo da dívida

Verificado o comportamento da dívida contratual do estado em 2016, bem como seus principais fatos patrimoniais e financeiros incidentes sobre esta no exercício, observou-se que o estado cumpriu os principais limites impostos pela lei de responsabilidade federal e pela Resolução 43/2001 do Senado Federal.

O ano de 2016 foi marcado pelo recuo do valor total da dívida contratual do estado em razão da continuidade do processo de redução do volume de novas captações financeiras e sobretudo do refreamento, ao menos parcial, no exercício, da significativa desvalorização cambial do Real brasileiro frente ao dólar americano havida em 2015.

Esse último fator espelha a maior dependência estadual à cotação da moeda americana, na atualidade, em comparação com a situação verificada até o término do exercício de 2010. Tal alteração, como visto, decorreu dos expressivos volumes financeiros obtidos junto ao BID e ao BIRD entre 2011 e 2014, as quais modificaram substancialmente a composição da dívida estadual. Como em 2016 as variações cambiais foram positivas, fruto da valorização do Real frente ao dólar americano em 15,39%, esse fator culminou desconstituindo parte das variações cambiais negativas verificadas no ano de 2015 (quando houve desvalorização do Real em 32,87%).

De fato, o estado passou a sujeitar-se em maior escala às oscilações da cotação da moeda norte-americana ao elevar a sua dívida contratual externa de R\$ 545 milhões ao final de 2011 para cerca de R\$ 4,99 bilhões ao final de 2014. A significativa captação de recursos nesse intervalo junto ao BID e ao BIRD elevou a participação desse componente de 8,68% (em 2011) para 33,2% da dívida total nesse período. Com a desvalorização do Real havida em 2015, a dívida contratual externa passou a representar 47,03% ao final daquele exercício. Por fim, com a recuperação parcial havida da moeda em 2016, a participação da dívida contratual externa frente ao todo recuou para 43,38%.

Também no mesmo período de 2011 a 2014 ocorreram expressivas captações internas, sobretudo junto ao BNDES. Quanto a essas captações internas, não se aplicam variações cambiais, mas sim o efeito de juros pactuados pelas respectivas instituições financeiras financiadoras.

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. Atualmente, o estado ainda busca incrementar sua receita corrente líquida com os investimentos em infraestrutura efetuados no período referido, para dar suporte ao crescimento das amortizações devidas pelo estado a partir de 2017/2018.



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

Note-se que 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, próximo ao limite máximo de captação anual sem, todavia, obter êxito no incremento efetivo de arrecadação.

Necessário, portanto, que o estado mantenha o gerenciamento de recursos de terceiros nos próximos exercícios, no sentido de não alavancar de forma acelerada o seu índice de comprometimento da RCL estadual pela sua dívida contratual, diante do crescimento verificado desse percentual entre 2011 e 2015.

4.3.3 Saldo do Passivo previdenciário quantificado a menor pelo estado

O Balanço Patrimonial de 2016 manteve a prática iniciada no exercício de 2014 de evidenciar inadequadamente 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\$ 8,987 bilhões em 31/12/2016 quando, em paralelo, tem quantificado, em trabalho atuarial, que o valor dessa obrigação previdenciária alcança o valor bastante superior de R\$ 193,7 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. No balanço, esse subgrupo está mensurado em R\$ 9,123 bilhões. A visualização deste total no balancete de 31/12/2016 (Doc. 27) é pormenorizada conforme quadro a seguir:

Quadro 4.3.3.a – Detalhamento do grupo 2.2.7 (Provisões a Longo Prazo)

Denominação	Conta(s) Contábil (eis)	Valor (em R\$)
Provisões matemáticas previdenciárias	2.2.7.2.x.xx.xx	0,00
Provisões previdenciárias patrimoniais	2.2.7.9.1.70.01	8.987.545.834,67
Provisões para licença-prêmio	2.2.7.9.1.01.04	38.025.371,24
Riscos trabalhistas	2.2.7.1.x.xx.xx	9.739.783,70
Riscos Fiscais	2.2.7.3.x.xx.xx	31.542.881,59
Riscos Cíveis	2.2.7.4.x.xx.xx	43.156.587,49
Outras	2.2.7.9.1.9x.xx	13.451.310,15
Total		9.123.461.768,84

Fonte: e-Fisco; balancete de verificação consolidado dez/2016 (Doc. 27) contas 2.2.7.X.X.XX.XX.



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

São as duas primeiras linhas que merecem as observações desse subgrupo de despesa.

Na prática, a segunda linha almeja substituir a função da primeira em espelhar a dívida previdenciária do estado. No entanto, o valor ali registrado é reconhecida e significativamente aquém ao que deveria ser reconhecido, bem como o método para a sua mensuração indevido.

A primeira linha (provisões matemáticas previdenciárias), embora dotada de saldo zero, resulta da soma aritmética de várias contas, algumas com saldos positivos e outras negativas, cuja composição é visualizada no quadro 4.3.3.b mais adiante trazido. Essa provisão matemática previdenciária é a que teria a função de espelhar o passivo atuarial do estado.

Para a compreensão do termo “passivo atuarial”, necessário sempre contextualizá-lo e estender o entendimento de outra nomenclatura bastante utilizada na área, denominada como “déficit atuarial”.

O Passivo Atuarial corresponde à diferença (negativa) entre os Compromissos Previdenciários Futuros e as Receitas Esperadas no mesmo período. É, portanto, encontro de contas, feito de início extracontabilmente, entre receitas e despesas previstas no futuro. Já o déficit atuarial é obtido quando esse passivo atuarial supera o valor dos ativos atuariais garantidores já disponíveis no presente (bens e direitos disponíveis à garantia do regime previdenciário).

Para que a contabilidade espelhe esse fato de forma transparente só há duas opções aritméticas: informar os ativos atuariais garantidores e o passivo atuarial nas colunas do Ativo e do Passivo, respectivamente, ou, alternativamente, informar apenas a diferença entre esses dois totais no Ativo ou no Passivo conforme o resultado apurado. Quando negativa, tal diferença é denominada como déficit atuarial, devendo, por isso, ser levada a registro no Passivo.

Na hipótese particular de inexistirem ativos garantidores disponíveis, o passivo atuarial culmina sendo o próprio déficit atuarial. O FUNAFIN estadual vem se enquadrando nessa situação há vários exercícios (ausência de ativos garantidores).

Dito isto, voltemos à forma de contabilização adotada pelo estado para o seu componente previdenciário, como a seguir é pormenorizado.

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

Até o exercício de 2013 o passivo atuarial do estado era informado no seu balanço patrimonial, conforme 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 a uma taxa de desconto



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

anual de 6%. 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 ou em eventuais deslocamentos de idade mínima de aposentadoria por reforma nas regras.

Desde 2014, foi efetuada uma modificação na forma de cálculo desse passivo (deixando de aplicar taxa de rentabilidade aos valores futuros devidos quando estes não se mostrarem incorporados), fato que promoveu uma reavaliação abrupta, fazendo com que o estado passasse a considerar o seu passivo atuarial em um patamar bastante superior, que elevou ali a consideração do passivo atuarial dos R\$ 44,06 bilhões para a 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 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).



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

Logo, o passivo atuarial do estado continuou sendo regularmente reavaliado anualmente, mas deixou de ser contemplado no seu balanço patrimonial a partir de 2014. O estado assim optou ao constituir 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 31/12/2016 demonstra aritmeticamente como o valor do passivo atuarial culmina não sendo reproduzido no Balanço Patrimonial.

Quadro 4.3.3.b – Posição final de balancete de dezembro/2016 das contas do grupo 2.2.7 (Provisões a Longo Prazo)

Conta		Saldo em 31/12/2016 (D/C)
2.2.7.2.1.01.01	Aposentadoria / Pensões / Outros benefícios Concedidos do Plano Financeiro do RPPS	80.402.701.803,43 (C)
2.2.7.2.1.01.03	(Contribuições do Inativo para o Plano Financeiro do RPPS)	-1.663.354.450,84 (D)
2.2.7.2.1.01.04	(Contribuições do Pensionista para o Plano Financeiro do RPPS)	-763.871.101,45 (D)
2.2.7.2.1.01.07	(Cobertura Para Insuficiência Financeira do Plano Financeiro do RPPS)	-77.975.476.251,14 (D)
2.2.7.2.1.02.01	Aposentadoria / Pensões / Outros benefícios A Conceder do Plano Financeiro do RPPS	152.479.795.327,73 (C)
2.2.7.2.1.02.02	(Contribuições do Ente para o Plano Financeiro do RPPS)	-19.572.955.480,16 (D)
2.2.7.2.1.02.03	(Contribuições do Ativo para o Plano Financeiro do RPPS)	-14.840.551.722,47 (D)
2.2.7.2.1.02.04	(Compensação Previdenciária do Plano Financeiro do RPPS)	-2.355.583.547,35 (D)
2.2.7.2.1.02.06	(Cobertura Para Insuficiência Financeira do Plano Financeiro do RPPS)	-115.710.704.577,75 (D)

Fonte: e-Fisco; Balancete de Verificação consolidado dez/2016 (Doc. 27); saldo final

Os valores de R\$ 115.710.704.577,75 e R\$ 77.975.476.251,14, cuja soma de fato representa o passivo atuarial do estado, “fecham” a conta, produzindo um resultante zero para as contas do subgrupo 2.2.7. Por tal razão, a linha “Provisões matemáticas previdenciárias” trazidas no quadro 4.3.3.a tem saldo zero.

Somente através do balancete contábil de dezembro/2016 (Doc. 27), portanto, é que é possível verificar que o passivo atuarial estava avaliado no final do exercício em R\$ 193.686.180.828,89 (resultante da soma de R\$ 115.710.704.577,75 e R\$ 77.975.476.251,14 acima).



Necessidade de evidenciação do passivo atuarial em Balanço patrimonial do estado

Não foi identificada motivação consistente para que a provisão matemática previdenciária fosse oculta do balanço patrimonial estadual por força de conta redutora.

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 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.br/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”.

Outro não deveria 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.

De fato, se houvesse autorização para que o passivo atuarial fosse bloqueado integralmente por força de 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, vista a obrigação econômica nele contemplada, deve compor o seu balanço patrimonial.

O procedimento de deixar de informar em balanço patrimonial o passivo atuarial 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 da mudança efetivada pela Portaria MPS nº 21, de 16/01/2013, que passou a desautorizar a adoção de taxa de desconto de 6% ao ano, e pelo fato de a União também deixar de incluir o passivo atuarial em seu Balanço Patrimonial.

Criação de solução alternativa: a provisão previdenciária patrimonial

Desde o final de 2015, em paralelo à exposição do seu passivo atuarial em saldo zero no balanço patrimonial, o estado entendeu que deveria ilustrar um valor alternativo que tentasse caracterizar esse passivo, criando outra provisão de nome



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

“previdenciária patrimonial”. Ao final de 2016, essa conta contemplava o valor de R\$ 8.987.545.834,67, abaixo demonstrado:

Conta		Saldo em 31/12/2016 (D/C)	
2.2.7.9.1.70.01	Provisão para contribuições previdenciárias do estado		8.987.545.834,67 (C)

Fonte: e-Fisco; Balancete de Verificação consolidado dez/2016 (Doc. 27); saldo final

Ou seja, ao término de 2016, o estado demonstra um valor de obrigação previdenciária em seu balanço, embora em montante bastante inferior ao cálculo atuarial, com base, como será visto adiante, 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 por “um valor aproximado, atualizado, dos valores recolhidos por cerca de 85 mil servidores da administração direta desde a data de sua admissão”³⁰. Diz-se que esse raciocínio é apenas financeiro, porque o total calculado pelo estado espelha um valor aproximado atualizado que seus servidores em atividade teriam desembolsado ante o plano de previdência durante a vida funcional. Sabe-se, todavia, que contabilmente não é esse o número que o estado deve ilustrar em seu balanço, pois um plano de previdência não considera como “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, com data-base histórica de 31/12/2015:

- a) Quanto, em reais (R\$), o servidor em atividade recolheu ao FUNAFIN na competência dez/2015;
- b) Quantos meses esse servidor contava desde a data de admissão (excluídas as competências de 13º Salário) até aquele mês (dez/2015);
- c) Multiplicou “a” por “b” acima, obtendo a contribuição aproximada atualizada do servidor;
- d) Somou os resultados obtidos para 85 mil servidores definidos no exame.

Resumindo: tendo chegado a um valor individual (por servidor), o estado somou esses valores (de cerca de 85 mil servidores das secretarias do estado), obtendo o total de R\$ 8.977.051.115,54 (R\$ 8,97 bilhões) com data-base de 31/12/2015. Ao final do exercício de 2016 sob exame, o estado apenas procedeu a lançamento de ajuste no valor de R\$ 10,49 milhões (que corresponde a 0,117%), perfazendo os R\$ 8.987.545.834,67 indicado no quadro anterior.

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.

³⁰ 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

Sem enfrentar ainda a inadequação do raciocínio financeiro para um item de natureza atuarial, diga-se que o cálculo acima peca por alguns detalhes:

- a) não foram consideradas no cálculo as contribuições patronais;
- b) não foram considerados os recolhimentos incidentes sobre os 13º salários;
- c) não foram incluídos os servidores das fundações e autarquias no levantamento, tampouco dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário (TCE e MPPE também forma desconsiderados).

De fato, se fosse privilegiado um cálculo financeiro apenas o estado deveria acrescentar as parcelas desconsideradas no cálculo, o que seguramente faria esse quantum calculado financeiramente apenas saltar de R\$ 8,98 bilhões para mais de R\$ 40 bilhões. Considere-se para isso a alíquota patronal, que é duas vezes superior à do servidor, as contribuições incidentes sobre o 13º salário e o peso adicional dos valores contribuídos por cerca de 15 mil servidores, entre fundações, autarquias e órgãos dos Poderes externos ao Executivo.

Essas parcelas faltantes acima teriam relevância caso o cálculo tivesse natureza financeira típica de um empréstimo. Todavia, se perdem diante do principal aspecto a ser considerado: o de que o valor do passivo atuarial de um regime de repartição simples (como é o FUNAFIN) não é mensurável pela soma desses valores individuais vertida a ele pela massa de servidores; mas sim pela estimativa de obrigações financeiras do plano de previdência num tempo futuro.

Vários exercícios desqualificam a adoção de metodologia financeira (tal como um “empréstimo”) ao item atuarial. De início, imaginemos que ecloda uma reforma previdenciária que eleve em vários anos a idade mínima de aposentadoria, inclusive para servidores já inscritos. Tal situação inquestionavelmente altera para menor o valor devido pelo instituto de previdência. Todavia, o cálculo efetuado pelo estado com base apenas no histórico financeiro de contribuições vindas do servidor se revela insensível a uma mudança como essa suposta na legislação, deixando o valor contábil inalterado na sua essência.

Outra situação, mesmo afastada da hipótese de reforma previdenciária: imaginemos dois servidores que ingressaram numa mesma secretaria estadual na mesma data, tenham idêntica remuneração e, por isso, tenham contribuído com o mesmo valor por décadas até a atualidade. O fato de um deles ter três dependentes vivos (cônjuge e dois filhos) e o outro nenhum dependente não irá afetar o cálculo, se privilegiada a forma como é efetuada pelo estado. Todavia, é nítido que o primeiro impõe uma expectativa de custo previdenciário maior ao estado do que o segundo, considerada a expectativa de pensão por morte que normalmente sucede a aposentadoria do servidor e que a obrigação previdenciária do estado persiste até que remanesça recebedor legal.

Dito apenas isso, resta evidente que a relação acima não é de “empréstimo”, mas sim de “previdência”, devendo privilegiar a ciência atuária, que se apoia em bases cadastrais e estatísticas – como tempo de vida médio de seus servidores, idade média de concessão de aposentadoria, tempo médio de custeio de aposentadoria e pensões pós-



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

aposentadoria de servidor etc. – para então definir um valor estimado de obrigação econômica futura.

Embora não componha o presente processo, importante ressaltar o posicionamento do estado quanto a matéria, que foi delineado na defesa acostada ao processo de prestação de contas do exercício de 2015 (processo 16100001-0). O referido processo de contas de governo de 2015 foi a primeira oportunidade na qual o estado pôde se manifestar sobre a substituição de uma provisão de base atuarial por outra de base financeira para fins de quantificar seu passivo atuarial. Ali, o estado transparece minimizar fatos acima indicados ou não reconhecer equívoco na metodologia por ele aplicada.

De forma simplificada aqui exposta, o estado defende na referida peça que as aposentadorias e pensões futuras (a conceder, portanto) “não tiveram constituído fato gerador ainda”. E que por essa razão, os pagamentos futuros previdenciários, por não serem devidos hoje, e serem condicionados à concessão de aposentadoria e permanência do servidor vivo até o momento dos respectivos pagamentos, seriam suficientes a dispensar a constituição da provisão matemática previdenciária. Esses, os argumentos essenciais usados para justificar o valor resultante zero a tal provisão no balanço. Por sua vez, para sustentar a adoção da medida alternativa de provisões previdenciárias patrimoniais, o estado informa que esta medida “resultou num melhoramento da transparência de eventuais efeitos decorrentes de valores já pagos por servidores ativos, independente de futuras reformas previdenciárias”. Sustenta, por fim, que a maior razão da modificação do método a partir de 2014 foi o questionamento do valor presente da obrigação atuarial do estado, do que se depreende entender inadequado o valor próximo a R\$ 200 bilhões como passivo.

Em que pese o esforço argumentativo da defesa, somos levados a discordar de suas premissas principais, ao passo que entendemos inaplicável o método do estado. Por várias razões adiante expostas.

De início, não entendemos a utilidade destacada pelo estado de uma provisão que tem designação de “previdenciária”, mas cujo valor não deva depender de futuras reformas previdenciárias. Entendemos que a provisão deve ser calculada com base nas normas vigentes à data do fechamento do balanço, sendo certo que uma reforma previdenciária (com toda a modificação de normas legais que lhe é peculiar) pode alterar, de fato e de Direito, o “*quantum*” devido pelo ente federativo que gerencia o fundo de previdência. Nessa hipótese, se uma reforma previdenciária futura dificultar o acesso à aposentadoria até mesmo para quem está com o tempo de serviço e contribuição em curso, o valor total da provisão deve ser ajustado.

Em seguida, pondere-se que as provisões contábeis funcionam exatamente para amparar situações de desembolsos previsíveis no tempo futuro, com razoável grau de certeza. Quanto a isso, o Pronunciamento Técnico nº 25, aprovadas em 26/09/2009 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), elucida maiores controvérsias quanto ao tema. A defesa acostada pelo estado na PC 2015 de contas de governador (exercício de contas julgadas mais recente) transcreve alguns excertos nela contidas, especialmente o conceito geral ali trazido, mas deixa de verificar quadro exemplificativo nela existente, que diz quando é recomendável a constituição de provisão, bem como a caracterização de



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

evento passado. Tal definição e o quadro existente no Pronunciamento Técnico nº 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis são adiante transcritos:

“Provisão e passivo contingente:

São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, pode haver uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros na liquidação de: (a) obrigação presente; ou (b) obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.

Há obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota
A provisão é reconhecida (item 14).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).

Evento passado

17. Um evento passado que conduz a uma obrigação presente é chamado de um evento que cria obrigação. Para um evento ser um evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:

- (a) quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou
- (b) no caso de obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.

Esse o ponto crucial da divergência. O estado vem adotando, desde 2014, entendimento segundo o qual não haveria “obrigação presente decorrente de evento passado” digno de reconhecimento contábil no que toca ao seu passivo atuarial anualmente calculado, o que o desobriga de ser espelhado no Balanço.

Discordamos da premissa. Não há como ignorar que os totais mensais de contribuição previdenciária efetuada pelo corpo de servidores é fator suficiente para **criar obrigação para o estado**, a qual não deve ser medida pelo valor exato da contribuição vertida, mas sim pelo valor adicionado de obrigação prevista após cada competência mensal vencida. Noutros termos: o que se tem que calcular, sempre sob o prisma atuarial, é: em quantos centavos de real essa obrigação estatal é alterada em razão de cada R\$ 1,00 recebido pelo fundo de previdência estadual a título de receita de contribuição previdenciária. Os demonstrativos de resultados atuariais e os respectivos balanços atuariais cuidam de medir isso anualmente, e o fazem em valores globais.

É nítido, portanto, que há evento passado – a percepção de receita pelo fundo previdenciário. Esse evento passado **cria obrigação para quem o recebe** – a obrigação de



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

administrar o recurso com vistas a garantir o funcionamento do fundo de previdência, com expectativa de devolver parte do que foi arrecadado, ou até mesmo custear um adicional além do que foi arrecadado. Esse encontro de contas já é acompanhado de forma antecipada, por meio dos balanços atuariais, sob forma estimativa, inexistindo, portanto, argumento de ausência de estimativa possível.

Logo, resta óbvio que ao final de um exercício há obrigação presente decorrente desses eventos passados.

Um novo exercício finalístico deixa essa relação mais perceptível. Imaginemos um sistema em que a legislação garantisse aposentadoria a servidor e não exigisse em troca qualquer contribuição. Não há dúvidas de que enquanto vigente fosse a legislação que garantisse essa modalidade de aposentadoria – conhecida como “premiar” – resguardado estaria o direito do servidor. Por conseguinte, “ato-contínuo”, se há o direito do servidor assegurado por lei, existe a obrigação de alguém para com ele. No caso, o ente público para o qual laborou. Já nessa hipótese, da aposentadoria premial, que foi presente no nosso país até a década de 1950, mas que é remota no mundo nos dias de hoje, pondere-se que seria questionável a interpretação de que a obrigação do estado ocorreria apenas a partir da concessão da aposentadoria após cumprimento do último requisito, e não mês a mês, com base no argumento de seu aspecto “premiar”.

No entanto, quando se junta ao aspecto do direito previsto em lei ao fato de que, no sistema em vigor no nosso país, para exercer esse direito, não mais é suficiente o cumprimento de tempo de serviço, mas também o da **contribuição financeira para o sistema** ao longo de todo o tempo de serviço, deve-se reconhecer que o estado tem contra ele constituída obrigação previdenciária desde o início, a partir do momento em que passou a perceber a receita previdenciária, sendo uma medida necessária e salutar o reconhecimento contábil desse compromisso, até mesmo para não induzi-lo a utilizar em despesas ordinárias os valores que sabe serem destinadas à gestão do fundo de previdência, como se receita de impostos fosse.

Note-se que no sistema previdenciário em vigor no país não é cabido ao servidor público o direito de opção entre “contribuir ou não contribuir”. Nem mesmo o de contribuir “apenas parcialmente” no quanto deseja, ou ainda no teto do limite do RGPS. Ingressando ao serviço público, terá ele forçosamente de contribuir, sob percentual e alíquotas definidos pela lei, sem reservas de opções.

Note-se ainda que para obrigações não formalizadas, o mesmo Pronunciamento Técnico nº 25 do CPC recomenda a constituição de provisão quando haja “expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá com as obrigações”. Sequer se exige o instituto de direitos adquiridos ali. Ora, se já é recomendada a constituição de provisões para custeio provável de obrigações não formalizadas, o que dizer para os valores que serão necessários ao custeio de aposentadoria de servidores públicos, fato previsto em lei (formalizado, portanto), cuja regulação é efetuada unilateralmente pelo poder estatal.

Os itens 18 e 19 do Pronunciamento 25 do CPC, reproduzidos abaixo, não merecem tornar o tema controverso. Basta que se entenda como “despesas” o seu conceito



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

contábil (reconhecimento de perda patrimonial) e não o usual, senso comum, de saídas financeiras.

18. As demonstrações contábeis tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de divulgação e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para despesas que necessitam ser incorridas para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço da entidade são os que já existem na data do balanço.

19. São reconhecidas como provisão apenas as obrigações que surgem de eventos passados que existam independentemente de ações futuras da entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios). São exemplos de tais obrigações as penalidades ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos independentemente das ações futuras da entidade. De forma similar, a entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de poço de petróleo ou de central elétrica nuclear na medida em que a entidade é obrigada a retificar danos já causados. Por outro lado, devido a pressões comerciais ou exigências legais, a entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para operar de forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em certo tipo de fábrica). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações, por exemplo, alterando o seu modo de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.

Quando é reconhecido o início de existência da obrigação como aquela gerada mês a mês, contemporânea aos recebimentos mensais das receitas previdenciárias pelo fundo previdenciário, o intérprete reconhece também que a obrigação do estado decorre de evento passado, e não, como quer entender o estado, apenas quando da requisição de aposentadoria após cumprido o último dia de serviço de um servidor público; ou mesmo da continuidade da sua vida ou de seus pensionistas.

Dessa forma, a obrigação previdenciária do estado à data de 31/12/2016 nos parece inquestionável. Surgiu de eventos passados, e existe independentemente de ações futuras, estando apenas sujeito a ajustes de estimativas o seu total quando fatos jurídicos ou econômicos assim requeiram.

Na valoração contábil do bem econômico, não deveria prevalecer a relação econômica pessoal entre “o estado e um servidor em atividade”, “que tem expectativa de se aposentar algum dia”, mas sim uma relação “do estado para o conjunto de aposentados, pensionistas e servidores em atividade que contribuem ou que contribuíram algum dia”. Há, portanto, uma relação econômica do estado para uma coletividade específica.

O item 20, trazido no Pronunciamento 25 CPC, reforça esse entendimento ao assim estatuir:

20. Uma obrigação envolve sempre outra parte a quem se deve a obrigação. Não é necessário, porém, saber a identidade da parte a quem se deve a obrigação – na verdade, a obrigação pode ser ao público em geral.

Outro ponto a se discordar do estado é no que tange ao valor de liquidação à data presente. Quanto a isso, para fundamentar a constituição e manutenção de provisão



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

previdenciária (que na essência, viu-se que tem base financeira, como um “empréstimo”) e seu valor de R\$ 8,987 bilhões em 31/12/2016, o estado advoga que sua metodologia busca aplicar o item 45 das IPSAS, segundo o qual “a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento”.

Em termos práticos, tal norma busca examinar o quanto o estado deveria pagar a uma instituição financeira, por exemplo, caso desejasse transferir o seu passivo atuarial na data de fechamento do balanço.

O exame do demonstrativo de resultados atuariais do ano-base 2016 é suficiente para indicar a imprecisão do método aplicado pelo estado. Tem-se ali que em 2016 o estado teve R\$ 4,54 bilhões de despesas com inativos e pensionistas e arrecadou para a gestão do sistema R\$ 2,44 bilhões, tendo havido uma insuficiência financeira no sistema de R\$ 2,1 bilhões no ano. Visto assim, difícil acreditar que o estado obteria instituições financeiras interessadas em adquirir a carteira de previdência pelo valor de R\$ 8,987 bilhões registrado em seu balanço patrimonial, posto que esse valor seria suficiente à gestão do fundo por apenas quatro anos, se mantido o atual fluxo de caixa do sistema.

Visto assim, percebe-se que o estado manteve prática iniciada no exercício de 2015, sem amparo normativo, com a adoção de método que quantifica em seu balanço valor incondizente com o seu passivo atuarial, inobservando 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, repetido ao final de 2016.

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:

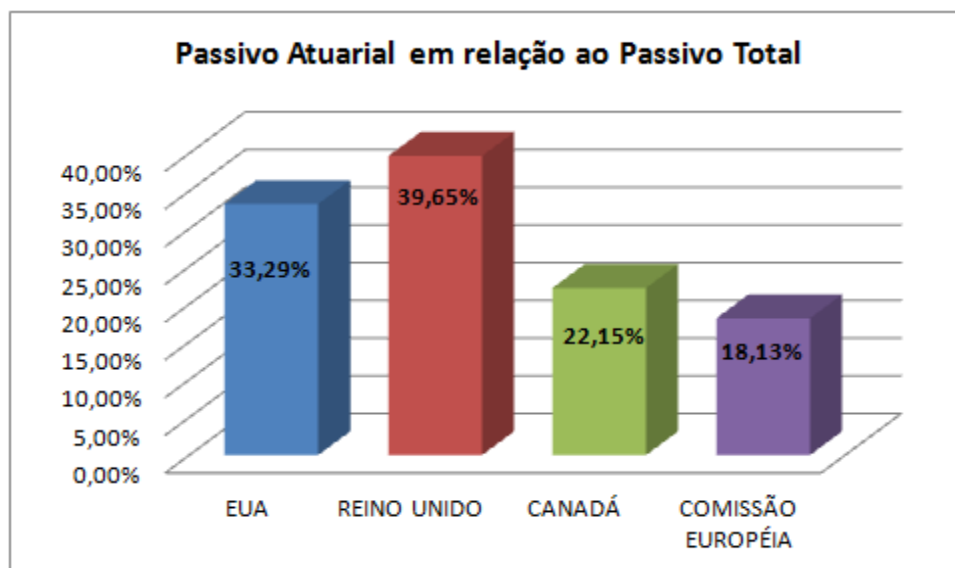


ESTADO DE PERNAMBUCO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO
COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO
DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - DIVISÃO DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS

	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**.

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



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

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 parcial (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, 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 2016, 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, por meio de Portarias do Ministério da Previdência Federal³¹. No que tange ao

³¹ 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



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 2016 informa a conclusão de 35 das 48 subações consignadas, além de 11 iniciadas e 02 ainda não iniciadas (estas dizem respeito à implantação de subsistemas de Custos).

Salienta-se que as 11 subações iniciadas extrapolaram o prazo final previsto, quando da elaboração do cronograma por parte do estado.

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

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

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:

Subação	Estágio	Prazo Final
Definir modelo de contabilização das PPPs	Concluído	Dez/15
Implantar contabilização das PPPs no e-Fisco	Concluído	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	Concluído	Dez/15
Definir regras para sistematização da reavaliação e do ajuste ao valor recuperável dos ativos	Concluído	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 versão do SIC	Iniciado	Dez/16
Implantar a 3ª versão do SIC	Concluído	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 e-Fisco	Concluído	Jan/14
Gerar DCASP com base no PCASP	Concluído	Dez/14

Fonte: PC eletrônica do processo de Contas do Governo 2016

Nota-se que em 31/12/2016, o estado apresentou a conclusão de 06 (seis) subações que estavam pendentes no exercício de 2015 e manteve medidas de migração em curso de implementação para as novas sistemáticas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, embora tais medidas apresentem atraso com relação ao previsto no cronograma.