

Resumo

Este artigo busca compreender o comportamento das despesas de exercícios anteriores (DEA) e seus efeitos nos resultados fiscais, declarados oficialmente pelos 27 entes subnacionais. Para essa finalidade, foi realizada a análise quantitativa e qualitativa das informações disponíveis na Secretaria do Tesouro Nacional sobre estados e Distrito Federal, no horizonte de dez anos (2006-2015). O estudo demonstrou que, apesar de as DEA terem a característica principal de procedimento de exceção, o relevante e crescente volume de registros na maior parte dos estados da Federação sugere que esse procedimento, que seria de exceção, esteja sendo utilizado para lidar com os desequilíbrios orçamentários e influenciar positivamente os indicadores fiscais do setor, pondo em xeque a transparência das contas públicas divulgadas à sociedade e colaborando para a atual crise fiscal em que boa parte dos estados se encontra.

Palavras-chave: Transparência das contas públicas. Despesas de exercícios anteriores. Entes subnacionais.

Abstract

This article aims to understand the pattern of previous fiscal years expenses and their effects on financial results officially declared by the 27 subnational governments. To do so, a quantitative and qualitative analysis of the information available from the National Treasury Secretariat on states and the Brazilian Federal District was conducted during 10 years (2006-2015). The study showed that, although these expenses are to be used only exceptionally, the relevant and increasing volume of records in most states of the country suggests that this procedure is being used to deal with fiscal imbalances and to positively influence the fiscal indicators of the sector, risking the transparency of the public accounting disclosed to the society and contributing to the financial crisis that significant part of the states are facing.

Keywords: Transparency of public accounting. Previous fiscal years expenses. Subnational governments.

Introdução

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

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

Nessa linha, um instrumento parece ter sido adotado pelos governos subnacionais, nos últimos anos, como forma de lidar com os desequilíbrios orçamentários que vêm se agravando: as despesas de exercícios anteriores (DEA).

Em levantamento recente, no conjunto dos 27 estados (inclusive Distrito Federal), essas despesas somaram R\$ 16,8 bilhões em 2015, registrando aumento de 44% em termos nominais em relação

ao exercício anterior. Por suas características, a DEA deve registrar apenas casos excepcionais. No entanto, a habitualidade e a relevância financeira com que esse tipo de despesa vem sendo registrado sugerem que se trata de um artifício que pode estar influenciando positivamente os indicadores de resultado fiscais (entre eles, o resultado primário e de despesas de pessoal), distorcendo a realidade das contas públicas nos estados que dele se utilizam.

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

- contextualizar a figura de DEA e dos restos a pagar de forma a uniformizar o conhecimento sobre essas duas figuras, bem como diferenciá-las, com base no arcabouço legal e infralegal sobre o tema;
- discorrer sobre a evolução do registro de DEA pelos estados nesses dez anos, estabelecendo correlações com alguns fatores motivadores da utilização de DEA como instrumento de gestão de resultados;
- demonstrar os impactos do registro de DEA no resultado dos estados no período coberto por este estudo, aprofundando a verificação dos efeitos e das correlações por meio de destaques de casos; e
- evidenciar o posicionamento dos tribunais de contas estaduais acerca do tema, de forma a evidenciar quais atuaram de forma efetiva na fiscalização dessa prática.

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

Contextualização

Definição legal e infralegal de DEA e restos a pagar

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

Preliminarmente, é importante destacar que a despesa pública no Brasil é realizada em conformidade com o princípio orçamentário da anualidade, que determina a vigência do orçamento para somente o exercício ao qual se refere, não sendo permitida sua transferência para o exercício seguinte, ou seja, conforme o artigo 35, inciso II, da Lei 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro somente as despesas nele legalmente empenhadas (LUNELLI, 2017).

Neste ponto, cabe esclarecer que a execução da despesa passa por três estágios: empenho, que consiste no ato emanado de autori-

dade competente que cria para o estado a obrigação de pagamento; liquidação, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor; e pagamento, que implica a entrega do numerário ao credor.

Retomando o princípio da anualidade e tendo por base os estágios da despesa pública, a Lei 4.320/1964, artigo 36, determina que, ao fim do exercício financeiro, as despesas empenhadas, mas não pagas, serão consideradas restos a pagar, distinguindo-se em duas categorias: (i) processados, cujo empenho foi entregue ao credor que já cumpriu suas obrigações e a despesa foi considerada liquidada, estando apta ao pagamento; e (ii) não processados, cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende ainda da fase de liquidação, isto é, ainda depende de o credor cumprir sua obrigação, não estando o direito do credor apurado (SILVA, 2014). Ou seja, uma vez empenhada, a despesa pertence ao exercício financeiro em que o empenho ocorreu, onerando a dotação orçamentária daquele exercício.

Já as DEA, de acordo com Lei 4.320/1964, artigo 37, são as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenha processado na época própria, bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente. Essas despesas poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento vigente, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica (SILVA, 2014).

O Decreto 93.872/1986, em seu artigo 22, § 2º, define melhor as três situações em que as DEA ocorrem (BRASIL, 2003):

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

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

Com base nas etapas do planejamento (fixação) e da execução (empenho, liquidação e pagamento) adotadas para contabilização das despesas públicas, conclui-se que pertencem a exercícios anteriores aquelas despesas cujos empenhos foram anteriormente emitidos e cancelados ou que deveriam ter sido emitidos à conta de exercícios já encerrados.

Por essas especificidades, apesar de contar com legislação específica que autorize sua apuração, o reconhecimento de dívida de exercícios anteriores é procedimento de exceção, pois desvirtua diretamente o planejamento orçamentário e financeiro anual do governo, tratando-se de despesa estranha à previsão orçamentária. São despesas cujos fatos geradores ocorreram em exercícios anteriores, não havendo, no presente, recursos do respectivo orçamento (passado)

para sanar tal despesa, sendo necessário utilizar os recursos orçamentários e financeiros do orçamento atual.

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

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

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

Evolução da DEA no horizonte de dez anos (2006-2015)

Em levantamento realizado com base nas contas publicadas no Sistema de Coleta de Dados Contábeis/Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SISTN/Siconfi) entre 2006 e 2015, é possível constatar um crescimento significativo de DEA em parte considerável dos estados nos últimos períodos, se comparados ao início da série, em termos percentuais da relação entre DEA e receita corrente líquida (RCL). No consolidado de todos os entes subnacionais, o comprometimento médio da RCL com DEA saiu de 3,05% em 2006 para 3,64% em 2015. Isso porque a média de crescimento das DEA foi superior à média de crescimento da RCL no mesmo período. As DEA cresceram 7,85% em termos reais, enquanto as RCL variaram 3,58%, também em termos reais.

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

A evolução da média de todos os estados, demonstrada no Gráfico 1, ressalta incremento nessa despesa em anos que sucedem anos eleitorais (2006, 2010 e 2015), podendo sugerir correlação dessa prática ao ciclo político, o que será mais bem explorado no decorrer do estudo.

Tabela 1 • Relação DEA/RCL – 2006 a 2015 (%)

Estado	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Média
TO	8,60	8,88	7,52	7,00	6,63	8,14	6,52	8,74	7,95	10,93	8,53
PI	13,11	13,36	5,51	2,58	5,88	7,88	4,86	6,42	4,27	7,62	7,15
GO	4,49	9,37	6,98	4,99	5,32	4,73	4,77	4,07	4,79	6,49	5,60
RS	4,73	5,28	5,56	4,24	4,06	4,76	3,97	4,70	4,68	4,46	4,65
PA	2,99	3,40	3,51	3,76	4,47	3,99	2,63	3,21	4,99	8,20	4,11
DF	6,19	5,50	1,60	2,37	1,76	2,70	2,34	2,99	3,78	7,23	3,65
PE	2,72	1,78	2,24	3,10	2,99	4,04	4,28	4,39	6,50	4,02	3,60
BA	3,23	2,40	1,11	2,59	3,75	4,33	2,25	2,09	3,61	6,06	3,14
RR	1,21	3,43	2,05	1,58	3,88	0,00	4,14	8,84	2,65	1,97	2,97
AP	4,46	4,56	2,54	1,05	3,76	2,26	3,65	2,25	1,42	2,74	2,87
MT	1,86	2,59	4,35	2,85	1,89	3,54	2,43	1,96	3,30	2,32	2,71
SE	1,38	0,60	1,96	1,66	3,26	4,11	3,33	3,18	3,34	3,34	2,62
AM	0,61	3,81	0,96	1,22	3,12	2,77	1,50	2,34	3,85	5,43	2,56
RO	2,95	3,58	2,44	3,65	2,46	2,17	2,03	1,52	1,50	1,86	2,42

(continua)

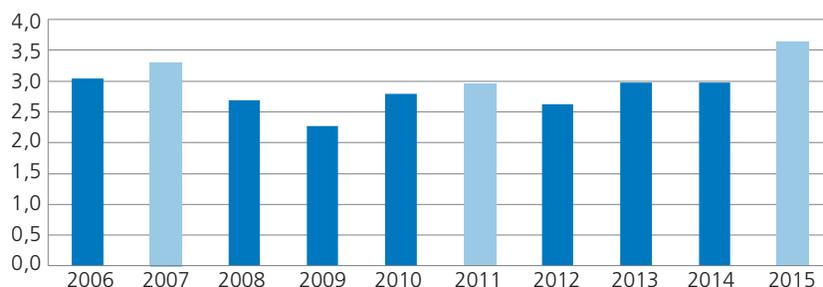
Despesas de exercícios anteriores (DEA) como instrumento de gestão
de resultados fiscais nos estados brasileiros

(continuação)

Estado	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Média
SC	2,30	2,21	2,69	2,79	2,73	2,65	1,55	2,14	2,16	2,28	2,35
PR	1,88	1,56	2,33	1,67	1,80	3,03	2,52	3,43	2,54	2,35	2,31
PB	3,01	3,28	3,89	2,09	2,99	2,37	1,87	0,94	0,77	1,22	2,25
ES	1,71	1,07	1,22	1,38	3,42	1,74	2,27	2,43	3,88	2,58	2,17
MS	2,74	1,76	2,57	2,15	1,31	2,36	2,03	1,71	1,30	2,69	2,06
CE	2,61	2,09	1,66	1,85	1,58	2,16	2,34	2,08	1,80	2,24	2,04
MG	1,38	1,23	1,82	1,66	1,94	1,95	2,19	1,97	1,93	4,10	2,02
AL	2,44	3,46	2,87	0,58	1,47	1,42	2,11	2,10	2,27	1,37	2,01
RN	0,81	0,96	1,17	1,15	1,96	2,50	2,20	1,98	2,24	0,89	1,59
AC	1,14	1,28	1,29	1,59	0,89	0,81	1,08	2,68	2,83	1,05	1,46
RJ	1,49	0,49	0,87	0,96	1,56	1,26	0,95	1,40	1,17	3,00	1,31
MA	1,76	0,78	1,52	0,72	0,47	1,68	0,94	0,86	0,62	1,49	1,08
SP	0,45	0,77	0,31	0,09	0,19	0,37	0,11	0,06	0,07	0,32	0,27
Média geral	3,05	3,31	2,69	2,27	2,80	2,95	2,62	2,98	2,97	3,64	2,94

Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Gráfico 1 • Evolução DEA média – todos os estados (%)



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Em uma análise por estado, Tocantins lidera o *ranking* de comprometimento (conforme evidenciado no Gráfico 2), batendo o recorde entre os estados na relação DEA/RCL em 2015 (10,93%), e registra elevado nível de comprometimento em toda a série, diferentemente dos demais, que apresentam maior oscilação.

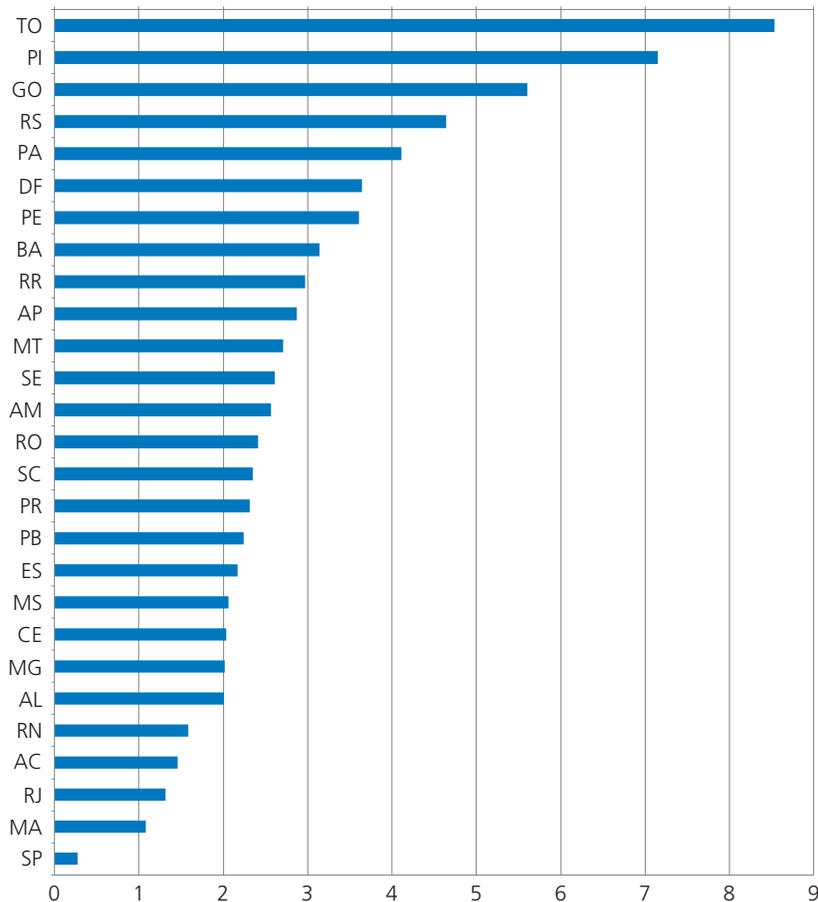
Entre os outros estados com maior média, o Pará e a Bahia, assim como o Distrito Federal, apresentam aumento relevante em 2015, ao passo que em Goiás e no Piauí, apesar de ser observado aumento em 2015, o maior patamar é visto nos primeiros anos da série.

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

Na comparação por região, não se obtêm resultados conclusivos, uma vez que a análise regional não mostra um parâmetro adequado para fins de comparação, pois, uma mesma região abriga

estados com diferentes perfis de comportamento. A região Norte, por exemplo, mesmo tendo estados como o Acre, cuja representatividade da relação DEA/RCL é baixa, posiciona-se como a região com maior média no âmbito nacional, influenciada por Tocantins, que distorce o indicador. O mesmo ocorre nas demais regiões.

Gráfico 2 • Comparação entre os estados da média de DEA/RCL (%)



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Tabela 2 • Distribuição regional

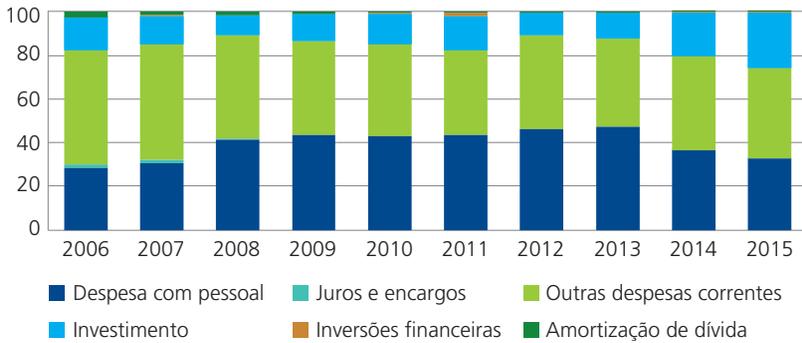
Região	Média (%)
Centro-Oeste	3,50
Nordeste	2,83
Norte	3,56
Sudeste	1,44
Sul	3,10

Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Com relação à natureza de despesas em que ocorre com mais frequência o registro de DEA, ao analisar a totalidade dos estados, é possível observar no Gráfico 3 que esse registro incide, no início da série, principalmente, em outras despesas correntes e, a partir de 2008, essa representatividade passa a ser dividida com despesas com pessoal. Nos últimos dois anos, há incremento na participação de investimentos.

Contudo, mais uma vez, quando analisado individualmente, cada estado tem um perfil próprio de distribuição. Tocantins, por exemplo, até 2010 apresenta forte concentração em despesas de investimentos, mas, a partir de 2012, é observado aumento da participação das despesas com pessoal, que até então eram inexistentes. Minas Gerais, por sua vez, concentra, até 2012, praticamente todo o volume de DEA em despesas com pessoal. A partir de 2013, as demais despesas passam a ter participação mais relevante, coincidentemente, quando o estado aumenta a participação total de DEA.

Gráfico 3 • Distribuição de DEA para grupo de despesa – todos os estados (%)



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

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

Diante do exposto, não é possível assumir uma motivação para essa prática que seja comum a todos os estados, nem mesmo um comportamento-padrão, sendo necessário analisar de forma menos agregada. Por esse motivo, optou-se por buscar algumas hipóteses que justifiquem esse comportamento, relacionando estados que apresentem comportamentos semelhantes. A seguir, serão indicadas quatro possíveis motivações que podem ter levado os estados a registrar DEA elevado em determinado período.

Correlação DEA vs contexto econômico

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

Com base na análise do contexto econômico do período, inicialmente, sob a ótica da política de manutenção de investimentos do Governo Federal, observou-se, a partir de 2006, que os estados e a União passaram a responder por uma agenda de investimentos significativamente maior e mais complexa. Essa agenda, a partir de 2012, passou a ser mantida pelos estados, em grande parte, com recursos de operações de crédito. Conforme se observa no Gráfico 4, a concessão de operações de crédito foi intensificada nos períodos de maior retração do produto interno bruto (PIB) (2009 e a partir 2012), demonstrando sua utilização como parte da política anticíclica do Governo Federal, ainda que não tenha sido observado crescimento dos investimentos na mesma proporção que o dos recursos de operação de crédito.

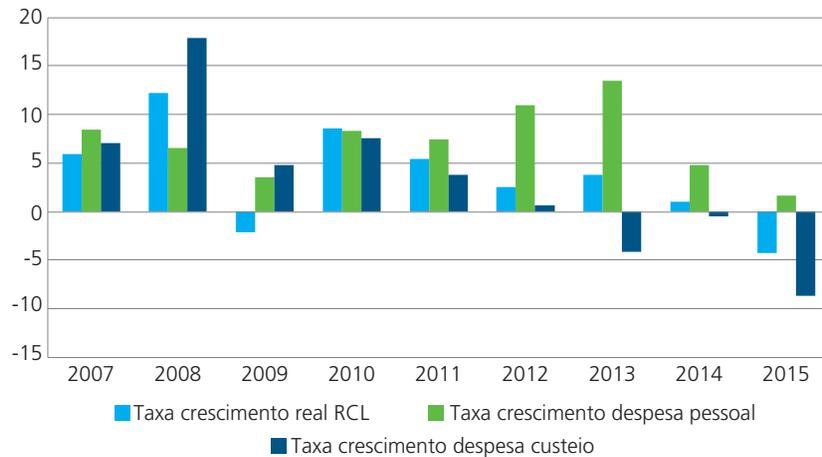
Com elevado volume de crédito à disposição para manter seus investimentos, os estados passaram a contar com uma parcela da receita própria para incremento de outras despesas, notadamente despesas com pessoal, que se manteve em boa parte da série com crescimento em patamar superior ao crescimento da RCL, como demonstrado no Gráfico 5.

Gráfico 4 • Evolução dos investimentos e operações de crédito – 2006-2015 (R\$ mil)



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Gráfico 5 • Crescimento das despesas correntes e RCL – 2006-2015 (%)



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Quando a economia começou a mostrar sinais de declínio, os estados passaram a sofrer impactos em suas arrecadações e repasses, alguns até se tornaram dependentes de receitas não recorrentes geradas em maior volume a cada ano, mas não conseguiram conter o

crescimento das despesas por se tratar, em grande parte, de caráter continuado e de difícil contenção. Assim, nesse contexto, observa-se que alguns estados se encontram em situação de calamidade financeira, sem recursos para manutenção de seus gastos (folha de pagamento, custeio, serviço da dívida).

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

A evolução do registro de DEA nos estados, entre 2006 e 2015, permite verificar grande correlação entre o aumento no registro de DEA e o acirramento da crise financeira, uma vez que, na maior parte dos estados, o volume de DEA cresceu significativamente. Os estados de Minas Gerais, do Rio de Janeiro e do Amazonas, conforme sinalizado anteriormente, são os que permitem uma clara visualização dessa correlação, como disposto na Tabela 3.

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

Tabela 3 • Relação DEA/RCL (%)

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

Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Quanto ao valor, Minas Gerais, que registrava em média R\$ 626 milhões de DEA, contabilizou, somente em 2015, R\$ 2,1 bilhões. Já o Rio de Janeiro, com média de registro de R\$ 400 milhões, passou em 2015 ao patamar de R\$ 1,5 bilhão.

Tendo em vista que a DEA registrada em 2015 corresponde em sua maior parte a despesas que deixaram de ser pagas em 2014, pode-se inferir que o aumento nesses dois estados ocorre no mesmo momento do agravamento de suas dificuldades com seus fluxos de caixa, dado que o crescimento real da arrecadação própria nesses estados ficou estagnado e até negativo a partir de 2014.

Gráfico 6 • Relação de crescimento receita tributária vs PIB (%)

Gráfico 6A • Rio de Janeiro

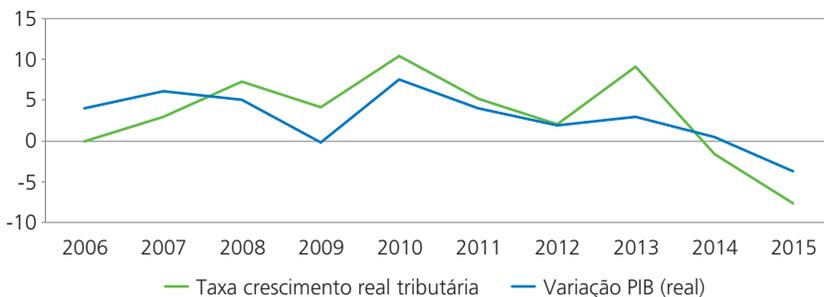
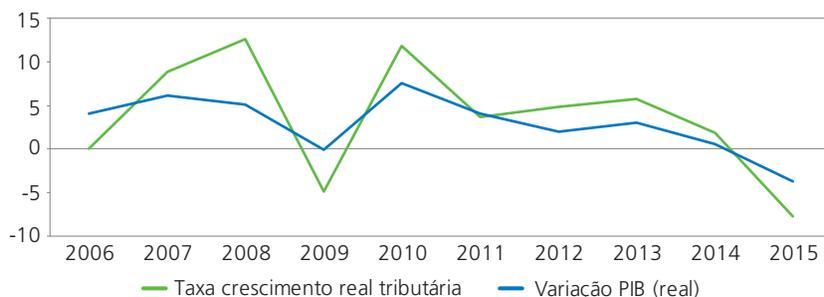


Gráfico 6B • Minas Gerais



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

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

Por fim, observando o comportamento geral dos estados, o ano de 2015 foi atípico, com aumentos muito significativos no registro

¹ Para fins deste estudo, considera-se elevado o registro de DEA que ultrapasse 3% da RCL. Esse percentual corresponde à média geral de registro de DEA de todos os estados no período sob análise.

de DEA, que atingiram patamar superior a 100% em relação à média do período de 2006 a 2014 em 16 dos 27 estados. Esses aumentos indicam que há uma forte correlação, de modo geral, do momento econômico com o registro de DEA, porém, nos casos de Rio de Janeiro e Minas Gerais essa correlação é mais facilmente verificável pelo comportamento progressivo.

Correlação DEA vs ciclo político

Quanto a motivações políticas para a utilização de DEA como artifício contábil/orçamentário, torna-se necessário explorar suas razões sob dois aspectos, quais sejam: (i) o cumprimento de determinações legais relacionadas ao período eleitoral, mais especificamente daquelas oriundas da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000); e (ii) a manipulação do resultado para demonstrar saúde financeira em anos de pleito eleitoral.

Assim, fazem-se as seguintes considerações:

O artigo 42 da LRF determina que:

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

Com base nessa vedação, uma das hipóteses levantadas neste estudo é a de que os estados podem estar utilizando o registro de DEA como um artifício para possibilitar o cumprimento dessa obrigação. Nesse caso, infere-se que o registro de DEA eleve-se especialmente em anos que sucedem os pleitos eleitorais, de forma a esconder obri-

gações contraídas dentro do período de vedação. Vasconcelos (2010) salienta que esse texto legal, por estar inserido em seção dedicada aos restos a pagar, apresenta interpretações divergentes no que tange ao que deveria ser considerado obrigações contraídas, com defensores que afirmam que DEA não entraria no cômputo desse passivo. Apesar dessas divergências, a própria LRF, no artigo 55, quando disciplina o que deve ser contabilizado nos demonstrativos fiscais para fins de apuração da disponibilidade de caixa líquido, declara que devem ser demonstradas “as despesas não inscritas em restos a pagar por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados” (BRASIL, 2000, grifo nosso).

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

Para verificar se essa hipótese faz sentido, sob um aspecto ou outro, é necessário analisar quais estados tiveram incremento no ano de eleição ou no ano posterior, considerando que, no período analisado (2006 a 2015), realizaram-se eleições estaduais nos anos de 2006, 2010 e 2014. Como se pode verificar na evolução DEA/RCL demonstrada na Tabela 4, alguns casos se destacam.

Os estados do Espírito Santo e de Pernambuco se distinguem apresentando elevados volumes em anos de eleição, isto é, postergaram despesas do ano que antecede a eleição com o provável intuito de demonstrar resultados melhores e caracterizar boa gestão. Espírito

Santo tem esse comportamento em todos os anos eleitorais e Pernambuco, somente em 2014. Em ambos os estados, poderia haver interesse político em evidenciar uma situação melhor das contas estaduais, dado que um dos candidatos estava pleiteando reeleição estadual e o outro a eleição presidencial nesse mesmo ano.

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

O Distrito Federal, por outro lado, obteve incremento nos anos que sucederam as duas últimas eleições, com destaque para 2015, o que sugere, aparentemente, ter sido no intuito de melhorar seus indicadores e cumprir o referido artigo 42, pois, embora não tenha tido queda de receita, apresentou déficit orçamentário declarado de R\$ 92 milhões, que teria sido muito superior se não tivesse postergado despesas no montante de R\$ 766 milhões. Apesar de prevista na LRF a obrigatoriedade de evidenciar essas despesas como passivo na apuração da disponibilidade de caixa, não foi possível identificar o registro nos demonstrativos de caixa.

Tabela 4 • Relação DEA/RCL (%)

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

Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Tais apontamentos não são conclusivos, visto que isso demandaria um estudo mais aprofundado de cada caso. No entanto, é importante levantar essa hipótese, pois, com base na observação do comportamento dos registros de DEA nesses estados e em fatos de domínio público de cunho político, há indícios das correlações levantadas, embora não se limitem a essa correlação nem a esses estados somente.

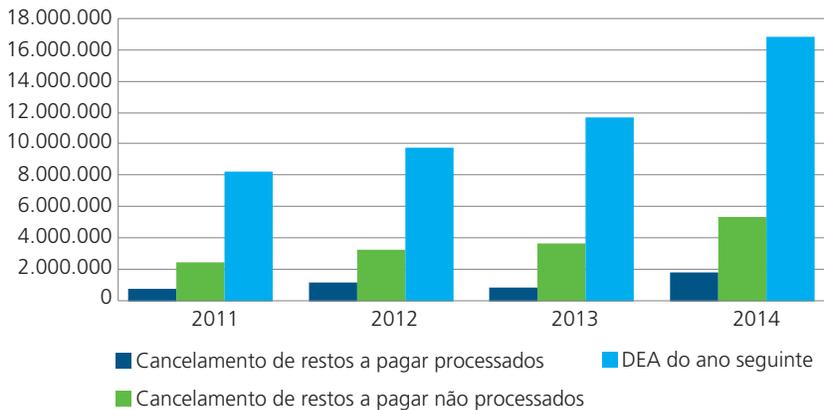
Correlação com o processo de cancelamento de restos a pagar

Conforme discutido anteriormente, um dos fatores que podem estar relacionados ao incremento de DEA é o processo de cancelamento de restos a pagar tanto processados como não processados, mas em situações em que ainda vigora o direito do credor após o devido cancelamento. Nesse sentido, com o intuito de comprovar se de fato esse cancelamento tem sido responsável pelo registro de DEA, buscou-se analisar o volume de cancelamento de restos a pa-

gar *vis-à-vis* ao registro de DEA nos anos subsequentes a esse cancelamento, entre 2011 e 2014, período em que as informações de restos a pagar estão disponíveis de forma sistematizada no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) e no Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN). Não foi utilizado o ano de 2015, pois, quando da pesquisa, ainda não estava disponível o volume de DEA registrado em 2016.

Analisando o Gráfico 7, que mostra o volume de cancelamentos de restos a pagar e o de registro de DEA no ano posterior para o conjunto dos estados, observa-se que o volume de DEA é bem superior ao volume de cancelamentos, mas há uma ligeira correlação no crescimento, ou seja, quando há aumento nos cancelamentos, nota-se um aumento no registro de DEA do ano seguinte.

Gráfico 7 • Relação entre cancelamento de restos a pagar e DEA – todos os estados (R\$ mil)



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Entretanto, no Gráfico 8, quando se analisa somente o grupo dos estados com maior percentual médio de DEA (Tocantins, Piauí, Goiás, Rio Grande do Sul, Pará, Pernambuco, Bahia e Distrito Federal), não é possível notar qualquer correlação entre os crescimentos dessas variáveis, dado que o volume de cancelamento é bem inferior ao de registro de DEA, apresentando comportamentos de crescimento distintos, conforme evidenciado, por exemplo, em 2014, quando o cancelamento diminuiu enquanto o registro de DEA cresce.

Gráfico 8 • Relação entre cancelamento de restos a pagar e DEA – estados com DEA elevadas (R\$ mil)



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

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

Gráfico 9 • Relação entre cancelamento de restos a pagar e DEA – São Paulo e Maranhão (R\$ mil)

Gráfico 9A • São Paulo

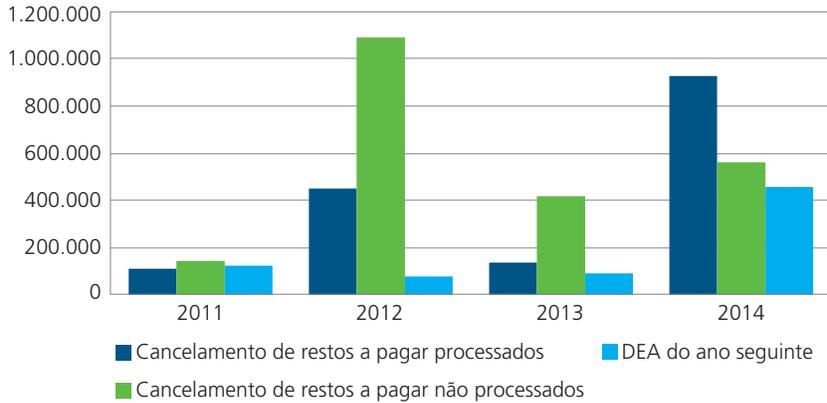
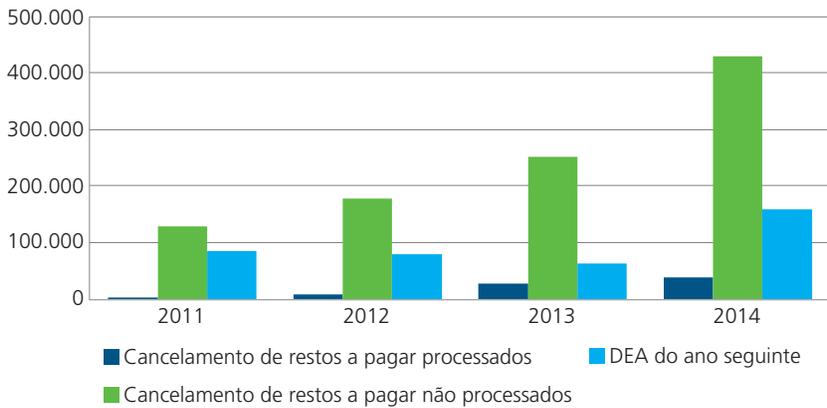


Gráfico 9B • Maranhão



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Em outros estados, como Santa Catarina, já é possível notar alguma correlação entre o crescimento de cancelamento de restos a pagar e DEA, principalmente no que se refere aos não processados.

Gráfico 10 • Relação entre cancelamento de restos a pagar e DEA – Santa Catarina (R\$ mil)



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

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

Evitar o descumprimento do limite de despesa com pessoal

O registro de DEA, como observado, permite a apresentação de melhor resultado no ano anterior a seu registro, mas também há um conjunto de indicadores que podem ser impactados por seu registro, de forma a demonstrar uma situação melhor do que a real. Um

desses indicadores pode ser o que afere o cumprimento do limite de despesas com pessoal previsto na LRF.

Conforme preceitua a LRF em seu artigo 18, parágrafo 2º, “a despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência” (BRASIL, 2000). Deriva dessa determinação a exclusão da base de cálculo das despesas com pessoal, para fins de apuração do limite, das despesas decorrentes de decisão judicial e das de competência de período anterior ao da apuração a que se refere o parágrafo 2º do artigo 18.

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

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

Com base nesses dados, foi levantado o comportamento das DEA em despesas com pessoal dos oito estados que apresentam maior volume de registro de DEA em relação a suas RCL (médias acima de 3% de comprometimento), ou seja, Tocantins, Piauí, Goiás, Rio Grande do Sul, Pará, Pernambuco, Bahia e Distrito Federal. Esse critério baseia-se no entendimento de que o registro de DEA em va-

lores relevantes é o que pode causar maiores distorções no indicador de cumprimento do limite de gastos com pessoal.

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

Ainda com relação à amostra, cabe salientar que não foram encontrados no Portal da Transparência do Estado de Goiás os Demonstrativos Consolidados de Despesa de Pessoal necessários para a realização dessa análise. Assim, optou-se por retirar esse estado da amostra, restando, portanto, sete estados na avaliação desse item.

Com base na comparação entre o percentual de comprometimento da RCL com o pagamento de despesas líquidas com pessoal² apresentado pelos respectivos estados em seus demonstrativos consoli-

2 De acordo com o parágrafo 1º, do artigo 19 da LRF, constituem a despesa líquida de pessoal as despesas de pessoal deduzidas das seguintes parcelas: “I – de indenização por demissão de servidores ou empregados; II – relativas a incentivos à demissão voluntária; III – derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição; IV – decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18; V – com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19; VI – com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes: a) da arrecadação de contribuições dos segurados; b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição; c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro” (BRASIL, 2000, grifos nossos).

dados e esse mesmo percentual apurado sem o efeito da dedução de DEA, foi possível constatar que, na maior parte dos estados (quatro dos sete analisados), o percentual de comprometimento não teve variação significativa em decorrência da dedução de DEA.

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

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

Tabela 5 • Limites de gastos com pessoal com e sem o efeito da dedução de DEA (%)

	Tocantins		Distrito Federal		Rio Grande do Sul	
	Apresentado	Sem DEA	Apresentado	Sem DEA	Apresentado	Sem DEA
2011	56	57	53	54	49	52
2012	58	62	51	53	51	54
2013	62	66	52	52	52	54
2014	61	67	53	59	54	56

Fonte: Elaboração própria, com base em dados dos portais de transparência dos estados de Tocantins e Rio Grande do Sul e do Distrito Federal.

A dedução de DEA, portanto, permite que o estado demonstre comprometimento com o pagamento de pessoal bem inferior, principalmente em 2014, quando a diferença atinge 6 p.p. e o montante de DEA com despesas de pessoal atinge cerca de 5% da RCL do exercício de 2015, ano em que se dá seu registro.

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

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

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

Outro estado que merece destaque é o Rio Grande do Sul, nem tanto pela diferença entre os percentuais de comprometimento

apurados antes e depois da dedução de DEA (que se situam em torno de 3%), mas pelo fato de esse estado já realizar outras deduções peculiares derivadas do entendimento do próprio Tribunal de Contas do Estado (TCE – Informação TCE 043/2001 e parecer conjunto 02/2002),³ que, em conjunto com as deduções de DEA, permitiram a retirada de R\$ 5,2 bilhões somente em 2014.

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

Cada um dos três casos abordados até aqui traz um elemento que pode corroborar a hipótese de que a DEA pode ser utilizada, mesmo que não exclusivamente, para melhorar os percentuais de comprometimento da RCL em relação às despesas com pessoal. O volume de DEA em despesas com pessoal registrado, sua habitualidade ou seu comportamento *vis-à-vis* eventuais aumentos no comprometimento da RCL revelam indícios dessa prática.

Dessa forma, essa análise trouxe outro dado que deve ser mencionado. Seis dos sete estados analisados apresentam, em seus demonstrativos consolidados de despesa com pessoal, valores de dedução de DEA divergentes dos registrados nos demonstrativos contábeis

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

do respectivo exercício. Destes, destaca-se novamente o estado do Rio Grande do Sul, que registra dedução de DEA maior que o total de DEA com pessoal computado no balanço publicado no Siconfi, chegando a registrar dedução R\$ 158 milhões, maior que o total de DEA contabilizado em 2012 na rubrica de despesas com pessoal.

Ademais, apesar de não ser relevante na apuração do indicador de forma consolidada, esse artifício pode estar sendo utilizado isoladamente por algum dos poderes para cumprimento de seus limites. Mas, em razão da utilização de informações consolidadas, não foi objeto do presente estudo esse detalhamento, podendo ser mais bem explorado em futuras pesquisas sobre o tema.

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

Impacto do registro de DEA nos resultados fiscais

Comparação entre resultado (orçamentário e primário) publicado e ajustado

Conforme foi evidenciado ao longo deste estudo, o registro de DEA, que deveria ser considerado excepcional, está se tornando re-

corrente e crescente nos estados por diferentes motivações. O fato é que essa prática, quando em volumes crescentes, fragiliza, sobretudo, o arcabouço institucional e legal do setor público, já que pode ser caracterizada como uma prática ilegal de realizar a despesa sem autorização orçamentária, além de mascarar a real situação das contas públicas, distorcendo o resultado e a aferição do cumprimento das metas fiscais e comprometendo o grau de transparência do setor público.

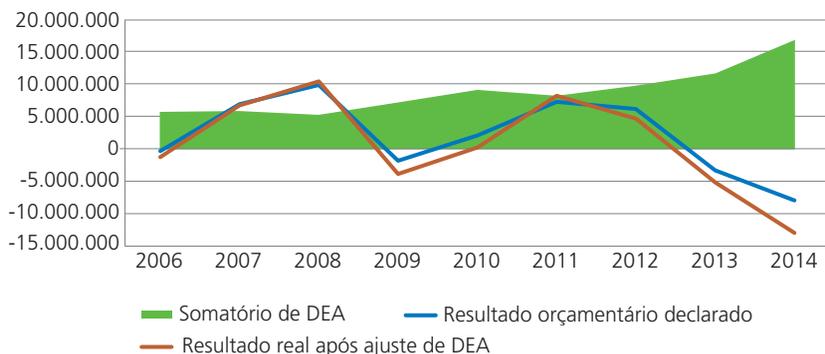
Para mensurar o impacto dessa prática nos resultados fiscais, foram ajustados tanto o resultado orçamentário quanto o resultado primário dos estados, deduzindo as DEA registradas no ano e somando as DEA do ano seguinte, com a intenção de demonstrar a despesa por competência. Em 2015, como ainda não estão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

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

Depreende-se dos gráficos 11 e 12 que há maior descolamento da curva entre 2009 e 2014, com exceção de 2011, e que é mais acentuado a partir de 2013, evidenciando que, nesse período, foram declarados

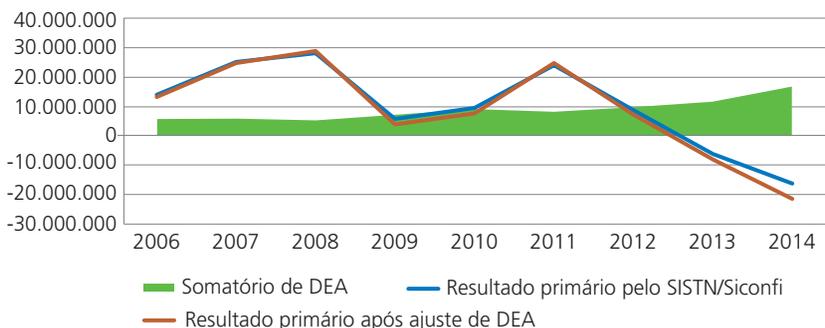
resultados mais otimistas que causaram distorção nos indicadores fiscais do setor público por não demonstrar a real situação das contas públicas. Embora o efeito pareça ser pequeno, em anos em que o deslocamento é mais acentuado, como em 2014, o déficit dobraria, caso as despesas não tivessem sido postergadas.

Gráfico 11 • **Resultado orçamentário – todos os estados (R\$ mil)**



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Gráfico 12 • **Resultado primário – todos os estados (R\$ mil)**



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Em função de a variável utilizada ser o resultado em vez da receita, mesmo estados de grande porte em matéria de arrecadação não causam distorções na análise consolidada, em virtude de apresentarem, nos resultados, volumes que se assemelham aos patamares de estados de menor porte.

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

Destaques de caso

De forma a ilustrar os diferentes perfis de comportamento de DEA entre os estados para demonstrar o efeito dessa prática nos resultados fiscais, seguem três destaques de caso.

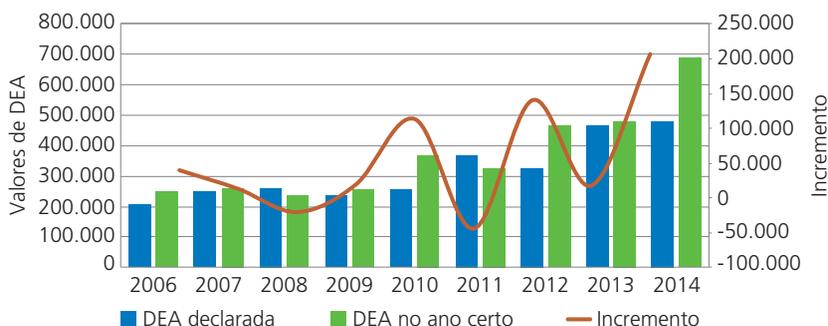
Estado com DEA elevado e constante – Tocantins

No caso do estado de Tocantins, apesar de ter elevado comprometimento da RCL com DEA em todo o período, o patamar é praticamente constante no início da série, ou seja, neste período o estado postergou para o ano seguinte quase o mesmo nível de despesa que pagou referente ao ano anterior, não havendo incremento relevante.

A partir de 2010, contudo, nota-se que há incremento a cada ano, conforme evidenciado no Gráfico 13.

Como efeito, quando se comparam os resultados declarados com os resultados sem o efeito de DEA, exibidos no Gráfico 14, é possível notar que, no período em que não há incremento, especificamente até 2009, não há descolamento das curvas, isto é, como o registro de DEA é constante, não há impacto positivo sobre o resultado declarado. No entanto, a partir de 2010, quando esse registro passa a apresentar maior incremento, observa-se que os resultados declarados são melhores que os resultados reais. Dessa forma, o efeito positivo é obtido somente quando há incremento dessas despesas de um ano para o outro.

Gráfico 13 • DEA incremental – Tocantins (R\$ mil)



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Gráfico 14 • Resultados fiscais declarados vs ajustados pela DEA – Tocantins (R\$ mil)

Gráfico 14A • Resultado orçamentário declarado vs ajustado

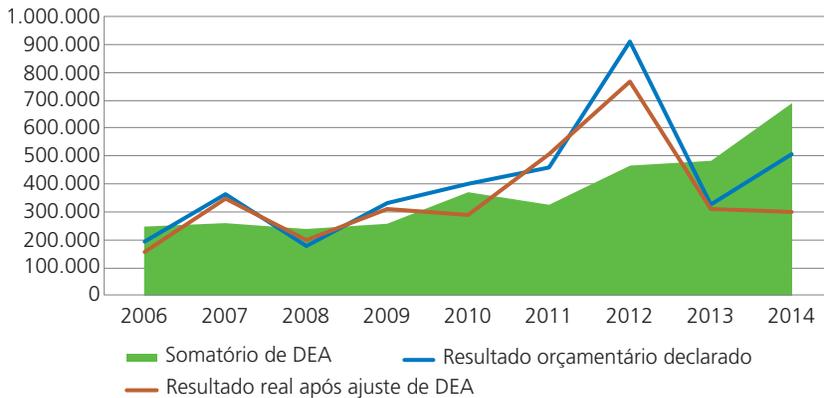
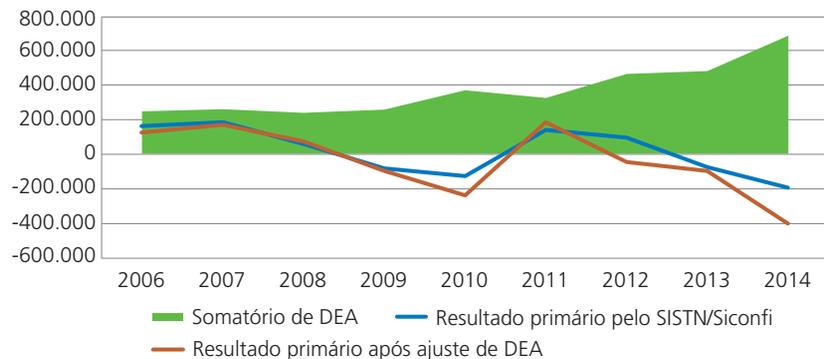


Gráfico 14B • Resultado primário declarado vs ajustado



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

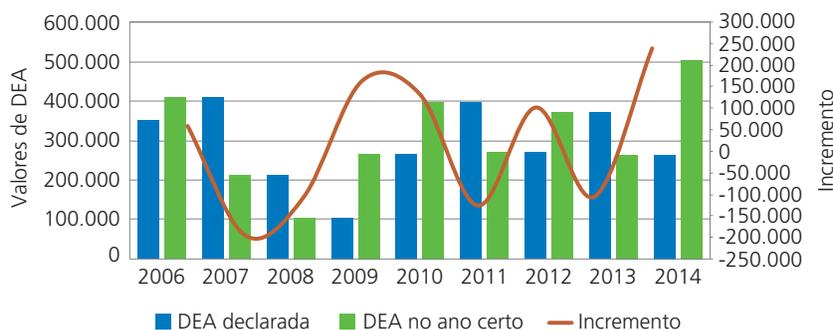
Apesar de a distorção gerada parecer pequena em decorrência da constância dos valores nos primeiros anos da série, o volume de DEA do estado é bastante elevado e crescente, em especial no período mais recente, representando quase 11% de sua receita em 2015. É importante notar também que haveria relevante impacto nas contas estaduais caso a situação fosse regularizada e o estado tivesse que arcar, no mesmo

exercício, com as despesas do próprio ano em conjunto com as geradas em anos anteriores. Em 2014, por exemplo, o estado declarou superávit orçamentário de R\$ 505,4 milhões, mas postergou cerca de R\$ 689 milhões em despesas para serem pagas como DEA em 2015, contra um pagamento de R\$ 483 milhões de DEA pago referente a 2013. Então, se o estado deixasse de postergar as despesas para 2015, teria apurado déficit de R\$ 184 milhões em 2014, bem pior que o declarado. Da mesma forma, em casos similares, caberia mensurar o efeito do não registro da DEA como restos a pagar no ano anterior e seus impactos na disponibilidade líquida do estado, item que pode ser objeto de futuras pesquisas.

Estado com DEA elevado e volátil – Piauí

Existem casos em que há forte oscilação dessas despesas com períodos de incremento, mas também de decréscimos, como no caso do estado do Piauí. Conforme pode ser observado no Gráfico 15, nos anos de 2007, 2008, 2011 e 2013, há queda no volume de DEA, ao contrário do que ocorre nos demais anos.

Gráfico 15 • DEA incremental – Piauí (R\$ mil)



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

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

Gráfico 16 • Resultados fiscais declarados vs ajustados pela DEA – Piauí (R\$ mil)

Gráfico 16A • Resultado orçamentário declarado vs ajustado

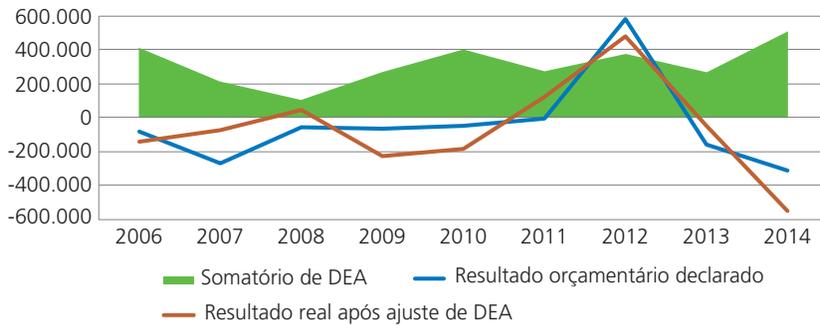
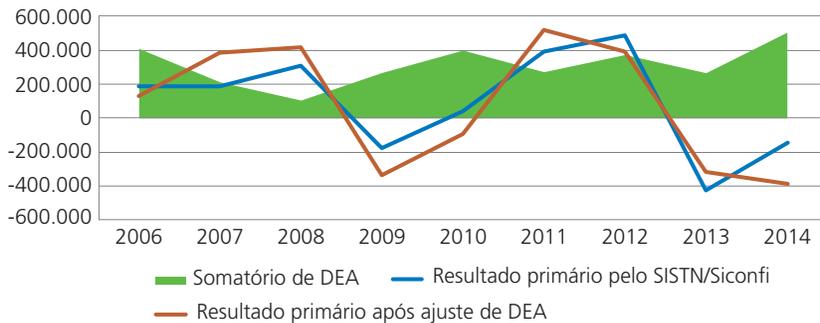


Gráfico 16B • Resultado primário declarado vs ajustado



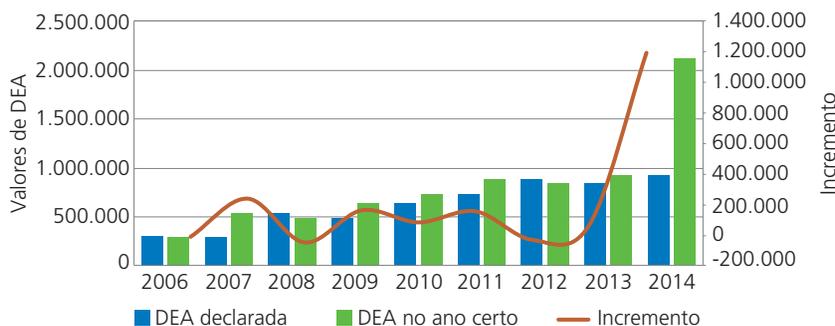
Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

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

Estado com DEA historicamente baixo – Minas Gerais

Nos estados que, historicamente, apresentam DEA baixo e regular, não é constatado impacto relevante nos resultados fiscais. O estado de Minas Gerais ilustra esse caso. Apesar de ter mudado seu comportamento em 2015, até 2014 apresentava registro baixo e regular de DEA, conforme ilustrado no Gráfico 17.

Gráfico 17 • DEA incremental – Minas Gerais (R\$ mil)



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Com isso, até 2013, os resultados declarados são muito próximos aos ajustados pela DEA. Somente quando há mudança no padrão é que

se nota deslocamento entre as curvas. Isso significa que um patamar de DEA que sugere normalidade, ou seja, baixo e regular, não interfere nos resultados fiscais.

Gráfico 18 • Resultados fiscais declarados vs ajustados pela DEA – Minas Gerais (R\$ mil)

Gráfico 18A • Resultado orçamentário declarado vs ajustado

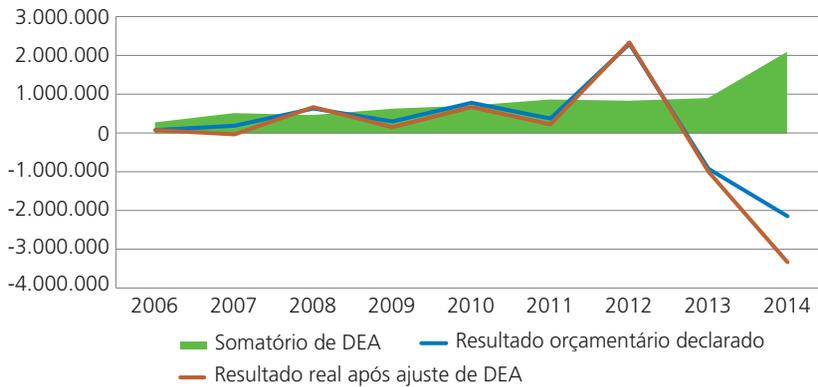
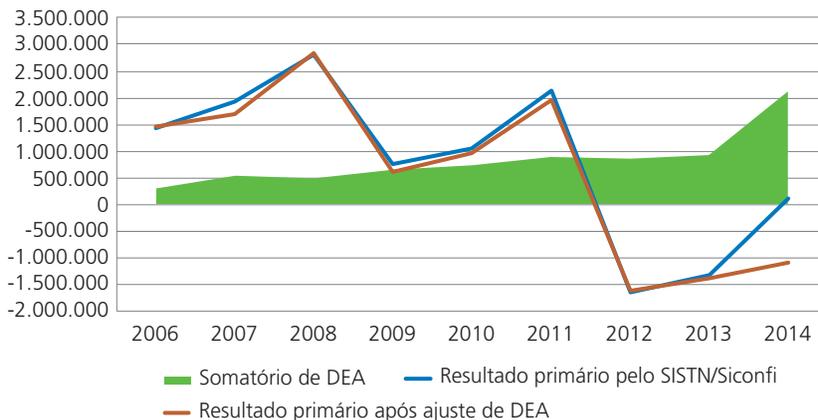


Gráfico 18B • Resultado primário declarado vs ajustado



Fonte: Elaboração própria, com base em dados de STN (2017).

Atuação dos tribunais de contas dos estados

O sistema de controle externo no Brasil, conforme determina a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 71, é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos tribunais de contas. De tal modo, tanto na União quanto nos estados e municípios, há fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional a ser desempenhada pelo Poder Legislativo, auxiliado pelo tribunal de contas. No âmbito federal, a responsabilidade é do Tribunal de Contas da União (TCU) e nos âmbitos municipal e estadual, na maioria dos casos, a responsabilidade é dos tribunais de contas dos estados (TCE), com exceção das cidades do Rio de Janeiro e de São Paulo, as quais dispõem de tribunais de contas do município (TCM). Além disso, os estados podem criar TCM, que ficarão responsáveis pela fiscalização da capital e de todas as cidades do estado. Os tribunais de contas analisam, portanto, de acordo com suas áreas de atuação, as contas dos órgãos públicos.

Como umas das principais funções dos tribunais de contas é realizar o julgamento das contas anuais dos administradores e demais responsáveis pelo erário na administração pública, caberia a eles apontar e inibir a prática do uso indiscriminado de DEA, já que falta de controle e de fiscalização dessa despesa fragiliza todo o marco institucional fiscal e são eles os organismos com competência para apreciar essa questão.

Nesse contexto, foi realizado um levantamento, nos *sites* dos tribunais de contas de cada estado, dos pareceres das últimas contas analisadas, buscando apurar, entre os disponíveis, quais faziam alguma menção ao registro de DEA e o posicionamento dos TCE a respeito

do assunto. O artigo 82 da Lei 4.320/1964 (BRASIL, 1964) determina que o Poder Executivo deve prestar contas anualmente ao Poder Legislativo e que os tribunais de contas devem emitir parecer prévio aprovando ou não as contas públicas. Complementarmente, os artigos 56 e 57 da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) determinam que os tribunais de contas devem emitir tal parecer no prazo de sessenta dias do recebimento das contas do exercício encerrado, se outro prazo não tiver sido estabelecido nas constituições estaduais, e deverá ser dada ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas. Apesar dessas determinações, em janeiro de 2017, foram encontrados pareceres (prévios ou completos) de 21 dos 27 estados e Distrito Federal, dos quais apenas 11 estavam atualizados com base nas contas de 2015.

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

Gráfico 19 • Levantamento de pareceres dos TCE

Gráfico 19A • Parecer disponível

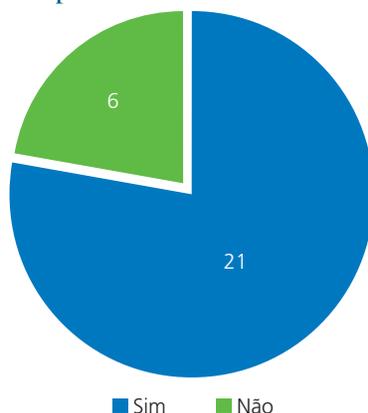
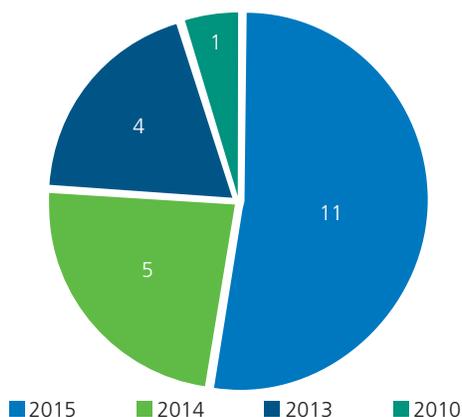


Gráfico 19B • Último ano analisado



Fonte: Elaboração própria, com base em dados obtidos nos portais dos TCE.

A Bahia, que historicamente apresenta alto volume de DEA, tendo elevado esse patamar ainda mais em 2015, é destaque quanto à qualidade do parecer emitido pelo TCE. No último parecer, há uma análise profunda de DEA com ressalvas e recomendações. O TCE/BA salienta logo no início que a

subavaliação das despesas em face da ausência de empenho ou liquidação no período (mês e ano) de sua efetiva realização, ferindo o princípio da competência, compromete a interpretação adequada do Resultado Orçamentário de 2015 (BAHIA, 2016, p. 130).

Depois de demonstrar os valores executados em 2015 e discorrer sobre os dispositivos legais que amparam esse tipo de despesa (basicamente os mesmos destacados no item I deste estudo), o TCE/BA (idem, p. 134) cita que:

Apesar da natureza de excepcionalidade dos gastos com DEA, observa-se que o montante de despesas realizadas vem crescendo nos últimos anos, sendo em 2015 superior em 72,4% ao montante executado no ano anterior, tendência também observada no primeiro trimestre de 2016, de forma mais acentuada no Poder Executivo [...]

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

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

Nesse sentido, percebe-se que as falhas nas estimativas do total de despesas, utilizadas na elaboração da Lei Orçamentária Anual, contribuem, de forma determinante, para o processamento da despesa como DEA [...] (idem, p. 141).

Em outros pontos do parecer, há menção das DEA, demonstrando a preocupação do TCE/BA com essa prática recorrente no estado. Apesar de as contas terem sido aprovadas, consta como ressalva essa preocupação, destacados os seguintes trechos:

[...] Além da violação ao princípio da legalidade orçamentária e do risco ao desejável equilíbrio das contas públicas, a realização de gastos públicos excessivos como Despesas de Exercícios Anteriores, contrariando o caráter de estrita excepcionalidade deste procedimento, acaba também comprometendo a transparência da gestão pública, pois as despesas não são reconhecidas e contabilizadas no exercício de sua competência, gerando distorções nos demonstrativos contábeis no Estado. É o caso, por exemplo, dos gastos com pessoal efetuados como DEA, que aparentemente não vêm sendo contabilizados pela Administração Pública estadual para fins de apuração dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal, ainda que se refiram a despesas dos meses de competência abrangido pelo período de apuração previsto no art. 18, § 2º, da LRF27. [...] (idem, p. 440).

Ante o exposto, este Parquet de Contas, pelos fundamentos aqui explanados, entende e sugere que o TCE/BA também deva incluir no seu Parecer Prévio RESSALVAS em relação às fragilidades constatadas na instrução dos processos de pagamento de Despesas de Exercícios Anteriores pagas no exercício de 2015 [...] Sugere-se, outrossim, a expedição de DETERMINAÇÕES específicas para que o Poder Executivo: (i) adote, com urgência, as medidas administrativas necessárias ao aprimoramento dos mecanismos específicos de controle interno relacionados

ao processamento de Despesas de Exercícios Anteriores – DEA, de modo a assegurar a utilização deste tipo de procedimento em situações de estrita excepcionalidade, apurando se, ademais, a responsabilidade funcional dos agentes que eventualmente deem causa, de modo injustificado ou sem justificativa razoável, ao não processamento de despesas públicas no exercício de sua competência; (ii) apresente a este Tribunal, por meio da Secretaria da Fazenda, no prazo máximo de 120 (cento e vinte) dias, o resultado do reexame aprofundado e global das Despesas de Exercícios Anteriores – DEA liquidadas nos anos de 2015 e 2016, avaliando a sua adequação aos requisitos normativos aplicáveis e, especialmente, o impacto total de tais despesas nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado referentes aos exercícios de 2015 e 2016, com a consequente republicação dos demonstrativos devidamente ajustados; (iii) contabilize na Despesa Total com Pessoal, para fins de apuração dos limites previstos nos arts. 19 e 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, os gastos desta natureza efetuados como Despesas de Exercícios Anteriores – DEA, quando a competência da despesa estiver abrangida pelo período de apuração previsto no art. 18, § 2º, da LRF;

Por fim, afigura-se também conveniente a expedição de RECOMENDAÇÃO ao Governador do Estado para que adote as medidas necessárias ao aperfeiçoamento da metodologia de elaboração da Lei Orçamentária Anual, especialmente no que concerne à estimativa das despesas, em ordem a minimizar o risco de insuficiência das dotações orçamentárias previstas. [...] (idem, p. 442).

Outro estado que se destaca pela aceleração de DEA é Pernambuco, onde o TCE mostra preocupação com o incremento ocorrido, especialmente em 2014. O órgão destaca o efeito da anulação, ao fim de 2013, de despesas que já haviam transposto a fase de liquidação e que foram empenhadas e pagas como DEA no exercício de 2014, quando deveriam ter composto os restos a pagar de 2013, assim contribuindo para que a participação da DEA nas despesas totais do estado saltasse da média 3% para 5,67% (PERNAMBUCO, 2016). Mas, mesmo com essa ressalva, as contas foram aprovadas e não se encontra uma análise mais detalhada do assunto como a feita pelo TCE/BA.

Apesar de os estados de Santa Catarina e Paraná não apresentarem volume expressivo de despesas dessa natureza, os respectivos TCE também fazem menção à DEA, ambos ressaltando o montante dos cancelamentos de despesas já liquidadas que posteriormente foram lançadas como DEA. Tocantins, apesar de ter o maior volume entre os estados, conta com um TCE aparentemente menos atuante, com parecer defasado e que faz apenas uma recomendação à Controladoria Geral do Estado:

Em conjunto com a Secretaria de Fazenda e demais órgãos, adotem medidas para que as despesas oriundas de DEA que porventura não foram empenhadas e não registradas em restos a pagar sejam objetos de controle por meio de registro contábil [...] (recomendação 9 do Parecer Prévio das Contas 2013).

Com base nesse levantamento, é possível afirmar que os TCE não estão cumprindo adequadamente seu papel de fiscalizar e inibir práticas que ferem os dispositivos legais e reduzem o grau de transparência e confiabilidade das contas públicas estaduais, com exceção dos TCE citados anteriormente, sobretudo, de forma exemplar, o TCE/BA.

Os estados com patamar mais elevado de DEA (Piauí, Pará, Rio Grande do Sul, Goiás) e o Distrito Federal têm TCE omissos sobre a questão. Piauí nem mesmo tem parecer disponível⁴ em seu *site*, e o Distrito Federal apresenta parecer defasado (de 2013). Mesmo os estados com baixo nível de DEA (Rio Grande do Norte, Alagoas e Acre) não apresentam pareceres disponíveis nos respectivos *sites*, o que limita a capacidade de aferir se praticam outro mecanismo para mascarar seus resultados, ou seja, se de fato as despesas são contabilizadas adequadamente, conforme o regime de competência.

A falta de transparência de alguns TCE ao não divulgar em seus *sites* os referidos pareceres ou mesmo ao apresentar documentos defasados impõe limitações à capacidade de análise sobre o efeito dos crescentes aumentos na utilização de DEA ou outra prática semelhante.

Considerações finais

Este trabalho buscou oferecer subsídios para melhor compreensão dos gastos tidos como DEA, sendo desenvolvido em três partes. A primeira apresentou elementos conceituais sobre o tema e a evolução dessas despesas nos governos subnacionais entre 2006 e 2015, procurando identificar as principais motivações para adoção desse procedimento. Na segunda parte, foi mensurado seu efeito nos resultados fiscais desses entes; e, na última, o posicionamento dos órgãos de controle quanto ao assunto.

O tema demonstrou ser de extrema importância em um momento em que os entes subnacionais encontram-se, em sua maioria, em

⁴ Em consulta ao *site* do Tribunal de Contas do Estado em 5 de janeiro de 2017, não foi possível localizar os relatórios de análise de contas.

situação de grave crise fiscal, na qual muitos têm se revelado incapazes de cobrir seus gastos correntes. As DEA podem estar sendo utilizadas deliberadamente como mecanismo para postergar despesas e lidar com esses desequilíbrios orçamentários, influenciando positivamente os indicadores fiscais. Isso porque, apesar de os instrumentos legais determinarem que essa despesa deva ser registrada somente em caráter excepcional, nos volumes em que estão sendo utilizadas, não parecem encontrar amparo legal e comprometem sobretudo o grau de transparência do setor.

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

A análise de algumas hipóteses que podem justificar o uso recorrente de DEA revela que há forte correlação entre esse procedimento e a conjuntura econômica, sendo evidenciado incremento de DEA em anos que sucedem períodos com restrição orçamentária, notoriamente 2015, quando a maior parte dos estados registrou DEA em volumes mais significativos, com destaque para aqueles que foram mais impactados pela crise econômica em 2014. Além de fatores

econômicos, outras motivações parecem ter incentivado a utilização do mecanismo, como o cumprimento de metas e indicadores fiscais, uma vez que é permitida a exclusão da DEA para fins do cálculo do limite de pessoal, por exemplo. Interesses políticos também podem ter contribuído para incrementos de DEA em determinados anos, pois percebe-se relação entre o aumento de DEA e o ciclo político, seja para buscar demonstrar resultados melhores em anos eleitorais e caracterizar boa gestão por parte do governante, seja para cumprir os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal relacionados ao período eleitoral.

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

O fato é que, independentemente de sua motivação, esse instrumento gera impactos relevantes nos resultados fiscais declarados, especialmente, quando há incremento dessas despesas de um ano para outro, gerando indicadores mais favoráveis no ano anterior, retardando, portanto, a percepção dos agentes econômicos da real situação das contas públicas. Caberia, portanto, aos TCE, por sua competência constitucionalmente atribuída como órgão de controle e fiscalização, evidenciar e coibir práticas como essas. Contudo, com base nos pareceres de contas do referido órgão de todos os estados, salvo algumas exceções, boa parte dos TCE não menciona

DEA em seus relatórios, não sendo possível identificar atuação de forma efetiva para inibir essa prática.

De tal forma, diante da fragilidade constatada pelo uso indiscriminado de DEA pelos estados e pela omissão dos TCE quando à questão, percebe-se que essa prática tem contribuído para a deterioração do orçamento público como instrumento de planejamento governamental e vem pondo em xeque a transparência das contas públicas divulgadas à sociedade. Do mesmo modo, a disseminação desse procedimento, com conseqüente prejuízo no processo de fiscalização dos desempenhos estaduais, certamente exerceram papel importante na atual crise fiscal dos subnacionais brasileiros.

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

Referências

AFONSO, J. R. R.; BARROZO, R. A reforma esquecida. *Boletim de Desenvolvimento Fiscal*. Rio de Janeiro, Ipea, n. 5, jun. 2007. (Versão revista e ampliada do artigo publicado pelos mesmos autores na *Revista de Controle e Administração*, v. II, n. 2, p. 153-170, jul.-dez. 2006)

BAHIA (Estado). Tribunal de Contas do Estado. *Relatório e proposta de parecer prévio do TCE sobre as contas do chefe do poder executivo do estado da Bahia: exercício de 2015*. João Evilásio Vasconcelos Bonfim – Cons. Relator, Salvador: TCE/BA, 2016.

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

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] União*, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: jan. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. Despesas de exercícios anterior: fundamento legal para o exercício financeiro de 2003. Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=0ahUKewjt7O2krOLRAhXCEJAKHX4SBS4QFggnMAI&url=http%3A%2F%2Fportal.tcu.gov.br%2Fflumis%2Fportal%2Ffile%2F%2FfileDownload.jsp%3FfileId%3D8A8182A14D110A73014D1EFE60F52C16&usq=AFQjCNFVH_tDokPbB550C9QeVaa45-t0ZQ&sig2=3BKO9ifRjy7XqqnqEkRrQw>. Acesso em: jan. 2017.

LUNELLI, R. L. *Restos a pagar*. [on-line]. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/restosapagar.htm>>. Acesso em: jan. 2017.

MACIEL, P. J. *Despesas de exercícios anteriores*: “devo e não reconheço, pago quando puder”. [on-line] Pedro Jucá Maciel – Blog de Finanças Públicas e Economia, 13 de junho de 2016. Disponível em: <<http://pedrojucamaciel.com/despesas-de-exercicios-antecedentes-devo-e-nao-reconheco-pago-quando-puder/>>. Acesso em: jan. 2017.

PERNAMBUCO (Estado). Tribunal de Contas do Estado. *Relatório de parecer prévio do TCE sobre as contas do chefe do poder executivo do estado de Pernambuco*: exercício de 2014. Teresa Duere – Cons. Relator. Recife: TCE/PE, 2016.

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

SILVA, J. A. F. *Contabilidade pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

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

TOCANTINS (Estado). Tribunal de Contas do Estado. *Relatório de parecer prévio do TCE sobre as contas do chefe do poder executivo do estado do Tocantins: exercício de 2013*. Manoel Pires dos Santos – Cons. Relator. Palmas: TCE/TO, 2015.

VASCONCELOS, C. V. *Artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal: aspectos controversos*. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://portal3.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054778.PDF>>. Acesso: dez. 2016. (Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa)

Bibliografia

ESQUELETOS em 24 estados atingem R\$ 15,4 bi. *Valor Econômico*. Rio de Janeiro, p. 1, 20 jun. 2016.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Execução orçamentária de estados (1995-2013 e após 2013)*. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/en/contas-anuais>>. Acesso em: jan. 2017.

_____. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)*. Brasília: STN/SOF, 6 ed., dezembro de 2014. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: jan. 2017.

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

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