

O impacto do déficit na apreciação das contas anuais: um olhar à luz da jurisprudência do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

Sergio de Castro Junior *

Breve análise do déficit no âmbito da Administração Pública. Distinção entre déficit orçamentário e financeiro. Reflexos da ocorrência de déficit na apreciação das contas pelo controle externo. Circunstâncias que admitem excepcional relevação. As nuances a que está sujeita a avaliação do déficit financeiro: a tolerância com sua ocorrência em patamar inferior a 30 dias de arrecadação não é automática, condicionando-se a requisitos cumulativos de higidez fiscal.

Genericamente entendido como o saldo negativo que ocorre quando as saídas superam as entradas, o déficit configura um resultado intrinsecamente indesejável e, no contexto da gestão pública, sinaliza o desalinhamento da ação estatal frente aos imperativos de equilíbrio e responsabilidade fiscal.

Para uma adequada análise do resultado deficitário nas contas públicas é indispensável distinguir suas duas principais vertentes jurídico-contábeis: o déficit orçamentário e o financeiro.

O déficit orçamentário diz respeito ao resultado da execução do orçamento durante o exercício: ocorre quando as despesas empenhadas superam as receitas arrecadadas (artigos 35 e 102 da Lei nº 4.320/1964). Compara, portanto, o que entrou com o que se comprometeu a gastar ao longo do ano e reflete, em regra, uma desconexão no planejamento.

O déficit financeiro, por sua vez, retrata a situação de caixa ao final do exercício: ocorre quando as obrigações superam os recursos disponíveis e valores realizáveis (artigo 43, § 2º, da mesma lei, por inversão lógica). Compara, assim, o que há em caixa com o que ainda se deve pagar e reflete, em regra, a assunção de obrigações sem o devido lastro.

* Sergio de Castro Junior é Chefe de Gabinete do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo.

Atento a essa distinção, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) adota critérios diferenciados na avaliação de tais resultados negativos: enquanto o descompasso orçamentário pode ser relevado quando integralmente amparado por superávit financeiro do exercício anterior, o déficit financeiro admite maior ou menor complacência a depender da fração que representa da Receita Corrente Líquida (RCL).

Nesse sentido, esclarece o manual [“Gestão Financeira de Prefeituras e Câmaras Municipais”](#), editado pela Corte de Contas paulista:

Ante o fato de a LRF induzir superávits para reduzir a dívida pública, este Tribunal recusa déficits orçamentários, mesmo os de baixa monta; isso, desde que a Fazenda ainda carregue significativo estoque de Restos a Pagar sem cobertura monetária.

[...]

Todavia, um déficit orçamentário pode ser absolutamente lícito, desde que amparado no superávit financeiro do exercício anterior, nos termos do art. 43, § 1º, I, da Lei nº 4.320/1964.

[...]

O déficit orçamentário tem sido causa costumeira de pareceres desfavoráveis (confira-se a jurisprudência da Casa). É imperdoável quando decorrente de anulação ou cancelamentos de empenhos liquidados que resultam, na maioria das vezes, em superávit que ofende o princípio da evidenciação das contas.

Outro ponto que desperta atenção é a ocorrência de déficit financeiro superior a 30 dias da arrecadação. Esse é o entendimento que tem prevalecido na apreciação das contas, com algumas decisões isoladas que admitiram essa superação.

Especificamente acerca do déficit orçamentário, há, inclusive, entendimento do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo (MPCSP) consolidado na [Orientação Interpretativa OI-MPC/SP nº 02.02](#), que bem sintetiza supramencionada diretriz:

OI-MPC/SP nº 02.02: Concorre para emissão de parecer desfavorável o resultado negativo da execução orçamentária apurado no encerramento do exercício, salvo se amparado por superávit financeiro do exercício anterior, uma vez que denota inobservância ao princípio da gestão fiscal responsável e ao equilíbrio fiscal.

Se, de um lado, o tratamento dado ao déficit orçamentário já se encontra bem assentado, de outro, o déficit financeiro apresenta nuances que merecem destaque.

Em prestígio aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, a jurisprudência que foi se firmando ao longo dos anos no TCESP admite modular o rigor sancionatório para relevar resultados financeiros negativos que não ultrapassem o limite equivalente a **30 dias de arrecadação** (ou, na dicção também adotada pelo Tribunal, a um mês da RCL), desde que verificada, de maneira geral, a boa ordem das contas.

Tal parâmetro funciona como uma baliza que separa o mero descompasso de caixa temporário do descontrole administrativo estrutural, tendo sido fixado nesse patamar muito provavelmente porque o fluxo de saídas do setor público é predominantemente organizado em obrigações mensais (folha de pagamento, faturas de concessionárias de serviços públicos, contratos de serviços contínuos, duodécimos do Poder Legislativo etc.), representando esse limite, em termos proporcionais, cerca de 1/12 da RCL anual (8,33%).

Adota-se, dessa forma, uma régua padrão para projetar a capacidade de cobertura de um mês inteiro de custeio administrativo, partindo-se da premissa de que tal passivo poderá ser liquidado no início do ano subsequente sem o risco de efeito cascata, sobretudo porque o primeiro bimestre costuma concentrar uma forte entrada de receitas (como as cotas únicas do IPTU e IPVA), gerando fôlego de caixa para absorver o residual herdado.

De maneira contrária, a extrapolação do patamar de 30 dias de arrecadação evidencia descompasso mais significativo, suficiente para comprometer os demonstrativos. Prova disso são vários precedentes do TCESP em que contas anuais foram reprovadas com fundamento nessa ocorrência, conforme se vê, por exemplo, nos Pedidos de Reexame apreciados nos processos [TC-001746.989.24-3](#) e [TC-006363.989.19-5](#), dentre outros.

Ocorre que, não obstante mencionado parâmetro, a tolerância com déficits financeiros aquém dos 30 dias de arrecadação **não deve ser interpretada como automática**, exigindo-se para tanto que a conjuntura geral da gestão demonstre equilíbrio e responsabilidade no cumprimento das metas fiscais.

Assim, para que o déficit financeiro inferior a 30 dias de arrecadação possa ser relevado devem ser preenchidos alguns requisitos, conforme indicado a seguir.

1. Cumprimento dos limites constitucionais e legais

Os investimentos mínimos e a observância dos tetos de despesa são itens capitais no contexto das contas, de tal modo que o desrespeito a essas obrigações inviabiliza a modulação do déficit financeiro. Aplicação de 25% das receitas de impostos e transferências na manutenção e desenvolvimento do ensino, 15% em ações e serviços de saúde e observância do teto estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para despesas com pessoal são exemplos de condicionantes para a aplicação da tese que flexibiliza resultados negativos.

2. Demonstração de queda abrupta ou frustração de receitas

O déficit financeiro precisa ter sido provocado por fatores alheios ao controle e planejamento da Administração. O gestor, por conseguinte, deve comprovar frustração de receitas previstas (por exemplo, queda acentuada em repasses do FPM, ICMS ou na arrecadação própria de ISS e IPTU devido a crises econômicas locais ou nacionais). Uma vez verificado excesso de arrecadação durante o ano e, ainda assim, sobrevindo déficit por falta de controle dos gastos, fica prejudicada a tolerância.

3. Adoção de medidas de contingenciamento

O gestor precisa demonstrar comportamento fiscal ativo e responsável ao longo do exercício (artigo 9º da LRF). Compete-lhe evidenciar que, ao notar queda de arrecadação, editou decretos de limitação de empenho e movimentação financeira (contingenciamento de gastos), bem assim comprovar que o déficit remanescente foi inevitável para a manutenção de serviços públicos essenciais, mesmo após cortes em despesas não obrigatórias.

4. Ausência de déficits crônicos ou sucessivos

O histórico e o impacto da dívida no tempo são fatores determinantes, de modo que, para comportar relevação, o resultado negativo deve ser um fato atípico no contexto local. Se o ente vem de um superávit financeiro no ano anterior, a conjuntura se revela mais propícia para a mitigação do impacto; diversamente, se apresenta déficits recorrentes nos últimos exercícios, há fortes indícios de descontrole fiscal crônico a recomendar a rejeição das contas.

5. Fidedignidade das demonstrações contábeis

O saldo deficitário deve corresponder à real dimensão financeira do órgão, sem ocultação de passivos estruturais. Não pode haver indícios de “maquiagem contábil”, como cancelamento indevido ou imotivado de restos a pagar liquidados apenas para simular um superávit artificial. A ausência de repasse tempestivo das contribuições previdenciárias (correntes ou de parcelamentos), assim como o não pagamento dos precatórios a serem quitados no exercício são condutas que também afastam a tolerância, pois representam indevido represamento de disponibilidades alheias, inflando artificialmente a liquidez do caixa.

A corroborar o entendimento de que, para ser escusável, não basta que o déficit financeiro seja inferior a 30 dias de arrecadação, sendo imprescindível uma gestão fiscal minimamente equilibrada e responsável, há diversos precedentes no âmbito do TCESP em que, apesar de um resultado negativo aquém de um mês da RCL, as contas restaram rejeitadas, a exemplo dos processos [TC-001257.989.21-0](#), [TC-004162.989.22-2](#), [TC-004520.989.23-7](#) e [TC-004225.989.24-3](#).

É dizer, embora presente na apreciação das contas, a flexibilização dos resultados negativos na execução pública não constitui um direito subjetivo do gestor, dependendo de uma análise macro da conjuntura fiscal de cada órgão.

Conclui-se, portanto, que o déficit orçamentário encontra sua linha de corte vinculada à existência de superávit financeiro do exercício anterior que o suporte; o déficit financeiro, por sua vez, submete-se a um teste de severidade multifacetado, em que a tolerância até o limite de 30 dias de arrecadação não é automática: exige-se, concomitantemente, hígidez dos limites constitucionais e legais, comprovada frustração de receitas, contingenciamento tempestivo, ausência de déficits recorrentes e fidedignidade dos balanços.

Agindo dessa forma, o controle externo reconhece a necessidade de mitigar os efeitos das intempéries econômicas que assolam os municípios, sem, todavia, transigir com o descontrole administrativo.