



**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA**

Av. José de Sá Maniçoba, s/n, centro, CEP: 56304-205 Petrolina - PE
E-mail: controladoriainterna@univasf.edu.br

NOTA DE AUDITORIA Nº 04/2023





FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA

NOTA DE AUDITORIA Nº 04/2023

INSCRIÇÃO DE DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA) SEM LASTRO ORÇAMENTÁRIO NO EXERCÍCIO CORRESPONDENTE AO DO FATOS GERADOR DA OBRIGAÇÃO

I – AÇÃO DE AUDITORIA Nº 201911

Em 2019, conforme previsto no Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) do respectivo ano, foi realizada ação de auditoria com o objetivo de verificar o cumprimento da legislação vigente e analisar os controles internos utilizados, na execução orçamentária de 2018, o que resultou na elaboração do Relatório de Auditoria nº 201911, disponível em <https://portais.univasf.edu.br/controladoria-interna/relatorios-de-auditoria/relatorios-de-auditoria-2019/relatorio-201911-execucao-orcamentaria.pdf/view>.

Dentre os achados identificados durante a realização desse trabalho, consoante Constatação 05 do referido relatório, restou evidenciada a inscrição de expressivo montante à título de despesas de exercícios anteriores motivada pela ausência de real disponibilidade orçamentária no ano em que foi gerada a alusiva obrigação.

Respectivamente aos exercícios de 2018 e 2019, foram inscritos como DEA os montantes de R\$ 808.573,67 (oitocentos e oito mil e quinhentos e setenta e três reais e sessenta e sete centavos) e R\$ 4.294.018,66 (quatro milhões e duzentos e noventa e quatro mil e dezoito reais e sessenta e seis centavos).

Conforme relatado pela gestão, os fatores que ocasionaram o não reconhecimento dessas despesas nos respectivos exercícios de origem foram os seguintes: *“No cerne desta situação está toda a situação orçamentária do governo federal que vem se deteriorando*



**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA**

desde 2015 (...) Nos anos seguintes as dificuldades orçamentárias só se agravaram, enquanto que a LOA permaneceu estável, enquanto as despesas aumentaram (...) Com toda esta situação de dificuldade orçamentária, a Univasf, especialmente por estar localizada numa das regiões mais economicamente vulneráveis do país - e cujo corpo discente em plena expansão tem um perfil de mais de 75% em situação de vulnerabilidade socio-econômica, desde 2015 tem feito um grande esforço orçamentário (além dos recursos do PNAES) para custear as despesas com Assistência Estudantil, em ações prioritariamente de bolsas das mais diversas modalidades, Restaurante Universitário, transporte estudantil, dentre outras.(...) Uma análise simples da execução orçamentária da instituição nos anos de 2018 e 2019 (até maio, enviada ao Conselho superior) permite constatar, que de fato, no ano de 2018 a universidade gastou \$ 580.000,15 com Fornecimento de Alimentação no restaurante universitário e custeou um total de \$ 3.406.512,00 com bolsas, totalizando \$ 3.986.512,15 o apoio assistencial ao estudante, enquanto que o total de Despesa de Exercício Anterior pago no início de 2019 perfaz \$ 3.998.520,07. Isso significa dizer que se a universidade não tivesse realizado nenhuma contrapartida com seu orçamento - além do recurso PNAES - à assistência estudantil, não teria havido a necessidade de realizar nenhuma despesa à título de DEA em 2019”.

Apesar dos argumentos trazidos pela gestão, a Controladoria Interna constatou que tais inscrições em DEA (Despesas de Exercícios Anteriores) não se enquadravam nas hipóteses estabelecidas pelo legislador (art. 22, § 1º, Decreto nº 98.872/1986) e foram realizadas com inobservância do preceito constitucional que veda a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (art. 167, II, da Constituição Federal), o que sucedeu na emissão das seguintes recomendações:

- a) adequar as ações ao planejamento orçamentário e financeiro da instituição; e
- b) consultar a Procuradoria Federal junto à Univasf acerca do procedimento adequado para reconhecer e pagar dívidas em exercícios distintos do de origem.



FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA

Diante dos fatos relatados acima e em cumprimento do mandamento constitucional previsto no art. 74, § 1º, a Controladoria Interna comunicou o Tribunal de Contas da União (TCU) acerca da situação identificada, o que resultou na abertura do TC-015.205/2020-7 (REPRESENTAÇÃO) e prolação do **Acórdão nº 6728/2021-TCU-1ª Câmara** (https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/processo/*/NUMEROSOMENTENUMEROS%253A1520520207/DTAUTUACAOORDENACAO%2520desc%252C%2520NUMEROCOMZEROS%2520desc/0).

Em que pese o TCU ter determinado o arquivamento do referido processo, consoante peça 10 dos autos, faz-se necessário destacar que essa decisão foi motivada pelo entendimento de que a Administração Pública vem utilizando-se cada vez mais do elemento de despesa 92 – DEA, e que essa situação não pode ser tratada de forma isolada, mas, sim, de maneira sistêmica, razão pela qual o TCU autorizou a realização de inspeção com o objetivo de analisar a execução de Despesas de Exercícios Anteriores no âmbito das Unidades Orçamentárias que executam despesas primárias na União, ação que foi realizada no **TC 038.365/2019-7**.

II – ACÓRDÃO Nº 2527/2022-TCU-PLENÁRIO E RESPECTIVO RELATÓRIO DE INSPEÇÃO (TC 038.365/2019-7)

A inspeção autorizada pelo TCU foi finalizada, conforme relatório (peça 175 dos autos), e culminou no proferimento do **Acórdão nº 2527/2022-TCU-Plenário**, disponível em https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2527%2520ANOACORDAO%253A2022%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0.

Ao realizar essa inspeção, o TCU buscou, dentre outros objetivos, avaliar se a despesa de exercício anterior atende aos requisitos legais para o reconhecimento dessa obrigação e se reconhecimento da DEA foi motivado pela assunção de obrigação sem dotação



**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA**

orçamentária suficiente no exercício de origem, culminando na violação do art. 167, inciso II, da CF/1988.

Conforme relatório da equipe técnica do Tribunal (peça 175 dos autos), “*foram encontradas novas irregularidades acerca de assunção de obrigações sem orçamento, ensejando a assunção de passivos a descoberto que foram ou estão sendo custeados por dotações dos exercícios seguintes ao de sua geração, a partir da execução de DEA*”, razão pela qual o TCU destacou a importância de se manter controle sobre o estrito atendimento da vedação à realização de despesas ou à assunção de compromissos sem lastro orçamentário.

No item 3 do referido relatório, que trata da contextualização teórico-legal, o TCU destacou que “*As peças orçamentárias, ao tempo em que se prestam a operacionalizar o planejamento governamental, mostram-se imprescindíveis ao efetivo exercício do controle social e parlamentar*”. E continua ressaltando que a **Lei Orçamentária Anual (LOA)** possui duas funções essenciais às finanças públicas, quais sejam: autorizar a realização da despesa e a assunção de compromissos pelo Poder Público para determinado exercício e **fixar limites anuais ao volume de gastos, os quais devem ser respeitados pelos gestores públicos, nos diferentes níveis de atuação governamental.** (destaque acrescido)

Ademais, em consonância com o princípio da competência, os compromissos governamentais devem ser reconhecidos no momento da ocorrência do fato gerador. Sendo assim, em regra, a orçamentação anual deve ser suficiente para custear todas as obrigações cujo fato gerador ocorra no respectivo exercício.

O legislador constituinte, por sua vez, visando manter a hígidez das finanças pública, estabeleceu a regra insculpida no art. 167, II, da CF/1988:

Art. 167. São vedados:

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

Conforme enfatizado pelo Tribunal “*o constituinte ampliou a abrangência da vedação estabelecida no art. 167, inciso II, **proibindo não somente a realização de despesas,***



FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA

em sentido estrito, mas também a assunção de obrigações diretas não lastreadas por orçamento". (destaques acrescidos)

No mesmo sentido prevê a Lei nº 4.320/1964

Art. 59 - O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

Dessa maneira, considerando as normas de direito financeiro, o Tribunal sinaliza que “a violação ao art. 167, inciso II, da CF/1988 caracteriza-se pela situação em que o gestor assume determinado compromisso perante terceiros, mesmo não dispondo de orçamento suficiente. Em termos práticos, gera-se a obrigação, mas não há a emissão de empenho prévio, em razão da inexistência de dotações suficientes.” (destaques acrescidos)

Acerca do reconhecimento de despesas a título de exercícios anteriores, o TCU ressalta que tal prática é excepcional e que só pode ocorrer nas hipóteses legais previstas no art. 37 da Lei nº 4.320/1964 e regulamentadas pelo art. 22 do Decreto nº 93/872/1986.

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 pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica. (destaques acrescidos)

Quanto aos procedimentos formais para reconhecimento do passivo e consequente execução da DEA, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), na seção 4.8 Despesas de Exercícios Anteriores, estabelece o seguinte:

O reconhecimento da obrigação de pagamento das despesas com exercícios anteriores, pela autoridade competente, deverá ocorrer em procedimento administrativo específico, sendo necessário, no mínimo, os seguintes elementos:

- a. Identificação do credor/favorecido;
- b. Descrição do bem, material ou serviço adquirido/contratado;
- c. Data de vencimento do compromisso;
- d. Importância exata a pagar;
- e. Documentos fiscais comprobatórios;
- f. Certificação do cumprimento da obrigação pelo credor/favorecido;



FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA

g. Motivação pelo qual a despesa não foi empenhada ou paga na época própria.
(destaques acrescidos)

Insta salientar que a instrução de procedimento administrativo específico não se trata de mera formalidade ou burocracia injustificada, mas presta-se, sim, à apresentação da motivação do ato e à demonstração de que não foram violados pressupostos legais, mormente o art. 167, inciso II, da CF/1988. Assim, uma vez constatados indícios de possível descumprimento do preceito constitucional, cabe à própria Administração apurar a responsabilidade daqueles que deram causa ao ato inquinado ilegal.

Destarte, diante do caráter excepcional da DEA e do rol taxativo de hipóteses cabíveis, o uso indevido desse instituto pelos gestores que, não dispendo de orçamentação suficiente, contraem obrigações, de forma a gerar passivos que somente serão empenhados em exercícios seguintes, constitui uma espécie de rolagem de compromissos, o que não se coaduna com a gestão fiscal responsável, tampouco com o preceito constitucional estabelecido no art. 167, inciso II, sendo vedado pelas normas do Direito Financeiro.

Tal prática, como bem salientado pelo TCU, “*coloca à prova todo o arcabouço de regras fiscais, como também pode macular a fidedignidade das demonstrações contábeis da Administração Pública Federal, o que pode ensejar desconfiança e refletir nas escolhas dos diferentes agentes econômicos (...) tem potencial para elevar da curva de juros de longo prazo, majorar os custos de captação de recursos por empréstimos, por meio da emissão de títulos públicos, reduzir investimentos externos, elevar a inflação, entre outros*”.

Por fim, quanto à eventual justificativa de que o registro em DEA decorreu da insuficiência orçamentária proveniente de contingenciamentos de despesas e/ou a incompatibilidade entre as dotações e as necessidades mínimas para o funcionamento do aparato estatal, o TCU possui entendimento firmado de que argumentos dessa natureza são insubsistentes e, sobretudo, não se coadunam com as normas do Direito Financeiro, consoante trechos do relatório de inspeção transcritos abaixo:



FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA

*“A avaliação acerca da adequação orçamentária do dispêndio deve ser realizada em momento prévio à geração de uma obrigação, e não a posteriori. Nesse sentido, **cabe à Administração fazer gestões para compatibilizar a despesa às dotações disponíveis**, reduzindo o volume de obrigações ou elevando as dotações para custeio desses compromissos.*

(...)

*Complementarmente, enfatize-se que parcela significativa da insuficiência orçamentária constatada em unidades que executam volumes de recursos menos vultosos estava relacionada a **dotações discricionárias, ou seja, aquelas em que o gestor tem o dever de compatibilizar as obrigações assumidas pela Administração à orçamentação disponível**. Nesse caso, **cabe ao gestor adotar medidas reduzir despesas a fim de eliminar o hiato entre as obrigações estatais e a disponibilidade de recursos a ele consignada**.” (destaques acrescidos).*

III – POSSÍVEIS SANÇÕES APLICADAS EM CASO DE DESCUMPRIMENTO DO ART. 167, II, DA CF/1988

Ainda no relatório de inspeção concernente ao **TC 038.365/2019-7**, o TCU elencou as possíveis sanções aplicadas em caso de descumprimento do art. 167, II, da CF/1988, as quais serão apresentadas a seguir:

- A LRF preceitua que serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação sem adequação orçamentária;

Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:



FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - **adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente**, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, **não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício**; (destaques acrescidos)

- A LRF também veda a assunção de obrigações com fornecedores sem autorização orçamentária e equipara a prática de tal conduta à realização de operações de crédito

Art. 37. Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados:

IV - assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços.

- A Lei nº 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa) prevê o seguinte:

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

IX - ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento;

- O Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/1940), por sua vez, tipifica a conduta de ordenar despesa não autorizada por lei e prevê pena de reclusão para aqueles que cometerem essa conduta:

Art. 359-D. Ordenar despesa não autorizada por lei:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Acerca desse tipo penal, faz-se necessário destacar que é pacífica a sua classificação como **crime formal, ou seja, a lei veda a conduta independentemente da existência ou não de resultado**. Em síntese, o crime será considerado consumado e, portanto, **passível de**



FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA

punição, no instante em que a despesa ordenada é efetivamente executada pela Administração, não sendo relevante se o seu resultado é lesivo ao patrimônio público ou não.

Consequentemente, mostra-se importante compreender o sentido da expressão “despesa não autorizada por lei”, norma aberta com o condão de penalizar qualquer violação à lei no contexto das competências do ordenador de despesas.

Destarte, embora exista divergência, parte da doutrina entende que o **art. 359-D do Código Penal veda as seguintes ações: empenhar sem despacho de adequação orçamentária e financeira anterior, empenhar sem dotação orçamentária**, liquidar obrigação sem prova da entrega, pagar despesa não liquidada ou empregar recursos de uma Fonte de Recursos para despesas de outra finalidade.¹

- Por fim, a Lei dos Crimes de Responsabilidade (Lei nº 1.079/1950) também disciplina o assunto:

Art. 11. São crimes contra a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos:
1 - ordenar despesas não autorizadas por lei ou sem observância das prescrições legais relativas às mesmas;

IV – REGISTRO DE DEA NA UNIVASF NOS EXERCÍCIOS DE 2020-2022

Por meio do Plano de Providências Permanente (PPP), a Controladoria Interna realiza o monitoramento das recomendações pendentes de atendimento, solicitando aos gestores novas informações e documentos com o fito de avaliar se houve a implantação das medidas sugeridas pela auditoria interna ou, se for caso, a execução de outra providência considerada mais adequada pelos gestores ou, ainda, a assunção de risco pelo não cumprimento da recomendação.

Destarte, neste exercício de 2023, durante o trabalho de monitoramento das recomendações emitidas no Relatório de Auditoria nº 201911, a Controladoria Interna

1 FILHO. Carlos. **Ordenação de despesa não autorizada por lei**. 2022. Disponível em: <<https://www.garrastazu.adv.br/ordenacao-de-despesa-nao-autorizada-por-lei>>. Acesso em 29 set. 2023.



**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA**

analisou os balanços orçamentários, os relatórios resumidos da execução orçamentária (RREO) referentes aos anos de 2020, 2021 e 2022 e o detalhamento das Despesas de Exercícios Anteriores reconhecidas no referido período.

Analisando tais documentos, verificou-se que, tal qual como identificado no Relatório de Auditoria nº 201911, a gestão da Univasf vem realizando a inscrição em DEA decorrente da realização de despesas ou de assunção de obrigações que excedem os créditos orçamentários ou adicionais correspondentes ao do exercício em que se deu o fato gerador da obrigação, violando deliberadamente a norma insculpida no art. 167, II, da Constituição Federal de 1988.

Conforme exame do detalhamento de DEA, mostrou-se ser comum a prática de inscrição como de exercício anterior despesas oriundas de contratos de prestação de serviços continuados, tais como de mão de obra especializada, apoio administrativo, fornecimento de água e energia elétrica, Correios, vigilância e segurança privada. Nas tabelas abaixo, apresenta-se o total de DEA no período selecionado.

ANO	TOTAL INSCRITO EM DEA*
2020	R\$ 3.852.460,12
2021	R\$ 2.145.921,37
2022	R\$ 605.417,63
TOTAL NO PERÍODO	R\$ 6.603.799,12

* Conforme detalhamento de DEA disponibilizado pela PROGEST.

Ainda que se argumente que, dentre as DEA's registradas, existem despesas cuja inscrição se coaduna com as hipóteses previstas na legislação, a análise dos balanços orçamentários e dos relatórios resumidos da execução orçamentária comprovam que a realização de despesas e a assunção de obrigações diretas pela Univasf, nesse período, excederam a real disponibilidade orçamentária do período em que restou gerada a obrigação.



**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA**

Somado a isso, conforme despacho da PROPLADI inserido no doc. nº 23402.033353/2023-63, verificou-se ainda que a Univasf não estabeleceu formalmente controles internos a fim de garantir a assertividade e consistência das informações apresentadas no Certificado de Previsão Orçamentária (CPO) ou controle equivalente, emitidas nos processos licitatórios da Instituição, fato este que contribui para elevado registro de DEA em desacordo com a legislação vigente.

Embora a PROPLADI tenha afirmado que a “*emissão das CPO's (...) observa e respeita o crédito orçamentário aprovado na LOA e destinado a esta IFES a partir das diferentes ações que compõem a peça orçamentária institucional, sendo imperioso destacar o contínuo e necessário diálogo junto à PROGEST*”, não foram evidenciadas quais seriam essas ações, bem como **não restou aventada a necessidade de emissão de CPO em estrita consonância com a real disponibilidade orçamentária no momento de sua emissão.**

V – RECOMENDAÇÕES

Recomendação 01: Abster-se de contrair obrigação sem dotação orçamentária com previsão suficiente no exercício de origem, conforme vedação expressa no art. 167, inciso II, da CF/1988, realizando, se necessária, a compatibilização das despesas com as dotações disponíveis, reduzindo o volume de obrigações ou, se possível, elevando as dotações para custeio desses compromissos.

Prazo de atendimento: Imediato.

Recomendação 02: Abster-se de realizar registro de DEA em casos que não se coadunam estritamente com as hipóteses legais previstas no art. 37 da Lei nº 4.320/1964 e regulamentadas pelo art. 22 do Decreto nº 93/872/1986.

Prazo de atendimento: Imediato.



**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DO VALE DO SÃO FRANCISCO
CONTROLADORIA INTERNA**

Recomendação 03: Observadas as hipóteses legais de inscrição de DEA, ao registrar uma DEA, proceder à abertura de procedimento administrativo específico, atendendo o previsto na seção 4.8 Despesas de Exercícios Anteriores do MCASP, de forma a explicitar as razões de fato e de direito que ensejaram a ausência de realização de empenho em época própria.

Prazo de atendimento: Imediato

Recomendação 04: Estabelecer e formalizar controles internos e fluxos de processos relativos à emissão de Certificado de Previsão Orçamentária (CPO), visando definir responsabilidade e garantir a verificabilidade, a assertividade e a consistência das informações que constam no certificado, mormente quanto à existência de disponibilidade orçamentária suficiente no exercício em que foi contraída a obrigação, em consonância com as informações do SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, uma vez que este consiste no “principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo.”

Prazo de atendimento: 30/11/2023

Petrolina, 05 de outubro de 2023.

Emitido em 05/10/2023

NOTA Nº 5/2023 - CI (11.01.02.03)

(Nº do Protocolo: NÃO PROTOCOLADO)

(Assinado digitalmente em 05/10/2023 10:37)

MORGANE SOBRINHO SILVEIRA

DIRETOR

2136224

Para verificar a autenticidade deste documento entre em <https://sig.univasf.edu.br/documentos/> informando seu número: **5**, ano: **2023**, tipo: **NOTA**, data de emissão: **05/10/2023** e o código de verificação: **8bf2846719**