



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA
CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL
PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

PROCESSO:	TCE/002387/2018
RELATORA:	CONSELHEIRO PEDRO HENRIQUE LINO DE SOUZA
NATUREZA:	PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DA BAHIA
RESPONSÁVEL:	GOVERNADOR RUI COSTA
EXERCÍCIO:	2017

PARECER N° 000310/2018

1. RELATÓRIO

Trata-se de processo de **prestação de contas** do Chefe do Poder Executivo do Estado da Bahia, relativa ao **exercício financeiro de 2017**, tendo como responsável o **Exmo. Sr. RUI COSTA**.

Seus elementos constitutivos originais (as Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado e o Relatório Imobiliário do Estado, referentes ao exercício de 2017, e o Relatório de Execução do Plano Plurianual Participativo 2016-2019), assim como aqueles posteriormente anexados (o Relatório de Acompanhamento do Plano de Ação das Contas de Governo de 2016; o Relatório de monitoramento e avaliação do PPA, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual em relação aos objetivos e metas previstos e compatibilidade entre os instrumentos de planejamento do Governo Estadual; Relatórios sobre a avaliação das unidades componentes do sistema de Controle Interno; e Relação das auditorias realizadas pela AGE em 2017), foram objeto de análise pelas Coordenadorias de Controle Externo dessa Egrégia Corte de Contas, culminando com a elaboração do Relatório sobre as contas do Chefe do Poder Executivo do Estado da Bahia.

As análises e os comentários das Coordenadorias de Controle Externo encontram-se agrupados em 05 (cinco) tópicos, que compõe a Seção Analítica do sobredito Relatório, com a abordagem dos seguintes temas:

- a) Avaliação quanto ao estágio de implementação das ações pactuadas pelo Governo Estadual no Plano de Ação para atendimento às recomendações do Relatório sobre as Contas do Chefe do Poder Executivo, relativas ao exercício de 2016;
- b) Análise dos instrumentos de planejamento e orçamento que nortearam e viabilizaram a atuação do Governo Estadual. Foram avaliados os procedimentos relativos ao processo de elaboração, monitoramento e avaliação do Plano Plurianual e suas repercussões sobre as demais leis orçamentárias. Além disso, foram realizadas auditorias relacionadas a ações de políticas públicas;
- c) Avaliação do sistema de controle interno do Estado, englobando a concepção de sistema, reportado nos arts. 70 e 74 da Carta Magna, considerando as normas, sistemas corporativos, a estrutura organizacional e de recursos humanos destinados a promoverem o controle interno das diversas unidades administrativas, sendo realizadas auditorias com foco em aspectos voltados ao controle interno;
- d) Revisão do conteúdo das DCCEs buscando avaliar se evidenciam adequadamente a gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Estado, e se proporcionam a interpretação dos seus aspectos relevantes considerando os assuntos comentados em notas explicativas e em demonstrativos complementares;
- e) Verificação quanto ao cumprimento dos dispositivos constitucionais e legais no que diz respeito aos limites com manutenção do ensino, com saúde, da despesa com pessoal, com a previdência dos servidores, de endividamento, de operações de crédito e de desembolsos relacionados com as Parcerias Público-Privadas (PPPs), além dos resultados nominal e primário e da execução das emendas parlamentares.

A partir dos exames técnicos empreendidos, as Coordenadorias de Controle Externo desse Tribunal concluíram que, ressalvados os possíveis efeitos dos achados sumariados na seção intitulada “*Aspectos relevantes da Seção Analítica*” (Ref.2016196-237), “os elementos contidos na prestação de contas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional do Poder Executivo do Estado da Bahia no exercício de 2017, de acordo com os critérios estabelecidos na Constituição Federal, na Constituição do Estado da Bahia, na Lei Complementar Federal nº 101/2000, com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e em outros instrumentos legais pertinentes” (Ref.2016196-237/238).

É exclusivamente sobre esta peça (Relatório sobre as Contas de Governo), encaminhadas a este *Parquet* em 16/05/2018, que recaíram os exames que subsidiam a

presente manifestação.

É o breve relatório.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTAS DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO

Conforme prática habitual, antes de adentrar as questões específicas das Contas em apreço, mostra-se necessário esclarecer, ainda que brevemente, que os poderes do Tribunal de Contas do Estado, em relação aos atos praticados pelo Chefe do Poder Executivo estadual, não se esgotam na emissão de parecer prévio para julgamento pela Assembleia Legislativa.

É que, além de tal competência, o Constituinte dotou o órgão de controle externo de um plexo de atribuições capaz de lhe permitir o total controle acerca da regularidade dos gastos públicos, destacando-se, em especial, a de *“julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público”* (art. 71, II, da CF/88 e 91, II, da CE).

Nesses casos, temos as chamadas **Contas de Gestão**, nas quais o Tribunal, com esteio no quanto disposto nos arts. 71, II, da CF/88 e 91, II, da CE, é quem, de fato, julga as contas apresentadas pelo gestor. Em tais hipóteses, a análise abrange a regularidade de cada ato de gestão do patrimônio público praticado, aí inseridos aqueles relativos a despesa (licitações, contratos, convênios, empenhos, liquidações, pagamentos) e a receita públicas, dentre outros.

Assim, se o Governador do Estado diretamente utilizar, arrecadar, guardar, gerenciar ou administrar dinheiros, bens e valores públicos (se ordenar despesa ou repasses a entidades privadas, por exemplo), estará sujeito ao controle – julgamento – por parte da Corte de Contas (o que pode se dar, diga-se, concomitantemente à apreciação global da efetividade das políticas públicas executadas – objeto das denominadas **Contas de Governo**).

Nesse sentido, importante a lição de Jorge Ulisses Jacoby Fernandes¹, que também se manifesta pela possibilidade de se julgar as contas do Chefe do Poder Executivo quando este atue como mero ordenador de despesa:

Diferentemente do que ocorre em relação às *contas anuais do presidente da República*, o Tribunal de Contas tem competência, também privativa, para *julgar contas* dos demais administradores e gestores em geral. Aqui, a única exclusão feita refere-se às contas da unidade federada ou da União como um todo, representada pelo chefe do Poder Executivo. Mas, **se este praticar atos de ordenador de despesa, descendo do seu pedestal para assumir a condição de simples gestor, passará a responder como tal, ficando sujeito ao julgamento nas mesmas condições do agente cuja função avocou.** Do mesmo modo, são ordinariamente julgadas as contas do Tribunal de Justiça, da Assembléia Legislativa e da Câmara Municipal. Foi firmado, no Supremo Tribunal Federal, o entendimento pela inconstitucionalidade de norma que pretenda subtrair do Tribunal de Contas a competência do julgamento das contas da Mesa da Assembléia Legislativa para submetê-las ao regime do art. 71, c/c art. 49, IX, da Constituição Federal, que é exclusivo da prestação de contas do Chefe do Poder Executivo. (negritei)

In casu, contudo, os elementos remetidos à análise deste Órgão Ministerial não revelam a atuação do Governador do Estado como ordenador de despesa, de sorte a autorizar o julgamento pela Corte de Contas.

Trata-se, aqui, de exclusivas Contas de Governo, em que o Tribunal de Contas (no uso da competência que lhe atribui o art. 71, I, da CF/88 e 91, I, da CE) emite parecer prévio (opinando tecnicamente pela aprovação, aprovação com ressalvas ou desaprovação, além da expedição de recomendações e/ou determinações) para subsidiar o julgamento pelo Parlamento. A Corte analisa a gestão sob uma perspectiva ampla, abordando aspectos como o atendimento aos objetivos e metas estabelecidos, cumprimento dos planos e programas de governo, respeito aos limites de gastos mínimos ou máximos (ex.: saúde, educação, pessoal, etc.), o nível do endividamento público, a adequação dos demonstrativos contábeis da Lei Federal n. 4.320/64, dentre outros.

É de se ver que o exame das contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo deve se alicerçar sobre dois pilares, quais sejam: i) o alcance dos objetivos e metas firmados nas leis orçamentárias (*lato sensu*), a partir da verificação da eficiência e da eficácia das políticas públicas desenvolvidas ao longo do exercício, e ii) a demonstração da regularidade/responsabilidade da gestão fiscal, sobretudo à luz da certificação do respeito aos limites constitucionais e legais de gastos e endividamento público.

¹ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 2. ed. 1. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 345-346.

2.2. MÉRITO: PRINCIPAIS IRREGULARIDADES E FRAGILIDADES APONTADAS NO RELATÓRIO DAS CONTAS DE GOVERNO.

Com relação ao mérito das contas de governo ora apreciadas, cumpre inicialmente destacar que, em virtude da extensão do relatório técnico elaborado pelas Coordenadorias de Controle Externo do TCE, bem como da natureza das ocorrências abordadas, este *Parquet de Contas* selecionou, para fins de exame mais detalhado na fundamentação do presente opinativo, as irregularidades e deficiências consideradas mais relevantes e providas de conotação jurídica, sem embargo, obviamente, da consideração e avaliação das demais inconformidades pontuadas pela Auditoria na formação do juízo a respeito das presentes contas.

2.2.1 DEFICIÊNCIAS NO CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL

Conforme cediço, o controle interno é **aspecto fundamental da atividade administrativa** de toda e qualquer organização (pública ou particular), ao lado do planejamento, da organização e da direção.

Vale dizer, o **dever de controlar** é **imane**nte à gestão organizada de qualquer negócio, seja ele público ou particular. É ele (controle interno) que propiciará a avaliação e mensuração, dentre outros aspectos, dos resultados de uma política pública executada por determinado órgão da Administração Pública, permitindo ao seu titular aferir se os objetivos e metas inicialmente planejados estão sendo atingidos, e em que medida. Sem essa indispensável avaliação – que deve ser realizada de forma contínua –, o Estado-Administração não disporá de subsídios suficientes para decidir lucidamente acerca do prosseguimento, ou não, da execução de uma política pública *da forma* como inicialmente delineada, isto é, ficará o administrador desprovido de um instrumento de orientação que lhe permita conduzir, de modo ordenado e eficiente, a máquina administrativa ao alcance dos resultados desejados.

Além de compor o núcleo essencial da própria atividade de administrar, o dever de controle representa uma decorrência do **princípio jurídico-constitucional da eficiência ou da boa administração**, positivado no art. 37, *caput*, da CF/88. Afinal, não se pode admitir, dentro de uma perspectiva de administração eficiente, que um órgão público planeje, coordene e execute políticas relacionadas a sua área de atuação, com dispêndio de recursos públicos,

sem possuir mecanismos que lhe permitam avaliar permanentemente se – e em que medida – os resultados previstos estão sendo atingidos pelas ações desenvolvidas, em ordem a possibilitar a correção de eventuais desvios e a consequente otimização dos recursos disponíveis.

O controle interno exerce, portanto, papel fundamental no desempenho eficiente de qualquer organização estatal. É por meio dele que se detectam eventuais desvios ou obstáculos que possam surgir durante a execução de um programa, possibilitando a adoção tempestiva de medidas corretivas para que o processo se reorienta na direção dos objetivos traçados pela organização.

Além da detecção de desvios e da adoção de correções, um controle interno adequadamente estruturado (i) fornece informações à Administração Superior sobre todas as áreas relacionadas com o controle, seja contábil, administrativa, operacional ou jurídica, auxiliando na tomada de decisões estratégicas; (ii) possibilita que o gestor previna a sua responsabilidade em relação a ilegalidades ou outras irregularidades, na medida em que fornece, a partir de olhar sistêmico, mapeamento das áreas consideradas mais sensíveis, sinalizando as medidas necessárias para redução dos riscos; (iii) recomenda os ajustes necessários para o aperfeiçoamento da gestão pública, com vistas à eficiência operacional e (iv) vela pela realização das metas estipuladas nos instrumentos de planejamento da gestão governamental.

Caso a função de controle não seja efetivamente desempenhada, as demais funções administrativas (planejamento, organização e direção) serão comprometidas, impondo-se prejuízo ao desempenho de toda a organização estatal. Todavia, para o êxito do controle interno, é necessário superar antigos paradigmas e promover os ajustes necessários nas estruturas governamentais, de modo a favorecer a conscientização e o comprometimento dos gestores públicos nas suas áreas de atribuições.

Verifica-se, no caso do Estado da Bahia, que a função de controle interno da gestão pública ainda tem sido timidamente desempenhada, afigurando-se evidente, durante todo o exercício de 2017, a incapacidade de as estruturas de controle existentes alcançarem as finalidades previstas no art. 74 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução

- dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Considerando o teor das informações contidas no relatório das contas do Chefe do Poder Executivo, é possível concluir pela baixa eficiência do controle interno da Administração Pública estadual, cujas **fragilidades** mais relevantes serão abordadas, com maior detalhamento, nos subitens subsequentes.

2.2.1.1. Fragilidades na estruturação dos elementos do PPA 2016-2019 e consequente comprometimento do controle de desempenho dos programas governamentais

Vale ressaltar que o **controle interno** do desempenho da gestão orçamentária, financeira e patrimonial foi significativamente afetado por fragilidades relevantes no planejamento das políticas públicas, conforme exaustivamente demonstrado no item 2.2 do relatório do TCE.

As inconformidades concernentes ao planejamento obstaculizaram a avaliação da execução dos programas de governo, notadamente em virtude de falhas verificadas nos componentes do Plano Plurianual Participativo – PPA do Estado da Bahia para o quadriênio 2016-2019.

Ressalte-se, especificamente quanto a este ponto, que, por ocasião do exame da prestação de contas do Chefe do Poder Executivo relativa ao exercício de 2016, foi expedida recomendação para que os indicadores do PPA 2016-2019 fossem revistos, de modo a possibilitar o aprimoramento do processo de monitoramento e avaliação dos programas governamentais, mediante a atualização tempestiva do Sistema FIPLAN com os dados do acompanhamento, a indicação do valor anual previsto e o projetado para os anos seguintes e respectivas justificativas (conforme item 2.1 do relatório técnico).

Entretanto, o relatório do TCE dá conta que a indigitada medida não foi cumprida na íntegra, tendo em vista a persistência de fragilidades na indigitada peça de planejamento plurianual, que repercutiram diretamente no acompanhamento, monitoramento e avaliação dos

resultados das ações implementadas pelo Poder Executivo. Eis, em síntese, as principais inconformidades identificadas pela Auditoria (conforme Ref.2016196-14/17):

• **Insuficiência de indicadores para avaliar o desempenho dos programas**
[...]

Da análise das informações constantes do Plano de Ação para atendimento às recomendações do TCE/BA relativo às contas do exercício de 2016, e procedendo-se ao levantamento do quantitativo de indicadores e compromissos por programa, antes e depois das revisões do PPA 2016-2019, aprovadas por meio das LOAs 2017 e 2018, **verifica-se, ao comparar o número de compromissos com o número de indicadores, quantitativo de indicador insuficiente ao quantitativo de Compromissos, para avaliar o desempenho dos programas** (...).

• **Deficiências na estrutura de indicadores dos programas do PPA**
[...]

Nas análises procedidas, relacionadas à revisão na estrutura de indicadores do PPA, realizada por meio da LOA/2018, para o atendimento à recomendação formulada em 2016 pelo TCE/BA, observou-se que o PPA 2016-2019 passou a contar com 126 indicadores, para o conjunto dos 20 programas, contudo, **verifica-se, ainda, 28 indicadores sem valores de referência e 18 indicadores com valores de referência alterados, fatos que comprometem a avaliação da evolução dos indicadores dos programas ao longo do quadriênio** (...).

• **Deficiências em metas estabelecidas para mensurar o alcance dos compromissos de programas**
[...]

No Relatório e Parecer Prévio de 2016, foi reiterada recomendação para que o Governo do Estado revise as metas estabelecidas no PPA 2016-2019, de forma a eliminar o caráter de ação a ser executada, dando às mesmas aspecto mensurável, qualitativo ou quantitativo, bem como realize projeções anuais, que permitam o monitoramento regular de seu cumprimento, e, conseqüentemente, dos compromissos a elas atrelados.

Todavia a deliberação permanece atendida parcialmente, conforme apontado no item 2.1 do presente Relatório, haja vista que em trabalho auditorial realizado em 2017 nas peças de planejamento (PPA, LDO e LOA) à luz do Plano Estadual de Educação (PEE), **pontuou-se, no âmbito do programa Educar para Transformar, a existência de metas com descritivos que não refletem de forma objetiva o resultado do esforço realizado pelo Estado. Ademais, não se traduzem em bem/serviço ou resultado, com transparência que permita avaliar sua contribuição para a implementação do PEE e para a função Educação, além de serem de difícil apuração, comprometendo o processo de mensuração, monitoramento e avaliação do que deve ser alcançado** (...).

(Grifou-se)

Em decorrência das citadas fragilidades do PPA 2016-2019, peça de planejamento que, como sabido, tem o papel precípua de nortear o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, não é possível se obter uma avaliação conclusiva e abrangente sobre o desempenho dos programas de governo, que seja capaz viabilizar, de

modo tempestivo, a adoção das medidas corretivas que se eventualmente mostrem necessárias.

A mensuração adequada dos resultados obtidos na execução dos programas de governo, de modo a aferir a sua eficácia, eficiência e efetividade, consoante determinado pela Constituição Federal, tem, por pressuposto lógico, fatores básicos que **não** foram observados na estruturação dos elementos do PPA vigente.

Percebe-se, portanto, que o cumprimento das finalidades constitucionalmente atribuídas ao sistema de controle interno, notadamente no que toca à avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual (art. 74, I, da CF), e dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual (art. 74, II, da CF), demanda não apenas a institucionalização formal de unidades controladoras com atribuição para desempenhar tal missão. É fundamental, outrossim, que os programas de governo a serem implementados (e avaliados) sejam adequadamente estruturados, com a definição criteriosa, e tecnicamente respaldada, de todos os seus componentes, especialmente de indicadores baseados em valores sólidos de referência e metas capazes de mensurar os resultados esperados.

Ainda no que pertine à estruturação dos elementos do PPA, frise-se que, ao apreciar a auditoria operacional que avaliou o modelo proposto para a referida peça de planejamento (Projeto de Lei nº 21.474/2015), o Tribunal Pleno expediu determinação ao Titular do Poder Executivo e à Secretaria do Planejamento, para que revisassem os *“indicadores estabelecidos no PPA 2016-2019, de forma a projetar os índices esperados, para cada ano e para o final do plano, que viabilize a mensuração do resultado obtido após a implementação das ações de governo”* (item “3”, alínea “a”, da Resolução nº. 39/2016, proferida no bojo do processo de nº. TCE/009393/2015 e disponibilizada no Diário Oficial Eletrônico do TCE/BA de 13/05/2016). Em face de tal decisão foi interposto Recurso de Revisão (processo de nº. TCE/005400/2016), ao qual foi negado provimento, consoante Acórdão nº. 02/2018, disponibilizado no Diário Oficial Eletrônico do TCE/BA de 23/02/2018.

Portanto, no que concerne às fragilidades na estruturação dos elementos do PPA 2016-2019, estão em vigor, como medidas ainda não integralmente implementadas pelo Poder Executivo, as seguintes deliberações do TCE/BA: (i) recomendação expedida no parecer prévio das contas de governo relativas ao exercício de 2016; (ii) determinação expedida em auditoria operacional sobre o PPA 2016-2019 (Resolução nº. 39/2016). Ambas objetivam o

aprimoramento do planejamento governamental, com reflexos na avaliação de desempenho dos programas de governo pelas estruturas de controle interno. Desse modo, cabe à equipe técnica competente monitorar o cumprimento dessas decisões por parte da Administração Pública.

Neste sentido, este *Parquet* sugere a inclusão de **RESSALVAS** em relação às deficiências na avaliação de desempenho dos programas de governo pelas estruturas integrantes do sistema de controle interno da Administração Públicas Estadual, em decorrência, especialmente, de fragilidades na estruturação do PPA 2016-2019, comprometendo o efetivo cumprimento das finalidades previstas no art. 74, incisos I e II, da Constituição Federal.

2.2.1.2 Fragilidades do sistema corporativo utilizado pelo Poder Executivo (FIPLAN) para o controle de convênios e instrumentos congêneres de parceria

No Parecer Prévio sobre as Contas de Governo, referentes ao exercício de 2016, o TCE/BA expediu **RECOMENDAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que fossem aprimorados os controles sobre os convênios concedidos e recebidos, mediante registros detalhados e tempestivos no Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças (FIPLAN), visando ao acompanhamento do estágio da execução, ao monitoramento das metas e à avaliação de desempenho, bem como à aplicação efetiva e integral dos recursos permutados entre os partícipes na destinação estabelecida.

Ocorre, todavia, que a sobredita sugestão de aprimoramento do FIPLAN ainda não foi implementada, tendo a Auditoria registrado que, *“apesar de possuir módulo específico para registro dos desembolsos e das prestações de contas relacionados aos convênios”*, o referido sistema *“ainda não dispõe de relatórios que possibilitem o adequado acompanhamento dos instrumentos pendentes de prestação de contas”* (consoante item 2.4.5.1.3 do Relatório do TCE), mormente porque tal ferramenta não dispõe de dados acerca de:

- elementos inerentes à análise pelo controle interno, a exemplo da data de conclusão dos exames;
- irregularidades identificadas, como o atraso no envio, ausência/falhas na documentação suporte das despesas, descumprimento de normas licitatórias, inconsistências na execução do objeto, não devolução de saldo não aplicado, entre outros;
- providências adotadas pela administração para sanar a inadimplência, desde a expediência de ofícios de cobrança administrativa (quando foi deflagrada a possível tomada de contas) até os registros inerentes à sua conclusão; e

- encaminhamentos posteriores, a exemplo de proposição de ação judicial, denúncia ao Ministério Público, registro em responsabilidade, entre outros.

Registre-se que, de acordo com a análise da Unidade Técnica, as informações divulgadas pelo Poder Executivo nos demonstrativos contábeis de 2017, acerca da conta contábil “Convênios Concedidos a Comprovar”, revelam-se insuficientes para uma análise adequada quanto ao nível de inadimplência dos convenientes, repercutindo “*negativamente no grau de confiabilidade dos saldos contábeis das contas representativas dos créditos dessa natureza*” (consoante item 2.4.5.1.3 do Relatório do TCE). Tal fato evidencia a necessidade de aprimoramento das ferramentas tecnológicas de monitoramento dos convênios firmados, a fim de que a Administração Pública possa obter uma posição real acerca da situação financeira desses instrumentos.

Para além das repercussões na confiabilidade dos dados registrados nos demonstrativos contábeis do Estado, as graves fragilidades do FIPLAN comprometem o efetivo controle gerencial, pelos órgãos e entidades repassadores, de todas as etapas que compõem o ciclo de existência dos convênios celebrados (celebração, execução e prestação de contas), elevando os riscos de prejuízo ao erário estadual.

Ademais, a ausência de dados essenciais sobre os convênios pactuados, no sistema de informações do Estado da Bahia, prejudica severamente a elaboração do plano anual de diretrizes instituído pelo art. 11 da Resolução n.º 144/2013 deste TCE, repercutindo negativamente, portanto, no controle externo a cargo dessa E. Corte de Contas..

Vale dizer, o sistema informatizado adotado pelo Poder Executivo do Estado da Bahia (FIPLAN) não dispõe de mecanismos que permitam catalogar adequadamente as informações e acompanhar, de modo razoavelmente eficiente, a execução dos convênios e instrumentos congêneres celebrados com entidades governamentais e não governamentais, comprometendo a efetividade do controle (interno e externo) da boa e regular aplicação dos recursos públicos estaduais voluntariamente transferidos.

Em sentido diametralmente oposto, a União, desde 2008, implementou o Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (SICONV) para registrar e controlar a execução dos recursos públicos transferidos por meio de convênios.

O desenvolvimento do sistema foi motivado, sobretudo, pela atuante fiscalização do

TCU no ano de 2006, após analisar e identificar fragilidades nos controles das transferências voluntárias da União (Acórdão 788/2006 – Plenário e Acórdão 2066/2006 – Plenário), culminando com a expedição de determinação, ao então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), no sentido de que apresentasse ao TCU estudo técnico para implementação de sistema de informática em plataforma web que permitisse o acompanhamento on-line de todos os convênios e outros instrumentos jurídicos utilizados para transferir recursos federais a outros órgãos/entidades, entes federados e entidades do setor privado, que possa ser acessado por qualquer cidadão via rede mundial de computadores. Eis alguns trechos dos julgados supramencionados, *in verbis*:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de representação de unidade técnica deste Tribunal sobre denúncias veiculadas na imprensa acerca de irregularidades na utilização de recursos federais por parte de diversas prefeituras do Estado de Minas Gerais, em que ora se aprecia relatório consolidador de fiscalizações de orientação centralizada promovidas em órgãos repassadores de recursos mediante convênios ou contratos de repasse, ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão Plenária, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.2. recomendar ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que avalie a possibilidade de criação ou modificação de sistema de informática que permita o acompanhamento on-line pelo menos em parte dos convênios, acordos, ajustes, contratos de repasse ou outros instrumentos congêneres, compreendendo a sinalização automática daqueles que mostrem comportamento discrepante; (TCU, Acórdão 788/2006)

VISTOS, relatados e discutidos estes autos que cuidam de Relatório Consolidado das auditorias realizadas em ajustes celebrados entre Organizações Não-Governamentais - ONGs e a União ou entidades da Administração Indireta, no período de 1999 a 2005, com o objetivo de verificar a regularidade da aplicação de recursos federais repassados a essas ONGs, por meio de convênios, contratos de repasse e instrumentos similares, em cumprimento ao plano de fiscalização do segundo semestre de 2005.

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão Plenária, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. determinar ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que, para possibilitar a transparência que deve ser dada às ações públicas, como forma de viabilizar o controle social e a bem do princípio da publicidade insculpido no art. 37 da Constituição Federal de 1988 c/c o art. 5º, inciso XXXIII, da mesma Carta Magna, no prazo de 180 (cento e oitenta dias), apresente a este Tribunal estudo técnico para implementação de sistema de informática em plataforma web que permita o acompanhamento on-line de todos os convênios e outros instrumentos jurídicos utilizados para transferir recursos federais a outros órgãos/entidades, entes federados e entidades do setor privado, que possa ser acessado por qualquer cidadão via rede mundial de computadores, contendo informações relativas aos instrumentos celebrados, especialmente os dados da entidade conveniente, o parlamentar e a emenda orçamentária que alocaram os recursos, se houver, o objeto pactuado, o plano de trabalho detalhado, inclusive custos previstos em nível de item/etapa/fase, as licitações realizadas com dados e lances de todos os licitantes, o status do cronograma de execução física com indicação dos bens adquiridos, serviços ou obras executados, o nome, CPF e dados de localização dos beneficiários diretos, quando houver, os recursos transferidos e a transferir, a execução financeira com as despesas executadas discriminadas analiticamente por fornecedor e formulário destinado

Como se vê, a atuação do TCU promoveu uma revolução no modelo de controle dos convênios da União. O modelo anterior de controle da União estava fincado em um sistema de controle pouco transparente, limitando as informações sobre os convênios aos órgãos públicos e seus participantes diretos (gestores das entidades convenentes). Com a mudança de modelo de controle impulsionada pelo TCU, houve um ganho qualitativo na fiscalização dos recursos públicos transferidos em diversos aspectos.

No que toca ao controle social, é possível destacar que o modelo adotado pelo Estado da Bahia (similar ao anteriormente empregado pela União) praticamente inviabiliza o controle, pela sociedade, dos recursos transferidos, haja vista que o cidadão não consegue fácil acesso às informações dos convênios. E mesmo que o cidadão obtenha algumas informações básicas como o termo de convênio e o plano de trabalho, a análise concomitante sobre a aplicação dos recursos fica praticamente obstaculizada, pois não há um instrumento (ferramenta) que permita o fácil acesso a essas informações. Em regra, o cidadão teria de esperar a consolidação de toda documentação no momento da prestação de contas para verificar a regular aplicação dos recursos transferidos. Ou seja, o atual modelo adotado pelo Estado da Bahia, no que pertine ao controle dos recursos públicos transferidos por meio de convênio, está pautado no controle posterior, o qual impõe diversas limitações para os controles interno e externo dos órgãos públicos, e, praticamente, inviabiliza o controle social.

Outro fator que merece ser mencionado é a constituição de uma plataforma web que consolidou não só mecanismos de registro dos convênios e suas respectivas prestações de contas (as quais, em regra, são feitas por meio eletrônico), mas também centralizou os editais de chamamentos públicos para que as entidades interessadas participem com isonomia do processo de seleção para celebração de convênio. Tal fato promove um avanço significativo na transparência do processo de seleção das entidades conveniadas.

Além disso, o modelo de controle adotado pela União, que tem como principal ferramenta o SICONV, ainda dispõe de mecanismos que fortalecem o controle na aplicação dos recursos públicos transferidos por meio de convênios, a exemplo da funcionalidade denominada de Ordem Bancária de Transferências Voluntárias (OBTV). Essa funcionalidade permite que todos os pagamentos sejam efetuados diretamente no SICONV para crédito na conta do fornecedor, registrando em tempo real as movimentações financeiras. Assim, o pagamento ao fornecedor é realizado por uma ordem bancária gerada no SICONV e enviada

virtualmente ao Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), mediante autorização do gestor financeiro e do ordenador de despesa do conveniente. Essa funcionalidade, como visto, promove maior transparência ao processo de execução financeira do convênio, minimizando, de outro lado, os riscos de desvios na aplicação dos recursos voluntariamente transferidos.

Com o advento da Lei n.º 13.019/2014, que instituiu o novo marco regulatório das parcerias com Organizações da Sociedade Civil, tornou-se imperativo o desenvolvimento de uma plataforma eletrônica para a prestação de contas e registro de todas as informações atinentes às parcerias celebradas, com acesso aberto a todo e qualquer interessado (art. 65), o que reforça o dever do Estado da Bahia de implantar um sistema informatizado que proporcione ampla transparência à gestão dos recursos públicos voluntariamente repassados.

Registre-se que, nas contas relativas ao exercício de 2014, este MPC sugeriu a expedição de determinação ao atual Chefe do Poder Executivo para que fosse apresentado ao TCE/BA um estudo técnico visando à implementação de sistema de informática em plataforma web que permita o acompanhamento *on-line* de todos os convênios e outros instrumentos jurídicos utilizados para transferir recursos estaduais a outras entidades, governamentais e não governamentais, que possa ser acessado por qualquer cidadão via rede mundial de computadores, contendo informações relativas aos instrumentos celebrados, especialmente os dados da entidade conveniente, o parlamentar e a emenda orçamentária que alocaram os recursos, se houver, o objeto pactuado, o plano de trabalho detalhado, inclusive custos previstos em nível de item/etapa/fase, as licitações/contratações realizadas com dados e lances de todos os fornecedores, o status do cronograma de execução física com indicação dos bens adquiridos, serviços ou obras executados, o nome, o CPF e os dados de localização dos beneficiários diretos, quando houver, os recursos transferidos e a transferir, a execução financeira com as despesas executadas discriminadas analiticamente por fornecedor.

Entretanto, a aludida sugestão não foi acolhida pelo Tribunal Pleno, que decidiu, naquela oportunidade, expedir mera recomendação ao Chefe do Poder Executivo para que apresentasse o referido estudo técnico.

Visando dar cumprimento a tal deliberação, foi constituído um Grupo de Trabalho composto por representantes da Secretaria de Administração, da Secretaria da Fazenda e da Procuradoria Geral do Estado (instituído pela Portaria Conjunta SAEB/SEFAZ/PGE n.º 001/2015), com o intuito de desenvolver estudos relacionados com o controle, o

acompanhamento e a avaliação financeira de contratos e convênios. O relatório final de tal equipe de trabalho concluiu que o SICONV do Poder Executivo federal, o qual está passando por uma reformulação para se adaptar às exigências da Lei Federal n.º 13.019/2014 e “*tem como horizonte planejado entrar em operação em 2018*”, revela-se “a mais completa e preparada para atendimento da gestão de Convênios no Estado da Bahia” (consoante Ref.1700459-84 do Processo de nº TCE/005939/2016).

Todavia, até que o Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (SICONV) da União seja remodelado para atender às prescrições da Lei Federal n.º 13.019/2014 e efetivamente disponibilizado ao Estado da Bahia, mostra-se necessário o aprimoramento das ferramentas atualmente empregadas pelo Poder Executivo na gestão e controle dos convênios e instrumentos congêneres, eliminando-se as graves deficiências identificadas nas auditorias realizadas por este Egrégio Tribunal.

Sugere-se, assim, que seja reiterada a **RECOMENDAÇÃO** anteriormente expedida ao Chefe do Poder Executivo, para que sejam adotadas as providências necessárias ao aprimoramento do sistema atualmente utilizado para o acompanhamento e controle dos convênios e instrumentos congêneres (FIPLAN), corrigindo as deficiências apontadas pela Unidade Técnica desse Tribunal e municiando o sistema de funcionalidades capazes de viabilizar o controle operacional de todo o ciclo de existência dos convênios e instrumentos congêneres, em especial o acompanhamento do estágio de execução, o monitoramento de metas e a avaliação de desempenho desses ajustes.

2.2.1.3 Descumprimento da ordem cronológica de pagamentos aos credores do Estado (art. 5º, *caput*, da Lei Federal nº. 8.666/93).

O Relatório do TCE também aponta, como falha de controle interno atribuída ao Chefe do Poder Executivo, a desobediência pelas unidades da Administração Pública estadual, nos pagamentos realizados aos seus fornecedores, da ordem cronológica de exigibilidade das respectivas obrigações, em desrespeito ao quanto previsto no art. 5º, *caput*, da Lei Federal nº. 8.666/1993, *in verbis*:

Lei Federal nº. 8.666/1993

Art. 5º Todos os valores, preços e custos utilizados nas licitações terão como expressão monetária a moeda corrente nacional, ressalvado o disposto no art. 42 desta Lei, **devendo cada unidade da Administração, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de**

recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada.
(Grifou-se)

A mesma regra mencionada acima também foi integralmente reproduzida na Lei Estadual nº. 9433/2005, que versa sobre licitações e contratos administrativos, especificamente no seu art. 6º:

Art. 6º - No pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, para cada fonte diferenciada de recursos a unidade da Administração Pública Estadual obedecerá à estrita ordem cronológica das datas de sua exigibilidade.

§ 1º - A administração de cada Poder fará publicar nos respectivos sites oficiais, na Internet, a relação de todas as faturas emitidas por seus contratados, indicando as datas de entrada nos órgãos e dos respectivos vencimentos e pagamentos.

§ 2º - Qualquer pagamento fora da ordem de que trata o caput deste artigo, somente poderá ocorrer quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada.

§ 3º - Os créditos a que se refere este artigo terão seus valores corrigidos pelos critérios previstos no ato convocatório, e que lhes preservem o valor.

§ 4º - A correção de que trata o parágrafo anterior, cujo pagamento será feito junto com o principal, correrá à conta das mesmas dotações orçamentárias que atenderam aos créditos a que se referem.

§ 5º - Observado o disposto no caput deste artigo, os pagamentos deverão ser efetuados no prazo de até 8 (oito) dias úteis, contados da apresentação da fatura.

Trata-se de *norma-regra* vocacionada a dar concreção aos princípios constitucionais da moralidade e da impessoalidade, positivados no art. 37, *caput*, da Constituição Federal, na medida em que impede que a Administração Pública eleja arbitrariamente, com base em critérios subjetivos e pessoais, os credores que serão favorecidos com o pagamento e aqueles que terão os créditos represados, especialmente quando não houver disponibilidade financeira para o adimplemento tempestivo de todas as obrigações. Reduz-se, assim, a margem de discricionariedade do administrador público, minimizando o risco de práticas não republicanas (tráfico de influência, corrupção, perseguições políticas, dentre outras) na liberação de pagamentos em favor de credores contratuais do Estado.

Cabe ressaltar que a legislação previu a possibilidade de, excepcionalmente, se afastar a ordem cronológica exigibilidade das obrigações, desde que relevantes razões de interesse público, previamente explicitadas e publicadas, justifiquem a adoção de tal medida.

A propósito do tema, cumpre transcrever as precisas lições de Marçal Justen Filho²:

Como inovação relevante, a Lei impôs que os pagamentos devidos pela Administração atentem para a ordem cronológica das exigibilidades. Isso significa que a Administração não pode “escolher” a quem “beneficiará” com o pagamento. Não é possível alterar a ordem cronológica dos pagamentos. Isso evita práticas reprováveis que já foram denunciadas, em que a liberação do pagamento ficava na dependência de gestões políticas etc. A previsão de alteração da ordem cronológica dos pagamentos em razão de “relevantes razões de interesse público” é potencialmente apta a ofender o princípio da isonomia. A Administração não pode beneficiar determinados particulares e estabelecer privilégios no tocante aos pagamentos. Muito menos poderia fazê-lo através da invocação do “interesse público”, o qual exige, isto sim, que a Administração trate os particulares de modo isonômico.

Ao analisar os dados do FIPLAN referentes aos pagamentos realizados pela Administração Pública estadual, a Auditoria adotou, como critério para quantificar o grau de cumprimento à regra da ordem cronológica de pagamentos, a relação percentual entre o total de liquidações em que houve quebra dessa ordem e o total de liquidações realizadas pelos órgãos. A partir dessa metodologia, identificou-se Secretarias de Estado que apresentaram percentuais bastante elevados em termos de alteração da ordem cronológica de pagamentos, consoante Tabela 14 do Relatório do TCE (Ref.2016196-101):

Tabela 14 – EXEMPLOS DE ALTERAÇÃO DA ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS

Nome do Órgão	Total de Liquidações	Liquidações com alteração da ordem	Percentual Alteração (%)
Secretaria de Administração Penitenciária e Ressocialização	1.535	1.508	98,2
Secretaria de Comunicação Social	5.338	4.579	85,8
Secretaria de Justiça, Direitos Humanos e Desenvolvimento Social	6.920	5.924	85,6
Secretaria de Cultura	2.726	2.072	76,0
Secretaria de Promoção da Igualdade Racial	394	298	75,6
Secretaria de Desenvolvimento Urbano	4.348	3.259	75,0
Secretaria de Ciência, Tecnologia e Inovação	1.049	750	71,5

Fonte: Sistema Mirante.

Questionada sobre o achado auditorial em voga, a Secretaria de Administração (SAEB) aduziu que a ordem dos pagamentos realizados pelos órgãos é fixada pela Secretaria da Fazenda (SEFAZ), que “*estabeleceu as datas de Liberação de recursos (ARR), dos dias 05,*

² JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. 11.ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 77/79.

15 e 25 de cada mês, dependendo da disponibilidade dos recursos financeiros do Tesouro” (Ref.2016196-101).

Em réplica ao quanto alegado pela SAEB, a Superintendência de Administração Financeira, unidade da SEFAZ, sustentou que realiza a liberação do recurso após a efetiva liquidação, mas, *“ainda assim, a efetivação do pagamento só se dá com um último comando na unidade gestora”*, sendo, portanto, da unidade gestora do contrato *“a tutela geral sobre sua programação”* (Ref.2016196-101).

Verifica-se que os posicionamentos da SEFAZ e da SAEB conflitam em relação a quem é responsável por estabelecer a programação dos pagamentos das obrigações contratuais exigíveis, não tendo sido apresentado qualquer argumento capaz elidir o apontado descumprimento do art. 5º, *caput*, da Lei Federal nº. 8.666/1993, bem como do art. 6º da Lei Estadual nº. 9433/2005. Isto é, não houve negativa do fato irregular apontado pela Auditoria, nem mesmo tentativa de justificar a quebra da ordem de pagamento.

Os dados fornecidos pela equipe técnica do TCE-BA sugerem elevado grau de descumprimento da ordem cronológica de pagamentos no âmbito de determinadas Secretarias de Estado, situação que, associada às respostas evasivas da SAEB e SEFAZ, evidencia um cenário de significativa insegurança para os fornecedores da Administração Pública estadual. Afinal, credores podem estar sendo preteridos na ordem de pagamento das obrigações contratuais contraídas pelo Estado, sem que as preterições sejam prévia e devidamente justificadas pelas autoridades competentes, mediante indicação das razões de relevante interesse público que as legitimam, como determina o art. 5º, *caput*, da Lei Federal nº. 8.666/93 e art. 6º, § 2º, da Lei Estadual nº. 9.433/05.

Como sinalizado pela Auditoria (Ref.2016196-98), esse ambiente de insegurança vulnera os princípios da economicidade e da competitividade, na medida em que

a incerteza quanto ao recebimento dos créditos que lhes são devidos e a ausência de regras objetivas para a realização dos pagamentos constituiriam motivos potenciais de afastamento de supostos fornecedores, ou mesmo de formulação de propostas que contivessem prévias compensações monetárias por eventuais prejuízos.

Do exposto, este MPC opina pela inclusão de **RESSALVAS** nas presentes contas de governo, em virtude do elevado grau de descumprimento da ordem cronológica de pagamento dos credores no âmbito de diversas secretarias estaduais, a revelar a deficiência

dos mecanismos de controle interno existentes para assegurar o cumprimento da regra prevista no art. 5º, *caput*, da Lei Federal nº. 8.666/1993, bem como no art. 6º da Lei Estadual nº. 9433/2005, sem prejuízo da expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que adote as medidas administrativas necessárias no sentido de garantir o adequado controle quanto à observância da ordem cronológica de pagamento das obrigações contratuais, nos termos proclamados pelo art. 5º, *caput*, da Lei Federal nº. 8.666/1993 e art. 6º da Lei Estadual nº. 9.433/2005.

Sobreleva ainda informar que o tema não passou despercebido pelas Instituições de Controle Externo, tendo a Associação dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) editado a Resolução nº. 08/2014³, que aprovou diretrizes relacionadas à temática “*Os Tribunais de Contas do Brasil e o controle do cumprimento do artigo 5º da Lei 8.666/93*”, as quais merecem ser destacadas abaixo:

[...]

9 Os Tribunais de Contas do Brasil, no âmbito de suas competências constitucionais, fiscalizarão o cumprimento da ordem cronológica de exigibilidade dos pagamentos pela administração pública, conforme previsto no artigo 5º da Lei 8.666/93, observando para tanto, no que couber, as diretrizes indicadas nos itens seguintes.

10 Editar e divulgar ato normativo com o fim de compelir e orientar os jurisdicionados a observar os parâmetros mínimos a serem atendidos pela administração para o cumprimento do artigo 5º da Lei 8.666/93.

11 Promover ações perante os jurisdicionados visando à edição de lei local e/ou decreto que regulamente o cumprimento do artigo 5º da Lei 8.666/93, contemplando, no mínimo: a) A ocasião em que o credor deverá ser inserido na respectiva sequência, considerando (i) a demonstração, para o ingresso na fila, do adimplemento da parcela contratual mediante a apresentação de fatura ou documento equivalente pelo contratado, a ser confirmada na liquidação da despesa e (ii) o cumprimento das demais condições legais e contratuais exigíveis, como a regularidade fiscal, trabalhista e com a seguridade social, entre outras, também a serem confirmadas na liquidação da despesa; b) As hipóteses de suspensão da inscrição do crédito na ordem cronológica de pagamento, em razão da ausência de demonstração do cumprimento das condições legais e contratuais pelo contratado; c) A fixação de prazo máximo para a realização da liquidação e para o efetivo pagamento, a contar do ingresso na linha de preferência, ou para a rejeição dos serviços prestados ou bens fornecidos, por desatendimento das exigências legais ou contratuais; d) As situações que poderão vir a constituir, ainda que não de forma taxativa, relevantes razões de interesse público, a permitir excepcionar a regra da ordem cronológica, a propósito do que estabelece a parte final do artigo 5º, *caput*, da Lei 8.666/93.

³ Resolução nº. 08/2014 da ATRICON. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3206/2014, relacionadas à temática “Os Tribunais de Contas do Brasil e o controle do cumprimento do artigo 5º da Lei 8.666/93”. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2015/02/Diretrizes_Atricon.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2018.

12 Definir como obrigatória a implementação, pela administração pública, de sistema informatizado que possibilite a divulgação em tempo real, na rede mundial de computadores, das diversas ordens cronológicas e das respectivas listas de credores, com ampla acessibilidade a qualquer cidadão, em atenção ao prescrito na Lei 12.527/11 (Lei da Transparência).

13 Regulamentar e divulgar prazos e regras para o envio de documentos e informações pelos jurisdicionados, comprobatórios do cumprimento da ordem cronológica nos pagamentos, preferencialmente por meio eletrônico.

14 Implementar processo eletrônico para recebimento, processamento e análise de documentos e informações recebidas dos jurisdicionados relativos às contratações públicas.

15 Assegurar capacitação permanente às equipes técnicas do Tribunal de Contas para a efetiva fiscalização do disposto no artigo 5º da Lei 8.666/93.

16 Realizar, por meio da Escola de Contas, eventos de capacitação destinados aos servidores dos entes jurisdicionados sobre a correta aplicação do artigo 5º da Lei 8.666/93 e lhes disponibilizar orientação permanente.

17 Fixar a matéria como item de verificação no controle externo, com a explicitação das conclusões da equipe em documentação de auditoria, de modo a impactar o julgamento das correspondentes contas anuais, se for o caso.

18 Realizar auditorias com o fim de aferir, a partir de exame amostral dos procedimentos administrativos, o efetivo cumprimento da ordem cronológica de exigibilidade nos pagamentos.

19 Atuar cooperativamente com outras instituições de controle, dentro de suas competências institucionais, promovendo o intercâmbio de informações e documentos, a troca de experiências, a identificação e a divulgação de casos exitosos e o apoio técnico, visando ao cumprimento do artigo 5º da Lei 8.666/93.

20 Representar ao Ministério Público se apurado indício da consumação do crime previsto no artigo 92 da Lei 8.666/93.

21 Produzir, a partir das informações recebidas e das análises realizadas, indicadores de resultado acerca do cumprimento do disposto no artigo 5º da Lei 8.666/93, dando-lhes ampla divulgação e transparência.

22 Realizar campanhas de esclarecimento sobre a matéria perante a opinião pública local, com ampla divulgação destas diretrizes, informando que irregularidades detectadas pelos cidadãos podem ser noticiadas na ouvidoria do tribunal.

23 Apoiar e participar de campanha nacional “Ordem nos Pagamentos Públicos”, promovida pela Atricon e por seus parceiros.

24 Regulamentar e implementar ações voltadas ao cumprimento da ordem cronológica nos pagamentos realizados pelo Tribunal de Contas. (Grifou-se)

Em sendo assim, este Órgão Ministerial também **OPINA**, em sintonia com o posicionamento da área técnica do TCE/BA e com a Resolução nº. 08/2014 da ATRICON, pela

expedição de **RECOMENDAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo do Estado da Bahia, a fim de que, no exercício do poder normativo que lhe é atribuído, regulamente⁴ o cumprimento do artigo 5º da Lei 8.666/93, contemplando, no mínimo: a) o momento em que o credor deverá ser inserido na respectiva sequência, considerando (i) a demonstração, para o ingresso na fila, do adimplemento da parcela contratual mediante a apresentação de fatura ou documento equivalente pelo contratado, a ser confirmada na liquidação da despesa e (ii) o cumprimento das demais condições legais e contratuais exigíveis, como a regularidade fiscal, trabalhista e com a seguridade social, entre outras, também a serem confirmadas na liquidação da despesa; b) as hipóteses de suspensão da inscrição do crédito na ordem cronológica de pagamento, em razão da ausência de demonstração do cumprimento das condições legais e contratuais pelo contratado; c) a fixação de prazo máximo para a realização da liquidação e para o efetivo pagamento, a contar do ingresso na linha de preferência, ou para a rejeição dos serviços prestados ou bens fornecidos, por desatendimento das exigências legais ou contratuais; d) as situações que poderão vir a constituir, ainda que de forma não taxativa, relevantes razões de interesse público, a permitir excepcionar a regra da ordem cronológica, a propósito do que estabelece a parte final do artigo 5º, caput, da Lei 8.666/93.

Pugna-se, outrossim, que seja **RECOMENDADA** a implementação de sistema informatizado que possibilite a divulgação em tempo real, na rede mundial de computadores, das diversas ordens cronológicas e das respectivas listas de credores, com ampla acessibilidade a qualquer cidadão, em atenção ao prescrito na Lei Federal nº. 12.527/11 (Lei de Acesso à Informação).

Por fim, em virtude da relevância do tema e dos apontados lançados pela Auditoria nas presentes contas de governo, este MPC sugere, em consonância com as diretrizes constantes da Resolução nº. 08/2014, que seja aprovada a **realização de auditoria especial** por parte desse Tribunal, com o objetivo de examinar, de forma aprofundada, o efetivo cumprimento da ordem cronológica de pagamento pelos órgãos e entidades da Administração Pública estadual.

2.2.2. INCONFORMIDADES NA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL

⁴No âmbito federal, existe a Instrução Normativa nº. 2, de 6 de dezembro de 2016, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, a qual trata sobre a observância da ordem cronológica de pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, no âmbito do Sistema de Serviços Gerais – Sisg. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=08/12/2016&jornal=1&pagina=87>>. Acesso em: 19 mai. 2018.

O relatório técnico sobre as contas do Chefe do Poder Executivo do Estado da Bahia de 2017 indica que a gestão fiscal no exercício em apreço obedeceu aos limites impostos pela Constituição e pela legislação infraconstitucional, são eles: educação, saúde, pessoal e encargos sociais (o Poder Executivo deve ficar atento a esse aspecto, na medida em que fora atingido, de acordo com a apuração realizada pelo TCE, o chamado limite de alerta), previdência oficial, dívida pública e parcerias público-privadas.

A despeito disso, foram identificadas diversas inconsistências nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Poder Executivo, algumas delas semelhantes àquelas consignadas nas contas de governo de exercícios anteriores, mas não devidamente solucionadas durante o exercício financeiro de 2017.

Destacamos, para fins de abordagem detalhada nos itens seguintes, as inconformidades que, na visão deste *Parquet* de Contas, merecem especial atenção, dada a gravidade da ofensa ao ordenamento jurídico, a relevância dos valores envolvidos e/ou os possíveis impactos nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado, sem embargo, obviamente, da consideração e avaliação das demais inconformidades pontuadas pela Auditoria na formação do juízo a respeito das presentes contas.

2.2.2.1. Elevado volume de gastos com Despesas de Exercícios Anteriores (DEA)

Consoante apontado no **item 2.4.4.4 do Relatório Técnico** (Ref. 2016196-164) que instrui o presente processo, o Poder Executivo do Estado da Bahia empenhou, no exercício de 2017, despesas no Elemento 92 – Despesas de Exercícios Anteriores que alcançaram a expressiva cifra de **R\$ 1.587,8 milhões**, sendo possível observar, como demonstrado no Gráfico 7 (Ref. 2016196-164), uma leve inversão na trajetória ascendente que esse tipo de gasto vinha apresentando em exercícios anteriores.

O montante empenhado em 2017, segundo informação constante do sobredito Relatório Técnico, representou um pequeno decréscimo de 2,58% em relação ao valor registrado como DEA no exercício de 2016 (R\$ 1.876,5 milhões), e correspondeu a 3,87% da despesa total empenhada no exercício financeiro em exame pelos diversos órgãos e entidades da Administração Pública do Estado da Bahia.

Ainda de acordo com a área técnica desta E. Corte de Contas, no primeiro

trimestre do ano de 2018 foram efetuados dispêndios com DEA no montante aproximado de R\$ 654,2 milhões⁵ (Ref. 2016196-20), referentes a despesas cujo fato gerador ocorreu em exercícios pretéritos, notadamente no exercício de 2017, mas que não foram reconhecidas e empenhadas no momento adequado, ferindo-se o princípio da competência.

A propósito do tema, é importante destacar, inicialmente, que o **princípio da legalidade orçamentária** “determina que a Administração Pública realize as suas atividades segundo as previsões das leis orçamentárias”. Isto é, a atividade financeira do Estado deve se pautar nas previsões de receitas e nas autorizações de despesas contidas nas leis que compõem o planejamento orçamentário, notadamente na Lei Orçamentária Anual, afigurando-se ilícita a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, conforme preceituado pelo art. 167, inciso II, da Constituição Federal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal reforça a proibição constitucional acima mencionada, equiparando a operação de crédito e vedando expressamente a “assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a *posteriori* de bens e serviços” (art. 37, inciso IV). Isto é, o endividamento do Estado mediante assunção de obrigações financeiras sem lastro orçamentário caracteriza transgressão a preceito normativo garantidor da responsabilidade da gestão fiscal.

A fim de assegurar o adequado controle da gestão orçamentária, e evitar a assunção de obrigações que extrapolem os limites das despesas autorizadas pela LOA (créditos orçamentários ou adicionais), a legislação pátria estabelece que a contabilização das despesas públicas há de observar o **princípio da competência** (art. 35, II, da Lei nº. 4.320/64), de onde se extrai que o reconhecimento da despesa, com a formalização do devido empenho, deve ocorrer dentro do exercício financeiro em que fora constituída a obrigação pecuniária a ser adimplida, com a realização dos correspondentes registros contábeis.

⁵ No primeiro trimestre do ano de 2017, os gastos com DEA atingiram a cifra de R\$ 1.152,4 milhões (cf. relatório técnico das contas de governo relativas ao exercício de 2016), a evidenciar (i) que esses gastos tendem a se concentrar, em grande medida, nos primeiros meses do ano, bem como (ii) que os valores apurados no início do exercício de 2018 representam um significativo decréscimo de 43,2% em relação àqueles pagos a título de DEA no primeiro trimestre de 2017, sendo possível concluir, a partir dos dados apresentados, que há uma tendência de redução mais intensa dessas despesas em 2018. Apesar disso, o alto volume das despesas pagas como DEA, e as graves consequências que a utilização distorcida desse procedimento pode gerar para a transparência e fidedignidade dos demonstrativos contábeis, bem como para o desejado equilíbrio fiscal, demandam intervenção mais incisiva desta E. Corte de Contas, com a expedição de determinações específicas ao Executivo para que sejam adotadas, com a urgência que o caso requer, as medidas necessárias à utilização dessa forma de pagamento de despesas apenas em situações excepcionais, como prevê a legislação.

Consoante lecionam José Maurício Conti e outros,

Já no tocante às despesas, o inciso II do art. 35 concebe que pertencem ao exercício financeiro somente aquelas legalmente empenhadas. Configura-se o empenho o **recurso usado pela Administração para gerir a execução orçamentária, abrangendo tal ato a constatação de dotação orçamentária para a concretização da despesa, assim como a autorização para que a mesma despesa seja realizada.**

[...]

A adoção desse procedimento [do empenho] permite estabelecer a associação entre a despesa a correspondente autorização orçamentária para a realização do gasto, que **nada mais é do que a explicitação do princípio da legalidade.** Propicia-se, também, estabelecer a vinculação entre os gastos do governo e os recursos que lhes deram origem.⁶ (grifo nosso)

A regra geral, portanto, é que as despesas sejam empenhadas no exercício de sua competência, e eventualmente inscritas em restos a pagar (processados ou não processados) caso as etapas que compõem o ciclo de realização da despesa pública não sejam integralmente concluídas até o encerramento do exercício financeiro a que se referem.

Há, todavia, situações **excepcionais** em que despesas de exercícios encerrados deixam de ser processadas na época própria, por equívocos pontuais ou outras razões devidamente justificadas, ensejando a formação de um passivo que poderá ser adimplido no exercício seguinte, por meio de dotação orçamentária específica consignada no orçamento. É o que dispõe o art. 37 da Lei nº. 4.320/64:

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.

No âmbito do Estado da Bahia, a matéria foi regulamentada pelo Decreto nº. 185-A/1991, que definiu, em seu art. 1º, as hipóteses e condições para a utilização do procedimento excepcional em comento:

Art. 1º [...]

Parágrafo único - As dívidas de que trata este artigo compreendem as seguintes categorias:

I - despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo no final do exercício suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria;

⁶ CONTI, José Maurício (Org.). **Orçamentos Públicos:** a Lei 4.320/64 comentada. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 131

II - despesas de Restos a Pagar, com prescrição interrompida;
III - compromissos reconhecidos pela autoridade competente, ainda que não tenha sido prevista a dotação orçamentária própria ou não tenha esta deixado saldo no exercício respectivo, mas que pudessem ser atendidos em face da legislação vigente.

Faz-se necessário, portanto, interpretar os dispositivos normativos acima transcritos, especialmente os contemplados no art. 1º, parágrafo único, incisos I e III, que são invocados com maior frequência, de modo a delimitar os respectivos sentidos e alcances, utilizando-se como diretriz hermenêutica a **excepcionalidade do procedimento regulamentado**.

Nesse sentido, entende-se que a hipótese normativa prevista no **inciso I** abrange as situações em que a obrigação pecuniária da Administração Pública já se encontrava constituída, em decorrência de ato ou contrato administrativo, afigurando-se dispensável, para realização do devido processamento da despesa pública na época própria, a prolação de qualquer decisão pela autoridade administrativa competente reconhecendo formalmente o compromisso. É o caso, por exemplo, das despesas ordinárias com remuneração de pessoal e daquelas relacionadas a contratos de prestação de serviços continuados.

Justamente por se tratar de compromisso previamente assumido por ato ou contrato administrativo, o pagamento da despesa fora do exercício de sua competência pressupõe que o gestor indique o crédito orçamentário próprio no orçamento do exercício em que a despesa deveria ter sido processada, de modo a garantir que as obrigações assumidas em determinado exercício não excedam os créditos orçamentários ou adicionais nele existentes (art. 167, inciso II, da CF). Além disso, por se tratar de procedimento anormal, devem ser indicadas as razões de fato pelas quais os empenhos foram praticados no exercício de origem (art. 3º, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº. 185-A/1991), apurando-se, outrossim, a responsabilidade funcional dos agentes que tenham deixado de processar despesas de forma injustificada ou por razões inconsistentes.

Já a hipótese do **inciso III** deve ser interpretada *cum grano salis*, porquanto autoriza a realização de despesas de exercícios anteriores “ainda que não tenha sido prevista a dotação orçamentária própria ou não tenha esta deixado saldo no exercício respectivo”. Uma exegese ampla desse preceito normativo colocará em risco o princípio da legalidade orçamentária, porquanto permitirá que despesas previsíveis, relativas ao adimplemento de obrigações pecuniárias constituídas no curso do exercício, deixem de ser empenhadas para contornar a eventual ausência ou insuficiência dos créditos orçamentários previstos,

transferindo-se seus reconhecimento e pagamento para o exercício seguinte, em claro descompasso com a vedação contida no art. 167, inciso II, da CF.

Na visão deste *Parquet*, o preceito normativo em apreço (art. 1º, parágrafo único, inciso III, do Decreto nº. 185-A/1991) tem incidência apenas nas situações excepcionais em que uma obrigação abstratamente prevista em lei venha a ser reconhecida pela Administração Pública, por meio de decisão proferida pela autoridade administrativa competente, após o encerramento do exercício em que deveria ter sido processada. Ou seja, o direito titularizado pelo beneficiário da despesa já existia à época do exercício encerrado, por força de norma legal, mas somente foi reconhecido concretamente pela autoridade administrativa competente em momento posterior, dando azo à efetivação do gasto público com despesa de exercício anterior.

É o caso, por exemplo, do pagamento realizado em favor de servidor público que tinha direito a determinada vantagem econômica legalmente prevista, mas que somente foi pleiteada e/ou reconhecida pela Administração Pública em momento posterior ao encerramento do exercício em que era devida. Nessas hipóteses, como a despesa não pode ser processada antes da decisão proferida pela autoridade administrativa competente reconhecendo o direito do beneficiário, se houver um distanciamento temporal entre a ocorrência do fato gerador do direito e o seu reconhecimento pela Administração (seja pela demora do titular do direito em exercê-lo, seja pelo decurso do tempo necessário para que a Administração possa instruir e decidir o pleito), o pagamento poderá ser feito como despesa de exercício anterior.

Trata-se, portanto, de situação diversa daquela em que a obrigação pecuniária já se encontrava constituída por ato ou contrato administrativo anterior, tornando previsível a realização da despesa pública, que poderia ser regularmente empenhada e contabilizada pela Administração no exercício financeiro de sua competência, com observância dos créditos orçamentários e adicionais existentes.

Nas contas de governo relativas aos exercícios financeiros de 2015 e 2016, restou apurado, no âmbito do Poder Executivo, o processamento como DEA de **despesas previsíveis e ordinárias**, que deveriam ter sido empenhadas e liquidadas no exercício de suas respectivas competências, a exemplo do pagamento de folha de pessoal e de obrigações pecuniárias decorrentes de contratos administrativos vigentes.

A referida situação se repetiu no exercício financeiro de 2017, a despeito da

recomendação expedida por essa E. Corte na apreciação das contas de governo do exercício de 2016, no sentido de que o Poder Executivo promovesse as adequadas estimativas de receitas e despesas, bem como revisasse os controles internos da execução, de modo a prevenir o crescimento das DEAs, sobretudo por causa da insuficiência do saldo orçamentário.

Com efeito, conforme consignado no Relatório Técnico que instrui o presente processo, diversos trabalhos auditoriais realizados por esse Tribunal durante o exercício de 2017 evidenciam a persistência do Poder Executivo na realização de registros irregulares de despesas como DEA. A título ilustrativo, merece transcrição trecho do relatório referente à auditoria realizada na Polícia Civil (TCE/009584/2017):

Ocorre que a maioria das despesas apropriadas no DEA, no âmbito da PC/BA, eram **obrigações sabidamente conhecidas**, vez que, muitas delas, derivam de contratos administrativos vigentes e executados por unidades gestoras da UJ, enquanto outras são originárias da folha de pessoal da Corporação. Portanto, **plenamente capazes de orçamentação na época e no exercício de origem de seus fatos geradores**, ou seja, processadas no momento oportuno. (Grifos da Auditoria)

Registre-se que o não processamento de despesas no exercício correto decorre, normalmente, da **insuficiência de saldo orçamentário** para o empenho da totalidade das despesas assumidas pelos órgãos e entidades públicas estaduais no exercício de sua competência. Isto é, a insuficiência de saldo na dotação orçamentária do exercício de origem constitui a principal causa do elevado volume de despesas pagas como DEA.

Basta observar que, em mais da metade dos processos de pagamento analisados nas contas de governo do exercício de 2016, a Unidade Técnica identificou que as Despesas de Exercícios Anteriores foram realizadas em dotações orçamentárias com saldo insuficiente na fonte de recursos para serem empenhadas no exercício de origem, o que evidenciaria fragilidades no processo de definição dos saldos das dotações orçamentárias, visto que se mostram insuficientes para o registro da totalidade das despesas incorridas no exercício.

Corroborando o referido diagnóstico, o Relatório Técnico que instrui as presentes contas de governo aponta que *“apenas no primeiro trimestre de 2018 foram empenhados R\$654,2 milhões como despesas de exercícios anteriores em dotações orçamentárias que encerraram 2017 com saldo insuficiente”* (Ref. 2016196-20).

Ora, é factível – embora não desejável – que a lei orçamentária anual contemple despesas subestimadas para as unidades gestoras da Administração Pública, por não levar em

consideração, com o rigor técnico necessário, o comportamento das despesas em exercícios anteriores, a perspectiva de variação de índices de preços, os efeitos de decisões judiciais (especialmente nas áreas marcadas por maior judicialização das políticas públicas), dentre outros aspectos relevantes. Contudo, a própria legislação prevê o instrumento jurídico adequado para que sejam feitos **ajustes no orçamento** durante a sua execução, qual seja, a **abertura de créditos adicionais (suplementares, especiais ou extraordinários)**⁷, que pressupõem a indicação dos recursos disponíveis para financiá-los. Nesse sentido, Marcos Abraham preleciona que

[...] durante a execução do orçamento, podem ocorrer situações em que os valores previstos originariamente, constantes na lei orçamentária, não sejam suficientes para a realização dos gastos, e como a atividade financeira se submete ao princípio da legalidade orçamentária, que impede a realização de uma despesa específica sem a sua prévia autorização, são necessários os créditos adicionais.

Os **créditos adicionais** são os valores concedidos para suprir a falta de recursos orçamentários.⁸

A omissão do gestor em empenhar despesas públicas previsíveis no exercício de sua competência, a exemplo das despesas ordinárias com folha de pessoal e com pagamento de obrigações relativas a contratos de prestação de serviços contínuos, em virtude da insuficiência da dotação orçamentária prevista – postergando-se, assim, o seu processamento para o exercício seguinte, na condição de DEA –, não se coaduna com o ordenamento jurídico pátrio, na medida em que enseja, de forma velada, a assunção de obrigações em patamar superior aos créditos orçamentários e adicionais existentes, contrariando a vedação contida no art. 167, inciso II, da CF e gerando risco de comprometimento da execução dos orçamentos futuros.

Conforme bem pontuado pela Unidade Técnica, “a inexistência de saldo orçamentário e a conseqüente limitação do gestor em realizar o registro tempestivo não justificam o represamento de despesas, visto que tal fato desrespeita a vedação disposta pelo art. 161, inciso II, da Constituição Estadual: realização de despesas ou assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais” (Ref. 2016196-166).

De fato, a situação retratada evidencia uma grave deficiência (i) nos procedimentos de estimativa das despesas que respaldam a elaboração das leis orçamentárias anuais (despesas orçamentárias subestimadas), bem como (ii) no controle da execução orçamentária

⁷ Lei nº. 4.320/64, Art. 40: “São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento”.

⁸ **Curso de direito financeiro brasileiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 289/290

e financeira, de modo a viabilizar tempestivamente o reforço das dotações com sinalização de insuficiência de saldo orçamentário, mediante abertura de créditos adicionais, evitando-se, com isso, o não processamento de despesas previamente conhecidas e seu consequente pagamento como DEA no exercício seguinte.

É importante destacar que, 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 relevantes nos demonstrativos contábeis no Estado. A respeito dessa questão, a Unidade Técnica faz as seguintes considerações (Ref. 2016196-168):

A inobservância aos princípios e aos dispositivos constitucionais e legais impactam diretamente os saldos apurados nas DCCs do exercício em análise, tanto pelo efeito das despesas do ano anterior, contabilizadas nesse exercício, como daquelas que serão reconhecidas somente em 2018, porém inerentes ao exercício de 2017.

Além dos impactos já citados, os valores de DEA geram distorções relevantes nos valores dos investimentos, dos gastos com publicidade e propaganda, do Passivo Circulante e dos limites mínimos com saúde e educação.

Com relação ao impacto das Despesas de Exercícios Anteriores na avaliação do Passivo Circulante, a Unidade Técnica consigna que obrigações pecuniárias pagas como DEA não vêm sendo contabilizadas tempestivamente no passivo do exercício de sua competência, em desrespeito aos princípios contábeis da competência e da oportunidade. Vale dizer, além de não empenhar despesas previsíveis no momento oportuno, o Poder Executivo também não tem promovido o registro contábil das obrigações pecuniárias correspondentes no Passivo Circulante do Estado, na conta “Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo”, o que, além de comprometer a transparência pública e fidedignidade das informações constantes dos demonstrativos contábeis, gera inevitável distorção no saldo do Balanço Patrimonial.

Cumprido salientar que os registros patrimoniais devem ser realizados independentemente da execução orçamentária, sendo imperativa, por força dos princípios contábeis acima mencionados, o registro no Passivo Circulante de obrigações pecuniárias contraídas pela Administração Pública e não adimplidas, ainda que as despesas correspondentes não tenham sido empenhadas no exercício a que se referem.

A SEFAZ, quando questionada sobre o fato, reconheceu a ocorrência da irregularidade, informando que o Manual de Encerramento obriga a observância deste procedimento e que foi enviado o Ofício Circular DICOP nº. 28/2017 aos dirigentes das unidades da Administração Direta e Indireta alertando sobre o tema.

Ao emitir parecer prévio nas contas de governo relativas aos exercícios de 2015 e 2016, essa E. Corte de Contas posicionou-se pela aprovação das contas com meras recomendações, deixando, portanto, de ressaltar do juízo aprovativo as distorções identificadas nos demonstrativos contábeis em virtude do elevado volume de despesas empenhadas e pagas como DEA.

Com a devida vênia, tal posicionamento não se coaduna com a gravidade do achado auditorial, devendo essa E. Corte evoluir o seu entendimento no sentido de impor ressalvas específicas em relação à utilização distorcida e generalizada do registro de despesas como DEA para contornar insuficiência de saldos orçamentários no exercício de origem, prática que, conforme anteriormente mencionado, viola a norma contida no art. 167, inciso II, da CF, com impactos relevantes na consistência e fidedignidade dos demonstrativos contábeis divulgados pelo Estado.

Observe-se que, conforme sinalizado pela Unidade Técnica dessa Corte, o montante registrado como DEA no exercício em exame (R\$ 1.597,8 milhões) ultrapassou em 2,6 vezes o valor definido como materialidade global (R\$ 614,7 milhões – Ref.2016196-167/168), assim entendido o “valor mais alto de distorções que poderia estar incluído nas demonstrações financeiras sem afetar as decisões econômicas dos usuários das demonstrações financeiras”⁹ (Ref.2016196-120).

Ademais, o montante de Despesas de Exercícios Anteriores empenhadas em 2017, quando comparado com o valor registrado no exercício anterior, representa uma redução de apenas 2,58%, a revelar, portanto, que as medidas eventualmente adotadas pelo Poder Executivo, sob coordenação da SEPLAN e da SEFAZ, se revelaram insuficientes para assegurar o caráter de estrita excepcionalidade do registro de despesas como DEA, na forma exigida pela legislação de regência da matéria.

Assim, ainda que não tenha aptidão para, numa análise global e contextualizada

⁹ Segundo a Auditoria, “se o valor de distorções não corrigidas é maior que a materialidade global estabelecidas, individualmente ou em conjunto, isso significa que as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes” (Ref.2016196-120).

da gestão governamental, ensejar a desaprovação das presentes contas de governo, as irregularidades atinentes ao registro de despesas como DEA merecem a inclusão de ressalvas específicas no parecer prévio a ser emitido por essa Corte, tendo em vista (i) a gravidade da infração ao ordenamento jurídico, especialmente ao art. 167, inciso II, da CF, (ii) a relevância das distorções provocadas nas DCCEs, ante a expressividade dos valores envolvidos, com reflexos negativos na transparência da gestão pública, e (iii) a ausência de adoção de medidas efetivas para a correção do achado auditorial, a despeito das considerações e recomendações feitas nas contas de governo dos exercícios de 2015 e 2016.

Ante o exposto, este *Parquet* de Contas, pelos fundamentos aqui explanados, entende e sugere que o TCE/BA também inclua no seu Parecer Prévio **RESSALVAS** em relação (i) ao expressivo montante de Despesas de Exercício Anteriores realizadas no exercício de 2017, gerando distorções relevantes nas DCCEs, em contrariedade ao caráter de estrita excepcionalidade do procedimento e ao comando constitucional inserto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal, bem como (ii) à omissão quanto ao registro contábil das obrigações pecuniárias constituídas no exercício 2017, mas pagas como DEA em 2018, no Passivo Circulante do Estado, comprometendo a transparência pública e a fidedignidade das informações constantes dos demonstrativos contábeis, e provocando, como consequência, distorção no saldo do Balanço Patrimonial.

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) promova o registro contábil, no Passivo Circulante do Estado, do montante das obrigações pecuniárias assumidas e não adimplidas pela Administração Pública até o encerramento do exercício, independentemente da realização do empenho das despesas a elas referentes, em ordem a garantir a transparência pública e a fidedignidade das informações constantes do Balanço Patrimonial;

Por fim, afigura-se também conveniente a expedição de **RECOMENDAÇÃO** ao Governador do Estado para que (i) adote as medidas necessárias ao aperfeiçoamento da metodologia de elaboração da Lei Orçamentária Anual, em especial no que concerne à estimativa das despesas do exercício, em ordem a minimizar o risco de insuficiência das dotações orçamentárias previstas; e (ii) aprimore os mecanismos de controle da execução orçamentária e financeira, de modo a viabilizar o reforço tempestivo das dotações com sinalização de insuficiência de saldo orçamentário, mediante abertura de créditos adicionais, evitando-se, com isso, o não processamento de despesas previsíveis e seu consequente pagamento como DEA no exercício seguinte.

2.2.2.2. Pagamentos efetuados “por ofício” sem prévio empenho

Consoante pontuado no Relatório Técnico que instrui as presentes Contas de Governo, assim como ocorreu no exercício pretérito, constatou-se, em 2017, a realização de pagamentos por ofício, sem prévio empenho, de valores relativos a contraprestações públicas e diferenças de reajustes vinculados aos contratos administrativos de Parcerias Público-Privadas (Ref.2016196-154).

Os aludidos pagamentos por ofício foram efetuados em favor das concessionárias “*Prodal Saúde S/A (R\$172,1 milhões), Rede Brasileira de Diagnósticos SPE S.A. (R\$ 80,8 milhões), Fonte Nova Negócios e Participações S.A. (R\$48,9 milhões) e Companhia do Metrô da Bahia (R\$53,4 milhões)*”, representando 66,8% dos R\$ 531,1 milhões que foram pagos em favor desses parceiros privados (Ref.2016196-155).

A Auditoria informa ainda que as despesas em comento foram adimplidas, “*via ofício da DESENBAHIA, titular da conta específica, para que o Banco do Brasil efetuasse a transferência dos recursos para a conta-corrente de titularidade das concessionárias*”. Segundo a equipe técnica do TCE/BA, somente após os pagamentos terem sido materialmente realizados, as secretarias gestoras dos contratos de PPP regularizavam formalmente as despesas no Sistema FIPLAN, efetuando o registro do empenho, liquidação e pagamento.

Em outros termos, os pagamentos foram efetivados pela Administração Pública estadual sem a observância das etapas legalmente previstas para realização das despesas públicas, descumprindo-se o disposto no art. 60 da Lei n.º 4.320/1964, que exige que toda despesa somente possa ser iniciada após a emissão de empenho. A realização de empenhos a *posteriori*, destinados a regularizar contabilmente despesas previamente realizadas, representa

clara ofensa às normas de Direito Financeiro, merecendo reprimenda por parte desse Tribunal de Contas.

Neste mesmo sentido, Sérgio Assoni Filho assevera que “é impositivo que o empenho seja feito *previamente* à realização de qualquer despesa, ou seja, está terminantemente proibida a efetivação de empenho posterior, apenas para cumprir uma formalidade legal despicienda”¹⁰.

Vale também destacar que a realização de despesas públicas fora do sistema corporativo de gestão orçamentária e financeira do Estado (FIPLAN) acaba, ainda que reflexamente, por comprometer o dever constitucional de transparência da gestão pública, na medida em que as informações sobre as despesas assim realizadas não são divulgadas de imediato – isto é, em tempo real, no momento de sua realização, como determina o art. 48, § 1º, inciso II, c/c art. 48-A, inciso I, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal –, mas apenas no momento da sua “regularização contábil” no FIPLAN, sendo possível, em tese, a ocorrência de longo distanciamento temporal entre os dois marcos mencionados.¹¹

A Unidade Técnica do TCE/BA consigna, quanto a este aspecto, que as regularizações no sistema FIPLAN para emissão dos documentos legais de processamento da despesa (empenho, liquidação e nota de ordem bancária) não foram efetuadas de forma tempestiva, gerando informações divergentes em portais eletrônicos da Administração Pública estadual acerca dos valores efetivamente desembolsados por conta de cada contrato, com comprometimento do princípio da transparência pública e do controle social (Ref.2016196-156).

Das respostas apresentadas pelas secretarias gestoras dos contratos de PPP's, chama a atenção o esclarecimento prestado pela Secretaria do Trabalho, Emprego, Renda e Esporte (SETRE), no sentido de que os pagamentos por ofício se deram em situações pontuais, nas quais “*não houve a tempestiva concessão de recursos que viabilizassem a emissão do empenho antes da realização do pagamento*” (Ofício CHEGAB/CG nº 005/2018).

A recorrente utilização dessa modalidade de pagamentos revela, como sinalizado

¹⁰ CONTI, José Maurício (Org.). **Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 209

¹¹ De acordo com as informações extraídas do sítio eletrônico Transparência BAHIA, a consulta aos pagamentos realizados pelos órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado da Bahia é feita por meio do módulo Senha Aberta, que disponibiliza dados de pagamentos realizados a partir do Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças (FIPLAN), sistema responsável pela execução orçamentária e financeira e pelo registro contábil do Governo do Estado da Bahia. Vide: <http://www.transparencia.ba.gov.br/Content/Arquivos/SenhaAberta/pap-senhaaberta.pdf>.

pela equipe técnica desse Tribunal, que “o valor inicialmente orçado em 2017 não foi suficiente para suportar o valor empenhado no exercício, tendo havido a necessidade de suplementação” (Ref.2016196-154).

Ocorre que a insuficiência de dotação orçamentária não pode, sob qualquer hipótese, ser invocada como justificativa para realização de despesas públicas sem prévio empenho, haja vista se tratar de prática que não se coaduna com o ordenamento jurídico pátrio, representando transgressão ao já citado art. 60 da Lei n.º 4.320/1964, bem como – e especialmente – ao preceito normativo do art. 167, inciso II, da Constituição Federal (reproduzido pelo art. 161, inciso II, da Constituição Estadual), que proíbe “a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais”.

Tal dispositivo constitucional traduz o alicerce do princípio da legalidade orçamentária, segundo o qual a atividade financeira do Estado deve ser desempenhada segundo as previsões contidas nas leis orçamentárias, sendo ilícita a realização de despesa pública em dissonância com o que foi previsto e autorizado no orçamento. Como defendido por Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho¹², o princípio da legalidade:

exige que a despesa pública seja realizada dentro de uma autorização legislativa (orçamentária ou extraorçamentária). Por esse princípio, nenhuma despesa pode ser realizada sem que exista previsão legislativa (art. 167, I e II, da CF). Tal regra aplica-se inclusive às despesas que são objeto de créditos suplementares ou especiais (art. 167, V, da CF).

Restando, portanto, evidenciada a ausência ou a insuficiência de dotação orçamentária para realização de determinada despesa pública, deve o gestor público providenciar **previamente** a abertura de crédito adicional (suplementar, especial ou extraordinário), com o objetivo de ajustar o orçamento e obter a indispensável autorização para o regular processamento da despesa pretendida. Consoante leciona Marcus Abraham¹³:

durante a execução do orçamento, podem ocorrer situações em que os valores previstos originariamente, constantes na lei orçamentária, não sejam suficientes para a realização dos gastos, e como a atividade financeira se submete ao princípio da legalidade orçamentária, que impede a realização de uma despesa específica sem a sua prévia autorização, são necessários os créditos adicionais.

Por fim, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) do exercício de 2017 (Lei Estadual nº. 13.563/2016), em seu art. 36, vedava expressamente a utilização de quaisquer

¹² **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹³ **Curso de direito financeiro brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 289/290.

procedimentos que viabilizassem a realização de despesas sem a existência de dotação orçamentária com saldo suficiente para suportá-las. Veja-se:

Art. 36 - É proibida a utilização, pelos ordenadores de despesa, de quaisquer procedimentos que viabilizem a execução de despesas sem a comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária.

Diante dos fundamentos apresentados, mostra-se evidente a antijuridicidade dos procedimentos utilizados pelas distintas Secretarias de Estado para efetivação dos pagamentos questionados pela Auditoria, os quais materializaram a realização de despesas públicas sem emissão de prévio empenho, provavelmente ocasionada pela ausência de dotação orçamentária com saldo suficiente.

Das justificativas apresentadas ao corpo técnico do TCE/BA pela SETRE, outro aspecto digno de nota diz respeito à alegação de que, “*independentemente da prévia emissão do empenho, a própria legislação local determina a realização do pagamento em favor do ente concessionário, dentro das premissas de garantia que motivaram a criação do instituto das Parcerias Público-Privadas*”. Neste caso, SETRE refere-se à Lei Estadual nº. 12.610/2012, que, no seu art. 3º, §5º, inciso I, prescreve que o parceiro privado poderá acionar o Fundo Garantidor Baiano de Parcerias-FGBP nos casos de crédito líquido e certo, constante de título exigível aceito e não pago pelo parceiro público após 15 (quinze) dias, contados da data de vencimento.

Na visão deste MPC, a previsão legal de garantias ao parceiro privado não tem o condão de dispensar o cumprimento das etapas legalmente previstas para o processamento de despesas públicas (empenho, liquidação e pagamento), inclusive no âmbito dos contratos de PPP's. E nem poderia ser diferente, tendo em vista que a lei estadual invocada pela SETRE, que instituiu o Fundo Garantidor Baiano de Parcerias-FGBP, deve ser interpretada e aplicada à luz da legislação nacional sobre finanças públicas, mais precisamente da Lei nº. 4.320/1964, que, no seu art. 60, proíbe expressamente a realização de despesas sem o prévio empenho. Por se tratar de norma geral sobre Direito Financeiro, o preceito que fixa as etapas de execução de despesas públicas goza de aplicabilidade ampla, abarcando, em seu âmbito de incidência, todos os entes da federação.

As justificativas apresentadas não elidem, portanto, a irregularidade na realização de despesas públicas por ofício antes da emissão do empenho (empenho *a posteriori*).

Embora tenham ocorrido no âmbito de órgãos setoriais da Administração Pública

estadual (SEDUR, SETRE e SESAB), os pagamentos por ofício, sem prévio empenho, corresponderam a 66,88% do valor total pago em 2017 às concessionárias Prodal Saúde S/A (R\$172,1 milhões), Rede Brasileira de Diagnósticos SPE S.A. (R\$80,8 milhões), Fonte Nova Negócios e Participações S.A. (R\$48,9 milhões) e Companhia do Metrô da Bahia (R\$53,4 milhões), a revelar, portanto, que *“a administração estadual, diante da complexidade da natureza desses contratos, carece de estrutura ágil e eficiente de controle da execução orçamentária, bem como de acompanhamento e fiscalização das PPPs”*, conforme consignado pela equipe técnica do TCE/BA (Ref.2016196-157). Isto é, não se trata de falha isolada e pontual no âmbito de determinada Secretaria de Estado, mas de irregularidade sistêmica na execução de despesas relacionadas a contratos de PPP, que evidencia a existência de **fragilidade relevante nos mecanismos de controle interno da execução orçamentária e financeira**.

Cumprido ponderar, contudo, que não há Relatório do TCE/BA informação sobre eventuais pagamentos realizados por ofício sem a correspondente regularização no Sistema FIPLAN até o encerramento do exercício financeiro. Ao revés, a equipe técnica do TCE/BA pontua que *“após efetivado o pagamento, tais despesas foram regularizadas no sistema FIPLAN, no âmbito de cada secretaria gestora do contrato, para o cumprimento dos estágios da execução da despesa prevista na Lei Federal nº 4.320/1964 (empenho, liquidação e pagamento)”*.

Tal circunstância (regularização contábil dos pagamentos dentro do mesmo exercício em que foram efetivados), conquanto não elida a grave irregularidade identificada, atenua o juízo de desvalor que sobre ela recai, notadamente para fins de avaliação do seu impacto nas contas relativas à gestão governamental do Chefe do Poder Executivo.

Sendo assim, este representante do *Parquet* entende que as irregularidades relacionadas ao achado ora examinado, a despeito de sua gravidade, não se revestem de aptidão para, numa análise global e contextualizada da gestão governamental, macular o mérito das contas em apreço, razão pela qual **OPINA** pela inclusão de **RESSALVA** específica no Parecer Prévio quanto à fragilidade no controle da execução orçamentária e financeira, possibilitando a realização de pagamentos por ofício, sem prévio empenho, de despesas relativas a contraprestações pecuniárias devidas pelo Poder Público em contratos de PPP, conduta contrária ao disposto no art. 60 da Lei n.º 4.320/1964, e possivelmente violadora do art. 167, inciso II, da Constituição Federal e art. 36 da LDO 2017 (Lei Estadual n.º 13.563/2016).

Pugna-se, também, pela expedição de **DETERMINAÇÃO** para que o Poder Executivo se abstenha de utilizar quaisquer procedimentos que, visando contornar eventual insuficiência de dotação orçamentária, viabilizem a realização de despesas públicas sem a emissão de prévio empenho, em obediência aos comandos normativos inseridos no art. 167, inciso II, da Constituição Federal e no art. 60 da Lei n.º 4.320/1964.

Sugere-se, outrossim, com o objetivo de prevenir a repetição da ocorrência abordada no presente item, a expedição de **RECOMENDAÇÕES** ao Governador do Estado para que (i) adote as medidas necessárias ao aperfeiçoamento da metodologia de elaboração da Lei Orçamentária Anual, em especial no que concerne à estimativa das despesas do exercício, em ordem a minimizar o risco de insuficiência das dotações orçamentárias previstas; e (ii) aprimore os mecanismos de controle da execução orçamentária e financeira, de modo a viabilizar o reforço tempestivo das dotações com sinalização de insuficiência de saldo orçamentário, mediante abertura de créditos adicionais, evitando-se, com isso, a realização de despesas públicas por ofício sem o necessário suporte orçamentário e sem prévio empenho.

2.2.2.3. Falhas na apuração da despesa total com pessoal do Poder Executivo. Não contabilização dos valores relativos a contratos de terceirização de mão de obra em substituição a servidores públicos (art. 18, § 1º, da LRF).

No que toca aos Demonstrativos de Despesas com Pessoal, o Relatório do TCE apontou uma diferença entre o que foi publicado pelo Poder Executivo e apurado pela Auditoria no montante de R\$ 631,7 milhões, referente “*aos gastos com a contratação de serviços médicos/hospitalares para os usuários do Sistema Único de Saúde (SUS) nas unidades de urgência, emergência e retaguarda, administrados diretamente pela Secretaria da Saúde do Estado da Bahia – SESAB*” (Ref.2016196-218).

A tabela reproduzida abaixo discrimina os dispêndios que, na visão da Unidade Técnica, foram indevidamente excluídos do cômputo da despesa total com pessoal do Poder Executivo:

TABELA 57 – DESPESAS DE PESSOAL MEDIANTE TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADES FINALÍSTICAS DA SESAB (ano 2017)

		Em R\$ milhões
TIPO DE CONTRATAÇÃO	CONTRATADO	VALOR
Credenciamento de médicos	Diversas Pessoas Jurídicas	254,3
Contrato de Terceirização	Fundação José Silveira	185,4

TIPO DE CONTRATAÇÃO	CONTRATADO	VALOR
Credenciamento de médicos	Diversas Pessoas Jurídicas	254,3
	Instituto Nacional de Amparo à Pesquisa, Tecnologia e Inovação na Gestão Pública (INTS)	122,7
	Instituto de Gestão e Humanização (IGH)	50,9
	Fundação Estatal Saúde da Família (FESF-SUS)	15,5
	Fundação da Associação Bahiana de Medicina (FABAMED)	2,8
Total		631,70

Fonte: Dados fornecidos pela SAIS/SESAB.

Registre-se que as indigitadas despesas foram registradas no elemento de despesa 39 (Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física). Entretanto, na escorreita avaliação da Auditoria, os referidos gastos referem-se a contratos de fornecimento de mão de obra para o desempenho de atividades finalísticas da SESAB, no âmbito de unidades de saúde gerenciadas diretamente pela aludida Secretaria, razão pela qual deveriam ter sido classificados no elemento de despesa 34 (Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contrato de Terceirização) e computados no cálculo do limite da Despesa com Pessoal, conforme orientação contida na 7ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Com efeito, nos contratos de fornecimento de mão de obra a Administração Pública objetiva, por meio de empresas intermediárias, recrutar pessoas físicas para o desempenho de atividades de interesse da máquina administrativa, sob o seu poder de direção (subordinação) e com o atributo da personalidade, em desconformidade com a exigência constitucional do concurso público (art. 37, II, da Constituição Federal). O real objeto de contratos desta natureza não é a execução indireta de atividades/serviços de interesse público, mas a disponibilização da força de trabalho de pessoas físicas (empregados), em relação às quais a empresa contratada atua como mera intermediária.

Nestes casos, independentemente da avaliação jurídica sobre a legalidade ou não da contratação, os dispêndios realizados a esse título – terceirização ilegal de atividades finalísticas da SESAB – deveriam ter sido computados no cálculo da Despesa Total com Pessoal do Poder Executivo, na forma preconizada pelo art. 18, §1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), *in verbis*:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa

total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º—Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

A inobservância da norma prevista art. 18, § 1º, da LRF caracteriza irregularidade grave, vez que, a um só tempo, (i) afeta a segurança e a confiabilidade da apuração da despesa total com pessoal, distorcendo tais dados nos demonstrativos contábeis do Estado, com evidentes prejuízo ao controle (interno, externo e social) dos limites legalmente estabelecidos para o comprometimento da receita pública, e (ii) foge à moldura normativa traçada com fins de nortear a responsabilidade da gestão fiscal, pondo em risco, por consequência, o equilíbrio fiscal das contas públicas

Não se pode olvidar que a publicação do Demonstrativo de Despesas de Pessoal representa importante mecanismo de efetivação do princípio constitucional da transparência, na medida em que impõe aos gestores públicos o dever de divulgar informações atinentes aos gastos com pessoal, criando, assim, as condições necessárias para que a sociedade exerça o controle acerca da observância dos limites legalmente previstos.

Nesta senda, para que o controle social seja exercido adequadamente, é elementar que as informações divulgadas pela Administração guardem correspondência com a realidade, sendo inadmissível que os demonstrativos sejam publicizados com informações imprecisas em virtude da contabilização equivocada de despesas com pessoal.

Cumpra ainda assinalar que a Lei Estadual nº. 13.563/2016, a qual fixou as diretrizes orçamentárias do Estado da Bahia para o exercício de 2017, elencou as situações em que os contratos de fornecimento de mão de obra não devem ser considerados como hipóteses de substituição de servidores e empregados públicos, o que, em função disso, autorizaria a exclusão dos gastos respectivos do cálculo da despesa total com pessoal, a saber:

Art. 91 - As despesas decorrentes de contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, de acordo com o § 1º do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal, e àquelas referentes a ressarcimento de despesa de pessoal requisitado, serão contabilizadas como "outras despesas de pessoal" e computadas no cálculo do limite de que trata o artigo anterior da presente Lei.

§ 1º - Não se considera como substituição de servidores e empregados públicos, para efeito do *caput*, os contratos de terceirização que tenham por objeto a execução indireta de atividades que preencham simultaneamente as seguintes condições:

I - sejam acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal e regulamentar do órgão ou entidade;

II - não sejam inerentes às categorias funcionais abrangidas por plano de cargos e vencimentos do quadro de pessoal do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário, ou quando se tratar de cargo ou categoria em extinção;

III - não caracterizem relação direta de emprego.

No caso dos autos, verifica-se que os contratos destacados pela Auditoria objetivaram o recrutamento, por intermédio das pessoas jurídicas contratadas, de profissionais da área de saúde para executar atividades finalísticas no âmbito de unidades de urgência, emergência e retaguarda administradas diretamente pela SESAB. Logo, é de se reconhecer que essas avenças enquadram-se na categoria dos ajustes que visam a substituição de servidores e empregados públicos (*ex vi* do art. 91, *caput* e §1º, da LDO de 2017), motivo pelo qual os dispêndios dessa natureza devem ser computados no cálculo da despesa total com pessoal do Poder Executivo.

Com base nesse entendimento, verifica-se que os percentuais de gastos com pessoal do Poder Executivo e do consolidado dos poderes/órgãos passaram para **45,18%** e **54,74%** da Receita Corrente Líquida (RCL), alterando-se, portanto, a situação publicada nos demonstrativos, que haviam consignado, respectivamente, 43,06% e 52,02% da RCL, conforme demonstrado na Tabela 59 do Relatório do TCE (Ref.2016196-220):

Tabela 59 – PARTICIPAÇÃO DA DESPESA COM PESSOAL NA RCL

PODER/ ÓRGÃO	LIMITE LEGAL (art. 20)	LIMITE PRUDENCIAL (art. 22)	LIMITE P/ ALERTA (art. 59)	PARTICIPAÇÃO EM 2017	
				PUBLICADO	APURADO PELA AUDITORIA
CONSOLIDADO	60,00	57,00	54,00	52,62	54,74
EXECUTIVO	48,60	46,17	43,74	43,06	45,18

Fontes: Relatórios de Gestão Fiscal e FIPLAN Gerencial.

Adotando-se a correta forma de contabilização defendida pela Auditoria, conclui-se que o Poder Executivo atingiu mais de 90% do limite de gastos com pessoal estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, razão pela qual este *Parquet* de Contas **OPINA** no sentido de que seja emitido o necessário **ALERTA**, nos termos preconizados pelo art. 59, §1º, II, da LRF.

Sugere-se, outrossim, que o TCE/BA inclua no seu Parecer Prévio **RESSALVA** em relação à não contabilização, no cálculo da despesa total com pessoal do Poder Executivo, do

valor de R\$ 631,7 milhões, referente a contratos de terceirização de mão de obra celebrados pela Secretaria de Saúde em substituição a servidores públicos, com transgressão aos preceitos normativos inseridos no art. 18, § 1º, da LRF e art. 91 da Lei Estadual nº. 13.563/2016 (LDO 2017).

Em atenção à função corretiva constitucionalmente outorgada à Corte de Contas, pugna-se, por fim, pela expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Governador do Estado para que, em conformidade com o disposto no art. 18, §1º, da LRF, inclua no cálculo da despesa total com pessoal os gastos referentes a contratos de fornecimento de mão de obra que objetivem substituir servidores e empregados públicos da Administração Pública estadual, sem embargo, contudo, da adoção das providências cabíveis no sentido de coibir terceirizações de atividades estatais que representem transgressão à regra constitucional do concurso público (art. 37, inciso II, da CF).

2.2.2.4. Falhas na apuração dos limites constitucionais de gastos com saúde e educação.

Conforme apontado no Relatório Técnico do TCE, o Poder Executivo estadual vem excluindo a receita vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FUNCEP), instituído pela Lei Estadual nº. 7.988/2001, do cômputo do valor mínimo a ser aplicado em saúde e educação, por força de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Cautelar nº. 268-1, ajuizada pelo Estado da Bahia em face da União.

A referida ação acautelatória foi ajuizada pelo Estado da Bahia, no ano de 2004, com o objetivo de excluir a receita tributária destinada ao FUNCEP da Receita Líquida Real (RLR), conceito que norteia o valor devido pelo Estado a título de amortização da dívida pública, nos termos preconizados pela Lei Federal nº. 9.496/97. O Estado postulou também, em típica hipótese de cumulação simples de pedidos, a retirada da receita tributária destinada ao FUNCEP da Receita Líquida de Impostos e Transferências Constitucionais (RLIT), de modo que o valor também não servisse de base de cálculo dos limites mínimos de gastos na saúde e educação.

A equipe técnica do TCE, após analisar o conteúdo do processo que tramita na Suprema Corte, entendeu que a **exclusão se mostra indevida**, *“uma vez que a decisão monocrática, datada de 19/05/2004, embora tenha sido favorável ao afastamento da consideração da receita destinada ao FUNCEP da base de cálculo para apuração dos limites,*

não foi referendada quando da sua apreciação pelo Tribunal Pleno do STF, conforme Acórdão nº 268, de 31/08/2005” (Ref.2016196-213-214).

O posicionamento adotado pela Auditoria converge integralmente com o entendimento externado na **Nota Técnica Conjunta MP/MPC-BA nº. 01/2017**, de 05 de julho de 2017, subscrita por este presentante do *Parquet* de Contas e pelos membros do Ministério Público Estadual que coordenam o Centro de Apoio Operacional às Promotorias de Proteção à Moralidade Administrativa (CAOPAM), o Grupo de Atuação Especial de Defesa da Educação (GEDUC) e o Grupo de Atuação Especial de Defesa da Saúde Pública (GESAU), cuja conclusão foi no sentido de que **“o Estado da Bahia deve incluir as receitas tributárias destinadas ao FUNCEP na base para apuração dos valores mínimos a serem aplicados em ações de SAÚDE E EDUCAÇÃO, sob pena de transgressão ao quanto disposto no art. 198 e 212 da Constituição Federal”**. (Grifou-se)

A referida nota examina com profundidade os diversos aspectos relacionados ao tema, merecendo destaque os trechos dedicados ao estudo do alcance da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Cautelar nº. 268-1, *in verbis*:

9. A análise das decisões proferidas pela Suprema Corte no âmbito da referida ação cautelar evidencia, contudo, a inexistência de amparo ao procedimento contábil que vem sendo adotado pelo Estado da Bahia. Em outros termos: não há decisão vigente e eficaz do Supremo Tribunal Federal que autorize o Estado da Bahia a excluir a receita do FUNCEP da base de cálculo do montante mínimo a ser investido em saúde e educação.

[...]

11. Em decisão monocrática datada de 19/05/2004, o Ministro Marco Aurélio deferiu integralmente a liminar postulada *“para afastar, até o julgamento final desta ação cautelar, a consideração da receita tributária destinada ao FECEP para efeito de fixação da Receita Líquida Real e, portanto, da base de cálculo do pagamento da dívida pública do Estado da Bahia e, também, da base de cálculo para apuração dos limites mínimos de gastos na educação e saúde”*.

12. Entretanto, ao ser submetida à deliberação do Tribunal Pleno, a cautelar concedida foi referendada apenas para *“excluir da base de cálculo da relativa à Lei nº. 9.496/97 a receita prevista no § 1º do artigo 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzido pela Emenda Constitucional nº. 31/2000, nos termos do voto do relator”*, consoante redação dada ao acórdão lavrado em 31/08/2005, que possui a seguinte ementa:

DÍVIDA PÚBLICA - AMORTIZAÇÃO - RECEITA LÍQUIDA REAL - CÁLCULO - FUNDO DE COMBATE À POBREZA - RECEITA - COMPROMETIMENTO. De início, surgem a relevância do pedido e o risco de se manter com plena eficácia quadro a revelar **o cômputo de receita prevista no § 1º do artigo 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias no cálculo da Receita Líquida Real definidora da amortização, pelo Estado, da dívida pública consolidada**. (AC 268 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO,

13. O acórdão proferido pelo Plenário do STF, como se vê, apenas menciona o referendo da cautelar na parte alusiva à exclusão da receita constitucionalmente destinada ao FUNCEP (art. 82, § 1º, do ADCT) do cálculo da Receita Líquida Real (RLC), a qual, nos termos da Lei Federal nº. 9.496/97, serve de base para a definição do valor máximo a ser pago pelo Estado a título de amortização da dívida pública.

14. A leitura do inteiro teor do julgado revela que não houve, seja no voto do relator, seja no debate instaurado entre os ministros presentes na sessão de julgamento, qualquer referência à autorização para que o Estado excluísse a receita destinada ao FUNCEP da Receita Líquida de Impostos e Transferências Constitucionais (RLIT), em ordem a reduzir o valor mínimo a ser aplicado em ações e serviços de saúde e educação.

15. Revela-se forçoso reconhecer, ante a inadmissibilidade de decisões judiciais implícitas, que não houve referendo da parte da decisão monocrática que havia autorizado a exclusão da receita do FUNCEP da base de cálculo dos limites mínimos de gastos com saúde e educação.

16. Essa, inclusive, é a interpretação que o Supremo Tribunal Federal tem conferido ao acórdão proferido na Ação Cautelar nº. 268/BA, conforme se depreende de recente decisão da lavra do Ministro Edson Fachin, exarada em demanda de natureza semelhante proposta pelo Estado do Rio Grande do Sul:

No que se refere à inclusão do adicional previsto no art. 82, § 1º, do ADCT à RLIT, para fins de apuração dos limites mínimos de gastos com ações e serviços em saúde e educação pelo Estado (arts. 198 e 212, da Constituição), ressalto que a definição da base de cálculo daquelas quantias é extraída da própria Constituição Federal, que assim dispõe sobre a matéria:

[...]

Conforme se extrai da redação dos dispositivos acima transcritos, a própria Constituição estabeleceu quais as receitas tributárias são consideradas receitas do governo estadual para fins de apuração dos limites mínimos de gasto com saúde e educação, tendo excluído expressamente desse conceito as parcelas destinadas à transferência dos Estados para os referidos Municípios, nos termos do art. 158, III e IV, da Constituição.

Nessa conjuntura, o art. 82, § 1º, do ADCT também excluiu os dois pontos percentuais acrescidos à alíquota do ICMS sobre produtos e serviços supérfluos da base de cálculo do percentual do produto de arrecadação desse imposto destinado aos Municípios (art. 158, IV, da CF/88), em razão da sua vinculação ao financiamento do Fundo de Combate à Pobreza estadual.

As normas acima mencionadas, no entanto, não tratam da exclusão do percentual previsto no art. 82, § 1º, do ADCT do cálculo da RLIT para fins de apuração dos limites mínimos de gastos com ações e serviços de saúde e educação pelo Estado, nem a jurisprudência desta Corte incluiu essa hipótese dentro da determinação contida no julgamento das Acs 921-MC, DJ 12.5.2006; 268-MC, DJ 10.8.2006; e 231-MC, DJ 25.8.2006.

Diante da falta de previsão constitucional expressa no sentido da pretensão do Autor, não se reveste o pedido da fumaça do bom direito, apta a justificar a concessão da medida cautelar nesse ponto. (ACO 2922 MC, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, julgado em 28/09/2016).

17. Ou seja, o próprio Supremo Tribunal Federal entende que a decisão proferida na AC 268 MC, proposta pelo Estado da Bahia em face da União, não ampara o procedimento de exclusão da receita tributária vertida para o FUNCEP da base de apuração dos pisos constitucionais de saúde e educação.

Além de não encontrar amparo na sobredita decisão do STF, o procedimento de exclusão de receitas do FUNCEP da base de apuração dos pisos constitucionais de saúde e educação revela-se incompatível com o texto constitucional e com a legislação infraconstitucional de regência da matéria.

Observe-se que, ao dispor sobre o regime de vinculação obrigatória de recursos para ações e serviços públicos de saúde (ASPS) e manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), mecanismo vocacionado a garantir condições econômico-financeiras mínimas à efetivação dos direitos sociais correspondentes, a Constituição definiu com clareza a base de cálculo do valor mínimo a ser aplicado anualmente pelos estados (produto da arrecadação de impostos e transferências constitucionais), estabelecendo, também de modo expresse, a parcela das receitas que poderá ser deduzida na apuração do piso constitucional (recursos transferidos a outros entes federativos). É o que se depreende dos arts. 198, § 2º, inciso II e 212, *caput* e § 1º, da Constituição Federal:

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

[...]

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

[...]

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

[...]

§ 3º Lei complementar, que será reavaliada pelo menos a cada cinco anos, estabelecerá:

I - os percentuais de que tratam os incisos II e III do § 2º;

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 1º A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

Neste sentido, e tendo em vista o postulado hermenêutico da máxima eficácia dos

direitos fundamentais, não se revela constitucionalmente adequada a criação, pela via interpretativa, de novas hipóteses de dedução de receitas não contempladas no texto constitucional.

Afinal, se a vinculação de receitas prevista nos arts. 198 e 202 da Carta Política tem por finalidade otimizar a efetivação dos direitos sociais à saúde e à educação, mediante garantia de disponibilização de cota mínima de recursos para custeio das ações estatais correspondentes, merece ser afastada qualquer exegese que, ampliando o rol de deduções da base de cálculo do piso constitucional, acabe por reduzir as condições fáticas de implementação dos referidos direitos fundamentais.

Portanto, não há fundamento constitucional que legitime a exclusão de receitas provenientes de impostos e transferências constitucionais da base de apuração dos pisos constitucionais de saúde e educação, sob o argumento de que se encontram vinculados a fundos ou despesas, como é o caso dos recursos vertidos para o FUNCEP.

Vale destacar que, ao dispor sobre limite mínimo de recursos a serem aplicados em ações e serviços de saúde, o legislador infraconstitucional externou expressamente essa interpretação, conforme se depreende do art. 29 da Lei Complementar nº. 141/2012, editada para disciplinar o art. 198, § 3º, da Constituição Federal:

Art. 29. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios excluir da base de cálculo das receitas de que trata esta Lei Complementar quaisquer parcelas de impostos ou transferências constitucionais vinculadas a fundos ou despesas, por ocasião da apuração do percentual ou montante mínimo a ser aplicado em ações e serviços públicos de saúde.

Por tais razões, afigura-se evidente a antijuridicidade do procedimento contábil que vem sendo adotado pelo Estado da Bahia, consistente na exclusão da receita obtida pelo Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FUNCEP) do cômputo do valor mínimo a ser aplicado em saúde e educação.

De acordo com a Auditoria, ainda que a receita do FUNCEP fosse contabilizada, os pisos constitucionais de saúde (12%) e educação (25%) seriam atendidos no exercício de 2017, conforme dados consolidados da tabela abaixo:

ÁREA	LIMITE MÍNIMO	PUBLICADO	APURADO (incluindo-se a receita do FUNCEP)
------	---------------	-----------	--

SAÚDE	12%	13,35%	12,97%
EDUCAÇÃO	25%	26,76%	26,01%

Fonte: Seção Analítica do Relatório das Contas de Governo, exercício 2017.

Trata-se de circunstância fática que, conquanto não elida a irregularidade identificada (exclusão indevida da receita do FUNCEP da base de cálculo dos limites mínimos de saúde e educação), atenua o juízo de desvalor que sobre ela recai, merecendo, pois, ensejar a imposição de ressalva específica ao juízo aprovativo a ser emitido por essa E. Corte de Contas, bem como a expedição de determinação para que o Estado se abstenha de dar prosseguimento ao procedimento irregular.

Sendo assim, este Órgão Ministerial opina no sentido de que sejam incluídas **RESSALVAS** no parecer prévio das presentes contas de governo, em virtude da exclusão indevida das receitas vinculadas ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FUNCEP), instituído pela Lei Estadual nº. 7.988/2001, do cômputo do valor mínimo a ser aplicado em saúde e educação, contrariando os arts. 198, § 2º, inciso II e 212, *caput* e § 1º, da Constituição Federal e o art. art. 29 da Lei Complementar nº. 141/2012.

Além disso, em atenção à função corretiva constitucionalmente conferida a essa Corte de Contas (art. 71, inciso IX, da Constituição Federal), sugere-se a expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que se abstenha de excluir as receitas tributárias destinadas ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FUNCEP) da base de apuração dos valores mínimos a serem aplicados em ações e serviços públicos de saúde (ASPS) e manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), sob pena de transgressão aos preceitos normativos insertos no art. 198, § 2º, inciso II e 212, *caput* e § 1º, da Constituição Federal e art. 29 da Lei Complementar nº. 141/2012.

2.2.2.5. Inadequações na transparência, planejamento, concessão e controle dos programas de concessão de benefícios fiscais

No que pertine à gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Estado da Bahia, ainda recai sobre o Chefe do Poder Executivo irregularidade relativa à deficiência do controle e acompanhamento, durante o exercício de 2017, dos programas de concessão de benefícios fiscais, com conseqüente renúncia de receitas pelo Estado.

O instituto da renúncia de receitas compreende, nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a “*anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de*

isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Conforme sinaliza Marcus Abraham, o efeito financeiro entre uma renúncia de receita e um gasto público é o mesmo, sendo comum a utilização do termo **gasto tributário** (*tax expenditure*) ou **gasto governamental indireto** para designar benefícios ensejadores de renúncia fiscal¹⁴.

A renúncia de receita representa um dos principais mecanismos utilizados pelos entes federativos para intervir indiretamente no domínio econômico, fomentando determinadas atividades econômicas em seus respectivos territórios, com a consequente atração de investimentos, por meio da concessão de incentivos fiscais¹⁵ aos interessados, que devem atender a certos requisitos para usufruir de tais vantagens. A propósito do tema, preleciona Harrison Leite:

Outro tema que merece destaque é o regramento trazido pela LRF para a tão mencionada renúncia de receita. Consiste na concessão de benefícios fiscais por parte de alguns entes federativos com o fim maior de atrair investimentos.

[...]

Ocorre que diversos benefícios foram concedidos sem análise acurada dos seus efeitos orçamentários. É dizer, quando se concede um benefício, fatalmente há reflexos no orçamento, na parte das receitas. E, se a receita é afetada, poderá haver distúrbios em diversas áreas, incluindo-se as metas de investimento, a necessidade de redução de gastos, a impossibilidade de aumentos salariais, dentre tantos outros.¹⁶

Nesse trilha, revela-se imprescindível a adoção de mecanismos de controle sobre a concessão dos referidos benefícios, especialmente porque, caso estes estejam sendo distribuídos sem o lastro (formal e material) exigido, significa que, injustificadamente, deixou-se de arrecadar, comprometendo, em última análise, a execução das ações previstas no orçamento-programa.

Registre-se que o Constituinte Originário, ao dispor sobre a fiscalização

¹⁴ **Curso de direito financeiro brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 363.

¹⁵ Apesar da diferença que alguns autores fazem entre incentivos e benefícios fiscais, optou-se neste trabalho, assim como foi feito pela Unidade Técnica na auditoria operacional sobre renúncia de receitas (TCE/009417/2017), por utilizar as referidas expressões como sinônimos. Para maiores informações acerca da distinção entre benefícios e incentivos fiscais, *vide* BEVILACQUA, Lucas. Responsabilidade fiscal e ICMS: Uma perspectiva de controle. Revista de Direito. Volume 25, 197-224. 2010. Disponível em: <<http://www.pge.go.gov.br/revista/index.php/revistapge/article/view/27/22>>. Acesso em: 17 mai. 2018.

¹⁶ LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 2ª ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2013, p. 169/170.

orçamentária, financeira e patrimonial do Estado, conferiu expressamente ao ente concedente dos benefícios fiscais o dever de fiscalizar as renúncias de receitas por meio de suas estruturas de controle interno, conforme se depreende do art. 70, *caput*, da Constituição Federal, reproduzido pelo art. 89, *caput*, da Constituição Estadual:

Constituição Federal

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e **renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo **sistema de controle interno de cada Poder**.

Constituição do Estado da Bahia

Art. 89 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos Municípios, incluída a das entidades da administração indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções, **renúncia de receitas e isenções fiscais**, será exercida pela Assembléia Legislativa, quanto ao Estado, e pelas Câmaras Municipais, quanto aos Municípios, mediante controle externo e **sistema de controle interno de cada Poder**.

No que pertine às presentes contas, o Relatório do TCE (item 2.4.3.2) dá conta de que, em 2017, foram concedidos benefícios, por meio de diversos programas de incentivos fiscais, que representaram renúncia de receitas no valor global de R\$2.894,1 milhões, consoante Tabela 23 (Ref.2016196-133):

Tabela 23 – PROGRAMAS DE INCENTIVOS FISCAIS DE 2014 A 2017

Em R\$ milhões

PROGRAMA	EXERCÍCIO/ESTIMATIVA					EXERCÍCIO/REALIZADO				
	2014	2015	2016	2017	TOTAL	2014	2015	2016	2017	TOTAL
DESENVOLVE	1.907,2	2.387,1	2.783,6	2.712,7	9.790,6	1.799,8	2.147,4	2.104,0	2.108,8	8.160,0
PROAUTO	909,5	658,6	366,2	316,7	2.251,0	549,6	297,2	230,4	276,5	1.353,7
Crédito Presumido	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	215,2	428,7	643,9
Outros de Natureza Fiscal	85,8	107,4	125,3	135,6	454,1	122,7	93,0	32,0	16,8	264,5
PROALBA	18,7	41,5	29,0	30,1	119,3	27,4	30,8	30,9	40,6	129,7
Faz Bahia	18,0	16,9	17,5	13,2	65,6	16,7	12,2	11,2	13,6	53,7
Informática	3,9	2,0	0,6	0,1	6,6	0,5	0,1	0,0	9,1	9,7
TOTAL	2.943,1	3.213,5	3.322,2	**	**	2.516,7	2.580,7	2.623,7	**	**
				EXPRES	EXPRES				EXPRES	EXPRES
				SION IS	SION IS				SION IS	SION IS
				FAULTY	FAULTY				FAULTY	FAULTY
				**	**				**	**

Fontes: Leis de Diretrizes Orçamentárias de 2014 a 2017 e demonstrativos encaminhados pela Diretoria de Planejamento da Fiscalização da SEFAZ mediante correspondência eletrônica.

Impende assentar que essa Casa de Controle realizou auditoria operacional, no exercício de 2017, com o intuito de avaliar como o Estado da Bahia tem procedido quanto ao controle dos incentivos fiscais concedidos via renúncias de receitas (TCE/009417/2017). Num primeiro momento, foram examinados, de uma maneira geral, os aspectos relacionados à “transparência” e ao “planejamento” da política de incentivos fiscais. Na sequência, em virtude da materialidade e relevância dos valores envolvidos, o trabalho auditorial focou o seu exame

no Programa DESENVOLVE, abordando três outros eixos, quais sejam “concessão dos benefícios fiscais”, “fiscalização e monitoramento dos empreendimentos incentivados” e “avaliação de desempenho do programa adotado”.

Em relação ao aspecto da **transparência**, a equipe técnica do TCE/BA identificou, nos sítios oficiais do Estado da Bahia, que as informações atinentes aos programas estaduais de incentivos fiscais encontram-se incompletas, em descumprimento ao quanto previsto na Lei Federal nº. 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação), a qual, no seu art. 8º, fixa a obrigação dos órgãos e entidades públicas de promover, “independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas”. Na ótica da Auditoria, tal preceito normativo restou descumprido, porque as Secretarias de Estado responsáveis não divulgaram alguns dados mínimos, os quais são considerados cruciais para que a coletividade possa ter pleno conhecimento acerca da política estadual de benefícios fiscais atualmente vigente.

Neste caso, os dados considerados faltantes pela Unidade Técnica foram, por programa de incentivo fiscal, os seguintes: a) relação de beneficiários do programa (FAZATLETA¹⁷); b) requisitos para pleitear a habilitação (DESENVOLVE¹⁸); c) critérios para avaliar adequação dos projetos aos objetivos do programa (PROALBA¹⁹); d) métodos para monitorar e avaliar os resultados (PROALBA, FAZATLETA, FAZCULTURA²⁰ e DESENVOLVE); e) relatório de desempenho do programa (DESENVOLVE e FAZATLETA); f) resultado socioeconômico dos benefícios (FAZATLETA, FAZCULTURA e DESENVOLVE); g) montante total de recursos renunciados e separado por programa (PROALBA, DESENVOLVE, FAZATLETA e FAZCULTURA); h) prazo de fruição do benefício (DESENVOLVE); i) valor do investimento/patrocínio.

Em resposta aos questionamentos formulados pela Auditoria, vale destacar o quanto pontuado pela Secretaria de Desenvolvimento Econômico (SDE), enquanto responsável pela execução e acompanhamento do programa DESENVOLVE, segundo a qual foram fornecidas todas as informações necessárias para se garantir a transparência em relação a esse programa. Aduz também que, no tocante aos exigidos relatórios de desempenho do aludido programa, “(...) vem envidando esforços no sentido de desenvolver um Sistema de

¹⁷ Programa Estadual de Incentivo ao Esporte Amador, Olímpico e Paralímpico.

¹⁸ Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia.

¹⁹ Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia.

²⁰ Programa Estadual de Incentivo à Cultura.

Acompanhamento de Investimentos – SAI, que seja dotado de elementos, que aperfeiçoem ainda mais, a avaliação de desempenho do Programa Desenvolve (...)” (conforme Ref.1953784-26 do processo de nº. TCE/009417/2017).

Na visão deste *Parquet*, a não divulgação ampla e irrestrita de informações relevantes acerca dos programas de incentivos fiscais adotados pelo Estado da Bahia, notadamente dos seus respectivos relatórios de desempenho, dificulta substancialmente a avaliação por parte do controle social acerca da eficácia das políticas públicas que estão amparadas em ações que ocasionam efetiva renúncia de receitas.

Nesse trilha, com o fim de uniformizar a divulgação dos dados relativos aos programas de incentivos fiscais adotados do Estado da Bahia, os quais, como visto, encontram-se de forma pulverizada nos sítios eletrônicos das diversas Secretarias de Estado, revela-se oportuno endossar as **RECOMENDAÇÕES** sugeridas pela equipe técnica do TCE/BA, no âmbito do processo de nº. TCE/009417/2017, para que o Chefe do Poder Executivo adote providências visando “*elencar em seu sítio oficial ou formalizar um site específico contendo todos os programas de incentivos fiscais do Governo do Estado, disponibilizando links para as páginas na Internet das Secretarias responsáveis por cada incentivo fiscal, oportunizando o conhecimento dos programas por novos interessados e facilitando a prospecção de novas habilitações, de modo a otimizar os esforços de divulgação de informações exigidas, já disponíveis ao cidadão*”, bem como “*atribua, a um órgão específico, a responsabilidade de orientar as unidades estaduais quanto aos padrões de sítios da Internet, no que tange à transparência*”.

Também como aspecto relacionado à **transparência**, a Auditoria pontuou que dois incentivos fiscais foram instituídos pelo Estado da Bahia, mas **não** foram considerados nos Demonstrativos da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita que integram os Anexos de Metas Fiscais das Leis de Diretrizes Orçamentárias de 2017 (Lei Estadual nº. 13.563/2016) e de 2018 (Lei Estadual nº. 13.727/2017), violando, de modo objetivo, a norma prevista no art. 4º, § 2º, inciso V, da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Lei de Responsabilidade Fiscal

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no [§ 2º do art. 165 da Constituição](#) e:

[...]

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

[...]

V - **demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita** e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Os dois benefícios fiscais acima mencionados foram concedidos mediante “redução da base de cálculo”²¹ do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, cujos setores beneficiados foram “Aviação” e “Óticas”, conforme discriminado na tabela abaixo (Ref.1953784-34 do processo de nº. TCE/009417/2017):

Tabela 05 - Renúncia dos setores de aviação e óticas

Em R\$1,00		
Incentivo	2016	2017 (janeiro a setembro)
Transporte Aéreo	10.731.137,00	8.403.504,00
Setor de Óticas	8.119.737,46	7.701.263,83

Fonte: Informações ao Processo 207.855/2017-3, juntadas ao ofício SEFAZ GAB nº 212/2017.

Pontue-se ainda que as citadas irregularidades se repetiram na Lei Orçamentária Anual de 2017 (Lei Estadual 13.602/2016), já que os demonstrativos orçamentários desta, **no que tange à renúncia de receitas**, apenas reproduziram na íntegra o quanto constante na LDO de 2017, a qual, como dito alhures, não divulgou os benefícios fiscais indicados na tabela acima.

Em resposta às inconformidades apontadas nos Demonstrativos da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita das LDO's 2017 e 2018, a Secretaria da Fazenda (SEFAZ) alegou que “(...) *a prioridade foi informar aqueles considerados mais relevantes em termos de renúncia e de número de contribuintes beneficiados, no caso, programa Desenvolve, crédito presumido da Lei nº 7025/97 e PROAUTO*” (Ofício GAB nº 155/2017 – Ref.1953784-32 do processo de nº. TCE/009403/2017).

No que toca aos incentivos fiscais questionados pela equipe técnica do TCE/BA, em virtude da sua não inclusão nos citados demonstrativos, a SEFAZ aduziu que “(...) *incentivos específicos para determinadas atividades, a exemplo do transporte aéreo de passageiros e óticas, geram valor de renúncia pouco relevantes em relação ao valor total renunciado a cada ano*” (Ofício GAB nº 212/2017 – consoante Ref.1953784-33 do processo de nº. TCE/009403/2017).

²¹ Sobre o incentivo fiscal concedido via redução de alíquotas ou base de cálculo de tributos, discorre Marcus Abraham: “(...) *Redução de alíquota ou base de cálculo é a alteração dos critérios quantitativos de incidência dos tributos, afetando a forma de calcular a obrigação tributária e reduzindo, ao final, a carga fiscal em determinada operação*” ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 149.

Os argumentos apresentados não elidem a irregularidade identificada pela Auditoria.

É que, independentemente da materialidade dos valores envolvidos, o regramento aplicável à espécie (4º, §2º, V, da Lei de Responsabilidade Fiscal) impõe a divulgação do demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, como elemento obrigatório do anexo de metas fiscais da LDO, inexistindo qualquer espaço de discricionariedade para que administrador público decida, com base em critérios subjetivos de relevância/materialidade, os benefícios fiscais que devem ou não integrar o referido demonstrativo.

Ademais, a receita renunciada por força dos benefícios fiscais não contemplados no demonstrativo da LDO (renúncia dos setores de aviação e óticas) superou, com certa vantagem, os valores relativos a outros incentivos fiscais que tiveram suas projeções financeiras devidamente divulgadas pelo Estado.

Basta conferir que os incentivos não incluídos no demonstrativo da LDO importaram, de janeiro a setembro de 2017, renúncia de receita na ordem, respectivamente, de R\$8.406.504,00 (setor aéreo) e R\$7.701.263,83 (setor de óticas), consoante Tabela 05 do processo nº. TCE/009417/2017, superando, com expressiva folga, o patamar de R\$147.000,00 projetado no demonstrativo da LDO de 2017 para o programa de incentivo fiscal “INFORMÁTICA”.

Esses dados demonstram a inconsistência da alegação de que, na confecção da LDO, apenas foram levados em consideração os benefícios fiscais de maior relevância sob o aspecto financeiro.

Ressalte-se que os Demonstrativos da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, peça integrante do Anexo de Metas Fiscais da LDO, têm como propósito conferir maior transparência sobre os benefícios fiscais instituídos e mantidos pelo Poder Público, em ordem a possibilitar a identificação, sobretudo pelos organismos de controle social, dos custos financeiros (gastos tributários) projetados para cada um dos programas de renúncia fiscal existentes.

Desse modo, este MPC sugere a inclusão de **RESSALVAS** nas presentes contas de governo, tendo em vista a não inclusão de benefícios fiscais vigentes, relativos aos setores de óticas e de transporte aéreo de passageiros, nos demonstrativos da estimativa e compensação da renúncia de receita, peça integrante do anexo de metas fiscais da LDO de 2017, o que

importou violação ao art. 4º. § 2º, inciso V, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Outrossim sugere-se a expedição de **DETERMINAÇÕES** ao Chefe do Poder Executivo para que, na elaboração dos projetos de leis de diretrizes orçamentárias, inclua todos os benefícios fiscais vigentes nos respectivos demonstrativos da estimativa e compensação da renúncia de receita, em conformidade com o art. 4º. §2º, V, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ainda no que se refere ao eixo da **transparência** das renúncias fiscais, a equipe técnica TCE/BA identificou que determinado benefício fiscal foi incluído nos demonstrativos das LDO's de 2017 e 2018 de forma não segregada ou detalhada, tendo sido lançado num grupo genérico que abarcava diversas categorias de incentivos fiscais, intitulado de "Outros de Natureza Fiscal". O incentivo em referência foi concedido na modalidade "crédito presumido"²² de ICMS, cujo setor beneficiado foi o dos "*fabricantes de polpas de frutas*".

Na visão deste *Parquet*, não se coaduna com o dever constitucional de transparência da Administração Pública a inclusão, nos anexos das leis orçamentárias, de incentivos fiscais sem o devido detalhamento, impedindo que se tenha conhecimento da natureza e dos impactos orçamentários e financeiros projetados para cada categoria de renúncia de receita.

Nessa senda, este MPC opina pela expedição de **RECOMENDAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que divulgue, nos demonstrativos de estimativa de renúncia de receita que acompanham a LDO, de forma segregada por categoria de benefício fiscal, todos os gastos tributários em vigor, com indicação de prazos de vigência e dos tributos afetados, abstendo-se de utilizar classificações genéricas, a exemplo de "Outros de Natureza Fiscal", para agrupar benefícios de categorias distintas.

Por fim, a área técnica do TCE aponta, como irregularidade associada ao aspecto da **transparência** dos benefícios tributários – mas que, em verdade, guarda maior pertinência com a vertente da **concessão** –, a manutenção, durante o exercício de 2017, de incentivos fiscais instituídos com base exclusivamente em norma infralegal (Regulamento do ICMS - Decreto Estadual nº. 13.780/2012), contrariando o disposto no art. 150, §6º, da Constituição Federal, que exige a aprovação de lei específica para concessão de tais benefícios. Veja-se o

²² Sobre o incentivo fiscal concedido via crédito presumido, cabe colher novamente o escólio de Marcus Abraham: "(...) *Crédito presumido é o mecanismo pelo qual o ente tributante reduz o montante devido do tributo, através de ressarcimento ou compensação do próprio tributo a ser apurado, incidente sobre determinadas operações (...)*" ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 149.

teor do dispositivo constitucional citado:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.
(Grifou-se)

No mesmo sentido, a Constituição do Estado da Bahia reclama a prévia edição de lei em sentido formal (ato normativo emanado do Poder Legislativo) como requisito de validade dos benefícios fiscais concedidos, ao dispor que *“as isenções, benefícios e incentivos fiscais somente serão concedidos mediante aprovação pela Assembléia Legislativa”* (art. 150 da Constituição Estadual).

Foram quatro os benefícios fiscais considerados irregulares: dois instituídos na modalidade “redução da base de cálculo da ICMS”²³, referentes aos setores “aéreo” e de “ópticas” (já citados no presente parecer), e dois criados na modalidade “crédito presumido” do ICMS²⁴, concernentes aos setores nos quais atuam os “fabricantes de polpas” (já referido no presente opinativo) e “criadores e produtores de lagosta e camarão”. Tais incentivos nasceram mediante a publicação de decretos que alteraram o atual Regulamento do ICMS, sem a aprovação de lei específica por parte do Poder Legislativo. Segue abaixo quadro ilustrativo confeccionado pela Auditoria, que traz uma síntese dos benefícios fiscais concedidos sem amparo legal (Ref.1953784-37 do processo nº. TCE/009417/2017):

²³ Regulamento do ICMS do Estado da Bahia de 2012: Art. 268. É reduzida a base de cálculo: XVIII - até 31.12.2018, nas operações internas com querosene de aviação (QAV) destinado a empresa de serviço de transporte aéreo de passageiros, inscrita no Cadastro de Contribuintes da Bahia, observado o seguinte (...); [...] XLVI - até 31/12/2018, nas saídas internas e nas importações com os produtos de ótica indicados a seguir, de forma que a carga tributária seja equivalente a 9% (nove por cento), ficando a fruição do benefício condicionada à celebração de termo de acordo com a Secretaria da Fazenda, representada pelo titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização, desde que o contribuinte esteja em dia com as obrigações tributárias principal e acessórias: (...);

²⁴ Regulamento do ICMS do Estado da Bahia de 2012: Art. 269. Ficam concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher: [...] XIII - aos fabricantes de polpas de frutas, sucos, néctares e concentrados de frutas, nas saídas desses produtos, desde que produzidos neste estado, em importância equivalente a até 70% (setenta por cento) do valor do imposto destacado nos documentos fiscais, observado o seguinte (...); Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações: [...] IX - ao contribuinte criador e produtor de lagosta e camarão, inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS deste Estado (CAD-ICMS), o equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do imposto destacado no documento fiscal, podendo ser elevado para até 99% (noventa e nove por cento) mediante celebração de termo de acordo com a Secretaria da Fazenda que condicionará a fruição do benefício à realização de investimentos e geração de novos empregos;

Quadro 03 - Renúncias de receitas não divulgadas e com instituição irregular

Dispositivo do RICMS-BA	Tipo de incentivo	Setor beneficiado	Situação
Art. 268, inciso XVIII	Redução da base de cálculo	Aviação	Incentivo vigente (até 31/12/2018), não autorizado em lei e não informado nas LDOs 2017 e 2018.
Art. 268, inciso XLVI	Redução da base de cálculo	Óticas	Incentivo vigente (até 31/12/2017), não autorizado em lei e não informado nas LDOs 2017 e 2018.
Art. 269, inciso XIII	Crédito presumido	Fabricantes de polpas de frutas	Incentivo vigente (prazo indeterminado), não autorizado em lei, considerado na elaboração das LDOs 2017 e 2018, embora sem divulgação nominal.
Art. 270, inciso IX	Crédito presumido	Criadores e produtores de lagosta e camarão	Incentivo não usufruído atualmente, mas que configura renúncia de receita não autorizada em lei.

Fonte: Decreto Estadual nº 13.780/2012 – Regulamento do ICMS do Estado da Bahia 2012.

Ressalte-se que o benefício relativo ao setor de “óticas”, inicialmente programado para durar até 31/12/2017, teve sua vigência recentemente prorrogada nos termos do Decreto Estadual nº 18.085/2017, o que significa que, atualmente, todos os incentivos fiscais listados na tabela acima estão em vigor no Estado da Bahia.

Por meio do Ofício GAB. nº. 62/2018 (Ref.2000309-1/10 do processo nº. TCE/009417/2017), a Secretaria da Fazenda argumentou que os benefícios fiscais apontados como irregulares estão sendo regularizados/convalidados no âmbito do CONFAZ com base na Lei Complementar nº. 160/2017 e no Convênio ICMS nº. 190/2017, de modo que “*não restarão empecilhos para a sua renovação*” e “*não haverá empecilho para novas concessões*”. Alega também que a continuidade das operações das empresas beneficiadas com tais incentivos “[...] *gera arrecadação de ICMS ao Estado, além dos benefícios econômicos provenientes das suas atividades fabris e/ou comerciais [...]*”.

Ocorre que não se questiona, no presente ponto, a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS em desacordo com o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, isto é, sem prévia aprovação de convênio interestadual que os autorize. Tais benefícios, como mencionado pela SEFAZ, estão sendo objeto de convalidação com base na

Lei Complementar nº. 160/2017 e no Convênio ICMS nº. 190/2017.

Também não se questiona, de outro lado, os benefícios socioeconômicos supostamente auferidos por meio dos indigitados benefícios tributários.

Em verdade, o que está em discussão é o fato de alguns **benefícios fiscais terem sido instituídos por meio de atos infralegais editados pelo Poder Executivo, em desacordo com o art. 150, § 6º, da Constituição Federal**, que exige a aprovação de lei específica autorizadora. Trata-se, pois, de vício de inconstitucionalidade decorrente da inadequação da espécie normativa utilizada pelo Estado da Bahia para instituição dos indigitados benefícios fiscais, que acabou subtraindo a necessária participação do Poder Legislativo do processo de aprovação das medidas de desoneração tributária.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já foi instado a se manifestar sobre o tema em voga, tendo declarado a inconstitucionalidade de benefícios fiscais instituídos por meio de simples decretos do Poder Executivo, sem aprovação da lei específica exigida pelo art. 150, § 6º, da Constituição Federal. Neste sentido, merece destaque o julgamento do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº. 579630, cuja ementa segue abaixo:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. REMISSÃO, MEDIANTE DECRETO DO GOVERNADOR DE ESTADO. INCONSTITUCIONALIDADE. NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que a concessão de benefícios fiscais relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pressupõe não somente a autorização por meio de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar nº 24/1975, mas também da edição de lei em sentido formal de cada um daqueles entes.

2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 579630 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 02/08/2016)

Registre-se que, para fins de cumprimento do requisito constitucional acima mencionado, a lei específica deve definir, de modo suficiente, todos os elementos necessários à incidência da norma concessiva do favor fiscal, afigurando-se inconstitucional a outorga de autorização genérica para que o Chefe do Executivo, no exercício do seu poder regulamentar, institua incentivos fiscais mediante edição de simples decreto. É esse, aliás, o entendimento adotado pela Suprema Corte, consoante se depreende dos seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ISENÇÃO CONCEDIDA A TÍTULO DE

AUXÍLIO-TRANSPORTE AOS INTEGRANTES DA POLÍCIA CIVIL E MILITAR EM ATIVIDADE OU INATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PRÉVIO CONVÊNIO INTERESTADUAL. PERMISSÃO GENÉRICA AO EXECUTIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 13.561/2002 DO ESTADO DO PARANÁ.

1. A concessão de benefício ou de incentivo fiscal relativo ao ICMS sem prévio convênio interestadual que os autorize viola o art. 155, § 2º, XII, g da Constituição.

2. Todos os critérios essenciais para a identificação dos elementos que deverão ser retirados do campo de incidência do tributo (regra-matriz) devem estar previstos em lei, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição. A permissão para que tais elementos fossem livremente definidos em decreto do Poder Executivo viola a separação de funções estatais prevista na Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

(ADI 2688, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011)

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI PARAENSE N. 6.489/2002. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA PARA O PODER EXECUTIVO CONCEDER, POR REGULAMENTO, OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REMISSÃO E DA ANISTIA. PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI FORMAL. ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, da Constituição da República).

2. A autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita “na forma prevista em regulamento” (art. 25 da Lei n. 6.489/2002), configura delegação ao Chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo.

3. Ação julgada procedente. (ADI 3462, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010) (Grifou-se)

O Secretário da Fazenda aduz ainda que os benefícios ora questionados não foram instituídos pelo atual Chefe do Poder Executivo, mas por gestões anteriores, argumento que não tem aptidão para afastar o achado auditorial. Isso porque os dispositivos do Regulamento do ICMS que instituíram os aludidos benefícios permaneceram em vigor durante o exercício financeiro de 2017, produzindo efeitos no mundo jurídico, em contrariedade ao disposto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal e 150 da Constituição Estadual.

Cumpra também observar que os benefícios que continham prazo de vigência determinado foram prorrogados pela atual gestão governamental, apesar do vício congênito de inconstitucionalidade acima mencionado. Basta conferir os decretos estaduais nºs. 17.596/2017 e 18.085/2017, que prorrogaram, respectivamente, a duração dos benefícios concedidos aos

setores de óticas e de transporte aéreo de passageiros, evidenciado a atuação do Poder executivo, durante o exercício em exame, no sentido de dilatar a vigência de incentivos fiscais irregularmente instituídos.

Considerando a materialidade dos valores envolvidos nos referidos benefícios fiscais, que representaram pequena parcela do volume total das receitas renunciadas no exercício de 2017²⁵, bem como – e especialmente – o fato de os indigitados benefícios não terem sido instituídos na gestão do atual Chefe do Poder Executivo, entende este *Parquet* de Contas que a irregularidade em apreço, a despeito de sua gravidade, não possui aptidão para, numa perspectiva global, macular o mérito das presentes contas governamentais, devendo ensejar a imposição de ressalva específica ao juízo aprovativo.

Em sendo assim, este Órgão Ministerial sugere a inclusão de **RESSALVA** no parecer prévio das presentes contas de governo quanto à manutenção de benefícios fiscais instituídos por ato normativo de estatura infralegal, contrariando a exigência de lei específica prevista no art. 150, § 6º, da Constituição Federal e no art. 150 da Constituição Estadual.

De igual modo, opina este MPC, com fulcro nos arts. 71, inciso IX e 150, § 6º, ambos da Constituição Federal, bem como no art. 150 da Constituição Estadual, pela expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Governador do Estado da Bahia para que suspenda a concessão dos benefícios fiscais previstos nos arts. 268, XVIII, XLVI, 269, XIII, e 270, IX, do Regulamento do ICMS (aprovado pelo Decreto Estadual nº. 13.780/2012), até que seja aprovada lei autorizadora específica.

Ainda como medida vocacionada ao aperfeiçoamento do controle externo, este Órgão Ministerial recomenda ao TCE-BA que, com fulcro nos arts. 3º, § 3º, da Lei Complementar Estadual nº. 005/1991, e 242, *caput* (parte final), do Regimento Interno dessa Casa de Controle, formule **REPRESENTAÇÃO** à Procuradoria Geral da República e à

²⁵ Segundo a Auditoria (Ref.1953784-34 do processo TCE/009417/2017), os benefícios fiscais concedidos aos setores de transporte aéreo de passageiros e de óticas representaram, entre janeiro e setembro de 2017, renúncia de receitas na ordem de R\$ 16,1 milhões, ao passo que, no ano de 2016, alcançaram o montante de R\$ 18,8 milhões, ficando abaixo de 1% do total das receitas renunciadas pelo Estado no período. Com relação ao incentivo fiscal concedido aos fabricantes de polpas de frutas, também instituído sem lei específica, não foi apurado o montante total renunciado em 2017, nem divulgado de forma individualizada, no demonstrativo da LDO, o valor estimado para o exercício. Segundo a Auditoria, a estimativa de renúncia decorrente de tal benefício foi incluída no demonstrativo da LDO dentro do item genérico “*Outros de Natureza Fiscal*”, que contemplava vários benefícios tributários, e projetava uma renúncia total de R\$ 135,6 milhões para o exercício de 2017. De acordo com a SEFAZ (Ref.1953784-30 do processo TCE/009417/2017), o principal incentivo fiscal previsto neste item da LDO (“*Outros de Natureza Fiscal*”) é o crédito presumido de ICMS implementado pela Lei n.º 7.025/97, que beneficia diversos segmentos industriais, a exemplo dos fabricantes de calçados, curtumes, produtos têxteis e outros. Quanto ao benefício concedido aos fabricantes de polpas de frutas, a SEFAZ informou que, em 2017, existiam apenas duas empresas ativas beneficiárias.

Procuradoria Geral de Justiça para que, caso entendam pertinente, ajuízem ação direta de inconstitucionalidade em face dos arts. 268, XVIII, XLVI, 269, XIII, e 270, IX, do Regulamento do ICMS (aprovado pelo Decreto Estadual nº. 13.780/2012), ante a incompatibilidade de tais dispositivos com o art. 150, § 6º, da Constituição Federal e o art. 150 da Constituição Federal.

Quanto ao aspecto do **planejamento** em matéria de renúncia de receitas, a equipe técnica do TCE/BA pontuou que não há no Estado da Bahia estudos sistematizados prévios que amparem as políticas públicas suportadas por incentivos fiscais. Trata-se de fato corroborado pela resposta apresentada pela Secretaria de Cultura (SECULT), responsável pela execução do Programa FAZCULTURA, a qual afirmou que “*não há estudos relacionados a políticas públicas de incentivos fiscais*” (consoante Ref.1953784-42 do processo de nº. TCE/009417/2017).

A concessão de incentivos fiscais, por importarem em efetiva renúncia de receitas (gastos tributários), deve estar amparada em estudos técnicos que consigam estimar razoavelmente quanto o ente estatal deixará de arrecadar e quais os impactos orçamentários e financeiros de curto e médio prazo. É necessário, outrossim, que seja realizado um diagnóstico preciso sobre as causas do problema que se pretende solucionar, definindo-se, de forma clara, os resultados socioeconômicos esperados com o programa de incentivo fiscal, bem como os objetivos e metas a serem alcançados. Por fim, deve o Poder Público avaliar se a concessão do benefício fiscal representa o meio mais adequado para o alcance do objetivo governamental traçado, comparando-o com as alternativas eventualmente existentes, a exemplo da realização de gastos diretos (concessão de subsídios, subvenções, etc).

Como destacado pela equipe técnica do TCE/BA (Ref.1953784-43 do processo de nº. TCE/009417/2017),

do processo de planejamento de uma política pública de incentivo fiscal, espera-se a certificação, pela Administração Pública, de que a concessão do benefício estará justificada e adequadamente definidos estarão os segmentos beneficiados, bem como as métricas para aferição dos resultados pretendidos com a implementação da política.

A ausência desses estudos típicos de planejamento compromete a mensuração dos resultados socioeconômicos de cada programa, que devem ser confrontados com o impacto na arrecadação, de modo a avaliar o seu custo-benefício de sua instituição e manutenção.

Em sendo assim, este MPC ratifica a proposta de **RECOMENDAÇÃO** sugerida pela

Auditoria ao Chefe do Poder Executivo, a fim de que este regulamente “os processos de instituição de programas de incentivos fiscais, definindo responsabilidades centrais e fornecendo regras gerais a serem seguidas pelas Secretarias, que deverão incluir a obrigatoriedade de estudo prévio de viabilidade do programa, amparado em estimativas de valores arrecadados e renunciados, bem como em indicadores e metas para mensuração dos benefícios socioeconômicos esperados”.

Por fim, no que se refere à **concessão dos benefícios fiscais²⁶, fiscalização e monitoramento dos empreendimentos incentivados e avaliação de desempenho do programa adotado**, cumpre destacar que esses aspectos foram avaliados sob a perspectiva do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE).

Trata-se de programa que visa fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial estadual (*ex vi* do art. 1º da Lei Estadual nº. 7.980/2001), e que, no exercício de 2017, importou na concessão de benefícios fiscais no valor de R\$2.108,8 milhões (Ref.2016196-133).

Os aludidos incentivos ocorreram por meio de liquidações antecipadas da parcela do ICMS com prazo dilatado e redução dos juros eventualmente incidentes. São operações que, no termos do Regulamento do Programa DESENVOLVE, geram descontos nos pagamentos dos tributos devidos, conforme se extrai do art. 6º do Decreto Estadual nº. 8.205/2002:

Art. 6º - A liquidação antecipada da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado ensejará desconto de até 90% (noventa por cento), de acordo com a Tabela I, anexa.

§ 1º - Os valores antecipados deverão ser recolhidos em moeda corrente até o 20º dia do mês da antecipação.

§ 2º - Para os efeitos deste artigo, entende-se por parcela do imposto a soma da parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado e dos encargos financeiros correspondentes.

²⁶ Quanto a este aspecto, a área técnica do TCE apontou, no âmbito da auditoria operacional nº. TCE/009417/2017, a ocorrência de flexibilização na aplicação dos critérios para concessão dos benefícios tributários relativos ao Programa Desenvolve. O Secretário de Desenvolvimento Econômico negou, categoricamente, a ocorrência dessa inadequação, tendo juntado farta documentação que não foi objeto de avaliação posterior por parte da equipe técnica do Tribunal (consoante Ref.1997452-1/19, Ref.1997454-1/10, Ref.1997455-1/2, Ref.1997457-1/45, Ref.1997460-1/41, Ref.1997461-1/61, Ref.1997462-1/14, Ref.1997463-1/20, Ref.1997465-1/116 do processo de nº. TCE/009417/2017). Diante disso, este MPC deixa, no presente momento, de se manifestar especificamente sobre o apontado achado auditorial, tendo em vista a controvérsia fática instalada sobre o assunto, que deverá ser enfrentado, no âmbito do indigitado processo auditorial, após a análise técnica conclusiva dos documentos apresentados pelo titular da SDE.

§ 3º - Ocorrendo liquidação antecipada de parte da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado, considera-se quitado o valor da parcela do imposto correspondente ao percentual que o recolhimento equivale na data em que foi efetuado.

§ 4º - O percentual de desconto sobre a parcela do imposto restante será calculado considerando a quantidade de anos de antecipação, de acordo com a Tabela I, anexa.

Na interpretação dos técnicos dessa Casa de Controle, as sobreditas operações representaram efetiva renúncia de receita e só poderiam ter sido efetuadas com respaldo em convênio firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)²⁷, sob pena de malferir o art. 1º, IV, da Lei Complementar n.º 24/1975, que assim dispõe:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

[...]

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

Nos termos Lei Complementar n.º. 24/1975 – que regulamenta a concessão de isenções do ICMS, em consonância com o quanto disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal –, encontra-se compreendida pela exigência de celebração prévia de convênio interestadual a outorga de *“quaisquer outros incentivos ou favores **fiscais ou financeiro-fiscais**, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”* (art. 1º, parágrafo único, inciso IV).

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que não se afigura compatível com o texto constitucional, mais precisamente com o quanto preceituado no dispositivo acima mencionado, a edição de atos normativos *“que outorguem **benefícios fiscais ou financeiros**, bem assim incentivos compensatórios pontuais, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, em matéria de ICMS, sem que tais medidas sejam precedidas da necessária celebração de convênio no âmbito do CONFAZ”*.²⁸

A Secretaria da Fazenda insiste na tese de que as aludidas concessões feitas no pagamento do ICMS tiveram natureza meramente financeira e não fiscal e, por essa razão,

²⁷Compete ao Conselho promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea g, do mesmo artigo e na Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975”. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>>. Acesso em: 14 mai. 2018.

²⁸Rcl 15819 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 14/05/2014.

“*não haveria necessidade de aprovação pelo CONFAZ*”. Pontua que essa posição não se alterou, mas que, em virtude da recente publicação da Lei Complementar nº. 160/2017, que incluiu os benefícios de caráter financeiro no rol dos incentivos que devem ser convalidados no âmbito do referido órgão colegiado, o Estado da Bahia naturalmente apoiou essa medida, primando pela “*segurança jurídica dos beneficiários nas suas relações comerciais com outras unidades da federação*” (Ref.1992298-30/32 do processo de nº. TCE/009403/2017)

Informa ainda que, como decorrência das exigências contidas no referido diploma legal, foi recentemente aprovado, no âmbito do CONFAZ, o Convênio nº. 190/2017²⁹, que elenca/discrimina os requisitos para a convalidação dos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais concedidos pelas unidades federativas em desacordo com a indigitada alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. Diante desse novo cenário normativo em matéria de incentivos fiscais, aduz que a SEFAZ passou a adotar as providências necessárias para que as disposições desse instrumento convenial surtam efeitos esperados no âmbito estadual (Ref.1992298-30/32 do processo de nº. TCE/009403/2017).

Na visão deste *Parquet*, a aprovação da citada Lei Complementar nº. 160/2017, bem como do posterior Convênio nº. 190/2017 do CONFAZ, apenas reforça o argumento defendido por este Órgão Ministerial de que os benefícios financeiro-fiscais concedidos por força do Programa DESENVOLVE sempre dependeram de aprovação de instrumento convenial no âmbito do citado conselho fazendário, já que tal exigência decorre de expressa disposição normativa, mais especificamente do quanto previsto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal c/c o art. 1º, parágrafo único, inciso IV, da Lei Complementar nº. 24/1975.

Em sendo assim, cumpre à equipe técnica competente verificar se o Estado da Bahia já adotou as medidas necessárias a fim de se adequar às disposições do Convênio nº. 190/2017 para efeito de regularização/convalidação dos benefícios que foram concedidos com base no Programa DESENVOLVE.

Especificamente em relação ao aspecto da **fiscalização e monitoramento**, insta salientar que a Portaria Conjunta nº. 78/2004, das Secretarias da Fazenda (SEFAZ) e da Indústria, Comércio e Mineração (SICM)³⁰, constituiu a Comissão de Acompanhamento de Empreendimentos Incentivados pelo Estado da Bahia, com competência para fiscalizar o

²⁹ Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17>. Acesso em: 12 abr. 2018.

³⁰ Atual Secretaria de Desenvolvimento Econômico. Disponível em: <<http://www.sde.ba.gov.br/Pagina.aspx?pagina=institucional-historico>>. Acesso em: 14 mai. 2018.

cumprimento, pelas empresas empreendedoras, dos compromissos assumidos nos respectivos protocolos de intenções, especialmente quanto aos números de empregos gerados, de investimentos realizados, níveis de produção alcançados e cronogramas de implantação.

Mais recentemente, a aludida comissão foi extinta por força da Portaria Conjunta SDE/SEFAZ nº. 01 de 13/01/2017, sendo que a fiscalização dos empreendimentos incentivados passou, então, a ser da atribuição exclusiva da Secretaria de Desenvolvimento Econômico (SDE), ao passo que à Secretaria da Fazenda foi imposto o dever de verificar o cumprimento das obrigações tributárias assumidas pelas empresas beneficiadas.

Quanto a este ponto, o Relatório do TCE pontua que, no exercício de 2017, foram firmados 103 (cento e três) protocolos de intenções, com previsão de investimentos de “R\$4.830,0 milhões e geração estimada de 24.891 empregos, entre diretos e indiretos”, conforme se pode verificar da tabela abaixo (Ref.2016196-133 do processo de nº. TCE/002387/2018):

Tabela 24 – PROTOCOLOS DE INTENÇÕES FIRMADOS EM 2017

QUADRIMESTRE	NÚMERO DE PROTOCOLOS	INVESTIMENTOS PREVISTOS (EM MILHÕES)	NOVOS EMPREGOS A SEREM GERADOS
1º	39	1.532,8	12.292
2º	33	2.026,7	6.642
3º	31	1.270,5	5.957
TOTAL	** Expression is faulty **	** Expression is faulty **	** Expression is faulty **

Fontes: Ofícios n.ºs 178/2017, 250/2017 e 33/2018 do Gabinete do Secretário da SDE.

Para a Unidade Técnica, a despeito do reduzido número de empresas incentivadas que foram acompanhadas pela SDE no exercício ora examinado (2017), verifica-se, quando confrontado com o período imediatamente anterior (2016), um aumento na quantidade nas visitas técnicas realizadas aos empreendimentos beneficiários de incentivos fiscais, bem como uma melhoria na qualidade das informações que foram prestadas.

Segundo dados da auditoria operacional realizada por essa Corte (Processo nº. TCE/009417/2017), encontravam-se em curso, no exercício *sub examine*, 610 (seiscentos e dez) empresas habilitadas só no âmbito do Programa DESENVOLVE. Esse expressivo número de empreendimentos incentivados chama a atenção, porque ainda persiste um “*número reduzido na quantidade de visitas técnicas realizadas aos empreendimentos habilitados ao programa*” (Ref.1953784-63 do Processo nº. TCE/009417/2017). Tal fato revela que a SDE, apesar dos avanços verificados, ainda não vem realizando a contento o papel de monitorar os

empreendimentos incentivados via renúncia de receitas, descumprindo, assim o disposto no art. 89, *caput*, da Constituição Estadual, segundo o qual:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos Municípios, incluída a das entidades da administração indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções, **renúncia de receitas e isenções fiscais**, será exercida pela Assembleia Legislativa, quanto ao Estado, e pelas Câmaras Municipais, quanto aos Municípios, mediante controle externo e **sistema de controle interno de cada Poder**.

A deficiência do controle dos empreendidos incentivados fica evidente a partir da análise dos dados apresentados na multicitada auditoria operacional (Processo nº. TCE/009417/2017).

No referido processo auditorial, a partir do exame de uma amostra de 57 (cinquenta e sete) processos de monitoramento instaurados pela SDE, foram apontadas graves fragilidades que *“afetam a capacidade do Estado de garantir que apenas as empresas que cumprem as obrigações assumidas no Protocolo de Intenções e na legislação vigente continuem habilitadas no programa”* (Ref.1953784-64 do processo de nº. TCE/009417/2017). Merecem transcrição, pela sua relevância, os comentários da equipe técnica do TCE/BA acerca do assunto (Ref.1953784-61/63 do processo de nº. TCE/009417/2017):

a) Investimentos projetados

[...]

Em consulta aos relatórios de desempenho citados na resposta da SDE, observou-se que tais documentos restringem-se a informar o valor total dos investimentos realizados por ano. Em um tópico específico, é apresentada uma lista dos principais empreendimentos com o seu respectivo valor de investimento, entretanto, **trata-se de um conjunto reduzido de empresas, não contemplando a totalidade dos empreendimentos incentivados.** Ademais, **não há esclarecimentos quanto à metodologia utilizada para apurar o montante dos investimentos realizados e se existe a validação destes valores indicados pelas empresas.**

[...]

b) Cronograma do projeto de implantação/ampliação

No que se refere à execução do cronograma de implantação ou ampliação do empreendimento, a SDE solicita a indicação do ano em que a empresa concluirá o projeto previsto no Protocolo de Intenções. Todavia, não foram indicados, nos relatórios técnicos, procedimentos para a confirmação da informação.

[...]

Quanto aos relatórios de desempenho indicados, a referida documentação não traz informações acerca do cumprimento do cronograma do projeto de implantação/ampliação.

c) Níveis de produção e faturamento

[...]

Nos relatórios de desempenho apresentados à equipe de auditoria, não

há menção aos dados sobre a evolução dos níveis de produção das empresas incentivadas.

[...]

O quadro fático descrito acima revela que, apesar de a Lei Estadual nº. 7.980/2001, que instituiu o Programa DESENVOLVE, ter previsto no seu art. 4º, §3º, que os empreendimentos incentivados deveriam ser verificados sob a perspectiva “*do cronograma de implantação, expansão, reativação ou dos investimentos em pesquisa e tecnologia, a evolução dos níveis de produção e do seu respectivo nível de emprego*”, verifica-se, na prática, que esses parâmetros não estão sendo adequadamente analisados.

Assim, este Ministério Público de Contas opina no sentido de que sejam incluídas **RESSALVAS** nas presentes contas de governo, em virtude das fragilidades identificadas nos procedimentos de fiscalização e monitoramento dos empreendimentos incentivados via benefícios fiscais, sem prejuízo da expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que promova o devido monitoramento de todos os projetos beneficiados com incentivos fiscais, em obediência ao art. 89, *caput*, da Constituição Estadual, mediante a apresentação de relatórios de desempenhos dos empreendimentos incentivados, nos quais conste a individualização dos beneficiários, respaldados em análise técnica que permita uma avaliação dos benefícios socioeconômicos até então auferidos.

Ainda quanto às renúncias de receitas, cumpre destacar o aspecto relativo à **avaliação** dos programas de governo que preveem a concessão de benefícios fiscais. Em relação a esse ponto, impende registrar que, atualmente, o Estado da Bahia, não avalia qualitativamente, por meio de indicadores de metas e resultados, o desempenho do seu programa de incentivos fiscais de maior expressividade financeira, qual seja o “Programa DESENVOLVE”.

A Auditoria identificou, a partir de arquivos fornecidos pela SDE³¹, que, na atual sistemática de acompanhamento do aludido programa, os relatórios emitidos por tal Pasta de Estado carecem de informações essenciais, pois “[...] *não averíguam o cumprimento de metas ou emitem manifestação conclusiva sobre o andamento da política pública a que se reportam [...]*” (Ref.19523784-66 do processo de nº. TCE/009417/2017).

³¹ Os documentos analisados pela Unidade Técnica foram os seguintes: 1) anexados ao ofício nº 134/2017 – CG, os arquivos intitulados “Relatório Mensal da Coordenação de Acompanhamento dos Empreendimentos: Dezembro 2016”, “Relatório Anual de Atividades da Coordenação de Acompanhamento de Empreendimentos - 2016”, e “Relatório Mensal da Coordenação de Acompanhamento dos Empreendimentos: 2016 e 2017”; e 2) anexados ao ofício nº 208/2017 – CG, um documento intitulado “Relatório da Coordenação de Acompanhamento dos Empreendimentos: 1º semestre 2017” e dois arquivos sem título, com informações do exercício 2015 e do primeiro semestre de 2016 (Ref.1953784-66 do processo de nº. TCE/009417/2017).

A obrigação de avaliar periodicamente os resultados dos programas de governo instituídos, notadamente daqueles que geram renúncia de receitas, decorre do texto constitucional, especificamente dos arts. 70, *caput* e, e 74, I, segundo os quais:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

[...]

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

No âmbito do Programa de incentivo fiscal “DESENVOLVE”, foi atribuída ao seu Conselho Deliberativo, órgão colegiado presidido pelo Secretário de Desenvolvimento Econômico, a competência para “acompanhar, controlar e avaliar o desempenho das atividades de tal programa, submetendo ao Governador do Estado relatório semestral de desempenho” (ex vi do art. 7º, IV, do Regulamento do DESENVOLVE, o qual foi aprovado pelo Decreto Estadual nº. 8.205/2002).

Trata-se de obrigação que não vem sendo cumprida com a qualidade esperada por nenhuma das unidades encarregadas de monitorar o Programa DESENVOLVE, tendo em vista as inúmeras fragilidades que foram identificadas pela Unidade Técnica nos relatórios disponibilizados pela SDE. Dentre as críticas feitas pela Auditoria, cabe destacar as seguintes (Ref.1953784-67/68 do processo de nº. TCE/009417/2017):

Apesar da competência estabelecida, verificou-se que os arquivos encaminhados pela SDE carecem de características típicas de um trabalho avaliativo, como as relatadas adiante, de modo sumário:

[...]

b) parâmetro que funcione como referência ou critério – o esforço da avaliação deve compreender um ou mais enfoques, como economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, transparência, participação social e sustentabilidade, dentre outros, também não identificados;

[...]

d) opinião fundamentada sobre o cumprimento dos objetivos propostos – é relevante que a avaliação, para se distinguir do mero acompanhamento, culmine em parecer sobre os resultados do programa, que deveria incluir menção às metas previamente estipuladas;

e) propostas de encaminhamento, com ajustes que se julgarem necessários – identificados eventuais desvios no alcance dos objetivos do programa DESENVOLVE, a avaliação deveria propor soluções ou medidas reparatórias

para a sua execução em exercícios futuros;

[...]

h) comunicação de resultados – os documentos apresentados não se dirigem formalmente a uma autoridade, embora o seu formato sugira que o conteúdo registrado seja objeto de exposição [...].

Ora, a manutenção de programas de incentivos fiscais, que geram renúncias de receitas, não pode prescindir/descurar da previsão de metas, objetivos e resultados esperados, por meio dos quais se possa avaliar o desempenho das ações governamentais adotadas. Essa mensuração qualitativa é imprescindível, porque, ao permitir medir o grau de eficácia, eficiência e efetividade desses programas, lastreará, com parâmetros seguros, a tomada de decisão estatal pela sua manutenção, revisão ou extinção.

Atento a isso, o Poder Executivo Federal, ao elaborar o projeto de lei que “Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2019”³², inseriu dispositivo que estabelece uma série de critérios para as proposições legislativas que objetivem criar ou prorrogar benefícios fiscais, merecendo destaque a exigência de que sejam indicados os objetivos, metas e indicadores relativos às políticas públicas fomentadas, *in verbis*:

Art. 110. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

[...]

§ 2º As proposições que tratem de renúncia de receita, ainda que sujeitas a limites globais, devem estar acompanhadas de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, **consignar objetivo, metas e indicadores**, bem como atender às condições do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

§ 3º **As proposições que criem ou prorroguem benefícios tributários devem estar acompanhadas dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação.**

Desse modo, este MPC sugere que seja expedida **RECOMENDAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo estadual para que adote as medidas necessárias no sentido de corrigir as fragilidades identificadas pela Auditoria no controle de desempenho do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE).

2.2.2.6. Baixa execução das emendas parlamentares impositivas, sem apresentação de justificativas individualizadas sobre eventuais impedimentos de ordem técnica ou legal

³² Projeto de Lei nº 2/2018-CN (MSG nº 187/2018-Origem). Disponível: <<http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/LDO/LDO2019/proposta/CONSOLIDADO.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2018.

Após analisar o Demonstrativo da Execução das Despesas por Emendas Individuais dos Deputados Estaduais, peça constante das Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado (DCCes), a Auditoria do TCE-BA constatou que, em que pese o orçamento atinente a emendas parlamentares, para o exercício 2017, tenha sido de R\$ 78,3 milhões, o total empenhado (R\$ 26,4 milhões) correspondeu a apenas 33,68% do orçamento referente às cotas individuais dos deputados estaduais³³. Consignou-se, também, que a execução orçamentária em comento se deu com inobservância ao princípio da isonomia, vez que, além da inexecução de quaisquer das emendas aprovadas por 3 deputados estaduais, o percentual executório, atinente às cotas individuais de 55 parlamentares, variou entre 2,95% e 100,00% (Ref.2016196-234).

Sobre o tema, cumpre esclarecer que, ao apreciarem o projeto da Lei Orçamentária Anual (LOA), encaminhado pelo Poder Executivo, os integrantes do Poder Legislativo podem propor emendas individuais, com fins de acrescentar recursos orçamentários voltados ao atendimento de demandas específicas, indicando programas e ações nos quais deverão ser alocados.

Com o advento da Emenda Constitucional Estadual nº. 18/2014, a parcela do orçamento público correspondente às emendas parlamentares individuais passou a gozar de impositividade, tornando obrigatória para o Poder Executivo a execução orçamentária e financeira, de forma isonômica, das ações correspondentes, ressalvados os impedimentos de ordem técnica ou legal devidamente justificados. É o que dispõe o art. 160, §§ 9º, 10, 11 e 14, da Constituição Estadual de 1989, com redação conferida pela aludida emenda constitucional:

Art. 160 - Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual e créditos adicionais serão apreciados pela Assembleia Legislativa, na forma do seu Regimento Interno.

[...]

§ 9º - As emendas individuais propostas pelos deputados ao projeto de lei orçamentária serão:

- I - aprovadas no limite correspondente de 0,33% (zero vírgula trinta e três por cento) da Receita Corrente Líquida realizada no exercício anterior, e
- II - divulgadas em audiências públicas pelos municípios beneficiados.

§ 10 - É obrigatória a execução orçamentária e financeira, de forma isonômica, do valor incluído em Lei Orçamentária por emendas individuais, em montante correspondente a 0,33% (zero vírgula trinta e três por cento) da Receita Corrente Líquida, realizada no exercício anterior.

³³ Pontuou-se que o percentual apurado deixou de considerar R\$11,5 milhões rubricados como “PROVISÃO PARA EMENDA PARLAMENTAR”, bem como que 58, dos 63 deputados, tiveram emendas aprovadas.

§ 11 - No caso de impedimento de ordem técnica ou legal na execução de crédito que integre a programação prevista no § 10 deste artigo:

I - até 30 de junho, os Poderes e o Ministério Público Estadual publicarão as justificativas do impedimento;

II - até 30 de setembro, o Poder Executivo encaminhará projeto de lei de crédito adicional à Assembleia Legislativa para remanejamento ou cancelamento da programação cujo impedimento não tiver sido superado;

III - até 20 de novembro, não havendo deliberação da comissão permanente prevista no art. 160, § 1º, o projeto será considerado rejeitado.

[...]

§ 14 - Considera-se obrigatória, nos termos da lei de diretrizes orçamentárias, a transferência do Estado aos Municípios para execução de programação prevista no § 10 deste artigo. (Destques não constantes do original).

De acordo com o art. 48 da Lei estadual n. 13.563/2016 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para exercício 2017), os valores correspondentes às cotas individuais dos parlamentares devem ser aplicados em 3 (três) áreas/funções de governo, com observância dos percentuais mínimos de 50% (cinquenta por cento) para a saúde e 25% (vinte e cinco por cento) para a educação, e percentual máximo de 25% (vinte e cinco por cento) em área de livre escolha do parlamentar,

Quanto a este aspecto, a Auditoria consigna que, do valor total das emendas parlamentares empenhadas em 2017 (R\$26,4 milhões), nenhum valor foi aplicado na educação, ao passo que 54,44% foram destinados à área de saúde e 45,56% aplicados em outras funções, o que representaria violação ao mencionado dispositivo da LDO que trata da distribuição dos recursos por áreas/funções de governo (Ref.2016196-235).

É importante registrar que a LDO de 2017 estabeleceu limites mínimos e máximos para a alocação orçamentária de recursos por meio de emendas parlamentares individuais, e não propriamente para a aplicação dos referidos recursos, conforme se depreende da redação do art. 48:

Art. 48 - As emendas individuais propostas pelos deputados de que trata o art. 160 da Constituição Estadual, destinarão, na Lei Orçamentária de 2017, no mínimo 50% (cinquenta por cento) do seu limite para a área de saúde; 25% (vinte e cinco por cento) para a área de educação; e, no máximo, 25% (vinte e cinco por cento) para execução em qualquer área.

Obviamente que, respeitada a natureza impositiva das emendas parlamentares, a execução orçamentária espelhará o modo como os recursos foram distribuídos no orçamento

aprovado, ressalvados os possíveis impactos decorrentes da inexecução de emendas individuais por força de impedimentos de ordem técnica ou legal devidamente justificados.

No presente caso, a Auditoria aponta que “a SESAB e a SEC concentraram, respectivamente, 53,78% e 27,77% do orçamento atual relacionado a emendas parlamentares [...]”, evidenciando o cumprimento **formal** dos limites mínimos de alocação orçamentária previstos na LDO para as áreas de saúde e educação. Contudo, a completa inexecução dos recursos orçamentários colocados à disposição da Secretaria de Educação distorceu substancialmente, na fase de aplicação, a distribuição dos recursos previstos pelas emendas parlamentares, sem que fossem devidamente justificados, de forma individualizada, os impedimentos de ordem técnica ou legal eventualmente existentes.

A fim de apurar as causas do *déficit* executório observado, foram cobradas justificativas tanto à SEC quanto à SESAB, vez que, juntas, as referidas Secretarias concentraram 81,55% do orçamento inicial relacionado às emendas parlamentares.

Em síntese, a SESAB alegou que a ocorrência de embaraços em procedimentos licitatórios impediram que empenhos correspondentes à principal atividade/ação contemplada pelas indicações parlamentares (“Aparelhamento de Unidade de Saúde”) fossem efetuados dentro do exercício 2017. Além disso, destacou que houve consensual alteração da previsão orçamentária, com redução do montante inicialmente estipulado para a referida ação, remanejando-se os recursos para o projeto/atividade “Ampliação da Frota de Ambulância”, vez que a aquisição de referidos veículos estava ocorrendo de forma plena.

Por sua vez, o núcleo central da SEC justificou a constatada inexecução orçamentária das cotas em debate alegando genericamente que: (i) os recursos individualmente destinados eram insuficientes ao desenvolvimento das ações a eles correspondentes; (ii) os padrões estipulados nos objetos das emendas divergiam das orientações normativas aplicáveis; e (iii) as indicações feitas pelos parlamentares estavam dissociadas das reais demandas locais, sendo enfrentadas dificuldades de ajustes operacionais.

Tendo em vista o caráter impositivo do orçamento decorrente das emendas parlamentares, em caso de sua inexecução, exige-se a **publicação das justificativas individualizadas acerca dos fatores de ordem técnica que impediram a execução dos créditos correspondentes às cotas individuais**, nos termos do já transcrito art. 160, §11,

inciso I, da Constituição Estadual. Tais justificativas, aliás, são indispensáveis para a garantia do tratamento isonômico exigido pela Constituição Estadual (art. 160, § 10), porquanto asseguram que a inexecução de determinada emenda parlamentar estará necessariamente associada à existência de razões técnicas devidamente explicitadas, inibindo a ocorrência de discriminações pautadas em critérios ilegítimos (vinculação político-partidária, por exemplo).

Em que pese a exigência constitucional, a SESAB e a SEC apresentaram justificativas genéricas, não informando os impedimentos de ordem técnica ou legal justificadores da inexecução – ou execução parcial – de cada uma das emendas parlamentares que alocaram recursos em ações orçamentárias das áreas de saúde e educação. Além disso, a Auditoria consignou que não foram levadas às DCCes 2017 justificativas suficientes à comprovação de que a inexecução (orçamentária e financeira) observada decorreu de impedimentos de ordem técnica.

Na visão deste *Parquet*, o baixo percentual de execução orçamentária das emendas parlamentares impositivas, sem a apresentação de justificativas individualizadas acerca dos impedimentos de ordem técnica ou legal que impossibilitaram a execução integral dos créditos orçamentários correspondentes, merece ensejar a imposição de **RESSALVA** específica ao juízo aprovativo, por contrariedade ao disposto no art. 160, §§ 10 e 11, da Constituição Estadual (Ref.2016196-235).

Revela-se também oportuna, em atenção à função corretiva constitucionalmente outorgada à Corte de Contas (art. 71, inciso IX, da Constituição Federal), a expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que adote as medidas necessárias no sentido de assegurar que os créditos orçamentários incluídos na Lei Orçamentária Anual por emendas parlamentares individuais sejam obrigatoriamente executados, de modo isonômico, providenciando, na hipótese de impedimento de ordem técnica ou legal, a publicação de justificativas individualizadas, nos termos proclamados pelo art. 160, §§ 10 e 11, da Constituição Estadual.

Ampliando a análise acerca dos aspectos operacionais que permeiam a execução de emendas parlamentares impositivas, depreende-se que, para que sejam observados os parâmetros normativos previstos no art. 160 da Constituição Estadual e nas leis de diretrizes orçamentárias, afigura-se indispensável a edição de ato normativo pelo Governador do Estado definindo o órgão responsável pelo acompanhamento e monitoramento da execução das emendas parlamentares individuais, em ordem a suprir a lacuna de competência identificada

pela Auditoria, e destacada no seguinte trecho do relatório que instrui as presentes contas de governo (Ref.2016196-235):

A SERIN afirmou, mediante ofício datado de 28/03/2018, que “não tem dentre as suas competências a execução da Lei Orçamentária Anual, no que diz respeito às emendas individuais impositivas propostas pelos Deputados Estaduais”, apesar de seu Regimento Interno estabelecer como suas competências, dentre outras, “assessorar o Governador do Estado em suas relações com a União e os outros Estados da Federação, com os Municípios e com os Poderes Judiciário e Legislativo” e “assistir o Governador em assuntos referentes à política e, particularmente, nas relações com os demais Poderes”. Registre-se que foram encaminhadas solicitações à SEPLAN, à Casa Civil e ao GABGOV, que também afirmaram não possuir atribuição regimental quanto ao acompanhamento e monitoramento da execução das emendas parlamentares.

Ademais, mostra-se também necessária uma estreita articulação institucional entre as secretarias de estado envolvidas na execução das emendas parlamentares impositivas. Vale lembrar que, além das providências atinentes ao planejamento da execução das emendas parlamentares – individualização das cotas com segregação de valores, redirecionamento de recursos, alterações dos orçamentos dos órgãos responsáveis pelas áreas, funções e programas indicados pelos parlamentares, planejamento financeiro, processamento das despesas, etc. –, há o desenvolvimento das ações concretas, bem como a adoção de medidas administrativas associadas às escolhas ou indicações feitas, o que requer adequado planejamento administrativo e ajustes operacionais.

Nesta linha de intelecção, este Órgão Ministerial entende que o arranjo político-administrativo em que as emendas parlamentares estão inseridas reclama aperfeiçoamentos normativos, administrativos e operacionais, o que abarca: **(i)** edição de instrumentos normativos que definam, pormenorizadamente e para cada centro de competência envolvido, competências e atribuições inerentes ao processamento dos créditos, acompanhamento e monitoramento do ciclo executório das emendas parlamentares e **(ii)** articulação interinstitucional entre os órgãos envolvidos, bem como entre os Poderes Legislativo e Executivo, de modo a estabelecer um alinhamento material entre ações indicadas pelos titulares das cotas individuais e os projetos e atividades programadas e/ou desenvolvidas no âmbito das Pastas encarregadas por cada área ou função de governo.

Dentro da perspectiva de aperfeiçoamento dos mecanismos e procedimentos de gestão, e em face das evidências levadas ao Relatório Analítico, atinentes à execução do orçamento decorrente de emendas parlamentares, este *Parquet* de Contas sugere também a expedição de **RECOMENDAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que regule a

sistemática de execução orçamentária e financeira das emendas parlamentares individuais, definindo, dentre outros aspectos, as competências e atribuições inerentes ao processamento dos créditos, acompanhamento e monitoramento do ciclo executório, de modo a garantir o cumprimento dos dispositivos constitucionais e legais relacionados à execução das referidas emendas.

3. CONCLUSÃO

Tomando por base as informações e conclusões apresentadas na Seção Analítica do Relatório Técnico que instrui o presente processo, e ponderando as irregularidades identificadas no contexto global e contextualizado da gestão governamental, o Ministério Público de Contas manifesta-se pela emissão de **PARECER PRÉVIO** favorável à **APROVAÇÃO** das Contas de Governo referentes ao exercício de 2017, de responsabilidade do Exmo. Sr. Rui Costa, com

(a) **RESSALVAS** quanto às irregularidades apontadas pelas Coordenadorias de Controle Externo deste Tribunal, a serem devidamente discriminadas no Parecer Prévio, especialmente em relação:

a.1) às deficiências na avaliação de desempenho dos programas de governo pelas estruturas integrantes do sistema de controle interno da Administração Públicas Estadual, em decorrência, especialmente, de fragilidades na estruturação do PPA 2016-2019, comprometendo o efetivo cumprimento das finalidades previstas no art. 74, incisos I e II, da Constituição Federal;

a.2) à ausência de mecanismos no sistema de informação adotado pelo Poder Executivo do Estado da Bahia (FIPLAN) que permitam catalogar adequadamente as informações e acompanhar, de modo razoavelmente eficiente, a execução dos convênios e instrumentos congêneres celebrados com entidades governamentais e não governamentais, impactando negativamente não apenas na consistência dos registros contábeis da conta “Convênios Concedidos a Comprovar” (item 2.4.5.1.3 da Seção Analítica do Relatório Técnico), como também – e especialmente – na efetividade do controle (interno e externo) da boa e

regular aplicação dos recursos públicos estaduais voluntariamente transferidos;

a.3) ao elevado grau de descumprimento da ordem cronológica de pagamento dos credores no âmbito de diversas secretarias estaduais, a revelar a deficiência dos mecanismos de controle interno existentes para assegurar o cumprimento da regra prevista no art. 5º, *caput*, da Lei Federal nº. 8.666/1993, bem como no art. 6º da Lei Estadual nº. 9433/2005 (item 2.3.2.2 da Seção Analítica do Relatório Técnico);

a.4) ao expressivo montante de Despesas de Exercícios Anteriores realizadas no exercício de 2017, gerando distorções relevantes nas DCCEs, em contrariedade ao caráter de estrita excepcionalidade do procedimento e ao comando constitucional inserto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal (item 2.2.2.4 da Seção Analítica do Relatório Técnico);

a.5) à omissão quanto ao registro contábil das obrigações pecuniárias constituídas no exercício 2016, mas pagas como DEA em 2017, no Passivo Circulante do Estado, comprometendo a transparência pública e a fidedignidade das informações constantes dos demonstrativos contábeis, e gerando, como consequência, uma distorção no saldo do Balanço Patrimonial (item 2.4.5.2.2 da Seção Analítica do Relatório Técnico);

a.6) à fragilidade no controle da execução orçamentária e financeira, possibilitando a realização de pagamentos por ofício, sem prévio empenho, de despesas relativas às contraprestações pecuniárias devidas pelo Poder Público em contratos de PPP, conduta contrária ao disposto no art. 60 da Lei n.º 4.320/1964, e possivelmente violadora do art. 167, inciso II, da Constituição Federal e art. 36 da LDO 2017 (item 2.4.4.2 da Seção Analítica do Relatório Técnico).

a.7) à não contabilização, no cálculo da despesa total com pessoal do Poder Executivo, do valor de R\$ 631,7 milhões, referente a contratos de

terceirização de mão de obra celebrados pela Secretaria de Saúde em substituição a servidores públicos, com transgressão aos preceitos normativos insertos no art. 18, § 1º, da LRF e art. 91 da LDO 2017 (item 2.5.3 da Seção Analítica do Relatório Técnico).

a.8) à exclusão indevida das receitas vinculadas ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FUNCEP), instituído pela Lei Estadual nº. 7.988/2001, do cômputo do valor mínimo a ser aplicado em saúde e educação, contrariando os arts. 198, § 2º, inciso II e 212, *caput* e § 1º, da Constituição Federal e o art. art. 29 da Lei Complementar nº. 141/2012;

a.9) à não inclusão de benefícios fiscais vigentes, relativos aos setores de óticas e de transporte aéreo de passageiros, no Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, peça integrante do anexo de metas fiscais da LDO de 2017, contrariando o art. 4º. § 2º, inciso V, da Lei de Responsabilidade Fiscal;

a.10) à manutenção de benefícios fiscais instituídos por ato normativo de estatura infralegal, contrariando a exigência de lei específica prevista no art. 150, § 6º, da Constituição Federal e no art. 150 da Constituição Estadual;

a.11) às fragilidades identificadas nos procedimentos de fiscalização e monitoramento dos empreendimentos incentivados via benefícios fiscais (item 2.4.3.2.1 da Seção Analítica do Relatório Técnico);

a.12) ao baixo percentual de execução orçamentária das emendas parlamentares impositivas, sem a apresentação de justificativas individualizadas acerca dos impedimentos de ordem técnica ou legal que impossibilitaram a execução integral dos créditos orçamentários correspondentes, contrariando o disposto no art. 160, §§ 10 e 11, da Constituição Estadual;

a.13) às fragilidades identificadas nos procedimentos contábeis empregados pela Administração Pública estadual, gerando as

inconsistências e distorções apontadas pelas Coordenadorias de Controle Externo no item 2.4.5 da Seção Analítica do Relatório Técnico (“Gestão Patrimonial”).

(b) **DETERMINAÇÕES**³⁴ ao Governador do Estado para correção das irregularidades apontadas pelas Coordenadorias de Controle Externo deste Tribunal, especialmente para que:

b.1) 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;

b.2) o Poder Executivo promova o registro contábil, no Passivo Circulante do Estado, do montante das obrigações pecuniárias constituídas e não adimplidas pela Administração Pública até o encerramento do exercício, independentemente da realização do empenho das despesas a elas referentes, em ordem a garantir a transparência pública e a fidedignidade das informações constantes do Balanço Patrimonial;

b.3) 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

³⁴ Neste ponto, vale consignar que o poder do Tribunal de Contas de expedir determinações voltadas ao exato cumprimento da lei dimana **diretamente** do texto constitucional, mais precisamente do art. 71, IX, da Constituição da República, segundo o qual compete à Corte de Contas “*assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade*” (função corretiva). Trata-se de **competência autônoma**, veiculada em norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, e que é passível, por conseguinte, de ser exercida em qualquer processo no qual o órgão controlador identifique lesão ou ameaça de ofensa à ordem jurídica, abrangendo tanto a determinação de abstenção de ato contrário à lei (tutela de natureza inibitória, vocacionada à prevenção do ilícito), quanto a determinação para adoção de medidas necessárias à correção/eliminação de ilicitude identificada (tutela de remoção do ilícito). Logo, o fato de a Lei Complementar n. 005/91 ter sido omissa em relação à possibilidade de o Tribunal expedir determinações na oportunidade da apreciação de processos de contas (art. 24) jamais pode conduzir ao (equivocado) entendimento de tal competência não pode ser exercida, sob pena de subversão do escalonamento hierárquico das normas jurídicas e de clara violação ao princípio da supremacia da constituição.

abrangida pelo período de apuração previsto no art. 18, § 2º, da LRF;

b.4) o Poder Executivo se abstenha de utilizar quaisquer procedimentos que viabilizem a realização de despesas públicas sem prévia e suficiente dotação orçamentária, bem como sem a emissão de prévio empenho, a exemplo dos denominados pagamentos “por ofício”, em obediência aos comandos normativos inseridos no art. 167, inciso II, da Constituição Federal e no art. 60 da Lei nº. 4.320/64;

b.5) abstenha-se de excluir as receitas tributárias destinadas ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FUNCEP) da base de apuração dos valores mínimos a serem aplicados em ações e serviços públicos de saúde (ASPS) e manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), sob pena de transgressão aos preceitos normativos inseridos no art. 198, § 2º, inciso II e 212, *caput* e § 1º, da Constituição Federal e art. 29 da Lei Complementar nº. 141/2012

b.6) na elaboração dos projetos de leis de diretrizes orçamentárias, inclua todos os benefícios fiscais vigentes nos respectivos demonstrativos da estimativa e compensação da renúncia de receita, em conformidade com o art. 4º. §2º, V, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

b.7) suspenda a concessão dos benefícios fiscais previstos nos arts. 268, XVIII, XLVI, 269, XIII, e 270, IX, do Regulamento do ICMS (aprovado pelo Decreto Estadual nº. 13.780/2012), até que seja aprovada lei autorizadora específica, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal e no art. 150 da Constituição Estadual;

b.8) adote as medidas necessárias no sentido de garantir o devido monitoramento de todos os projetos beneficiados com incentivos fiscais, em obediência ao art. 89, *caput*, da Constituição Estadual, mediante a apresentação de relatórios de desempenhos dos empreendimentos incentivados, nos quais conste a individualização dos beneficiários, respaldados em análise técnica que permita uma avaliação dos

benefícios socioeconômicos até então auferidos;

b.9) adote as medidas necessárias no sentido de assegurar que os créditos orçamentários incluídos na Lei Orçamentária Anual por emendas parlamentares individuais sejam obrigatoriamente executados, de modo isonômico, providenciando, na hipótese de impedimento de ordem técnica ou legal, a publicação de justificativas individualizadas, nos termos proclamados pelo art. 160, §§ 10 e 11, da Constituição Estadual.

b.10) adote as providências necessárias à correção das inconsistências e distorções contábeis apontadas pelas Coordenadorias de Controle Externo no item 2.4.5 da Seção Analítica do Relatório Técnico (“Gestão Patrimonial”).

(c) RECOMENDAÇÕES ao atual Governador do Estado para que:

c.1) adote as providências necessárias ao aprimoramento do sistema atualmente utilizado para o acompanhamento e controle dos convênios e instrumentos congêneres (FIPLAN), corrigindo as deficiências apontadas pela Unidade Técnica desse Tribunal e municiando o sistema de funcionalidades capazes de viabilizar o controle operacional de todo o ciclo de existência dos convênios e instrumentos congêneres, em especial o acompanhamento do estágio de execução, o monitoramento de metas e a avaliação de desempenho desses ajustes;

c.2) no exercício do poder normativo que lhe é atribuído, regule o cumprimento do artigo 5º da Lei 8.666/93, contemplando, no mínimo: (i) o momento em que o credor deverá ser inserido na respectiva sequência, considerando (*i.a*) a demonstração, para o ingresso na fila, do adimplemento da parcela contratual mediante a apresentação de fatura ou documento equivalente pelo contratado, a ser confirmada na liquidação da despesa e (*i.b*) o cumprimento das demais condições legais e contratuais exigíveis, como a regularidade fiscal, trabalhista e com a seguridade social, entre outras, também a serem confirmadas na

liquidação da despesa; (ii) as hipóteses de suspensão da inscrição do crédito na ordem cronológica de pagamento, em razão da ausência de demonstração do cumprimento das condições legais e contratuais pelo contratado; (iii) a fixação de prazo máximo para a realização da liquidação e para o efetivo pagamento, a contar do ingresso na linha de preferência, ou para a rejeição dos serviços prestados ou bens fornecidos, por desatendimento das exigências legais ou contratuais; (iv) as situações que poderão vir a constituir, ainda que de forma não taxativa, relevantes razões de interesse público, a permitir excepcionar a regra da ordem cronológica, a propósito do que estabelece a parte final do artigo 5º, caput, da Lei 8.666/93.

c.3) implemente sistema informatizado que possibilite a divulgação em tempo real, na rede mundial de computadores, das diversas ordens cronológicas e das respectivas listas de credores, com ampla acessibilidade a qualquer cidadão, em atenção ao prescrito na Lei Federal nº. 12.527/11 (Lei de Acesso à Informação).

c.4) 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;

c.5) aprimore os mecanismos de controle da execução orçamentária e financeira, de modo a viabilizar o reforço tempestivo das dotações com sinalização de insuficiência de saldo orçamentário, mediante regular abertura de créditos adicionais, evitando-se, com isso, o não processamento de despesas previsíveis e seu consequente pagamento como DEA no exercício seguinte;

c.6) adote providências no sentido de viabilizar a divulgação na rede mundial de computadores, de forma centralizada, de informações sobre todos os programas de incentivos fiscais do Governo do Estado, disponibilizando *links* para as páginas das secretarias responsáveis por cada incentivo fiscal, oportunizando o conhecimento dos programas por

novos interessados e facilitando a prospecção de novas habilitações, de modo a otimizar os esforços de divulgação de informações exigidas, já disponíveis ao cidadão;

c.7) divulgue, nos demonstrativos de estimativa de renúncia de receita que acompanham a LDO, de forma segregada por categoria de benefício fiscal, todos os gastos tributários em vigor, com indicação de prazos de vigência e dos tributos afetados, abstendo-se de utilizar classificações genéricas, a exemplo de “Outros de Natureza Fiscal”, para agrupar benefícios de categorias distintas.

c.8) no exercício do poder normativo que lhe é atribuído, regule os processos de instituição de programas de incentivos fiscais, definindo responsabilidades centrais e fornecendo regras gerais a serem seguidas pelas Secretarias, que deverão incluir a obrigatoriedade de estudo prévio de viabilidade do programa, amparado em estimativas de valores arrecadados e renunciados, bem como em indicadores e metas para mensuração dos benefícios socioeconômicos esperados;

c.9) adote as medidas necessárias no sentido de corrigir as fragilidades identificadas pela Auditoria no controle de desempenho do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE);

c.10) abstenha-se de promover a inscrição de despesas orçamentárias em restos a pagar não processados sem que haja suficiente disponibilidade financeira em caixa ao final de cada exercício, e de forma correlacionada com a vinculação dos recursos, nos termos da orientação contida na 7ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN);

(d) ALERTA ao atual Governador do Estado, com fundamento no art. 59, §1º, II, da LRF, em virtude de o Poder Executivo ter ultrapassado, no exercício financeiro de 2017, 90% do limite de gastos com pessoal previsto no art. 20, inciso II, alínea “c”, da LRF;

Sugere-se, outrossim, em conformidade com a Resolução nº. 08/2014 da ATRICON, que o Tribunal Pleno aprove a **realização de AUDITORIA ESPECIAL** com o objetivo de examinar, de forma aprofundada, o efetivo cumprimento da ordem cronológica de pagamentos pelos órgãos e entidades da Administração Pública estadual (art. 5º, *caput*, da Lei Federal nº. 8.666/1993 e art. 6º da Lei Estadual nº. 9433/2005).

Por fim, tendo em vista o vício de inconstitucionalidade que macula os arts. 268, XVIII, XLVI, 269, XIII, e 270, IX, do Regulamento do ICMS (aprovado pelo Decreto Estadual nº. 13.780/2012), por contrariedade ao disposto nos arts. 150, § 6º, da Constituição Federal e 150 da Constituição Federal, este Órgão Ministerial propõe ao TCE-BA que, com fulcro nos arts. 3º, § 3º, da Lei Complementar Estadual nº. 005/1991, formule **REPRESENTAÇÃO** à Procuradoria Geral da República e à Procuradoria Geral de Justiça do Estado da Bahia para que, caso entendam pertinente, e nos limites de suas atribuições, ajuízem ação direta de inconstitucionalidade em face dos referidos dispositivos.

É o parecer.

Salvador/BA, 21 de maio de 2018.

DANILO FERREIRA ANDRADE
Procurador-Geral do Ministério Público de Contas