



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

<b>PROCESSO:</b>	<b>TCE/002835/2019</b>
<b>ÓRGÃO JULGADOR:</b>	<b>PLENO</b>
<b>RELATOR:</b>	<b>CONS. ANTÔNIO HONORATO DE CASTRO NETO</b>
<b>NATUREZA:</b>	<b>PRESTAÇÃO DE CONTAS - PROCESSO DE CONTAS DO GOVERNADOR-</b>
<b>RESPONSÁVEL:</b>	<b>GOVERNADOR RUI COSTA</b>
<b>EXERCÍCIO:</b>	<b>2018</b>

**PARECER**

**1. RELATÓRIO**

Trata-se de processo de prestação de contas do Chefe do Poder Executivo do estado da Bahia, relativa ao exercício de 2018, durante o qual o cargo de Governador foi ocupado pelo Exmo. Sr. Rui Costa.

Seus elementos constitutivos originais (as Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado e o Relatório Imobiliário do Estado, referentes ao exercício de 2018, 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 2017; o Relatório de Monitoramento e Avaliação do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA) 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 Auditoria Geral do Estado em 2018 –, foram objeto de análise pelas Coordenadorias de Controle Externo (CCEs) 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 cinco tópicos, que compõem 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 2017;
- 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 (PPA) 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 promover o controle interno das diversas unidades administrativas, sendo realizadas auditorias com foco em aspectos voltados ao controle interno;
- d) Revisão do conteúdo das Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado 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, com base nos achados sumariados na seção intitulada “Aspectos relevantes da Seção Analítica”, que os elementos contidos na prestação de contas:

não representam, em todos os aspectos relevantes, a gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional do Poder Executivo do Estado da Bahia no exercício de 2018, 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.2016196-222/224)

Foi exclusivamente sobre esta peça (Relatório sobre as Contas de Governo), encaminhada a este *Parquet* em 16/05/2019, que recaíram os exames que subsidiam a presente manifestação.

Em síntese, é o que cumpre relatar.

## **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 capazes 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 Constituição Federal de 1988 e 91, II, da Constituição Estadual de 1989).

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 Jacoby Fernandes<sup>1</sup> (2008, p.345-346), 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. (grifos ausentes no original)

*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.

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

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 à Lei Federal nº 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.

## **2.2 MÉRITO: PRINCIPAIS IRREGULARIDADES ABORDADAS NO RELATÓRIO AUDITORIAL DAS CONTAS DE GOVERNO.**

O exame auditorial realizado pela área técnica desse Tribunal, com vistas a subsidiar a emissão do Parecer prévio para julgamento pela Assembleia Legislativa, culminou com a elaboração de extenso relatório, no qual foram abordadas as irregularidades e fragilidades identificadas nas contas do Chefe do Executivo relativas ao exercício de 2018.

Enfatize-se, nesse contexto, a qualidade do trabalho desenvolvido pelas Coordenadorias de Controle Externo, revelador de achados auditoriais significativos, alguns dos quais, inclusive, já foram objeto de censura por essa Corte de Contas em exercícios pretéritos, sem que, até o momento, tenham sido adotadas, pelo Poder Executivo estadual, as medidas corretivas necessárias.

Saliente-se, desde já, que, a despeito da notável densidade dos pontos trazidos na Seção Analítica do presente processo, corroborados por informes técnicos robustos e bem elaborados, a sugestão de desaprovação das contas, externada no item 2.6.2 do aludido

opinativo, com a devida vênia ao posicionamento adotado pela equipe técnica, não será acompanhada por este Ministério Público de Contas.

Deveras, numa comparação com as Contas de Governo do exercício anterior, sobre as quais este Ministério Público opinou pela aprovação com ressalvas (Parecer nº 310/2018, processo nº TCE/002387/2018, doc. ref. 2018377), é preciso reconhecer que, em relação a algumas das graves distorções também identificadas no presente exercício, houve tanto a redução dos montantes a elas referidos (pagamento por ofício sem prévio empenho, Despesas de Exercícios Anteriores – DEA), quanto a evolução dos seus padrões de desempenho (emendas parlamentares) o que, embora não tenha aptidão para afastar as condutas ilícitas verificadas, demonstra que não houve agravamento do desvalor a elas atribuído.

Igualmente, em relação à despesa com pessoal, elencada no relatório técnico entre as razões para a emissão do opinativo pela desaprovação, o entendimento deste Ministério Público de Contas, conforme destacado no item 2.2.5 deste parecer, coincidiu apenas parcialmente com os cálculos apresentados pela equipe técnica, de modo que, adotados os parâmetros que consideramos adequados, o Poder Executivo estadual não terá ultrapassado, no exercício de 2018, o limite máximo de que trata o art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

De mais a mais, como detalhado nos itens 2.2.3 e 2.2.4 deste parecer, foram atendidas as exigências estabelecidas nos instrumentos normativos vigentes quanto a previdência oficial, dívida pública, Parcerias Público-Privadas (PPP) e, em especial, quanto aos limites mínimos de gastos com saúde e educação.

Destaque-se, todavia, que as irregularidades relatadas, embora não tenham aptidão para, numa análise sistêmica, atrair a emissão de opinativo pela reprovação das contas ora apreciadas, denotam, pela gravidade que ostentam e, sobretudo, pela recorrência com que se apresentam, a necessidade de evolução no tratamento dispensado às falhas apontadas pelo aludido exame técnico.

Decerto, quanto às principais irregularidades apontadas pela equipe técnica desse Tribunal no processo de contas ora analisado, já foi emitido juízo de censura por essa Corte de Contas em exercícios anteriores, sem que, até o momento, tenham sido adotadas, pelo

Poder Executivo estadual, medidas corretivas que viabilizassem a superação do estado de ilegalidade verificado.

A propósito, observem-se, a título meramente exemplificativo, os achados de auditoria explorados nos itens 2.4.4.4 (Despesas com contratos de PPP – Pagamentos por ofício antes da emissão de empenho), 2.5.2 (Limites mínimos de despesas com saúde e educação) e 2.4.4.6 (Despesas de exercícios anteriores – DEA) do relatório que instrui o presente processo de contas, a respeito dos quais essa e. Corte, no parecer prévio emitido em relação às contas do Chefe do Executivo do exercício pretérito, já havia deliberado e expedido as recomendações tratadas nos itens 5 “a”, 6 “g” e 5 “b” do aludido opinativo, o que, no entanto, não surtiu o esperado efeito de promover a correção integral dos métodos e procedimentos até então empregados.

Ressalte-se, oportunamente, que a imposição de ressalvas ao juízo aprovativo e a expedição de recomendações pertencem a categorias jurídicas distintas e são relacionadas a diferentes competências das cortes de contas, revelando, nesse sentido, a impropriedade de se associar uma e outra ao maior ou menor desvalor da conduta aquilatada.

Dito de outro modo, não se mostra possível, à luz dos conceitos investigados, estabelecer-se gradação valorativa que implique considerar a expedição de recomendações uma técnica de decisão adequada ao saneamento de irregularidades reputadas mais brandas e reservar às falhas mais graves a imposição de ressalvas ao juízo aprovativo.

É que, do ponto de vista jurídico-constitucional, a imposição de ressalvas ao juízo aprovativo pertence à **função de julgamento das contas** (art. 71, incisos II e III, da CF), realçando, no exame de mérito, o ato de gestão que, afastado dos parâmetros de avaliação, provoca a censura do órgão julgador. Equivale a dizer que, no exercício da função de julgamento de contas, todos os atos de gestão irregulares que, analisados conjuntamente, não tenham aptidão para atrair a emissão de juízo reprovativo, devem ser individualmente ressalvados, por representarem, em maior ou menor medida, afronta a dispositivos legais.

Sobre esse aspecto, Luiz Henrique Lima assinala com precisão:

Quando as contas evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário serão consideradas

regulares com ressalvas.

O julgamento pela regularidade com ressalvas implica que o Tribunal dará quitação ao responsável e lhe determinará, ou a quem lhe haja sucedido, a adoção de medidas necessárias à correção de outras semelhantes. O acórdão de julgamento deverá indicar, resumidamente, os motivos que ensejaram a ressalva das contas<sup>2</sup>.

Noutro giro, independentemente do exercício da função julgadora, a expedição de recomendações pode ser adotada em qualquer processo em trâmite na Corte de Contas, que, nesse caso, desempenha a **função pedagógica**, sugerindo ao jurisdicionado que implemente medidas tendentes a incrementar, em termos qualitativos, a gestão empreendida.

Registre-se, nesse ínterim, que o exercício da função pedagógica pressupõe a identificação, pelo órgão julgador, de que as rotinas e procedimentos postos em prática pelo jurisdicionado podem ser fortalecidos e aperfeiçoados, no sentido de minimizar vulnerabilidades, razão por que se aconselha, mediante a expedição de recomendação, que se promovam certas mudanças reputadas adequadas em face do caso concreto.

A jurisprudência do Tribunal de Contas da União (TCU) revela o manejo da função pedagógica mediante a expedição de recomendação, como faz prova o excerto abaixo transcrito:

6.26. Diante do acima exposto, entendemos que as justificativas oferecidas não foram capazes de afastar as irregularidades descritas, contudo, mitiga a responsabilidade do gestor o fato de ter promovido a homologação dos convites especificados sob o amparo de parecer de sua assessoria jurídica. Sem embargo de restar demonstrada a ocorrência de falha, acreditamos que **o quesito admite a oportunidade desta Corte de Contas contribuir com sua função pedagógica e orientadora para tratar o assunto com a expedição da recomendação e do alerta** propostos nos subitens 15.5.1 e 15.7.2 desta Instrução, respectivamente (grifos ausentes no original). (TCU, Plenário, no Processo nº 028.893/2010-7, Rel. Ministro Augusto Sherman, Acórdão nº 1112/2013, proferido em 08/05/2013).

Vale sublinhar que o efetivo acolhimento das recomendações expedidas pelo Tribunal de Contas é decisão em relação à qual se assegura, ao jurisdicionado, certa margem de discricionariedade, cabendo-lhe avaliar, em face das circunstâncias do caso prático, a pertinência de serem adotadas as sugestões alvitradas.

<sup>2</sup> LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: Teoria e jurisprudência para os Tribunais de Contas**. 6ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Editora Método, 2015, p. 287,



Com efeito, não se pode perder de vista que **a recomendação do Tribunal de Contas não encerra comando de caráter impositivo** do qual seja possível extrair a obrigatoriedade de o gestor a quem se dirija assumir a postura nela contida, encerrando, como já se disse, mero aconselhamento do órgão julgante no exercício de sua função pedagógica, o que traduz, com segurança, sua inaptidão como instrumento coercitivo.

Noutro giro, desde que se evidencie a prática de ato contrário a dispositivo de lei, deve o Tribunal, agora no exercício da **função corretiva**, lançar mão da expedição de determinações, que, ao contrário das recomendações antes realçadas, têm o propósito específico de reforçar aos gestores a quem são direcionadas, **com caráter impositivo**, a exigibilidade de certo comportamento reputado conforme a lei.

Trata-se de competência prevista no art. 71, inciso IX, da Constituição Federal, 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”.

Como já teve oportunidade de decidir o Tribunal de Contas da União,

As determinações do TCU não se encontram sujeitas ao juízo de conveniência dos gestores integrantes da Administração Pública, uma vez que se revestem de caráter coativo. Havendo dúvidas ou inconformismo em relação a deliberação do Tribunal, cabe ao órgão jurisdicionado interpor, tempestivamente, os recursos próprios previstos na Lei Orgânica do TCU e no seu Regimento Interno (TCU, Primeira Câmara, Monitoramento, Rel. Ministro Benjamin Zymler, Acórdão 4.428/2014).

Nesse sentido, as determinações têm como suporte fático o descumprimento ou a ameaça de descumprimento de enunciados normativos, cuja inobservância faz nascer a oportunidade de o Tribunal ordenar ao administrador público que atenda a uma imposição legal, fazendo ou deixando de fazer alguma coisa.

Distintivamente do que se dá em relação às recomendações, cuja observância sujeita-se à avaliação discricionária do gestor, as determinações expedidas devem necessariamente ser atendidas, sob pena de aplicação da multa de que trata o art. 35, inciso IV, da Lei Orgânica desse TCE<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Art. 35 – O Tribunal de Contas poderá aplicar aos responsáveis pela prática de atos irregulares e pelo descumprimento de suas decisões multa em valor de até R\$10.000,00 (dez mil reais), atualizado monetariamente mediante ato da Presidência, a cada ano, através do IGPM, divulgado pela Fundação Getúlio Vargas, ou outro índice que eventualmente lhe venha substituir, nos seguintes casos:

[...]

IV-não atendimento, no prazo fixado, de decisão do Tribunal ou de diligência determinada pelo Presidente, Corregedor ou pelo

Vale destacar, por fim, que o impedimento ao exercício da função de julgamento, assinalado no item 2.1 desta fundamentação, não afasta a possibilidade de que o Tribunal, ao elaborar o parecer prévio (função opinativa), sugira que se imponham ressalvas ao juízo aprovativo e, em sequência à emissão de opinativo quanto ao mérito, **num pronunciamento com caráter tipicamente decisório**, desempenhe as funções pedagógica, que se efetiva mediante a expedição de recomendações, e corretiva, em que a corte determina/impõe a adoção de comportamentos conforme a lei.

É o que se nota no Manual de Boas Práticas Processuais elaborado pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), que, didaticamente, segrega as funções pedagógica e corretiva e evidencia a possibilidade de seu exercício nos processos que versem sobre as contas do Chefe do Executivo:

Os Tribunais de Contas, além das determinações, deverão fazer recomendações para a correção das deficiências verificadas no exercício do controle externo, visando ao aprimoramento da gestão dos recursos públicos. No entanto, quando detectado vício de antijuridicidade, convém dar preferência à determinação, pois não se trata de mera sugestão de aperfeiçoamentos procedimentais.

Consoante a obrigatoriedade estabelecida no inciso IX do art. 71 da Constituição, cuja norma é de caráter geral, abrangente de todo o procedimento de controle efetuado pelo Tribunal de Contas, deve ser assinado prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, sempre que verificada ilegalidade.

Assim, nos procedimentos de auditoria, de emissão de parecer prévio, de julgamento de contas ou de apreciação de legalidade, quando for constatada ilegalidade que enseje modificação ou sustação de ato, mesmo que resulte em decisão com fixação de débito e aplicação de multa, o Tribunal de Contas terá de assinar prazo para que sejam adotadas as providências determinadas pela decisão, no sentido de ser restabelecida a legalidade rompida (Manual de Boas Práticas Processuais dos Tribunais de Contas, versão digital encontrada no [sítio eletrônico http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/01/ATRICON\\_-\\_Manual-de-Boas-Praticas-digital.pdf](http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/01/ATRICON_-_Manual-de-Boas-Praticas-digital.pdf), p. 50/51).

Ademais, a Resolução TCE/BA nº 164, de 10/12/2015, que dispõe sobre a Normatização dos Procedimentos para Emissão do Relatório e Parecer Prévio das Contas de Governo no âmbito desse Tribunal, não deixa dúvidas quanto ao cabimento da imposição de ressalvas e da expedição de determinações em processos dessa natureza, como se constata no art. 8º, inciso I, do aludido ato normativo:

---

Relator;

[...]

Art. 8º Para fins de subsidiar as análises técnicas e a avaliação do resultado da gestão, além dos elementos componentes da prestação de contas do Governo encaminhada à Assembleia Legislativa, deverá ser remetido ao TCE/BA, pelo Auditor Geral do Estado ou pelo dirigente máximo do órgão central de controle interno, até 28 de fevereiro do ano seguinte ao que se referem as contas, os seguintes elementos:

I – Relatório sobre as providências adotadas objetivando o saneamento das recomendações, **ressalvas, determinações** e observações **contidas no Parecer Prévio deste Tribunal, relativas às contas do exercício anterior ao das contas sob exame**, contendo as justificativas para eventual descumprimento e providências adotadas [...] (grifos ausentes no original);

Diante desse cenário e considerando que têm se mostrado inadequadas as técnicas manejadas por esse Tribunal com vistas a assegurar a compatibilização entre as ações do Poder Executivo estadual e os regramentos a ele impostos, o Ministério Público de Contas pugna, desde já, que essa e. Corte de Contas, no pleno e escorreito exercício de suas atribuições constitucionais, incorpore integralmente o presente parecer, mediante **(i)** a sugestão de imposição de **RESSALVAS** ao juízo aprovativo e **(ii)** a expedição das **DETERMINAÇÕES** na forma como defendido ao final deste opinativo.

Feita essa breve digressão, e tendo em vista a extensão do relatório técnico confeccionado, o Ministério Público de Contas restringirá sua atuação ao exame das irregularidades e deficiências que estampam maior relevância jurídico-contábil, sem prejuízo de sua integral concordância com os demais pontos elencados na manifestação conclusiva da equipe técnica.

### **2.2.1 PLANEJAMENTO E GESTÃO DE AÇÕES DE POLÍTICAS PÚBLICAS (item 2.2 do relatório técnico)**

No relatório técnico que instrui o presente processo de contas, a equipe auditorial dessa corte aborda, com a habitual proficiência, o planejamento e a gestão de ações de políticas públicas, relatando, no item 2.2 do indigitado documento, diversas irregularidades e fragilidades, atinentes: **(i)** à Recorrente Revisão do PPA, por meio da Lei Orçamentária Anual, em desacordo com a Constituição Federal (item 2.2.1.1); **(ii)** às Deficiências não sanadas nos componentes do PPA 2016-2019 (Indicadores e Metas) que comprometem a demonstração do desempenho dos programas (item 2.2.1.2); **(iii)** à avaliação dos Programas 206, 216 e 219, conforme Relatório de Execução do PPA – Ano III 2018 (item 2.2.2.1.1); **(iv)** à transparência das informações apresentadas (item 2.2.2.1.2); **(v)** à implementação das

deliberações prolatadas na Resolução TCE nº 38/2016, quando da apreciação da Auditoria Operacional nº TCE/007741/2015 (item 2.2.3); **(vi)** à deficiência na compatibilização das prioridades definidas na LDO aos elementos constitutivos do PPA e ao Sistema Integrado de Planejamento e Finanças (FIPLAN) (item 2.2.4.1); **(vii)** à lei orçamentária anual; **(viii)** à análise da execução dos programas de governo e **(ix)** à auditoria em programas e políticas públicas.

Bem de se ver que, no ponto em questão, as Coordenadorias de Controle Externo promovem exame de indiscutível relevância, consistente na avaliação de aspectos operacionais do Plano Plurianual, perscrutando não somente a conformidade dos atos investigados com os ditames legais, mas, principalmente, o desempenho de Programas de Governo, em relação aos quais avultam fragilidades que comprometem a qualidade/fidedignidade da prestação de contas apresentada.

A respeito dessas técnicas de fiscalização operacional, Luiz Henrique Lima obtempera com exatidão:

Trata-se de uma importante inovação da Carta de 1988. Corresponde à introdução das modernas técnicas de auditorias de programas, buscando avaliar a efetividade da gestão pública. Esse singular vocábulo, quando integrado ao texto constitucional, legitimou e desencadeou profundas alterações nos métodos de atuação das Cortes de Contas brasileiras, sob a liderança e inspiração do TCU.

Assim, desde a promulgação da nova Constituição, os Tribunais de Contas passaram a atuar com significativos resultados em áreas de enorme relevância, tais como auditorias operacionais, auditorias de sistemas informatizados da administração pública, auditorias ambientais entre outras.

A auditoria operacional permite a avaliação sistemática de políticas, programas, projetos, atividades e sistemas governamentais ou de órgãos e unidades jurisdicionados ao Tribunal de Contas, dividindo-se em duas modalidades: auditoria de desempenho operacional e auditoria de avaliação de programa<sup>4</sup>.

Em sentido idêntico, Jacoby Fernandes, trazendo à luz aspectos ínsitos às auditorias operacionais, preleciona:

A auditoria operacional visa avaliar o conjunto de operações e indicar os procedimentos que devem ser revistos, objetivando o aperfeiçoamento das atividades para a consecução da missão institucional, servindo muito mais à Administração que pretenda uma radiografia da sua performance (...)

Ao estabelecer a competência do Tribunal de Contas da União para efetivar o

<sup>4</sup>LIMA, Luiz Henrique. Ob. cit, p. 35.

controle mediante auditoria operacional, o constituinte resguardou com esse poderoso instrumento, de forma inédita na vida jurídica nacional, a possibilidade de concretização dos princípios da eficiência e da eficácia. Racionalização e qualidade devem ser, pois, palavras de ordem contra o controle burocrático e a mera regularidade da escrituração contábil; a essência sobre a forma. O exame da relação do custo e a verificação de benefícios, numa concepção ética e axiológica de função pública<sup>5</sup>.

Como se verá adiante, a avaliação qualitativa empreendida pela equipe técnica desse TCE, ao perquirir os aspectos relacionados ao planejamento, monitoramento e avaliação do PPA 2016-2019, desvendou valiosos indicativos de que os parâmetros utilizados pelo Poder Executivo para acompanhar certos programas de governo carecem de confiabilidade, demandando, por isso mesmo, sua imediata reformulação.

### **2.2.1.1 Fragilidades Relacionadas ao Desempenho Orçamentário do Programa Educar para Transformar (item 2.2.6.2 do relatório técnico)**

Tomando por base dados consolidados em relatórios, estudos técnicos e informes oficiais – **(i)** Relatório de Execução do Plano Plurianual Participativo PPA 2016-2019; **(ii)** Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado (DCCEs); **(iii)** Relatório de Gestão que integra o processo de prestação de contas da Secretaria Estadual de Educação, exercício 2018 (autos nº TCE/001602/2019) e **(iv)** Relatório de Acompanhamento do Plano de Ação das Contas de Governo de 2017 (autos nº TCE/001577/2019) – o corpo técnico desse Tribunal de Contas procedeu ao exame do planejamento e da gestão de ações de políticas públicas (item 2.2 do Relatório Analítico).

Tendo aprofundado o exame em torno dos programas prioritários, com recorte amostral naqueles financeiramente mais robustos (Área de Saúde – Programa Saúde Mais Perto de Você; Área de Educação – Programa Educar para Transformar e Área de Segurança Pública – Programa Pacto pela Vida), a Auditoria desse Tribunal de Contas consignou em seu relatório técnico uma série de inadequações, inconsistências e inconformidades atinentes à execução de referidos programas, notadamente no que diz respeito a: **(a)** percentuais de execução orçamentária e estágios de cumprimento dos compromissos, especialmente aqueles associados a atividades e ações prioritárias; **(b)** grau de alcance das metas fixadas tanto no Plano Plurianual (PPA), quanto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e **(c)** adequabilidade, confiabilidade, suficiência e utilidade dos

<sup>5</sup>JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. **Tribunal de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 3. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 366/367.

indicadores associados ao programa.

Considerando os contornos jurídicos dos aspectos associados às evidências neste ponto destacadas pela Auditoria, oportuno se mostra dedicar brevíssimas linhas às peças de planejamento das atividades e das ações governamentais dos entes federativos, já que em torno delas orbitam, mais proximamente, os elementos constantes dos itens “a” e “b” acima elencados.

Em tempo, insta lembrar que, no presente opinativo, as distorções e fragilidades relacionadas aos indicadores (item c) foram tratadas na seção dedicada à deficiência dos componentes do PPA, especialmente porque referidas inconformidades foram observadas em vários programas de governo.

O modelo orçamentário dos entes federativos foi delineado pela Constituição Federal de 1988 que, em seu art. 165, elencou os instrumentos normativos que deverão integrar o ciclo orçamentário. Neste sentido, segundo disposições constitucionais, a atividade orçamentária será objeto de três leis de iniciativa do Poder Executivo, a saber: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA. Senão veja-se:

Constituição Federal de 1988

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Por força do princípio da simetria, as disposições constitucionais acima postas foram levadas ao texto da Constituição do estado da Bahia, que, em seu art. 159, assim dispõe:

Constituição Estadual de 1989

Art. 159 – Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - plano plurianual;
- II - diretrizes orçamentárias;

III - orçamentos anuais.

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá de forma regionalizada diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da Administração Pública, incluindo despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Note-se que as normas constitucionais aqui colacionadas, além de definirem as funções que PPA, LDO e LOA devem desempenhar na atividade financeira do Estado, apontam elementos e vetores de gestão que deverão constar nas leis orçamentárias em epígrafe.

No que diz respeito ao PPA, este representa o eixo central ou estruturante do planejamento das atividades e ações governamentais, constituindo-se um desdobramento do orçamento-programa. Sinteticamente, pode-se afirmar que o conteúdo nuclear do PPA é a fixação, de forma regionalizada, de diretrizes, objetivos e metas governamentais para quatro exercícios financeiros.

No tocante à LDO, os manuais de orçamento público, em uníssono, lecionam que, dentre suas funções, merecem destaque: **(i)** o estabelecimento de parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual, com vistas a permitir o cumprimento das metas e dos objetivos contemplados no PPA e **(ii)** a seleção ou escolha, a partir dos programas constantes do PPA, daqueles que serão priorizados na execução do orçamento do exercício subsequente.

Sobre o tema, importa colacionar o ensinamento de Regis Fernandes de Oliveira<sup>6</sup>, no qual ele ressalta a importância da LDO, não apenas como instrumento norteador da elaboração da Lei Orçamentária Anual, mas sobretudo como ferramenta de planejamento das metas e prioridades

Ora, a lei de diretrizes, o próprio nome está dizendo, deve traçar as regras gerais para a aplicação ao plano plurianual e também aos orçamentos anuais. Deve traçar “metas e prioridades” que deverão constar do plano plurianual, orientando a “elaboração da lei orçamentária anual”, ou seja, o que deve ela

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7ª edição, revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

conter. Deverá dispor, também, “sobre as alterações na legislação tributária”, isto é, quando pode haver a inserção das receitas.

Deve-se ter em mente que, além de funcionar como ferramenta de planejamento orçamentário, a LDO estabelece regras substantivas com fins de ajustar as ações governamentais previstas no PPA às disponibilidades financeiras de cada exercício, privilegiando a alocação de recursos nos programas e projetos tidos como prioritários.

Por sua vez, e constituindo-se a última peça da chamada tríade orçamentária, a LOA nasce com fins de dar concretude fática (execuções orçamentária, financeira e operacional) aos programas, projetos, metas e prioridades estipuladas tanto no PPA quanto na LDO. Registre-se que, por meio da Lei Estadual nº 13.833, de 10/01/2018, o Poder Executivo estadual formalmente estimou as receitas e fixou as despesas para o exercício aqui examinado.

Retomando o núcleo meritório das inconformidades destacadas no Relatório Analítico, tendo procedido à análise global do desempenho orçamentário das ações eleitas como prioritárias, associadas a distintos programas governamentais, restou evidenciado que a concretude executória de referidas ações atingiu o ínfimo patamar de 50,40%, conforme tabela a seguir:

**Tabela 02– EXECUÇÃO DAS AÇÕES PRIORITÁRIAS POR PROGRAMA EM 2018**

Em R\$ milhões

Nome do Programa	Orçado Inicial (A)	Valor Atual (B)	(B – A)	Liquidado (C)	C / B %
Infraestrutura para o Desenvolvimento	1.099,2	1.733,9	634,6	896,8	51,72%
Água para Todos	629,3	898,0	268,7	325,1	36,20%
Desenvolvimento Urbano	616,1	778,9	162,8	211,5	27,15%
Saúde Mais Perto de Você	306,4	556,4	250,0	410,3	73,74%
Desenvolvimento Rural Sustentável	253,1	307,7	54,6	204,4	66,43%
Educar para Transformar	244,5	483,0	238,5	301,7	62,46%
Primeiro Emprego	116,3	157,2	40,9	142,1	90,39%
Vida Melhor	84,6	75,3	-9,3	32,9	43,69%
Pacto pela Vida	19,8	54,1	34,3	4,1	7,58%
Desenvolvimento Produtivo	19,0	120,4	101,4	75,5	62,71%
Turismo	6,9	14,0	7,1	6,4	45,71%
Igualdade Racial, Povos e Comunidades Tradicionais	2,6	12,4	9,8	5,3	42,74%
Mulher Cidadã	0,8	1,5	0,7	1,0	66,67%
<b>Total</b>	<b>3.398,6</b>	<b>5.192,8</b>	<b>1.794,2</b>	<b>2.617,1</b>	<b>50,40%</b>

Fontes: Relatório PLAN61/FIPLAN e cálculos da Auditoria.



Acerca dos dados consolidados na tabela em epígrafe, vale aqui transcrever a síntese dos destaques consignados no relatório técnico (Ref.2216189-35):

- 22 ações encerraram o exercício com orçado atualizado nulo, sendo o valor da dotação remanejado para outras ações orçamentárias;
- 62 ações apresentaram anulações de dotação superiores às suplementações, com redução líquida de R\$233,6 milhões ao longo do exercício;
- 108 ações prioritárias tiveram baixa execução orçamentária (inferior a 50,00% do orçamento atual); e
- 54 delas tiveram execução nula, totalizando um orçamento não executado de R\$231,9 milhões.

Em face do exposto, como fruto das necessárias interlocuções com Casa Civil e Secretária do Planejamento (SEPLAN) – centros de competência que, dentre outras atribuições, são regimentalmente responsáveis pelo acompanhamento, monitoramento e avaliação das políticas, bem como pela execução de planos, programas, projetos e ações governamentais, especialmente as prioritárias – advieram esclarecimentos e justificativas que, em linhas gerais, atribuem o baixo percentual de execução das ações prioritárias ao remanejamento de recursos, tanto para cobertura de déficits (com pessoal, custeio e Fundo Financeiro da Previdência Social dos Servidores Públicos da Bahia – FUNPREV), quanto para execução de ações decorrentes de emendas parlamentares impositivas. Apontaram-se, também, como fatos justificadores, além de frustração de receitas e embaraços na obtenção de recursos por meio de convênios, atrasos em processos licitatórios com repercussão nos cronogramas físicos e financeiros previamente estabelecidos.

Precedendo a discussão acerca dos percentuais executórios das ações prioritárias, importa registrar que o Poder Executivo estadual fixou suas diretrizes orçamentárias para o exercício 2018 por meio da Lei Estadual nº 13.727/2017, de 05/07/2017 (LDO), elegendo, em seu art. 3º, as metas e prioridades para o referido exercício:

Art. 3º – As prioridades da Administração Pública Estadual para o exercício de 2018, atendidas as despesas que constituem obrigação constitucional ou legal do Estado e as de funcionamento dos órgãos, fundos e entidades que integram os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, são as constantes do Anexo I desta Lei, para as quais observar-se-á o seguinte:

**I – terão precedência na alocação dos recursos no Projeto e na Lei Orçamentária de 2018 e na sua execução**, respeitado o disposto no art. 23 desta Lei, não se constituindo, todavia, em limitação à programação da despesa;

**II – deverão, sempre que possível, ser ressalvadas as ações a elas vinculadas**, em caso de necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira. (Grifos não constantes do original)

Conforme aqui sinalizado, o relatório técnico traz um amplo detalhamento acerca do desempenho orçamentário das ações associadas aos programas governamentais prioritários de maior relevância financeira, cabendo neste ponto ampliar a discussão em torno do Programa Educar Para Transformar<sup>7</sup>, em relação ao qual a Secretaria Estadual de Educação (SEC) assumiu 14 compromissos (conf. PPA 2016-2019).

Em similitude ao que fora constatado em relação a outros programas prioritários, o relatório técnico evidencia que ações do programa aqui destacado, eleitas como prioritárias<sup>8</sup> na LDO 2018, tiveram baixos percentuais tanto de execução orçamentária, quanto de desempenho e alcance de metas físicas, conforme abaixo indicado:

- (i) Aparelhamento de Unidade de Educação Profissional (PAOE 5134) - **37,50%**;
- (ii) Melhoria da Estrutura Física de Unidade de Educação Profissional (PAOE 5135) - **10,26%**;
- (iii) Construção de Unidade Escolar da Educação Básica (PAOE 7527) - **25,81%**;
- (iv) Ampliação de Unidade Escolar da Educação Básica (PAOE 7531) – **25,97%**.

Em relação ao déficit executório observado, cabe aqui transcrever trecho do conjunto de justificativas levadas pelo Gestor da Pasta ao Relatório de Gestão, informe que integra o processo de prestação de contas da SEC, exercício 2018 (autos nº TCE/001602/2019), conjunto documental que também subsidia o exame da presente prestação de contas:

No PAOE 5134, obteve-se um orçamento inicial de R\$ 3,0 milhões da fonte 122, contudo não houve captação de recursos novos junto ao Governo Federal.

Também o superávit no PAOE 5134 da fonte 331, de R\$ 3,7 milhões, refere-se à reformulação de Plano de Trabalho de Convênio firmado com o MEC para aparelhamento que ainda não foi autorizado.

<sup>7</sup> Relatório técnico informa que o Programa Educar para Transformar contemplou 15 compromissos, 104 metas, 151 iniciativas e 12 indicadores, tendo sua execução sido distribuída pelos seguintes órgãos: Secretaria de Educação (SEC), Secretaria de Promoção da Igualdade Racial (SEPROMI), Secretaria de Administração Penitenciária e Ressocialização (SEAP), Secretaria de Políticas para as Mulheres (SPM) e Secretaria de Segurança Pública (SSP), no âmbito dos quais as metas ficaram a cargo de 15 Unidades Setoriais de Planejamento.

<sup>8</sup> No tocante ao Programa Educar Para Transformar, a LDO do exercício 2018 (Lei nº 13.727/2017) fixou como prioritários seis compromissos e 20 metas, relacionados aos eixos: (i) Fortalecimento da Integração Família Escola na Educação Básica; (ii) Inserção do Jovem no Mundo do Trabalho – Primeiro Emprego; (iii) Infraestrutura da Rede Física de Ensino e (iv) Incentivo à Permanência Estudantil.

Além disso, também foi alocado, no PAOE 5134, recurso da Operação de Crédito Interna junto ao Banco do Brasil da ordem de R\$ 1,5 milhão. Deste valor, foram liquidados R\$ 800 mil, cujo saldo será executado em 2019, mediante contratos firmados no período, tendo em vista que não houve tempo hábil para execução no exercício de 2018.

O PAOE 5135 teve execução de R\$ 3,9 milhões, tendo como orçamento atual R\$ 8,0 milhões, sendo R\$ 2,0 milhões da fonte 122, cuja captação não ocorreu no exercício de 2018 para possibilitar a implementação de novas ações.

[...]

Como visto, o gestor atribui o baixo desempenho orçamentário dos projetos, atividades e operações rubricadas sob os códigos 5134 e 5135 a embaraços operacionais em torno de operações de crédito, bem como a insucessos na captação de recursos junto ao Governo Federal. No que diz respeito aos núcleos operacionais PAEO 7527 e PAEO 7531, tendo sinteticamente enumerado o conjunto de ações e de metas físicas necessárias à consecução dos objetivos a eles relacionados, o gestor deixou de apresentar as razões pelas quais seus níveis executórios ficaram tão aquém do que fora estipulado.

Em síntese, se considerados seus núcleos argumentativos, as justificativas apresentadas em muito se assemelham com aquelas produzidas pelos gestores de Casa Civil e SEPLAN, quando questionados acerca do desempenho orçamentário das ações prioritárias relacionadas a 13 programas, conforme Tabela 02, aqui já apresentada.

Ainda na moldura avaliativa dos padrões de desempenho das ações do Programa Educar Para Transformar, apurou-se que o percentual de execução orçamentária de ações eleitas como prioritárias da LDO atingiu a casa de 62,46%, ao passo que as não prioritárias tiveram execução de 97,85%.

O conjunto de evidências levadas à seção analítica que subsidia o presente exame, além de materializar desprezo executório orçamentário-financeiro e operacional a considerável parcela de ações vinculadas a programas consignados como prioritários, representa inobservância aos comandos normativos da LDO, exercício 2018.

Importa repisar que prioridades pressupõem grau de precedência e/ou de preferência de determinadas ações ou atos em face de outros. Por força disso, no contexto em que inseridas (nas leis orçamentárias), as prioridades são estabelecidas em virtude da relevância das ações e intervenções, com fins de dar concretude fática a objetivos

estratégicos estipulados em cada ação governamental, o que abarca as políticas públicas.

Verticalizando a análise, saliente-se que, indo além do observado descompasso entre os padrões de desempenho de ações prioritárias e não prioritárias, o exame auditorial revela uma díspar alocação dos recursos orçamentários atinentes a referidas espécies de ações, disparidade esta, em muito acentuada pelas despesas com pessoal. É o que se depreende das observações da Auditoria abaixo transcritas:

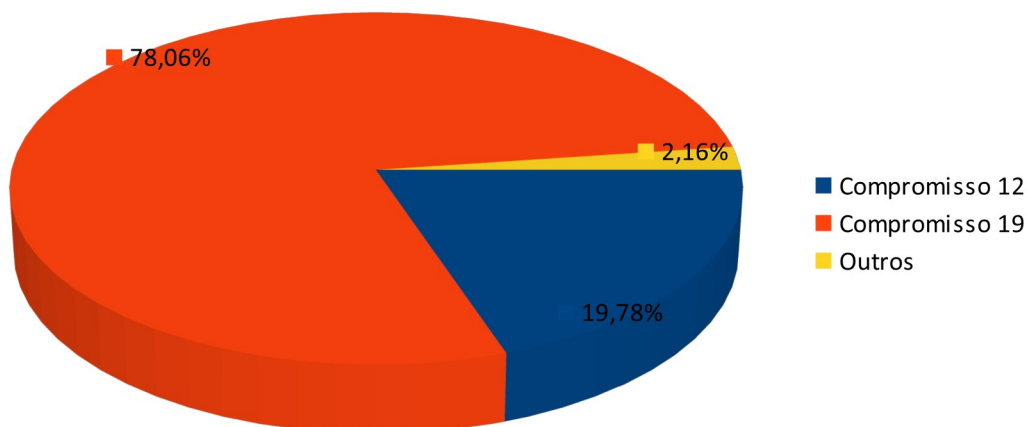
Observou-se que, durante o exercício de 2018, dos recursos orçados para o programa, foram alocados 9,49% em ações orçamentárias prioritárias e 90,51% em ações não prioritárias. Vale ressaltar, que o valor orçado com pessoal foi de R\$4.149,4 milhões, correspondendo dessa forma a 90,03% das ações não prioritárias.

Avaliada a execução das ações orçamentárias prioritárias, verificou-se que estas tiveram despesas liquidadas na ordem de R\$301,6 milhões e executaram 62,46% da dotação a elas destinadas.

Note-se que as ações prioritárias foram contempladas com apenas 9,49% da dotação orçamentária do programa Educar para Transformar, o que representa ínfimos 10,48% do montante reservado às ações não prioritárias. E, conforme demonstrado, as despesas com pessoal, atinentes às ações não prioritárias, absorveram cerca de 81,48% do total de recursos alocados no programa.

O fenômeno da elevada representatividade das despesas com pessoal no âmbito do Programa Educar para Transformar é demonstrado no Gráfico 03, abaixo reproduzido:

**Gráfico 03 – COMPROMISSOS DO PROGRAMA EDUCAR PARA TRANSFORMAR**



Fonte: FIPLAN

Tendo ilustrado, de forma segregada por compromissos, os percentuais de liquidação orçamentário-financeira, o gráfico permite concluir que, dentre outros fatores, concorre para o fenômeno em comento – falta de equanimidade na alocação ou distribuição de pessoal envolvido na operacionalização dos projetos, iniciativas e ações - a ausência de uma prévia e pormenorizada avaliação qualitativa, por ocasião do planejamento das metas e ações associadas a cada compromisso.

Nesta linha de inteligência, o relatório técnico destaca que as ações atinentes à meta Assegurar o funcionamento regular de unidades escolares e prédios administrativos da rede pública estadual - meta à qual estão associadas as despesas com pessoal -, absorveram 86,60% do efetivamente liquidado no Compromisso 19. Indo além, independentemente do montante efetivamente liquidado, isoladamente, referida meta fora contemplada com 67,60% do total de recursos alocados no programa.

Ampliando a discussão, impende esclarecer que, no âmbito da execução de programas governamentais – eixos operacionais das políticas públicas e das estratégias manejadas com fins de alcance de avanços sociais – as despesas com pessoal (custos) estão diretamente associadas à alocação de recursos humanos, isto é, ao agrupamento de pessoal (espécie de recursos) destacado ou designado para o desenvolvimento das ações previstas em cada compromisso programático. Ressalte-se que os dispêndios relacionados a referidas ações são componentes imprescindíveis não só ao monitoramento, mas sobretudo à mensuração avaliativa do conjunto de intervenções estatais, em suas distintas dimensões, especialmente no que tange os vetores eficiência e economicidade.

Por oportuno, cumpre colacionar o que estabelece a Lei Complementar Federal nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) que, ao tratar da relação entre custos e a avaliação de resultados de programas executados com recursos orçamentários (art. 4º, I, alínea “e”, e art. 50, §3º), assim dispõe:

LRF

Art. 4º-A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no e:§ 2º do art. 165 da Constituição

I – disporá também sobre:

[...]

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

[...]

Art. 50 – Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Em conclusão, necessário se faz que, ao estipularem compromissos, iniciativas, metas e ações que integrarão os programas governamentais, especialmente aqueles finalísticos e que contemplem ações prioritárias – a exemplo do Programa Educar Para Transformar – os responsáveis tanto pela formulação das políticas públicas (contexto macro estratégico), quanto pela formatação e implementação do plexo operacional atinente a cada programa (nível específico, tático e operacional) atentem para a necessidade de compatibilização entre a dotação orçamentária e a magnitude do conjunto de operações necessárias ao alcance das metas e objetivos estipulados, o que denota, além de um planejamento que busque equalizar a alocação de recursos (*lato sensu*) entre os distintos componentes de cada programa, observância às disposições das leis orçamentárias, notadamente os comandos normativos voltados a salvaguardar o fluxo financeiro das reservas orçamentárias dos programas eleitos como prioritários na LDO.

Tendo em vista que não constam do relatório técnico: **(i)** referências a edição de atos normativos do Poder Executivo (a exemplo de decretos de contingenciamento) que, num cenário de insuperáveis limitações orçamentárias, versasse sobre a alteração do fluxo de despesas relativas aos programas constantes da LDO, especialmente os prioritários, ou **(ii)** prova da ocorrência de fenômenos orçamentários que, de modo decisivo, repercutissem no referido fluxo financeiro, a exemplo de um abrupto déficit arrecadatário ou impactante frustração de receitas previstas, conclui-se que as distorções aqui debatidas, especialmente o diminuto grau de execução orçamentário-financeira de ações prioritárias relacionadas ao programa Educar para Transformar decorreram, essencialmente, de decisões operacionais discricionárias; prova disso é que, conforme alhures demonstrado, as ações não prioritárias atingiram patamares de desempenho orçamentário muito acima daqueles observados em relação aos prioritários (97,85% contra 62,46%). Inescondível resta, portanto, que as inadequações e impropriedades neste ponto debatidas materializam descumprimento às determinações do art. 3º, incisos I e II, da Lei de Diretrizes Orçamentárias - 2018 (Lei Estadual nº 13.727/2017).

Revestem-se de acentuada gravidade as disparidades consignadas no relatório técnico, na medida em que considerável parcela das ações prioritárias inexecutadas ao longo do exercício 2018 estão relacionadas a programas finalísticos, ou seja, aqueles que, atrelados a políticas públicas, visam atender demandas das camadas mais sensíveis da sociedade.

Pelo exposto, as distorções atinentes à alocação de recursos destinados à execução de programas, metas e prioridades fixadas na LDO, ao lado do modestíssimo desempenho dos programas prioritários (conforme demonstrado no relatório técnico) devem ensejar, além de **RESSALVAS** ao juízo aprovativo das contas em manejo, a imposição de **DETERMINAÇÕES** expressas ao atual Chefe do Poder Executivo estadual, Sr. Rui Costa, no sentido de que, doravante, não sejam observadas as inadequadas práticas evidenciadas no exercício 2018, devendo ser melhor observadas e respeitadas as imposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, especialmente no tocante à ordem de prioridade na alocação de recursos em programas governamentais eleitos como prioritários na referida lei.

Em tempo, em valorização às funções preventiva e pedagógica da atividade de controle, **RECOMENDA-SE** ao Sr. Rui Costa que dote os centros de competência que integram a Administração Pública estadual de mecanismos e/ou ferramentas de gestão que garantam o atingimento das metas e prioridades estipuladas nas leis que compõem o ciclo orçamentário, vez que, conforme delineado no texto constitucional, aludidos diplomas normativos constituem o principal instrumento de planejamento e controle do gasto público.

### **2.2.1.2 Recorrente Revisão do PPA 2016-2019 por meio da Lei Orçamentária Anual, em Desacordo com a Constituição Federal (item 2.2.1.1 do relatório técnico)**

Quanto à irregularidade em debate, a unidade técnica consigna, no relatório apresentado, que o PPA 2016-2019 vem sendo sucessivamente revisado pelo estado da Bahia, mediante disposições inseridas nas Leis Orçamentárias Anuais, conforme se verificou nas LOAs dos exercícios de 2017 (Lei Estadual nº 13.602/2016), 2018 (Lei Estadual nº 13.833/2017) e 2019 (Lei Estadual nº 14.036/2018).

Em relação a falhas identificadas no exercício de 2018, as alterações promovidas no PPA, por meio da Lei Estadual nº 14.036/2018 (LOA – 2019) – Anexo I – Demonstrativos

orçamentários consolidados, visaram a modificações no âmbito de compromissos, metas, iniciativas e indicadores, sem que as referidas revisões fossem acompanhadas de justificativas e a despeito de esse Tribunal de Contas, no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Chefe do Poder Executivo de 2016, já haver considerado

“que estaria eivada de vício de legalidade qualquer interpretação que considerasse que o projeto de lei mencionado no referido art. 8º, da Lei Estadual nº 13.468/2015, que instituiu o PPA, pudesse ser aquele relacionado com a matéria orçamento ou com qualquer outra peça do planejamento”

Naquela ocasião, o Exmo. Conselheiro Relator, na seção conclusiva do relatório elaborado, indicou expressamente que

Tal procedimento contraria a lógica de que o orçamento anual deve se adequar ao Plano Quadrienal, sendo, inclusive, vedada, constitucionalmente, a inclusão de dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa na lei orçamentária (art. 159, § 8º). A despeito, verifico que ocorreu a introdução de novos compromissos de metas, como também foi modificada a estrutura temática e programática do Plano. Diante dessas considerações, acompanho o posicionamento auditorial e entendo que as futuras revisões do PPA 2016-2019 devem ser devidamente fundamentadas e realizadas, exclusivamente, por meio de encaminhamento, ao Poder Legislativo, de projeto de lei específico para as alterações propostas, não contemplando, na lei orçamentária anual, matéria estranha ao conteúdo previsto no texto constitucional (Relatório das contas do Chefe do Executivo – exercício 2016, p. 203).

A constante revisão do PPA, com efeito, revela grave falha de planejamento governamental, sobretudo quando se constata que as alterações perpetradas não se fizeram acompanhar de justificativas consistentes quanto às propostas de modificação de compromissos, metas, iniciativas e indicadores idealizados para mensurar o desempenho dos programas de governo.

Nesse trilho, é forçoso assinalar o ensinamento de Felipe de Melo Fonte, que, ao tratar do planejamento público, ressalta:

Segundo pontifica a doutrina, o plano se caracteriza por ser um projeto de ação futura racionalizada por meio da qual se especificam objetivos a serem alcançados e as maneiras para alcançá-los, mediante a coordenação dos instrumentos existentes. Em diversas passagens a Constituição Federal de 1988 impôs ao Estado a necessidade de planejar sua atuação sobre a sociedade. De modo mais amplo, o próprio orçamento público já é uma forma de antecipar ações futuras, mas o dever de planejar não se esgota nele. Em seu art. 165, §1º, a Constituição determina a elaboração de um plano



plurianual, que deverá prever as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para despesas de capital e as relativas aos programas de duração continuada.

[...]

O planejamento público atende a duas funções essenciais, a saber: transparência e racionalização. Ao definir os objetivos globais e setoriais que serão perseguidos pela ação governamental, o planejamento público permite aos indivíduos que se preparem adequadamente para ela. Ademais, o planejamento clarifica as prioridades políticas dos que detêm a titularidade de cargos eletivos, distinguindo entre os objetivos primários, secundários e as questões que sequer serão objeto de ação pública. Isto é determinante para a contínua avaliação social sobre eles. O plano, por sua natureza mais detalhada, está alguns passos além do orçamento relativamente à densificação das políticas públicas<sup>9</sup>.

Nota-se que a revisão recorrente do PPA 2016-2019, como já destacado, implica afronta explícita às funções cujo atendimento o planejamento público deveria proporcionar, seja porque não se assegura a necessária estabilidade que permitiria aos indivíduos prepararem-se adequadamente à ação governamental (função de racionalização), seja principalmente porque, ante a falta de justificativa satisfatória quanto às razões das modificações sugeridas, resta afastado o controle social que sobre ações desse porte deveria recair (função de transparência).

Por outro lado, como muito bem destacou o Relator das Contas do Chefe do Poder Executivo de 2016, a introdução, no Projeto de Lei Orçamentária Anual – LOA, de dispositivos tendentes à modificação do PPA, acarreta violação ao art. 165, §8º, da Constituição da República, segundo o qual

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Trata-se do princípio da exclusividade do orçamento, que, ao vetar a inserção de dispositivos alheios à lei orçamentária, impede que, no procedimento de apreciação do aludido projeto de lei, altamente complexo e repleto de especificidades, sejam aprovados, sem a adequada discussão, temas estranhos ao seu conteúdo.

Nesse sentido, é oportuno mencionar ensinamento trazido por Harrison Leite, que

<sup>9</sup> FONTE, Felipe de Melo. **Políticas públicas e direitos fundamentais**. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 81-82.

categoricamente acentua:

Em matéria orçamentária, o princípio da exclusividade assume capital importância, principalmente em virtude do tamanho dessas leis e de seus anexos. Assim é que, não raro uma lei orçamentária, com os seus anexos, ultrapassa mil páginas, e, como tal, seria de todo absurdo que, dentro do seu conteúdo, se inserisse matéria estranha ao orçamento, como a criação de cargos ou funções, promoção de servidor, perdão de dívidas, ou outra matéria. Com isso se evita as chamadas caudas orçamentárias ou os orçamentos rabilongos<sup>10</sup>.

A proibição de modificação do PPA por dispositivo inserido no projeto de lei orçamentária anual atende também a uma exigência de ordem material, propiciando ao Parlamento a oportunidade de discutir, com o devido aprofundamento e no bojo de um procedimento adequado, a validade das razões contidas na proposta de reformulação do planejamento público.

Numa situação como a discutida no presente tópico, que aborda a modificação de compromissos, metas, iniciativas e indicadores, os quais constituem parâmetros para monitoramento e avaliação do desempenho de programas previstos no PPA, avulta a importância de a matéria ser encaminhada em projeto de lei específico, em ordem a possibilitar que o Legislativo, a quem cabe deliberar quanto à formulação e a escolha de políticas públicas a serem implementadas pelo Poder Executivo, decida, de modo fundamentado, pela pertinência das alterações propostas.

Nesse sentido, este *Parquet* sugere a imposição de **RESSALVAS** em relação à recorrente revisão do PPA 2016-2019 por meio da LOA, em face da violação ao art. 165, §8º, da Constituição Federal, que estatui o princípio da exclusividade orçamentária.

Pugna-se, outrossim, pela expedição de **DETERMINAÇÃO** para que o Poder Executivo observe o disposto no art. 165, §8º, da Constituição da República, abstendo-se de incluir, na lei orçamentária anual, dispositivos que visem à alteração do Plano Plurianual.

De resto, opina pela expedição de **RECOMENDAÇÕES** específicas para que o Poder Executivo: **(i)** reavalie os procedimentos adotados para elaboração dos Planos Plurianuais, em ordem a assegurar-lhes estabilidade, permitindo aos indivíduos que se preparem adequadamente à ação governamental (função de racionalização) e **(ii)** encaminhe

<sup>10</sup> LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 5ª ed. rev. ampl. e atual. - Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 97.

eventuais propostas de alteração do Plano Plurianual em projetos de lei específicos, acompanhados de justificativa satisfatória quanto às razões das modificações sugeridas (função de transparência).

### **2.2.1.3 Deficiências não Sanadas nos Componentes do PPA 2016-2019 (indicadores e metas) que Comprometem a Demonstração do Desempenho dos Programas (item 2.2.1.2 do relatório técnico)**

Quanto ao planejamento das políticas públicas, vale ressaltar que ainda persistem fragilidades que obstaculizaram, no exercício de 2018, a avaliação adequada da execução dos programas de governo, especialmente em virtude das reiteradas falhas identificadas nos componentes do PPA do estado da Bahia, instituído pela Lei Estadual nº 13.468/2015, para o quadriênio 2016-2019.

Com efeito, apesar de esse Tribunal de Contas apontar, desde a emissão do relatório técnico e parecer prévio sobre as contas de governo relativas ao exercício de 2015, a necessidade de aprimoramento dos componentes do PPA, o que se verifica, na prática, é o descuido da Administração Pública em relação a esse aspecto do planejamento governamental. Afinal, observa-se a persistência de fragilidades, especificamente nos Indicadores e Metas contidos na referida peça de planejamento, que impossibilitam aferir “[...] os resultados obtidos pela gestão, e, conseqüentemente, os benefícios ofertados com a aplicação dos recursos públicos [...]” (doc. Ref. 2216189-17).

No que pertine aos indicadores, o §2º do art. 4º da Lei Estadual nº 13.468/2015 fixa que estes devem aferir *a variação da realidade como uma aproximação do resultado das ações do programa de governo*. Logo, a mensuração adequada dos resultados obtidos na execução dos programas de governo, consoante determinado pela Constituição Federal (ex vi do art. 74, incisos I e II), pressupõe a existência de indicadores consistentes, que tenham sido construídos a partir de critérios tecnicamente sólidos.

Nesse trilha, a equipe técnica do TCE/BA aponta que, embora o PPA 2016-2019 tenha sofrido, quanto a este aspecto (indicadores), alterações por meio da aprovação da LOA para o exercício de 2018 (Lei Estadual nº 13.833/2018), não foram sanadas as seguintes inadequações que acabaram comprometendo a avaliação dos programas de governo (doc. Ref. 2216189-14):

- i) falta de indicação do valor anual previsto e do projetado para os anos seguintes;
- ii) indicadores insuficientes para abarcar a amplitude dos Compromissos e sem valores de referência;
- iii) indicadores que não avaliam a efetividade prevista pelo modelo;
- iv) indicadores descontinuados e com valores de referência alterados.

Sobreleva destacar ainda que essas fragilidades foram identificadas inclusive nos indicadores de programas tidos como prioritários pela LDO para o exercício de 2018 (consoante Anexo I da Lei Estadual nº 13.727/2017), relativos às áreas essenciais da saúde, educação e segurança, quais sejam “**SAÚDE MAIS PERTO DE VOCÊ**”, “**EDUCAR PARA TRANSFORMAR**” e “**PACTO PELA VIDA**”. Nesse sentido, confirmam-se trechos da análise efetuada pela Auditoria (conforme itens 2.2.6.1, 2.2.6.2 e 2.2.6.3 do relatório técnico – doc. Ref. 2216189-36/57):

#### **ÁREA SAÚDE – Programa Saúde Mais Perto de Você**

- **Insuficiência de Indicadores**

Embora tenham sido definidos mais dois indicadores para avaliar o Programa 200, quais sejam, “IP2-Número de casos novos de sífilis congênita em menores de um ano de idade” e “IP7-Razão de exames de mamografia de rastreamento realizados em mulheres de 50 a 69 anos”, **observa-se que eles ainda são insuficientes para apreciar sistemática e objetivamente os valores ou mérito do referido programa quanto à sua concepção, execução e resultados, diante do universo de sua abrangência.**

Outro aspecto a ser considerado na avaliação do programa refere-se à associação dos seus indicadores aos compromissos definidos no PPA, haja vista que nem todos eles são sensibilizados diretamente por um compromisso.

**Dos nove compromissos definidos para o Programa, quatro não estão associados a indicador algum, prejudicando, assim, a análise quanto à sua aderência à execução das metas e respectivas ações orçamentárias, haja vista que esses quatro compromissos acumulam 22 metas das 71 definidas para o programa:**

[...]

#### **ÁREA EDUCAÇÃO – Programa Educar para Transformar**

- **Indicadores insuficientes para avaliação da efetividade do programa**

Embora o PPA 2016-2019 estabeleça que a efetividade dos programas será aferida por meio de indicadores compatíveis com a capacidade de promoção de mudanças do conjunto de compromissos setoriais formulados, bem como

os indicadores devem buscar mensurar a variação da realidade como uma aproximação do resultado das ações do programa de governo, verifica-se a existência de indicadores do programa que apresentam resultados absolutos de desempenho, como por exemplo:

- “Número de bolsas institucionais de iniciação científica, tecnológica e de inovação concedidas pelas Universidades estaduais”;
- “Número de matrículas em cursos de graduação presencial”; e
- “Número de matrículas na educação profissional”.

[...]

O Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores, do MPOG, sugere a utilização de indicadores com essas características para medir eficácia, ou seja, a quantidade de determinados produtos ou serviços entregue ao beneficiário. **Verifica-se, portanto, insuficiência dos indicadores definidos no âmbito do programa para avaliar a efetividade da intervenção, ou seja, para aferir os impactos decorrentes da execução dos compromissos no cenário da educação estadual.**

- **Ausência de indicadores**

**Não foi identificado qualquer indicador vinculado ao Compromisso “19 – Prover infraestrutura e suprimentos adequados na rede escolar estadual”, cujo orçamento representou 78,06% do total dos recursos liquidados para este Programa [...].**

[...]

Ressalte-se que, por meio da LOA/2018, houve revisão dos indicadores do PPA para o programa, com a inclusão de seis indicadores, alteração de seis existentes e descontinuidade de um. Entretanto, **observa-se a continuidade da ausência de indicadores para o referido Compromisso 19, bem como para o Compromisso 8 (Fortalecer a alfabetização e a educação de jovens, adultos e idosos que não concluíram a educação básica no tempo correto), prejudicando sobremaneira a avaliação dos resultados da execução dos Compromissos e de tópicos fundamentais pertinentes a educação no estado.**

[...]

## **ÁREA SEGURANÇA PÚBLICA – Programa Pacto pela Vida**

- **Indicadores deficientes para mensurar o programa de Segurança Pública**

**Pela análise dos indicadores constantes do PPA 2016-2019, relacionados ao Programa Pacto Pela Vida, verifica-se que estes se mostram insuficientes para mensurar a dinâmica e real intervenção das políticas e estratégias implementadas no Sistema de Segurança Pública do Estado da Bahia, haja vista a discreta associação aos objetivos dos compromissos, metas, iniciativas e ações para alavancar os resultados almejados pelo programa.**

**Tal deficiência, registre-se, também foi objeto de apontamento no**

**Relatório AGE nº 02/2019:**

**Uma leitura da ementa revela que o programa possui uma dimensão mais ampla daquilo que é possível de ser alcançado pelos atuais indicadores para efeito de mensuração.**

[...]

**Não se identifica mensurações quanto ao comportamento de índices relacionados à aplicação da política de segurança pública**, a exemplo de índices de homicídios, assaltos a ônibus, roubos e furtos, tráfico de drogas, uso de tecnologia para melhoria das atividades de segurança. Ou seja, **não mensura o reflexo da execução dos compromissos e metas do PPA na segurança pública.**

[...]

(grifos ausentes no original)

Nessa toada, é oportuno frisar que a Auditoria Geral do Estado (AGE), unidade, como sabido, responsável pela articulação sistêmica das estruturas de controle interno do Poder Executivo estadual, consignou, no Relatório AGE nº 02/2019, severas críticas aos indicadores de alguns dos programas previstos no Plano Plurianual 2016-2019. Nesse sentido, vejam-se trechos desse trabalho técnico (doc. Ref. 2216189-15/16):

Programa 205 – Pacto pela Vida

**Uma leitura da ementa revela que o programa possui uma dimensão mais ampla daquilo que é possível de ser alcançado pelos atuais indicadores para efeito de mensuração.** A referida ementa trata de qualificação dos serviços de segurança; espaço público e segurança comunitária; mulheres, gênero e diversidade; regionalização de unidades de segurança, entre outros.

[...]

Não se identifica mensuração quanto ao comportamento de índices relacionados a aplicação da política de segurança pública, a exemplo de índices de homicídios, assalto a ônibus, roubos e furtos, tráfico de drogas, uso de tecnologia para melhoria das atividades de segurança. Ou seja, **não mensura o reflexo da execução dos compromissos e metas do PPA na segurança pública.**

[...]

Programa 112 – Educar para Transformar

[...]

Outra observação é de que **dos 12 indicadores definidos para apuração do desempenho do programa, somente seis foram representativos para avaliação.** Desses, três tratam de mensurações relativas ao ensino superior. Os outros três estão associados ao ensino médio e profissionalizante, porém sua mensuração restringe especificamente à quantificação de matrículas e bibliotecas.

**Registre-se que o ensino médio da Bahia teve o segundo pior desempenho no índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb), referente 2017.** Os motivos apontados pelo estudo do MEC para a baixa classificação foram abandono, atraso e notas baixas em avaliações, durante 2017.

**Portanto, nota-se, do exame dos indicadores de programa, ausência de mensuração de aspectos voltados para qualidade do ensino, o que, provavelmente, reflete o índice do Ideb. Ainda que de forma quantitativa, faltam apurações que estejam relacionadas com melhorias efetivas nos padrões de educação do ensino no Estado.** (grifos contidos no relatório técnico da equipe técnica do TCE/BA)

Ou seja, o quadro descrito acima revela um cenário preocupante no que toca o cumprimento, pelo Poder Executivo, do dever, imposto pela Constituição Federal (*ex vi* do art. 74, I), de avaliar a execução dos seus programas de governo. Afinal, até naqueles programas elencados como prioritários, não é possível mensurar, em razão das deficiências dos seus indicadores, qual foi, de fato, o desempenho/resultado alcançado.

De outra parte, as metas, que também constituem elemento essencial do Plano Plurianual 2016-2019, representam, nos termos do art. 5º, §1º, “b”, da Lei Estadual nº 13.468/2015, “[...] o componente do Compromisso, que expressa medidas de ações para o alcance do Compromisso ao qual está vinculada, podendo ser territorializada”. O compromisso, por sua vez, compreende, também nos termos do mencionado diploma legal (art. 5º, §1º, “a”), o “[...] atributo do Programa que descreve um objetivo a ser cumprido pelo órgão responsável por meio da entrega de bens ou serviços [...]”.

Analisando criticamente o Plano Plurianual 2016-2019, a Unidade Técnica, com precisão, detectou que as metas estipuladas nesse documento normativo também necessitam de aprimoramento/revisão, a fim de que a esse componente da aludida peça de planejamento seja conferido “[...] aspecto mensurável, qualitativo ou quantitativo [...]”, de modo a “[...] contemplar projeções anuais, que permitam o monitoramento regular de seu cumprimento, e, conseqüentemente, dos Compromissos a elas atrelados” (doc. Ref. 2216189-16).

A Auditoria Geral do Estado, por sua vez, ao comentar sobre as metas dos compromissos dos programas previstos no Plano Plurianual 2016-2019, consignou, no mencionado Relatório AGE nº 02/2019, que (doc. Ref. 2216189-16/17):

Considerando que o resultado da apuração das metas constitui a base de cálculo para apuração do desempenho dos programas, e considerando que a inserção destes dados nem sempre foram realizadas de forma consistente, tendo em vista as recorrentes recomendações da SMA, não é possível assegurar a integridade dos índices de desempenho apurados. **Ainda no âmbito da apuração das metas do PPA, constatam-se apurações relativas ao cumprimento de metas em quantitativos muito superiores aos previstos no PPA [...]**

**Cabe lembrar que a apuração da meta é um dos elementos que compõem o resultado final do desempenho do Programa. Assim, caso esse dado apresente um valor inconsistente, certamente o resultado apurado não corresponderá ao efetivamente obtido pela execução da meta e sucessivamente do programa.** (grifos ausentes no original)

Em sendo assim, é de se reconhecer que subsiste, em relação às metas contidas no PPA 2016-2019, a necessidade de aprimoramento, a fim de que, nos moldes defendidos pela Auditoria, seja conferido a tal componente aspecto efetivamente mensurável, qualitativo ou quantitativo.

Impende, assim, consignar que, 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 de viabilizar, de modo tempestivo, a adoção das medidas corretivas que se mostrem eventualmente 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, nessa perspectiva, que os programas de governo a serem implementados 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, condição que, a toda evidência, não restou satisfeita no exercício auditado, haja vista a persistência das fragilidades em tais componentes do PPA 2016-2019.

Veja-se que, na apreciação das contas Chefe do Poder Executivo, relativas ao exercício de 2017, esse Tribunal de Contas expediu RECOMENDAÇÃO para que os gestores do referido poder aprimorassem “os procedimentos de planejamento, monitoramento e avaliação das ações de políticas públicas de modo a possibilitar concluir quanto à adequação das informações contidas no Relatório de Execução do PPA e, conseqüentemente, quanto aos resultados alcançados pelos Programas de Governo”. Contudo, conforme noticiado pela Unidade Técnica, essa deliberação não foi integralmente cumprida, haja vista que das 29 ações, previstas para esse quesito, no Plano de Ação<sup>11</sup> apresentado pela AGE, apenas 5 foram executadas até o momento (doc. Ref. 2216189-5).

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 Pública 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, bem como opina no sentido de que a Recomendação, expedida por ocasião do exame das contas de governo relativas ao exercício de 2017, seja convertida em **DETERMINAÇÃO** para que o Chefe do Poder Executivo estadual aprimore os procedimentos de planejamento, monitoramento e avaliação das ações de políticas públicas, de modo a possibilitar que se extraiam do Relatório de Execução do PPA conclusões acerca dos resultados alcançados pelos Programas de Governo.

## 2.2.2 DEFICIÊNCIAS NO CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL

Conforme cediço, o controle interno é **aspecto fundamental da atividade**

11

Plano de Ação para Atendimento às Recomendações do Tribunal de Contas do Estado, Contas de Governo 2017 (Ref.2176081-6/11 do protocolo de nº TCE/001511/2019).

**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 **imanente** 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/1988. 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.

### 2.2.2.1 ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO (item 2.3.1 do relatório técnico)

Consoante relatado pela equipe técnica desse TCE, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo estadual foi recentemente alterado, a partir do advento da Lei Estadual nº 13.204, de 11/12/2014, que modificou a estrutura organizacional do Poder Executivo, promovendo a criação, no âmbito das secretarias, das Coordenações de Controle Interno (CCIs), às quais se atribuiu o desempenho de funções de acompanhamento, controle e fiscalização da execução orçamentária, financeira e patrimonial, **em estreita articulação com o órgão estadual de controle interno.**

Destaque-se, nessa linha, a importância crescente das funções atribuídas aos órgãos de controle interno, que, superando os limites estreitos do controle de conformidade/legalidade, avançam para o exame de aspectos relacionados à verificação de resultados, promovendo, na intimidade da Administração Pública, a concretização do princípio constitucional da eficiência.

Rodrigo de Castro, ao analisar a evolução na atuação das unidades de controle interno, pontifica com destreza:

Tal contextualização torna-se de fundamental importância para delimitação do tema, abordagem finalística dos tópicos relativos aos controles de meio e de resultados, e efetivação dos limites do sistema de controle interno, constitucionalmente previstos.

Os instrumentos de controle interno atuais, mormente no que tange à análise

de procedimentos formais, devem ser cotejados com vistas à efetivação do princípio constitucional da eficiência, tendo em vista a análise de meios e resultados, ou seja, a necessária conformação entre modelo burocrático e gerencial dentro da mesma estrutura de Estado.

Não se está, com esses argumentos, a excluir a apreciação do controle de legalidade, ao contrário, o controle de legalidade e os critérios que o envolvem devem ser permanentemente avaliados.

O que se pretende é um repensar do modelo atual de gestão administrativa para possibilitar uma ordenação do sistema de controle interno dos entes integrantes da Administração, seja direta ou indireta, com vistas à conformação dos controles de legalidade e de resultados e à efetivação do princípio da eficiência<sup>12</sup>.

No mesmo sentido, Marcos Nóbrega, ao assinalar a importância dos controles internos, realça sua atuação de forma coordenada com os órgãos de controle externo:

Errado pensar que esses controles são efetivados de forma estanque e desconexa. A moderna teoria do controle prescreve imperiosa necessidade de uma ampla harmonia e conexão entre ambos. Tanto que, caso o controle interno detecte irregularidades, deverá, ato contínuo, cientificar o órgão de controle externo para que tome as medidas cabíveis<sup>13</sup>.

Aliás, é preciso pôr em relevo que, visando a regulamentar aspectos atinentes à integração das atividades desenvolvidas pelas unidades de controle interno das Administrações Direta e Indireta, foi editado o Decreto Estadual nº 16.059, de 30 de abril de 2015, que trouxe importantes inovações na estrutura de controle interno do Poder Executivo estadual, sobretudo quanto ao cometimento, à Auditoria Geral do Estado – AGE, das funções de orientação técnica (art. 3º, inciso I), coordenação de atividades que exijam ações integradas (art. 3º, inciso II) e capacitação técnica dos servidores (art. 3º, inciso V), entre outras.

Como bem salientou a equipe técnica desse TCE, referido decreto conferiu à AGE, *na condição de órgão central de controle interno, a responsabilidade, dentre outras, de promover a articulação, coordenação, supervisão e orientação técnica das diversas unidades de controle interno mediante normatização, elaboração de manuais e procedimentos de auditoria governamental e desenvolvimento e implementação de metodologias de análise de risco e detecção de fraudes.* (doc. Ref. 2216189-83).

Sem embargo das relevantes modificações introduzidas pelos diplomas normativos

<sup>12</sup> CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. 2ª ed. rev. Ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2008 p. 19.

<sup>13</sup> NÓBREGA, Marcos. **Os Tribunais de Contas e o controle dos programas sociais**. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 60.

acima citados, que têm o indiscutível propósito de sistematizar as atividades de controle interno do âmbito do Poder Executivo estadual, não se pode olvidar as fragilidades que continuam sendo verificadas e que obstaculizam o pleno alcance dos objetivos pretendidos.

De fato, o relatório de auditoria destaca, com precisão, entre outros aspectos relevantes, **(i)** a deficiência no quantitativo de pessoal; e **(ii)** a designação de servidores sem vínculo efetivo para atuar nas unidades de controle interno, situações que, tendo sido retratadas em relatórios de auditoria pretéritos, foram objeto de análise no Parecer Prévio às Contas de Governo do exercício de 2017, em que se recomendou ao Poder Executivo estadual o aprimoramento do controle interno

[...] tendo em vista a sua relevância reconhecida em âmbito constitucional, dotando o órgão central e suas unidades fracionárias das ferramentas necessárias ao desempenho de suas competências, inclusive quanto ao quadro de pessoal com o preenchimento, por meio de servidores efetivos, especialmente aqueles que ocupam os cargos de Coordenadores de Controle Interno (CCI) e de Assessores de Planejamento e Gestão (APG), buscando garantir-lhes os atributos e a independência necessários em razão de suas atividades, assegurando-lhes a possibilidade de imprimir a necessária continuidade das atividades demandadas pelas responsabilidades das funções que desempenham (Parecer Prévio às contas do Chefe do Executivo, exercício 2017, recomendações, item 1, “c”, p-2).

Relativamente ao quantitativo de pessoal lotado nas unidades de controle interno, levantamento realizado pela Auditoria Geral do Estado, referenciado pela equipe técnica, aponta que

70% do total de 60 secretarias/entidades dispõem de uma equipe com até três servidores atuando nas unidades de controle interno, sendo que, em oito unidades (SEPROMI, SPM, Gabinete do Vice-Governador, SEI, ADAB, EBDA, IAT, SERIN), constava apenas um servidor. (doc. Ref. 2216189-81)

Além disso, em dez unidades do Poder Executivo, as estruturas de controle interno não foram sequer implantadas, não havendo um único servidor designado para exercer as respectivas funções.

Como se não bastasse, a situação de precariedade do quantitativo de pessoal se repete também no âmbito da Auditoria Geral do Estado, a despeito das relevantes funções que lhe foram atribuídas recentemente pela legislação estadual:

Como se observa, a AGE passou a exercer também o papel de uma

controladoria geral, uma vez que está incumbida da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o sistema de controle interno. Ao mesmo tempo, também é responsável pela avaliação e cumprimento das metas estabelecidas nos planejamentos estratégicos (Plano Plurianual e Leis Orçamentárias), pela fiscalização e monitoramento da execução dos programas e pela avaliação da gestão dos administradores públicos, utilizando a técnica da auditoria, apesar de contar com uma equipe insuficiente de apenas 24 auditores e oito cargos comissionados. (doc. Ref. 2216189-83)

Com o perdão pelo truísmo, convém enfatizar que a mera criação de unidades de controle interno no âmbito dos órgãos e entidades do Poder Executivo estadual não é suficiente para que se alcance o desiderato de viabilizar, nos termos da legislação de regência, o regular desempenho das funções de acompanhamento, controle e fiscalização da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

A criação das CCIs pela Lei Estadual nº 13.204/2014, nesse contexto, deve ser compreendida apenas como a primeira, dentre várias ações, que devem ser necessariamente adotadas de modo sequencial e tempestivo, visando à efetiva implantação do Sistema Estadual de Controle interno, cuja importância vem sendo sucessivamente destacada nos exames auditoriais que essa Corte de Contas promove.

É evidente, pois, a necessidade de dotar as unidades de controle interno de estrutura física e de recursos humanos que assegure condições mínimas para o exercício das atribuições que lhes são cometidas, em ordem a permitir o atingimento das finalidades subjacentes à sua criação.

No mesmo sentido, peca o Poder Executivo ao lotar servidores não efetivos nos cargos de Coordenador de Controle Interno, como novamente destaca a equipe técnica desse TCE:

Ademais, do total de 193 servidores lotados nas unidades de controle interno consideradas implantadas, apenas 47,70% são efetivos do Estado. Tal situação vem sendo apontada pela auditoria deste Tribunal de Contas desde 2015, tendo em vista que contribui para uma elevada rotatividade no quadro de pessoal, especialmente troca de coordenadores e conseqüentemente perda de investimento nos cursos de capacitação. (doc. Ref. 2216189-83)

Trata-se, em verdade, de fenômenos inter-relacionados, eis que o investimento na capacitação dos servidores não efetivos, a despeito da extrema relevância que ostenta como

instrumento indispensável para qualificar o corpo técnico do Estado, tornando-o apto ao desempenho adequado de suas atribuições, culmina por incrementar as chances de esses servidores, a partir da ampliação dos seus conhecimentos e informações curriculares, serem recrutados para posições mais destacadas/bem remuneradas na própria Administração Pública ou no mercado de trabalho.

O alto índice de substituição desses servidores acarreta a constante interrupção das rotinas administrativas, cuja retomada demandará, por certo, a seleção, o recrutamento e o treinamento de novos servidores, em prejuízo da constância exigida para a função de controle interno.

Ressalta-se, novamente, a importância da qualificação dos servidores públicos com vistas à profissionalização da função pública, que concorre decisivamente para o aprimoramento das atividades administrativas e, em última análise, para a qualidade dos serviços disponibilizados à sociedade. Como ensina Raquel Dias da Silveira,

Por meio da profissionalização da “função pública” pelo sistema do mérito, o Estado obriga-se ao tratamento impessoal e profissional de seus servidores, antes mesmo de investi-los na “função pública”, impondo-se a ambos os sujeitos dessa relação jurídica – Estado e servidor – a responsabilidade pela qualificação e aprimoramento de talentos e habilidades humanos, a serviço da sociedade e da Administração Pública.

Trata-se de garantir ao servidor todos os meios dispensados ao digno e adequado tratamento como profissional e detentor dos mesmos valores reconhecidos àqueles que se encontram inseridos no mercado de trabalho relativo à iniciativa privada, com as derrogações próprias do regime jurídico-administrativo<sup>14</sup>.

No entanto, embora seja extremamente relevante assegurar essa contínua capacitação dos servidores públicos em geral, é preciso atentar para eventuais distorções, como a que se ressalta no presente tópico, de modo a evitar o comprometimento da qualidade da função de controle interno e o desperdício de recursos públicos.

Além da elevada rotatividade no quadro de pessoal, acima mencionada, a ocupação dos cargos de coordenador de controle interno por servidores sem vínculo efetivo com o Poder Público reduz a necessária independência para o pleno cumprimento das tarefas inerentes a esses cargos.

<sup>14</sup> SILVEIRA, Raquel Dias da. **Profissionalização da função pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 68.

Nesse ponto, a Estratégia Nacional de Combate à Corrupção (ENCCLA), na sua Ação 3, que tem por objetivo *criar diretrizes para implantação e efetivo funcionamento dos sistemas estadual e municipal de controle interno*, assinala com exatidão a relevância das questões debatidas neste tópico:

Recursos Humanos e Materiais

[...]

**5) Os órgãos de Controle Interno devem dispor de recursos orçamentários, materiais, tecnológicos e de pessoal adequados e suficientes para o desempenho de suas atribuições.**

**6) O quantitativo de cargos necessário ao pleno desempenho das atividades de competência dos órgãos de Controle Interno deve ser estabelecido em lei, que fixará a proporção entre servidores de nível superior e de nível médio, consideradas as atribuições e especificidades de cada Ente.**

**7) As atividades de Controle Interno devem ser desempenhadas por servidores públicos efetivos, preferencialmente organizados em carreira específica, com remuneração e qualificação apropriadas ao nível de complexidade das atribuições e responsabilidades inerentes às funções do sistema de Controle Interno.**

[...]

**9) Os cargos de chefia e direção dos órgãos de Controle Interno devem ser, em regra, ocupados por servidores efetivos oriundos de carreiras de auditoria, de Controle Interno ou de outras carreiras afins, de forma a garantir a independência, objetividade e profissionalismo das atividades executadas pelo órgão de Controle Interno.**

10) O provimento dos cargos de chefia e direção dos órgãos de Controle Interno, quando excepcionalmente realizado por meio da nomeação de servidor não efetivo, deve considerar como requisito a necessidade de nível de escolaridade adequado à atividade a ser desempenhada, primando pela nomeação de profissionais com formação superior e experiência comprovada nas áreas de controle governamental, processos disciplinares, finanças públicas, gestão de políticas públicas ou outras áreas afins<sup>15</sup>. (grifos ausentes no original)

Por fim, vale frisar que a utilização indiscriminada de pessoal com vínculo precário para o desempenho das atividades inerentes ao controle interno traz danosas consequências que se estendem além da rotatividade de pessoal e da falta de independência para o exercício das atribuições dos cargos, para afetar, com igual contundência (i) o conhecimento agregado e a experiência profissional acumulada a cada renovação dos grupos de coordenadores e (ii) dificuldade de aplicação de mecanismos de avaliação da qualidade do sistema de controle interno que estejam diretamente associados à atuação a médio ou longo prazo do corpo funcional.

<sup>15</sup> Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro – ENCCLA. Ação 3 - Criar Diretrizes para implantação e efetivo funcionamento dos Sistemas Estaduais e Municipais de Controle Interno. Disponível no sítio eletrônico: <https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/enccla/arquivos/diretrizes-enccla-acao-3.pdf>. Acesso em: 20 maio 2019.



Diante do exposto, este Ministério Público de Contas sugere a expedição de **RECOMENDAÇÕES** específicas para que o Poder Executivo: **(i)** adote as medidas necessárias a assegurar, aos órgãos integrantes do Sistema Estadual de Controle Interno, recursos orçamentários, materiais, tecnológicos e de pessoal adequados e suficientes para o desempenho de suas atribuições; **(ii)** continue envidando esforços destinados à imediata implantação de unidades de controle interno nos órgãos e entidades da Administração Indireta que ainda não disponham desses setores na sua estrutura organizacional e **(iii)** priorize a nomeação de servidores efetivos no preenchimento dos cargos existentes nas unidades de controle interno, visando a minimizar a rotatividade no quadro de pessoal e a perda de investimentos com cursos de capacitação.

#### **2.2.2.2 Descumprimento da Ordem Cronológica de Pagamentos Realizados pelo Estado (item 2.3.3.3 do relatório técnico)**

Quando do exame das contas do Governador do Estado, relativas ao exercício anterior (2017), esse Tribunal de Contas expediu RECOMENDAÇÃO para que fosse elaborada pelos gestores do referido poder “[...] regulamentação específica, visando normatizar os aspectos relacionados ao cumprimento da ordem cronológica de pagamentos, de acordo com disposto no art. 6º da Lei Estadual nº 9.433/05”.

Em resposta à indigitada deliberação, foi indicado, no Relatório de Acompanhamento do Plano de Ação das Contas de Governo de 2017, que o Poder Executivo editaria a Portaria Conjunta SEFAZ/SAEB/PGE, disciplinando os critérios para definição da ordem cronológica de pagamentos e suas exceções até 31/03/2019. Contudo, o relatório técnico do TCE/BA dá conta de que, embora a minuta da citada portaria tenha sido apresentada à Auditoria, a respectiva versão final ainda não foi publicada, pelo que se conclui, na visão deste MPC, que ainda persiste um vácuo normativo no que toca à regulamentação dessa matéria em âmbito estadual.

Como sinalizado pela Unidade Técnica (doc. Ref. 2216189-91), esse ambiente de insegurança normativa 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.

Ainda no que toca ao ponto em apreço, impende assentar que 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 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 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 determinam os arts. 5º, *caput*, da Lei Federal nº 8.666, de 21/06/1993, e 6º, § 2º, da Lei Estadual nº 9.433, de 01/03/2005. Veja-se, a propósito, o inteiro teor dos dispositivos ora invocados:

#### **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.**

#### **Lei Estadual nº 9.433/2005**

**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.  
(grifos ausentes no original)

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 de 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 Filho<sup>16</sup>:

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.

Posto isso, é oportuno consignar que, ao analisar os dados do Sistema Mirante, 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 mesma lógica aplicada ao exame das contas relativas ao exercício de 2017, qual seja, a relação percentual entre o total de liquidações em que houve quebra

<sup>16</sup>JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. 11.ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 77/79.

dessa ordem e o total de liquidações realizadas pelos órgãos. A partir dessa metodologia, identificaram-se Secretarias de Estado que apresentaram percentuais bastante elevados em termos de alteração da ordem cronológica de pagamentos, consoante Tabela 06 do Relatório do TCE (doc. Ref. 2216189-92):

**Tabela 06 – EXEMPLOS DE ALTERAÇÃO DA ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS**

Nome do Órgão	Total de Liquidações	Liquidações com alteração da ordem	Percentual de Alteração (%)
Secretaria de Administração Penitenciária e Ressocialização	1.629	1.356	83,24
Secretaria de Políticas para as Mulheres	426	353	82,86
Casa Militar do Governador	697	575	82,50
Secretaria da Agricultura, Pecuária, Irrigação, Pesca e Aquicultura	2.181	1.738	79,69
Secretaria de Justiça, Direitos Humanos e Desenvolvimento Social	7.152	5.690	79,56
Secretaria de Comunicação Social	3.796	2.753	72,52
Secretaria da Educação	13.128	9.518	72,50

Fonte: Sistema Mirante.

Diante do quadro fático ora descrito, este MPC **OPINA** pela inclusão de **RESSALVAS** nas presentes contas de governo, em virtude do elevado patamar 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 9.433/2005, 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.

Cumprindo ainda informar que o tema não passou despercebido pelas Instituições de Controle Externo, tendo a ATRICON editado a Resolução nº 08/2014<sup>17</sup>, 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:

<sup>17</sup> 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](http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2015/02/Diretrizes_Atricon.pdf). Acesso em: 16 mai. 2019.

[...]

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.**

**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. (grifos ausentes no original)

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, para que, no instrumento normativo que vise a regulamentar<sup>18</sup> o cumprimento do artigo 5º da Lei 8.666/93, se contemple, 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

<sup>18</sup> No que se refere ao âmbito federal, frise-se que foi publicada, no Diário Oficial da União de 06 de dezembro de 2016, a Instrução Normativa nº 2, do antigo 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: 16 mai. 2019.

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).

### **2.2.2.3 Ausência de Disponibilização de Informações em Tempo Real no FIPLAN e no Portal Transparência Bahia (item 2.3.3.2 do relatório técnico)**

No ponto em apreço (Ref.2216189-86), a Unidade Técnica dessa Corte de Contas relata que foram identificadas<sup>19</sup> irregularidades no Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças (FIPLAN), dentre as quais se inclui a não disponibilização, em tempo real, de informações orçamentárias e financeiras no “Portal Transparência Bahia”, conforme determinação expressa do art. 48, §1º, inciso I, da Lei de Responsabilidade Fiscal c/c o art. 2º, §2º, inciso II, do Decreto Federal nº 7.185/2010, a seguir reproduzidos:

LRF

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

§ 1º A transparência será assegurada também mediante:

II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, **em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;**

<sup>19</sup> Conforme informado pela Unidade Técnica, foi realizada auditoria operacional (Processo nº TCE/010196/2018) no Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças (FIPLAN), instituído pelo Decreto Estadual no 14.125, de 06/09/2012, com o objetivo de avaliar o padrão de qualidade do sistema no que se refere a adoção dos requisitos mínimos de segurança e contábeis.

Decreto Federal nº 7.185/2010:

Art. 2º O sistema integrado de administração financeira e controle utilizado no âmbito de cada ente da Federação, doravante denominado SISTEMA, deverá permitir a liberação em **tempo real das informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira das unidades gestoras, referentes à receita e à despesa, com a abertura mínima** estabelecida neste Decreto, bem como o registro contábil tempestivo dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade.

[...]

§ 2º Para fins deste Decreto, entende-se por:

[...]

II - **liberação em tempo real**: a disponibilização das informações, em meio eletrônico que possibilite amplo acesso público, **até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo SISTEMA**, sem prejuízo do desempenho e da preservação das rotinas de segurança operacional necessários ao seu pleno funcionamento;

[...]

Como é cediço, a exigência prevista no art. 48, §1º, II, da LRF tem por objetivo estimular e facilitar o exercício do Controle Social da Administração Pública, que, devido às suas características, privilegia o monitoramento concomitante das contas públicas.

A título de exemplo do quanto afirmado acima, vale citar que o Observatório Social do Brasil<sup>20</sup> - instituição não governamental, sem fins lucrativos, nacionalmente reconhecida pelo seu trabalho na área de Controle Social da Administração Pública -, indica que a sua atuação tem como foco o controle preventivo, em tempo real, da gestão pública, conforme o seguinte trecho:

#### **O que é o Observatório Social do Brasil (OSB)?**

[...]

**OBJETO DE ATUAÇÃO:** As ações de educação para a cidadania fiscal e controle social focadas no presente serão objeto de atuação do OS, **atuando preventivamente, em tempo real, contribuindo para a eficiência da gestão pública**, por meio da vigilância social da execução orçamentária, em sinergia com os órgãos oficiais controladores (negrito e grifo nosso)

Como se vê, o descumprimento da previsão legal acaba por desestimular e dificultar o exercício do Controle Social, consequência essa de especial gravidade, visto que impacta negativamente na evolução de um ambiente democrático, no qual os cidadãos necessitam e exigem, cada vez mais, ter fácil e imediato acesso às informações governamentais para garantir o exercício pleno da cidadania.

<sup>20</sup> Disponível em: <http://osbrasil.org.br/o-que-e-o-observatorio-social-do-brasil-osb/>. Acesso em 18 maio 2019.



Por isso, fica evidente que a pretensa evolução do ambiente democrático também requer, obrigatoriamente, o aprimoramento dos mecanismos de transparência, os quais são compostos por dimensões quanto à sua temporalidade, completude, acessibilidade, dentre outras. Na oportunidade, vale destacar que a evolução da doutrina na área da transparência das contas públicas sintetizou princípios que contribuíram para a elaboração da Lei de Acesso à Informação, a exemplo dos princípios doutrinários que norteiam o conceito de Dados Abertos Governamentais, mencionados no sítio eletrônico do Governo Federal<sup>21</sup>:

#### O que são dados abertos?

[...]

**Completos.** Todos os dados públicos são disponibilizados. Dados são informações eletronicamente gravadas, incluindo, mas não se limitando a, documentos, bancos de dados, transcrições e gravações audiovisuais. Dados públicos são dados que não estão sujeitos a limitações válidas de privacidade, segurança ou controle de acesso, reguladas por estatutos.

**Primários.** Os dados são publicados na forma coletada na fonte, com a mais fina granularidade possível, e não de forma agregada ou transformada.

**Atuais.** Os dados são disponibilizados o quanto rapidamente seja necessário para preservar o seu valor.

**Acessíveis.** Os dados são disponibilizados para o público mais amplo possível e para os propósitos mais variados possíveis. (grifo nosso)

Por essas razões, fica evidente que a disponibilização, em tempo real, de informações (orçamentária, financeira etc.) do FIPLAN no Portal Transparência Bahia, é um pressuposto para que se garanta a manutenção e evolução de um ambiente republicano e democrático.

Além do substancial atraso na disponibilização de informações do FIPLAN no Portal Transparência Bahia, a Unidade Técnica dessa Corte de Contas, no item “**2.3.3.2 Sistema FIPLAN**”, apontou também a “*ausência de informações detalhadas sobre a despesa e sobre a receita*” no Portal Transparência Bahia, destacando ainda que o acesso a um determinado conjunto de informações sobre a execução orçamentária e financeira não é permitido ao público em geral, no referido portal de transparência, ficando restrito aos usuários cadastrados no sistema FIPLAN, conforme se depreende do seguinte trecho:

O acesso ao sistema FIPLAN é exercido mediante usuário e senha de uso restrito, ou seja, as informações não estão disponibilizadas ao público em geral. O acesso às informações supracitadas ocorre por meio do Portal

<sup>21</sup> Disponível em: <http://dados.gov.br/pagina/dados-abertos>. Acesso em 17 maio 2019.

Transparência Bahia, que é o instrumento de consulta e acompanhamento “*on line*” das ações governamentais e da aplicação dos recursos públicos (doc. ref. 2216189-87).

É possível concluir, a partir das informações apresentadas pela Unidade Técnica, que houve um filtro ou seletividade no conjunto de dados disponibilizados no Portal Transparência Bahia, deixando-se, portanto, de publicizar inúmeras informações indicadas em lei e que já estariam armazenadas no sistema FIPLAN.

A deficiência na publicização do conjunto de dados no Portal Transparência Bahia também foi identificada pela Controladoria Geral da União (CGU), no ano de 2018, ao realizar a “*Escala Brasil Transparente – Avaliação 360°*”<sup>22</sup>. Após a referida avaliação, a CGU emitiu relatório<sup>23</sup> apontando que não foram identificadas diversas informações no Portal Transparência Bahia (transparência ativa), fato que impactou negativamente na sua nota final, no valor de 7.23, numa escala de 0 a 10, deixando o estado da Bahia na 22ª classificação, considerando os 27 entes públicos avaliados (estados e distrito federal), e na penúltima classificação, ao considerar os estados da região Nordeste.

Como revelado pela Unidade Técnica dessa Corte de Contas e pela CGU, o Poder Executivo do estado da Bahia precisará envidar esforços, mediante alocação de recursos humanos e financeiros, para corrigir as diversas irregularidades identificadas. Caso contrário, o contexto *sub examine*, que já apresenta fragilidades e inconsistências, **poderá ser agravado pela edição de futuros atos normativos** (estaduais ou federais) **que exijam ainda mais facilidade, acesso e disponibilização de informações governamentais por parte dos entes públicos**, na forma de transparência ativa, tendência legislativa essa que vem ganhando cada vez mais força nos últimos anos, após a edição da Lei de Acesso à Informação (Lei Federal nº12.527/2011) e da Lei Complementar Federal nº 156/2016 (que alterou a LRF).

Por tudo quanto exposto, sugere-se a imposição de **RESSALVAS** ao juízo aprovativo em face da ausência de disponibilização de informações em tempo real no FIPLAN e no Portal Transparência Bahia, sem prejuízo da expedição de **DETERMINAÇÃO**

<sup>22</sup> Escala Brasil Transparente – Avaliação 360° é uma inovação na tradicional metodologia de avaliação da transparência pública adotada pela CGU. Na EBT – Avaliação 360° houve uma mudança para contemplar não só a transparência passiva, mas também a transparência ativa (publicação de informações na internet). A avaliação incorporou aspectos da transparência ativa como a verificação da publicação de informações sobre receitas e despesa, licitações e contratos, estrutura administrativa, servidores públicos, acompanhamento de obras públicas, entre outras”.

Disponível em: <http://transparencia.gov.br/brasiltransparente?ordenarPor=posicao&direcao=asc> Acesso em: 20 maio 2019.

<sup>23</sup> Disponível em: <http://transparencia.gov.br/pdf/92090.pdf> Acesso em: 20 maio 2019.

ao Chefe do Poder Executivo estadual para que adote as medidas necessárias à correção das falhas identificadas pela Unidade Técnica durante a análise das contas em apreço, indicando os responsáveis pela sua execução e os prazos de conclusão, com o propósito de viabilizar a disponibilização, **em tempo real**, das informações do Sistema FIPLAN no Portal Transparência, referentes à **execução orçamentária e financeira, dentre outras previstas na legislação**, conforme determinam o art. 48, §1º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal c/c o art. 2º, §2º, inciso II, do Decreto Federal nº 7.185/2010, a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) e demais normativos aplicados à espécie.

Ademais, com vistas a contribuir com o aprimoramento do Portal Transparência Bahia, cabe **RECOMENDAR** ao Chefe do Poder Executivo que: a) defina, em conjunto com a Auditoria Geral do Estado, órgão responsável pela gestão do Portal Transparência Bahia<sup>24</sup>, as medidas administrativas a serem adotadas para aperfeiçoar os mecanismos de publicização das informações do referido portal; b) elabore, com o propósito de elevar o nível de transparência das informações públicas, estratégias para implantação de uma política pública de **Dados Abertos Governamentais**, maximizando a efetividade das obrigações legais previstas no art. 8º, §3º, incisos I a VI, da Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação)<sup>25</sup>.

Por fim, no entender deste *Parquet* de Contas, as demais irregularidades evidenciadas no item “**2.3.3.2 Sistema FIPLAN**” revestem-se de especial gravidade, pois impactam negativamente, de forma transversal, no planejamento e na gestão dos recursos públicos, além de ser um indubitável fator de risco para a exatidão dos demonstrativos contábeis e inviabilizar um efetivo exercício dos mecanismos de controle interno do Poder Executivo estadual.

<sup>24</sup>Decreto Estadual nº18.874 de 28 de Janeiro de 2019.  
Aprova o Regimento da Secretaria da Fazenda - SEFAZ.

Art. 9º - À **Auditoria Geral do Estado - AGE**, órgão do controle interno do Poder Executivo Estadual, que tem por finalidade proceder à análise dos atos e fatos administrativos e financeiros dos órgãos e entidades, compete:

III - por meio da Gerência de Controle Preventivo e Transparência:

**b) gerir o portal Transparência Bahia;**

<sup>25</sup>Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação):

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas 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.

§ 3º Os sítios de que trata o § 2º deverão, na forma de regulamento, atender, entre outros, aos seguintes requisitos:

I - conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão;

II - possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, inclusive abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto, de modo a facilitar a análise das informações;

III - possibilitar o acesso automatizado por sistemas externos em formatos abertos, estruturados e legíveis por máquina;

IV - divulgar em detalhes os formatos utilizados para estruturação da informação;

V - garantir a autenticidade e a integridade das informações disponíveis para acesso;

VI - manter atualizadas as informações disponíveis para acesso;

Como é sabido, não há como imaginar, hodiernamente, o gerenciamento dos recursos públicos estaduais sem o suporte de um sistema de gestão integrada que garanta uma razoável consistência nos seus dados gerenciais e contábeis. De mesma forma, não há como assegurar que os controles internos atuaram de forma eficiente sem o devido suporte de sistemas informatizados que gerem dados consistentes.

Isso porque, como prelecionam os mais básicos manuais e cartilhas sobre Administração, “[...] os dados são a alma da tomada de decisões e matéria-prima para a prestação de contas. Sem dados de alta qualidade fornecendo as informações corretas sobre as coisas certas e no tempo certo, o desenho, o monitoramento e a avaliação de políticas eficazes torna-se quase impossível.”<sup>26</sup>.

Mas não é só. Para além de uma discussão doutrinária, o art. 48, §6º, da Lei Complementar Federal nº 101/2000 estabelece que todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20 da mesma lei, incluídos autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos, do ente da Federação devem utilizar **sistemas únicos de execução orçamentária e financeira**, mantidos e gerenciados pelo Poder Executivo, resguardada a autonomia. Senão, veja-se:

Lei Complementar nº 101/2000:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

[...]

§ 6º Todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20, incluídos autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos, do ente da Federação devem utilizar sistemas únicos de execução orçamentária e financeira, mantidos e gerenciados pelo Poder Executivo, resguardada a autonomia.

Nesse contexto, as inconsistências, falhas e irregularidades identificadas no Sistema

---

26

Trecho extraído e traduzido do Relatório “*A World That Counts: Mobilising The Data Revolution for Sustainable Development (2014)*”. Disponível em: <http://www.undatarevolution.org/wp-content/uploads/2014/12/A-World-That-Counts2.pdf>. Tradução feita pelo TCU. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/inovatcu/noticias/193-paises-onu-e-a-revolucao-dos-dados.htm>. Acesso em 16 maio 2019.

FIPLAN bem como em sua respectiva base de dados exigem uma imediata intervenção por parte do Chefe do Poder Executivo estadual, já que impactam negativamente e de forma transversal na tomada de decisão dos gestores públicos.

Por essas razões, no exercício da função pedagógica atribuída a essa Corte de Contas, opina pela expedição de **RECOMENDAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que adote as medidas administrativas necessárias à correção das irregularidades identificadas no Sistema FIPLAN (item “**2.3.3.2 do relatório técnico**”), aí incluída a indicação das unidades diretamente responsáveis pela execução das ações idealizadas.

#### **2.2.2.4 Convênios Finalizados sem o Registro de Prestação de Contas Final na Base de Dados Corporativa do Estado (BDCE) - (item 2.3.3.2 do relatório técnico).**

A Equipe de auditoria identificou que a ferramenta informatizada de controle de convênios (Módulo de Cadastro da Despesa – CDD do Sistema FIPLAN) não dispõe de mecanismos que indiquem aos gestores, tempestivamente e *a posteriori*, o histórico da situação (evolução no tempo) de cada ajuste, inclusive mediante relatórios que possibilitem o adequado acompanhamento dos instrumentos pendentes de prestação de contas.

É de se concluir que a situação apresentada é grave e requer atenção especial dessa Corte, notadamente em razão do grande potencial de geração de dano ao erário estadual, porquanto estão sendo repassados recursos públicos sem os adequados controle e gerenciamento.

Com efeito, resta evidenciada 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.

Nesse sentido, este MPC, em opinativo sobre as Contas de Governo, referentes ao Exercício 2017, sugeriu a expedição de **RECOMENDAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que fossem 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.

Entretanto, verifica-se que, no presente exercício, a falha remanesce, isto é, a sobredita sugestão de aprimoramento do FIPLAN ainda não foi implementada, repercutindo negativamente na verificabilidade e confiabilidade dos dados registrados nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado (2018).

Por certo, 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 nº 144/2013 desse TCE, repercutindo negativamente, portanto, no controle externo a cargo dessa e. Corte de Contas.

Registre-se, por exemplo, que, ao analisar as informações disponibilizadas pelo FIPLAN sobre os convênios, mediante consulta em 27/04/2018 à Base de Dados Corporativa do Estado do FIPLAN, o relatório técnico aponta 897 instrumentos sem registro de prestação de contas final, mesmo após decorridos 90 dias do encerramento de sua vigência. Desses 897 instrumentos, 167 foram testados e constatou-se que, em 21 casos, existia informação da prestação de contas final.

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 – Plenário)

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 à coleta de denúncias;  
(TCU, Acórdão 2066/2006 – Plenário)

Como se vê, a atuação do TCU promoveu uma revolução no modelo de controle dos convênios da União, que, até então, estava fincado em um sistema pouco transparente, limitando as informações sobre os convênios aos órgãos públicos e seus participantes diretos (gestores das entidades convenientes). 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 que a constituição de uma plataforma web 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, em ordem a promover 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 Federal nº 13.019, de 31/07/2014, 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.

Nesse passo, até que o Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (SICONV) da União seja remodelado para atender às prescrições da Lei Federal nº 13.019/2014 e efetivamente disponibilizado ao estado da Bahia – consoante relatório final do Grupo de Trabalho instituído pela Portaria Conjunta SAEB/SEFAZ/PGE nº 001/2015, que destacou a ferramenta como “a mais completa e preparada para atendimento da gestão de Convênios no estado da Bahia” (Ref.1700459-84 do Processo de nº TCE/005939/2016) –, 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 esse egrégio Tribunal.

Pelo exposto, enquanto o Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (SICONV) não é disponibilizado pela União ao estado da Bahia, reitera-se a **RECOMENDAÇÃO** 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) ou seja criado sistema eletrônico específico que cumpra tal desiderato, em ordem a corrigir as deficiências apontadas pela Unidade Técnica desse Tribunal e municiar 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.

### **2.2.3 LIMITES MÍNIMOS DE DESPESAS COM SAÚDE E EDUCAÇÃO (Item 2.5.2 do relatório técnico)**

A Constituição Cidadã de 1988, rompendo com duas décadas de regime autoritário, propiciou extensa reformulação na concepção do Estado Brasileiro, conferindo-lhe feições indiscutivelmente democráticas, identificadas na menção à dignidade da pessoa humana como fundamento republicano (art. 1º), na independência e harmonia entre os Poderes (art. 2º), e no compromisso firmado com o respeito aos direitos e garantias fundamentais, mais especialmente sintetizadas no preâmbulo, segundo o qual o povo brasileiro talhou um Estado Democrático de Direito, destinado

a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Mais do que um simples arranjo de enunciados normativos, a Constituição da República de 1988 representou a inauguração de uma ordem jurídico-constitucional totalmente reformulada e voltada à concretização de objetivos fundamentais, dentre os quais se incluíram a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

A esse respeito, Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento, analisando os traços essenciais da Constituição de 1988, pontificam:

Do ponto de vista histórico, a Constituição de 1988 representa o coroamento do processo de transição do regime autoritário em direção à democracia. Apesar da forte presença de forças que deram sustentação ao regime militar na arena constituinte, foi possível promulgar um texto que tem como marcas distintivas o profundo compromisso com os direitos fundamentais e com a

democracia, bem como a preocupação com a mudança das relações políticas, sociais e econômicas, no sentido da construção de uma sociedade mais inclusiva, fundada na dignidade da pessoa humana<sup>27</sup>.

Nesse contexto, é preciso pôr em relevo o modo como foram dispostas as normas constitucionais, que, relegando a segundo plano a organização da estrutura estatal, abordada somente a partir do art. 18, evidenciou, em opção com incontestável alcance valorativo, a transcendência das normas contidas nos primeiros dispositivos da Magna Carta, aí inseridos os artigos 5º, definidor dos direitos e deveres individuais e coletivos, e 6º, que afirma serem direitos sociais “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância” [...] e a assistência aos desamparados.

Equivale a dizer que os direitos e garantias fundamentais, em razão de sua proeminência topológica, assumem, a partir da nova Constituição, densidade normativa diferenciada, a demandar a formulação de modelos hermenêuticos que, sobretudo no processo de concretização de direitos econômicos, sociais e culturais, confirmam aos indivíduos posições jurídicas de direito subjetivo em face do Estado:

O sistema de direitos fundamentais é o ponto alto da Constituição. Ao lado de um amplo e generoso elenco de direitos civis e políticos, a Carta de 88 também garantiu direitos sociais – tanto trabalhistas como prestacionais em sentido estrito – e ainda agregou direitos de 3ª dimensão, como o direito ao patrimônio cultural (arts. 215 e 216) e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225). Ela se preocupou sobretudo com a efetivação dos direitos fundamentais, para que não se tornassem letra morta, como, infelizmente, era costumeiro em nosso constitucionalismo. Daí o princípio da aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais (art. 5º, §1º); os diversos remédios constitucionais previstos para a sua tutela, e o reforço institucional do Poder Judiciário, concebido como o guardião dos direitos. Ademais, o constituinte quis articular a proteção interna dos direitos fundamentais com a internacional. Por isso, a afirmação da prevalência dos direitos humanos nas relações internacionais (art. 4º, inciso II), a abertura do catálogo dos direitos a outros decorrentes de tratados internacionais de que o Brasil seja parte (art. 5º, §2º) e a alusão ao apoio brasileiro à criação de um Tribunal Internacional de Direitos Humanos (art. 7º, ADCT). A Constituição cuidou ainda de proteger os direitos fundamentais do poder reformador, tratando-os, pela primeira vez na história constitucional brasileira, como cláusulas pétreas explícitas (art. 60, §4º)<sup>28</sup>.

Quanto a esse ponto, convém enfatizar que a doutrina constitucionalista costuma

<sup>27</sup> SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 170.

<sup>28</sup> Idem ibidem, p. 172.

categorizar os direitos fundamentais, elegendo, como critério distintivo, ora o momento histórico em que os direitos foram reconhecidos (geração/ dimensão dos direitos), ora o relacionamento entre a esfera do Estado e a esfera do indivíduo.

Adotando-se a primeira concepção, que segrega os direitos fundamentais conforme o período histórico em que foram efetivamente consagrados nos textos constitucionais, seria possível enquadrar os direitos em quatro gêneros: **(i)** direitos fundamentais de primeira dimensão seriam aqueles ligados ao valor liberdade, que exigiriam do Estado uma abstenção, um não fazer; **(ii)** direitos de segunda dimensão, a seu turno, seriam direitos sociais, econômicos e culturais, que possuiriam um caráter positivo, demandando diretamente uma atuação estatal; **(iii)** na terceira dimensão estariam inseridos os direitos fundamentais ligados ao valor fraternidade e solidariedade, destinados à proteção do gênero humano e **(iv)** direitos de quarta dimensão, que compreenderiam direitos à democracia, à informação e ao pluralismo<sup>29</sup>.

A classificação que reputamos mais adequada, por outro lado, promove a divisão dos direitos fundamentais com base no relacionamento entre o Estado e o indivíduo. Nesse sentido, teríamos **(i)** direitos de resistência, que protegeriam o indivíduo contra uma possível atuação do Estado; **(ii)** direitos a prestações, nos quais se enquadrariam os direitos que permitiriam ao indivíduo exigir do Estado uma dada atuação, no intuito de melhorar suas condições de vida, garantindo os pressupostos materiais necessários para o exercício da liberdade e **(iii)** direitos de participação, que possibilitariam ao indivíduo participar na determinação da política estatal de forma ativa<sup>30</sup>.

#### DIREITOS A PRESTAÇÕES MATERIAIS. PERSPECTIVA FINANCEIRA.

Sem perder de vista a importância de todos os direitos fundamentais, independentemente da categoria em que estejam enquadrados, cumpre sublinhar, com o objetivo de contextualizar a matéria atinente aos pontos de auditoria que serão adiante examinados, os direitos a prestações, que, como se disse, compreendem os direitos fundamentais que permitem aos indivíduos exigir determinada atuação do Estado, no intuito de incrementar, em termos qualitativos, suas condições de vida.

<sup>29</sup> NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Método, 2009, 3 ed., 362/364.

<sup>30</sup> DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 5.ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2014, 50-53.

De acordo com o entendimento de Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins,

As prestações estatais (dimensão objetiva) que realizam os direitos sociais podem ser de duas espécies. Primeiro, prestações materiais (na terminologia alemã, “ações fáticas positivas” – *positive faktische Handlungen*) que podem consistir tanto no oferecimento de bens ou serviços a pessoas que não podem adquiri-los no mercado (alimentação, educação, saúde etc), como no oferecimento universal de serviços monopolizados pelo Estado (segurança pública).

Segundo, podem ser prestações normativas (na terminologia alemã, “ações normativas positivas” – *positive normative Handlungen*) que consistem na criação de normas jurídicas que tutelam interesses individuais. Isso ocorre, por exemplo, com a obrigação estatal de legislar sobre as férias remuneradas (art. 7º, XVII, da CF), caso no qual a prestação do Estado não tem valor econômico direto (não oferece ao trabalhador uma espécie de remuneração, mas constitui e conforma a obrigação jurídica de todos os empregados concederem férias remuneradas e a pretensão jurídica dos empregados a elas)<sup>31</sup>.

No mesmo sentido é a posição que o Ministro Gilmar Mendes, no seu Curso de Direito Constitucional, credita a Robert Alexy, para quem

Direitos a prestação exigiriam que o Estado atuasse com vistas à diminuição das desigualdades. Poderiam ser subdivididos em direitos a prestações jurídicas, cujo objeto seria a atuação do Estado no sentido de regulamentar o bem jurídico fundamental para cujo exercício fosse necessária a edição de normas infraconstitucionais (o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor – inciso XXXII; a prática do racismo constitui crime inafiançável e imprescritível, sujeito à pena de reclusão, nos termos da lei – inciso XLII) e direitos a prestações materiais, cujo objeto consistiria numa atuação concreta do Estado<sup>32</sup>.

Restringindo a abordagem ao campo dos direitos a prestações materiais, que mais de perto interessam à presente exposição, é inevitável estabelecer sua vinculação ao dispêndio de recursos financeiros pelo Estado, seja para disponibilizar bens e serviços a sujeitos indeterminados (direito à segurança pública, previsto no art. 144, da CF), seja para ofertá-los a quem deles necessite (direito à saúde e à educação).

Nesse compasso, é necessário destacar o tratamento diferenciado que o legislador constituinte originário conferiu à saúde e à educação, direitos a prestações materiais por excelência, que demandam, com vistas à sua materialização, a aplicação de expressivo montante de recursos financeiros. Decerto, a disciplina assegurada a saúde e educação,

<sup>31</sup> Idem ibidem, p. 53.

<sup>32</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 255.

explorados com realce em seções específicas nos capítulos II e III do Título VIII da CF 88, destoa daquela garantida a outros direitos, o que, ao menos do ponto de vista simbólico, tem o condão de impregná-los de elevada carga axiológica, alçando-os a uma posição de centralidade no sistema de proteção aos direitos fundamentais.

De outra parte, sob a perspectiva da eficácia normativa desses dispositivos que consagram direitos a prestações materiais, vale salientar o reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade do comportamento do Poder Público, que, omitindo-se dos encargos jurídicos que sobre ele incidem, deixe de implementar prestações estatais concretizadoras de tais prerrogativas individuais e coletivas.

No âmbito da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 45, o Ministro Celso de Mello, de modo brilhante, acentuou que o desrespeito à Constituição pode restar caracterizado tanto mediante ação estatal quanto por omissão governamental, derivando, em ambos os casos, a ilegitimidade do comportamento do Poder Público:

O desrespeito à Constituição tanto pode ocorrer mediante ação estatal quanto mediante inércia governamental. A situação de inconstitucionalidade pode derivar de um comportamento ativo do Poder Público, que age ou edita normas em desacordo com o que dispõe a Constituição, ofendendo-lhe, assim, os preceitos e os princípios que nela se acham consignados. Essa conduta estatal, que importa em um *facere* (atuação positiva), gera a inconstitucionalidade por ação.

Se o Estado deixar de adotar as medidas necessárias à realização concreta dos preceitos da Constituição, em ordem a torná-los efetivos, operantes e exeqüíveis, abstendo-se, em consequência, de cumprir o dever de prestação que a Constituição lhe impôs, incidirá em violação negativa do texto constitucional. Desse *non facere* ou *non praestare*, resultará a inconstitucionalidade por omissão, que pode ser total, quando é nenhuma a providência adotada, ou parcial, quando é insuficiente a medida efetivada pelo Poder Público.

A omissão do Estado - que deixa de cumprir, em maior ou em menor extensão, a imposição ditada pelo texto constitucional - qualifica-se como comportamento revestido da maior gravidade político-jurídica, eis que, mediante inércia, o Poder Público também desrespeita a Constituição, também ofende direitos que nela se fundam e também impede, por ausência de medidas concretizadoras, a própria aplicabilidade dos postulados e princípios da Lei Fundamental (STF, na ADPF-45, Rel. Ministro Celso de Mello, decisão monocrática publicada em 29 de abril de 2004).

Outrossim, a esses direitos também é conferida proteção orçamentário-financeira, mediante a imposição constitucional da realização de gastos mínimos em ações e serviços públicos de saúde (art. 198, §§2º e 3º, da CF/1988) e em ações relativas à manutenção e

desenvolvimento do ensino (art. 212 da CF/1988), o que contribui para a sua efetivação, no plano prático, a partir da aplicação impreterível de parcela dos recursos públicos em determinado exercício.

Veja-se, a propósito, o que dispõem os aludidos preceitos legais:

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:**

I - no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);

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;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

§ 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;

II - os critérios de rateio dos recursos da União vinculados à saúde destinados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e dos Estados destinados a seus respectivos Municípios, objetivando a progressiva redução das disparidades regionais;

III - as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas esferas federal, estadual, distrital e municipal;

[...]

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.** (grifos ausentes no original)

Quanto aos valores mínimos a serem aplicados em ações e serviços públicos de saúde a cargo dos estados e do Distrito Federal, a definição dos percentuais calculados sobre o produto da arrecadação de impostos e transferências constitucionais é feita pela Lei Complementar Federal nº 141, de 13/01/2012, cujo art. 6º expressamente prescreve:

Art. 6º Os Estados e o Distrito Federal aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12% (doze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam o art. 157, a alínea "a" do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159, todos da

Constituição Federal, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios.

É preciso observar, nestes termos, que a liberdade política de definição das prioridades alocativas encontra óbice intransponível em relação ao cumprimento dos percentuais mínimos constitucionalmente previstos para serem aplicados em ações e serviços públicos de saúde e em ações de manutenção e desenvolvimento do ensino, restringindo-se, o juízo de conveniência e oportunidade do gestor público, em tais situações, à demarcação dos contornos da política pública a ser implementada.

Isso significa que não se mostra possível à autoridade estatal, num suposto exercício de discricionariedade administrativa, deliberar quanto ao eventual excesso dos valores atrelados ao cumprimento dos gastos mínimos, nem mesmo reputar que, em face de um dado cenário econômico/financeiro, outras devem ser as escolhas orçamentárias, sob pena de esvaziar, com esse comportamento inaceitável, o pleno atingimento das normas-regra estipuladas pelo Poder Constituinte.

Deveras, como bem destacam o professor Fábio Konder Comparato e a Procuradora do Ministério Público de Contas do estado de São Paulo, Dr<sup>a</sup> Élide Graziane Pinto,

Em quaisquer tempos e países regidos pelo Estado Democrático de Direito, o orçamento público tem por finalidade central o esforço de assegurar a concretização dos direitos fundamentais no bojo da sociedade a que se refere. Enquanto subsistir a presente crise fiscal vivida pelo Brasil, esse norte constitucional nos revela uma verdadeira régua de Justiça entre as despesas que devem ser mantidas e os gastos que podem ser reduzidos e/ou extintos. Trata-se de parâmetro objetivo e inquestionável, mormente diante do cenário de arrecadação instável e em tendência decrescente.

[...]

Sob o pálio da Constituição de 1988, as receitas vinculadas à seguridade social e **os pisos de gasto em saúde e educação são instrumentos de proteção orçamentário-financeira de direitos que não podem ser minorados ou negados. Eis uma síntese conclusiva tão simples, quanto a própria constatação do profundo déficit de efetividade de tais direitos em nossa sociedade.** (grifos ausentes no original)<sup>33</sup>

Os dispositivos que estabelecem limites mínimos de gastos em ações relacionadas à manutenção e desenvolvimento do ensino e em ações e serviços públicos de saúde impõem, ao ente público, dever jurídico inafastável, com elevada carga de vinculatividade, seja pela

<sup>33</sup> COMPARATO, Fábio Konder; PINTO, Élide Graziane. **Custeio mínimo dos direitos fundamentais, sob máxima proteção constitucional.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-17/custeio-minimo-direitos-fundamentais-maxima-protexao-cf>. Acesso em 19 maio 2019.



topografia normativa, traduzida na sua extração constitucional, seja pelo conjunto de sanções que a inobservância a essas normas acarreta.

Nesse sentido, é relevante sinalizar que, confirmando o caráter cogente dos pisos de custeio em saúde e educação, o ordenamento jurídico pátrio é prenhe de enunciados normativos que se ocupam do tema, prevendo consequências drásticas ao gestor que, em franco desrespeito ao sistema de proteção dos direitos fundamentais, deixe de aplicar os percentuais mínimos de recursos constitucionalmente previstos.

Decerto, há um reforço a esse sistema protetivo dos direitos à saúde e à educação, no que tange à imperatividade de cumprimento dos respectivos pisos de custeio, a começar pela própria Constituição Federal, que, no art. 34, inciso VII, alínea “e”, ao elencar os princípios constitucionais sensíveis, preceitua:

Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

[...]

VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

[...]

**e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde.** (grifos ausentes no original)

No mesmo sentido, o art. 35, que cuida das hipóteses de intervenção dos estados nos municípios, assinala, no inciso III:

Art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando:

[...]

III - não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde;

Os princípios constitucionais sensíveis são aqueles cuja violação pode ensejar, a partir de representação ajuizada pelo Ministério Público e julgada procedente pelo Poder Judiciário, a requisição, ao Chefe do Poder Executivo, para que seja decretada a

intervenção.

Nas palavras do Ministro Alexandre de Moraes,

São denominados princípios sensíveis constitucionais, pois sua inobservância pelos Estados-membros ou Distrito Federal no exercício de suas competências legislativas, administrativas e tributárias pode acarretar a sanção politicamente mais grave existente em um Estado Federal, a intervenção na autonomia política.<sup>34</sup>

No âmbito federal, a partir da constatação de violação a algum princípio sensível, o Procurador-Geral da República pode ajuizar Ação Direta de Inconstitucionalidade Interventiva, cuja declaração de procedência pelo Supremo Tribunal Federal obrigará o Presidente da República a decretar a intervenção federal, suspendendo, em parte e conforme os termos do decreto de intervenção, a autonomia do Estado-membro acionado.

No âmbito estadual, o controle de constitucionalidade é instaurado a partir de ação ajuizada pelo Procurador Geral de Justiça, perante o Tribunal de Justiça local. Sendo julgada procedente a ação, o TJ requisitará a intervenção ao Governador do Estado para que decrete a intervenção estadual no município requerido, conforme as condições dispostas no decreto editado.

Como se observa, a intervenção é medida extrema no âmbito de um estado federado, a conjugar esforços e atuações de órgãos e poderes distintos, o que só reforça a excepcionalidade de sua decretação e a gravidade dos atos que fazem instaurar essa espécie *sui generis* de controle de constitucionalidade.

No plano infraconstitucional, sobressai a importância da LRF, que, igualmente preocupada com a observância do piso de custeio dos direitos à saúde e à educação, condiciona o recebimento de transferência voluntária ao cumprimento dos limites constitucionais a eles relativos:

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

§ 1º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

<sup>34</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 695.

[...]

IV - comprovação, por parte do beneficiário, de:

[...]

b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;

No âmbito infralegal, do mesmo modo, encontram-se referências normativas ao piso de custeio da saúde e da educação, valendo citar a Resolução nº 291, de 29/11/2017, do TCU, que, disciplinando o processo de apreciação das contas do Presidente da República, visando à emissão do parecer prévio conclusivo, dispõe, no seu 14, §2º, inciso IV:

Art. 14 - A opinião do Tribunal sobre a execução orçamentária e a gestão dos recursos públicos federais poderá ser sem ressalvas, com ressalvas ou adversa, considerando, em conjunto, os achados decorrentes da análise e das auditorias realizadas quanto à observância dos princípios e normas constitucionais e legais que regem a Administração Pública Federal na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual.

[...]

§ 2º - **A opinião sobre a execução dos orçamentos poderá ser adversa quando houver:**

[...]

**IV - aplicações em ações e serviços públicos de saúde, em manutenção e desenvolvimento do ensino ou em irrigação inferiores aos percentuais ou valores mínimos estabelecidos, respectivamente, nos arts. 198, § 2º, e 212 da Constituição Federal e 42 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), bem como nas demais normas correlatas; (grifos ausentes no original).**

Trata-se, com efeito, de sinalização importante da irregularidade da gestão orçamentária, a ser devidamente considerada, quando da emissão de juízo de mérito em relação às contas do Chefe do Executivo.

Feitas essas considerações, que demonstram claramente a importância dos direitos fundamentais à saúde e à educação e o caráter peremptório dos pisos de custeio constitucionalmente previstos, passa-se adiante à análise dos pontos de auditoria relacionados à efetivação dos aludidos direitos.

### **2.2.3.1 Direito à Educação. Limites Mínimos de Despesas. Previsão do art. 212 da CF/1988. Exclusão Indevida da Receita do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FUNCEP). Descumprimento de Decisão do TCE/BA**

No que toca os gastos mínimos com educação, a própria Constituição de 1988 traz,

de modo expresso, a definição dos percentuais da receita resultante de impostos e transferências que cada ente federado deverá aplicar, ao estatuir no seu art. 212, abaixo reproduzido, que:

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.

Dada a importância do dispositivo para a concretização do direito à educação, há quem defenda que o limite mínimo de gastos com ações de manutenção e desenvolvimento do ensino integraria o próprio núcleo essencial desse direito fundamental, o que afastaria, sob a ótica do art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal, que elenca as cláusulas pétreas, a possibilidade de sua exclusão por Emenda Constitucional:

Ainda que nem todas as normas integrantes do capítulo da ordem social, apenas pelo fato de guardarem relação direta com determinado direito fundamental social, passem a integrar os elementos essenciais de determinado direito fundamental, no caso, do direito à educação, isso não significa que os níveis de eficácia e efetividade de tais normas constitucionais sejam baixos. **Será possível, por exemplo, sustentar que nem mesmo uma reforma constitucional não poderá pura e simplesmente suprimir o dispositivo que assegura à iniciativa privada a possibilidade de participação na educação (art. 209) ou a previsão de um percentual mínimo da receita em matéria de impostos a ser aplicada em educação pela União, Distrito Federal, Estados e Municípios (art. 212), seja por força da proibição de regressividade (retrocesso) em matéria de proteção e promoção de direitos fundamentais, seja por força, dentre outros aspectos, das exigências da proporcionalidade, mas em especial se estiverem sendo afetados, de modo indireto (não pela supressão direta de dispositivo constitucional), aspectos relativos ao núcleo essencial do direito à educação considerado como um direito em sentido amplo<sup>35</sup>.** (grifos ausentes no original)

De modo ainda mais peremptório, Élide Graziane Pinto, com autoridade, enfatiza:

O estágio de proteção constitucional do direito depende do nível de consecução material das políticas públicas que lhe asseguram efetividade, razão pela qual se sustenta que o dever de gasto mínimo em educação tem natureza de garantia fundamental<sup>1</sup>, para todos os fins do art. 60, § 4º, IV, da Constituição de 1988<sup>36</sup>.

Registre-se, nesse ponto, que a importância do direito à educação tem sido

<sup>35</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 605-606.

<sup>36</sup> PINTO, Élide Graziane. Prioridade alocativa da educação no ciclo orçamentário e controle do cumprimento de metas e estratégias do plano nacional de educação. Disponível em

<https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/article/view/350/388>. Acesso em 19 de maio 2019.

constantemente ressaltada por essa Corte de Contas, como fazem prova as Resoluções TCE nº 082, de 13/07/2017, que aprovou o Plano de Fiscalização da Educação – “Educação é da nossa conta” para o período de 2016-2026, e nº 106, de 13/12/2018, que alterou a competência das CCEs, para permitir, entre outros objetivos, que a 5ª CCE concentrasse sua atuação na realização de auditorias na Secretaria de Educação, o que permitirá o aprofundamento dos exames desse Tribunal e, ato contínuo, a produção de relatórios auditoriais ainda mais robustos e bem embasados.

No caso dos autos, contudo, ficou evidenciado, a partir das informações coletadas pela unidade técnica, que o Poder Executivo deixou de incluir a receita do FUNCEP na base de cálculo para apuração dos limites mínimos de gastos com educação, como se colhe do seguinte excerto do relatório técnico:

Em relação ao cumprimento dos limites legais relativos à aplicação de recursos nas áreas de Saúde e Educação, o Estado da Bahia, por força da Ação Cautelar nº 268-1, ajuizada no ano de 2004, no STF, contra a União (Fazenda Nacional), exclui a receita obtida com o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FUNCEP) da base de cálculo da Receita Líquida de Impostos (RLI) para o cômputo do valor mínimo a ser aplicado nas referidas áreas, diferentemente do normatizado pela STN (doc. Ref. 2216189-196).

[...]

De acordo com o Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE, elaborado pela SEFAZ, o Estado da Bahia realizou despesas no montante de R\$7.324,2 milhões, equivalentes a 25,65% do total da RLI e das transferências constitucionais e legais.

A revisão dos cálculos referentes à apuração desse percentual efetuada pela Auditoria, considerando a receita do FUNCEP (fonte 128) e as despesas executadas nesta fonte, revelou que o índice atingiria 25,63% em MDE (doc. Ref. 2216189-198).

O procedimento contábil adotado pelo Poder Executivo foi extensamente analisado no item 2.2.2.4 do Parecer nº 310/2018, exarado por este Ministério Público de Contas no bojo do processo de prestação de contas de Governo relativas ao exercício de 2017, ocasião em que se destacaram trechos da Nota Técnica Conjunta MP/MPC-BA nº 01, de 05/07/2017, 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 EDUCACÃO, sob pena de transgressão ao quanto disposto no art. 198 e 212 da Constituição Federal”**:

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): Minº MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2005, DJ 10-08-2006)

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): Minº 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 de educação. (grifos originais)

Vale registrar que, no Parecer Prévio às contas do Chefe do Executivo relativas ao exercício de 2017, esse Tribunal de Contas, acolhendo a tese de que seria descabida a exclusão da receita do FUNCEP da base de cálculo para apuração dos valores mínimos a serem aplicados em ações de manutenção e desenvolvimento de ensino, expressamente recomendou, no item 6, “g”, do indigitado opinativo, que o Poder executivo se abstinhasse

[...]

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), nos termos dos arts. 198, § 2º, inciso II, e 212, *caput* e § 1º, da Constituição Federal e do art. 29 da Lei Complementar nº 141/2012 (Parecer Prévio às contas do Chefe do Executivo, exercício 2017, recomendações, item 6, “g”, p-4).

É dizer: a despeito de haver sido expedida por esse TCE/BA uma recomendação específica, que teve como pressuposto o reconhecimento da ilegalidade da exclusão das receitas do FUNCEP da base de cálculo para apuração do piso de custeio da saúde e da educação, o Poder Executivo, apegando-se a uma interpretação flagrantemente equivocada

do alcance de uma decisão do STF, tem definido, para os aludidos gastos, valores mínimos inferiores àqueles efetivamente aplicáveis.

Como se não bastasse, a unidade técnica identificou impropriedades nos cálculos para apuração desse percentual, quanto à elegibilidade das despesas em ações de manutenção e desenvolvimento de ensino:

Ademais, na análise sobre a elegibilidade da totalidade das despesas de MDE, observou-se o montante de R\$37,5 milhões referente a auxílios e bolsas assistenciais a alunos carentes, as quais afrontam o art. 71 da Lei Federal nº 9.394, de 20/12/1996, que diz:

Art. 71. Não constituirão despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino aquelas realizadas com:

[...]

IV – programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica, e outras formas de assistência social; (Grifo da Auditoria)

Com a exclusão destas despesas, o índice apurado pela Auditoria passaria a ser de 25,50%. Conquanto, verifica-se o atendimento ao limite mínimo de aplicação de 25,00% das referidas receitas, estabelecido no art. 212 da Constituição Federal (doc. Ref. 2216189-198).

De todo modo, cumpre salientar que, a despeito das irregularidades ora analisadas, o Poder Executivo ultrapassou o limite mínimo de despesas com ações em manutenção e desenvolvimento de ensino, o que atenua o desvalor da conduta reprimida, autorizando, no presente caso, a imposição de **RESSALVAS** ao juízo aprovativo a ser emitido por essa Corte de Contas e a expedição de determinação para descontinuidade do procedimento objurgado.

Sendo assim, o Ministério Público de Contas opina pela imposição de **RESSALVAS** no Parecer Prévio das presentes contas de governo, em face (i) da exclusão indevida da receita do FUNCEP da base de cálculo para apuração dos valores mínimos a serem aplicados em ações de manutenção e desenvolvimento do ensino, contrariando o art. 212, *caput* e §1º, da Constituição Federal e (ii) do cômputo, como despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, do montante de R\$37,5 milhões referente a auxílios e bolsas assistenciais a alunos carentes, em afronta ao art. 71 da Lei Federal nº 9.394, de 20/12/1996.

Além disso, considerando que a expedição de recomendações deve se voltar ao exercício da função pedagógica, na forma como delineado no item 2.2 desde opinativo, o



Ministério Público de Contas, enaltecendo a função corretiva dessa e. Corte, sugere que se **DETERMINE** ao Governador do Estado que (i) 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 Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), sob pena de transgressão aos preceitos normativos insertos no art. 212, *caput* e § 1º, da Constituição Federal de 1988 e (ii) observe, na apuração das despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, as vedações contidas no art. 71 da Lei Federal nº 9.394/1996.

### **2.2.3.2 Direito à Saúde. Limites Mínimos de Despesas. Exclusão Indevida da Receita do FUNCEP. Descumprimento de Decisão do TCE/BA. Aproximação do Limite Mínimo de Gastos. Expedição de Alerta ao Poder Executivo.**

Quanto ao tema em debate, a Constituição da República, no seu art. 198, §2º, *caput* e inciso II, e a Lei Complementar nº 141/2012, no art. 6º, estabelecem os percentuais a serem adotados, pelos Estados e pelo Distrito Federal, para apuração dos valores mínimos aplicáveis em ações e serviços públicos de saúde:

#### CF/1988

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;

#### Lei Complementar nº 141/2012

Art. 6º Os Estados e o Distrito Federal aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12% (doze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam o art. 157, a alínea "a" do inciso I e o inciso II do *caput* do art. 159, todos da Constituição Federal, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios.

Trazendo à luz a importância do piso de custeio para a adequada proteção ao direito fundamental à saúde, a Procuradora do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo, Drª Élide Graziane Pinto, obtempera:

Do ponto de vista do direito à saúde, sem a garantia de piso de custeio em face do comportamento da receita governamental, não há como enfrentar grande parte das mazelas que repercutem na fragilidade operacional do Sistema Único de Saúde (SUS). Mais do que apenas tratar os sintomas do mal-estar da política pública pelo viés da sua *microjustiça* (haja vista o adensamento das demandas judiciais individuais), é preciso pautar e buscar sanear as causas estruturais do *déficit* de eficácia do direito fundamental à saúde em nosso país<sup>37</sup>.

No caso em apreço, assim como já havia sido relatado quanto ao direito à educação, houve descumprimento da decisão desse Tribunal de Contas, que, ao examinar as contas do Governador relativas ao exercício de 2017, reconheceu a ilegalidade do método de apuração dos limites mínimos de gastos com ações e serviços públicos de saúde e recomendou que o Poder Executivo se abstinhasse 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 saúde e educação.

De acordo com o relatório técnico, o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde, elaborado pela SEFAZ, apontou que o estado da Bahia, no exercício em questão, realizou despesas no montante de R\$3.540,3 milhões, atingindo 12,4% da Receita Líquida de Impostos – RLI e das transferências constitucionais e legais.

Todavia, a revisão desses cálculos, empreendida pela unidade técnica desse TCE mediante a inclusão da receita do FUNCEP, revelou que, adotados os procedimentos contábeis apropriados, o estado da Bahia atingiu, na realidade, o percentual de 12,05% com gastos em ações e serviços públicos de saúde, superando, por pequena margem de 5 centésimos por cento, o limite mínimo de que trata o art. 6º da Lei Complementar Federal nº 141/2012.

Diante desse cenário, é evidente que o atingimento do limite mínimo legalmente previsto para aplicação de recursos em ações e serviços públicos de saúde, mesmo quando realizados os procedimentos contábeis adequados, tem o condão de mitigar o desvalor da conduta contestada, ensejando, no presente caso, a imposição de **RESSALVAS** ao juízo aprovativo.

<sup>37</sup> PINTO, Élica Graziane. A macrolitigância financeira em defesa dos direitos fundamentais no Supremo. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-nov-07/opiniao-macrolitigancia-financiera-pelos-direitos-fundamentais>. Acesso em 18 de maio 2019.

Igualmente, presente a situação fática (descumprimento de enunciado normativo) deflagradora do exercício da função corretiva por essa e. Corte, o Ministério Público de Contas sugere a expedição de **DETERMINAÇÃO** para que o Chefe do Poder Executivo 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, sob pena de transgressão aos preceitos normativos insertos no art. 198, §2º, inciso II, da Constituição Federal, e art. 6º da Lei Complementar nº 141/2012.

De mais a mais, cumpre repisar que, após o refazimento dos cálculos destinados à apuração do percentual de recursos aplicados em ações e serviços públicos de saúde, o estado da Bahia atingiu a razão de 12,05%, ultrapassando, por pequena margem de 5 centésimos por cento, o limite mínimo de que cuida o art. 6º da Lei Complementar Federal nº 141/2012.

A situação ora analisada, com efeito, ostenta acentuada gravidade, sobretudo se for considerado que o descumprimento dos limites mínimos de gastos em saúde e educação pode acarretar, à vista dos enunciados normativos que se ocupam do tema, drásticas consequências, que vão desde a proibição do recebimento de transferências voluntárias pelo ente público, até a possibilidade de decretação de intervenção federal e de desaprovação das contas do gestor responsável.

Saliente-se, outrossim, que o art. 59, §1º, da LRF, disciplina o instituto do alerta, por meio do qual o Tribunal de Contas, identificando situação potencialmente comprometedora do equilíbrio das contas públicas, aponta a necessidade de o gestor acompanhar mais atentamente a evolução de certos indicadores fiscais:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

[...]

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

- III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;
- IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;
- V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

Vale frisar, nesse ponto, que o alerta é instrumento de exercício da função pedagógica das cortes de contas, do qual não se extraem outras consequências além da própria comunicação, à autoridade pública a quem se destina, de uma situação em relação à qual devem ser adotadas, com caráter preventivo, medidas de planejamento e controle.

Sendo assim, é possível advogar o caráter meramente exemplificativo dos incisos do art. 59, §1º, da LRF, o que permite o manejo desse importante expediente em outras situações além daquelas expressamente elencadas no indigitado preceito normativo.

Nesse sentido, o Ministério Público de Contas julga apropriada a utilização do instituto de que trata o art. 59, §1º, da LRF, e sugere a expedição de **ALERTA** ao Poder Executivo do estado da Bahia sobre o fato de que os gastos com ações e serviços públicos de saúde perfizeram o índice percentual de 12,05%, próximo do limite mínimo a que se refere o art. 6º da Lei Complementar Federal nº 141/2012.

#### **2.2.4 IRREGULARIDADES RELACIONADAS À GESTÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL.**

O relatório técnico sobre as contas do Chefe do Poder Executivo do estado da Bahia, exercício 2018, indica que, sem embargos de fragilidades e deficiências pontuais, **educação, previdência oficial, dívida pública e parcerias público-privadas** atenderam às exigências estabelecidas nos instrumentos normativos vigentes.

Em relação a **pessoal e encargos sociais**, o exame realizado pelo Ministério Público de Contas, constante do item 2.2.5 deste parecer, divergiu dos cálculos que foram elaborados pela equipe técnica, com vistas à identificação do limite máximo de despesas com pessoal, equivalente, no caso do estado da Bahia, a 48,6% da receita corrente líquida. Enquanto o relatório analítico apontou o alcance do percentual de 49,01%, a análise dos aludidos demonstrativos, empreendida por este *Parquet*, revelou o atingimento do índice de 47,85%, diferença atribuída ao reconhecimento, pelo MP de Contas, da possibilidade de as

transferências de recursos do Fundo Previdenciário dos Servidores Públicos do Estado da Bahia (BAPREV) para o Fundo Financeiro da Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia (FUNPREV) determinadas por decisão judicial serem incluídas entre as despesas com inativos e pensionistas não computadas.

De todo modo, embora tenha sido cumprido, de acordo com este opinativo, o limite de despesas com pessoal, o Poder Executivo deve ficar atento a esses aspectos, na medida em que fora atingido, de acordo com a apuração realizada, o chamado limite prudencial, ensejando, nesse compasso, a imediata revisão dos cálculos elaborados, à luz dos apontamentos realizados, e, eventualmente, caso persista o atingimento da aludida marca, a adoção das medidas restritivas de que trata o art. 22, parágrafo único, da LRF.

Quanto às despesas com **ações e serviços públicos de saúde**, observou-se a aproximação do limite mínimo de 12% da Receita Líquida de impostos e transferências constitucionais, sinalizado no art. 6º da Lei Complementar Federal nº 141/2012, razão por que foi sugerida a emissão de ALERTA, na forma do art. 59, §1º, da LRF.

A despeito do alcance desses índices, foram identificadas diversas inconsistências nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Poder Executivo, muitas delas semelhantes àquelas consignadas nas contas de governo de exercícios anteriores, mas não devidamente solucionadas durante o exercício financeiro de 2018.

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.

#### **2.2.4.1 Pagamentos Efetuados “por ofício” Antes da Emissão do Empenho e Orçamento Inicial Insuficiente para Pagar Despesas Relativas à Execução Contratual (item 2.4.4.4 do relatório técnico)**

Antes de adentrar o exame propriamente dito dos pontos auditoriais em apreço, registre-se, por oportuno, que, no Parecer Prévio sobre as Contas de Governo relativas ao

exercício de 2017, esse Tribunal de Contas expediu **RECOMENDAÇÃO** ao Poder Executivo estadual para que, dentre outras medidas relacionadas à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, observasse os

arts. 60 e 64, parágrafo único, da Lei Federal nº 4.320/1964, quando da execução de despesas relativas às contraprestações públicas de contratos de Parceria Público-Privada (PPP), que têm se materializado antes da emissão de empenho, e indevidamente autorizadas mediante ofícios da DESENBAHIA.

Contudo, a indigitada recomendação não surtiu o efeito esperado, haja vista a repetição, no exercício de 2018, das irregularidades que haviam lastreado a expedição dessa medida. Com efeito, consoante pontuado no relatório técnico que instrui as presentes contas de governo, “[...] dos R\$678,1 milhões desembolsados em 2018 pela DESENBAHIA para as concessionárias, constatou-se que R\$163,2 milhões foram realizados antes da emissão do empenho [...]” (doc. Ref. 2216189-132).

Confira-se, a propósito, a Tabela 23, na qual constam, de maneira individualizada, por contrato de parceria público-privada, os pagamentos das respectivas contraprestações que foram efetuados antes da emissão do empenho correspondente (doc. ref. 2216189-132):

**Tabela 23 – PAGAMENTOS ANTES DA EMISSÃO DO EMPENHO**

Contrato PPP nº	Em R\$ milhões	
	Desembolso em 2018	Pagamentos antes do empenho
30/2010 – Gestão e operação do Hospital do Subúrbio	189,6	35,7
02/2010 – Construção e operação da Arena Fonte Nova	144,7	5,7
01/2013 – Implantação e operação do Sistema Metroviário de Salvador e Lauro de Freitas	223,8	95,0
35/2013 – Construção e operação do Instituto Couto Maia	19,0	6,7
04/2015 – Gestão e operação de Serviço de Apoio ao Diagnóstico por Imagem	101,0	20,1
<b>Total</b>	<b>678,1</b>	<b>163,2</b>

Fonte: Extratos bancários (DESENBAHIA) e sistema Mirante.

Na visão deste Órgão Ministerial, os pagamentos mencionados foram efetivados pela Administração Pública sem a observância das etapas legalmente previstas para realização das despesas públicas, descumprindo-se o disposto no art. 60 da Lei Federal nº 4.320/1964, que exige que toda despesa só 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.

A Auditoria ainda informa que, após ser efetivado o pagamento das contraprestações referentes aos contratos listados acima, “[...] tais despesas são regularizadas no FIPLAN no âmbito da SETRE, SESAB e SEDUR.” (consoante Ref.2216189-129).

No caso específico das despesas com contratos de PPP que estão sob responsabilidade da Secretaria da Saúde (SESAB), apurou-se que, embora o desembolso mensal tenha sido feito pelo montante integralmente devido, isto é, sem parcelamentos, o valor referente a essa despesa, quando da sua regularização no FIPLAN, era “[...] dividido em mais de um empenho, alguns dos quais emitidos no último mês (dezembro) para regularizar pagamentos que já foram feitos em fevereiro ou setembro, por exemplo” (Ref.2216189-133).

Ora, 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 da 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<sup>38</sup> c/c art. 48-A, inciso I<sup>39</sup>, 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<sup>40</sup>.

Ao ser indagada sobre esse tipo de ocorrência, a Secretaria de Desenvolvimento Urbano (SEDUR), gestora do Contrato nº 02/2010 – Construção e Operação da Arena Fonte Nova, aduziu, mediante Ofício SUMOB nº 69, de 03/04/2019, que os pagamentos foram

<sup>38</sup> **Art. 48, § 1º** A transparência será assegurada também mediante: [...] II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, **em tempo real**, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público. (Grifo nosso)

<sup>39</sup> **Art. 48-A.** Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

**I – quanto à despesa:** todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, **no momento de sua realização**, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado.

<sup>40</sup> 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. Disponível em: <http://www.transparencia.ba.gov.br/Content/Arquivos/SenhaAberta/pap-senhaaberta.pdf>. Acesso em 19 maio 2019.

regularizados, dentro dos correspondentes períodos de competência, ainda no exercício ora auditado (2018).

Tal justificativa não elide a irregularidade na realização de despesas públicas por ofício sem prévio empenho, devendo o Poder Executivo rever os procedimentos administrativos e contábeis de encerramento e abertura de exercícios financeiros, em ordem a possibilitar a regular e tempestiva realização de despesas públicas pelas unidades orçamentárias, em especial aquelas cuja postergação possa ensejar a incidência de encargos moratórios para a Administração Pública.

Cumprido ponderar, contudo, que não há, no Relatório do TCE/BA, informação sobre eventuais pagamentos realizados por ofício sem a correspondente regularização no Sistema FIPLAN até o encerramento do exercício financeiro. 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.

Ainda no contexto das despesas com contratos de parcerias público-privadas, a equipe técnica do TCE/BA identificou, no que se refere aos pagamentos de contraprestações vinculadas ao contrato nº 01/2013 – Implantação e operação do Sistema Metroviário de Salvador e Lauro de Freitas, que, como as dotações orçamentárias previstas para as aludidas despesas revelaram-se, na prática, insuficientes, foi necessário o Poder Executivo se valer da edição posterior de decreto financeiro de suplementação orçamentária. Senão, confira-se trecho análise da auditorial acerca dessa falha (doc. ref.2216189-133/134):

#### **Orçamento inicial insuficiente para pagar despesas relativas à execução contratual**

Na execução contratual da PPP do metrô, verificou-se que foram regularizados pagamentos no valor de R\$43,9 milhões utilizando a Destinação de Recursos (DR) “113 – Recursos Diretamente arrecadados por Órgão de Administração Direta”, divergente da fonte que efetivamente financiou esses pagamentos, no caso, os recursos do Fundo de Participação dos Estados (FPE), viabilizados mediante pagamentos por ofício realizados pela DESENBAHIA ao concessionário.

**Os mencionados pagamentos ocorreram em 13/11/2018 e 12/12/2018 e sua regularização foi realizada posteriormente, após a publicação dos Decretos Financeiros Estaduais nº 143 e 150, de 29/11/2018 e 11/12/2018,**



que autorizaram a suplementação orçamentária, por excesso de arrecadação do estado, na DR 0.113.000000, no valor total de R\$65,4 milhões, com a justificativa de resgate do Fundo Garantidor Baiano de Parcerias (FGBP) para atender despesas com a contraprestação mensal e “deficit de clearing” do referido contrato, referentes aos meses de outubro, novembro e dezembro.

[...]

Outro fato a ser considerado é que o valor inicialmente orçado para a PAOE “4028 – Gerenciamento de Parceria Público Privada no Sistema Metroviário” de R\$150,0 milhões em 2018 na Fonte “100 – Recursos ordinários não vinculados do Tesouro” foi insuficiente para suportar o valor empenhado de R\$239,7 milhões, tendo sido necessário recorrer à suplementação orçamentária de R\$174,3 milhões na fonte 100 e de R\$65,4 milhões na fonte 113.

[...]

(Grifos ausentes no original)

As ocorrências ora retratadas não se coadunam com o ordenamento jurídico pátrio, representando transgressão ao quanto disposto no 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 traduz o alicerce constitucional 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 Filho, 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).<sup>41</sup>

Restando, portanto, evidenciada a ausência ou 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 Abraham,

[...] durante a execução do orçamento, podem ocorrer situações em que os valores previstos originariamente, constantes na lei orçamentária, não sejam

<sup>41</sup> MORAES FILHO, Carlos Alberto de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 99.

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.**<sup>42</sup> (Grifo nosso)

Por fim, a Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício de 2018 (Lei Estadual nº 13.727/2017), em seu art. 36, coíbia expressamente a utilização de procedimentos que viabilizassem a realização de despesas sem a existência de dotação orçamentária com saldo suficiente para a suportá-las. Veja-se:

#### **LDO 2018**

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 destes fundamentos normativos de ordem constitucional e legal, mostra-se evidente a antijuridicidade da realização de despesas públicas sem prévia e suficiente dotação orçamentária.

Sendo assim, este presentante do *Parquet OPINA*, diante das irregularidades relacionadas ao achado ora examinado, pela inclusão de **RESSALVA** específica no Parecer Prévio quanto à fragilidade no controle da execução orçamentária e financeira, tendo em vista: **(i)** a realização, pelo Poder Executivo, de pagamentos por ofício, sem prévio empenho, de despesas relativas a contratos de PPP, conduta contrária ao disposto no art. 60 da Lei Federal nº 4.320/1964; **(ii)** pagamentos, por ofício, de despesas relativas à execução contratual do sistema metroviário, sem prévio suporte orçamentário, conduta flagrantemente contrária aos arts. 167, inciso II, da Constituição Federal de 1988 e 36 da LDO 2018 (Lei Estadual nº 13.727/2017).

Pugna-se, assim como foi sugerido no exame das contas relativas ao exercício anterior, pela expedição de **DETERMINAÇÃO** para que o Poder Executivo se abstenha de utilizar quaisquer procedimentos que, visando a contornar eventual insuficiência de dotação orçamentária, viabilizem a realização de despesas públicas sem a emissão de prévio empenho, em obediência aos comandos normativos insertos no art. 167, inciso II, da Constituição Federal de 1988 e no art. 60 da Lei Federal nº 4.320/1964.

Sugere-se, outrossim, com o objetivo de prevenir a repetição da ocorrência abordada

<sup>42</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 289/290

no presente item, a qual, inclusive, já vem sendo apontada desde a análise acerca das contas de governo relativas ao exercício de 2016, a expedição de **RECOMENDAÇÕES** ao Chefe do Poder Executivo 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.

#### **2.2.4.2 Fragilidade na Fiscalização das Empresas Beneficiárias de Incentivos Fiscais (item 2.4.3.3 do relatório técnico)**

No que pertine à gestão orçamentária, financeira e patrimonial do estado da Bahia, ainda recai sobre o Chefe do Poder Executivo irregularidade relativa às deficiências no controle e acompanhamento, durante o exercício de 2018, 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 LRF, 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 fiscal<sup>43</sup>.

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 conseqüente atração de investimentos, por meio da concessão de incentivos fiscais<sup>44</sup> aos interessados, que devem

<sup>43</sup> **Ob. cit.**, p. 363.

<sup>44</sup> Apesar da diferença que alguns autores fazem entre incentivos e benefícios fiscais, optou-se no presente

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.<sup>45</sup>

Nesse trilho, 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 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**.

parecer 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://wwwold.pge.go.gov.br/revista/index.php/revistapge/issue/view/3/showToc>. Acesso em: 17 maio 2019.

<sup>45</sup> LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 5ª ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 225.

No que pertine às presentes contas, o Relatório do TCE (item 2.4.3.3) dá conta de que, em 2018, foram concedidos benefícios, por meio de diversos programas de incentivos fiscais, que representaram efetiva renúncia de receitas no valor global de R\$3.308,5 milhões, número que superou, com certa margem, os 2.894,1 milhões renunciados em 2017. É o que se extrai da Tabela 14 (Ref. 2216189-114):

**Tabela 14 – PROGRAMAS DE INCENTIVOS FISCAIS**

Em R\$ milhões

Programas	Estimativa					Realizado				
	2015	2016	2017	2018	Total	2015	2016	2017	2018	Total
DESENVOLVE	2.387,1	2.783,6	2.712,7	2.337,0	10.220,4	2.147,4	2.104,0	2.108,8	2.352,1	8.712,3
PROAUTO	658,6	366,2	316,7	248,0	1.589,5	297,2	230,4	276,5	351,1	1.155,2
Outros de Natureza Fiscal*	107,4	125,3	135,6	337,3	705,6	93,0	247,2	445,5	491,6	1.277,3
PROALBA	41,5	29,0	30,1	32,2	132,8	30,8	30,9	40,6	55,0	157,3
Programas	Estimativa					Realizado				
	2015	2016	2017	2018	Total	2015	2016	2017	2018	Total
FAZBAHIA	16,9	17,5	13,2	11,5	59,1	12,2	11,2	13,6	14,3	51,3
INFORMÁTICA	2,0	0,6	0,1	0,0	2,7	0,1	0,0	9,1	44,4	53,6
<b>Total</b>	<b>3.213,5</b>	<b>3.322,2</b>	<b>3.208,4</b>	<b>2.966,0</b>	<b>12.710,1</b>	<b>2.580,7</b>	<b>2.623,7</b>	<b>2.894,1</b>	<b>3.308,5</b>	<b>11.407,0</b>

Fontes: LDOs de 2015 a 2018 e demonstrativos da Diretoria de Planejamento da Fiscalização da SEFAZ

\* Estão inclusos os programas Probahia, Setor de Óticas, Querosene de Avião, Polpas e Sucos de Frutas.

Em relação ao monitoramento desses programas de incentivos fiscais, é oportuno destacar que, por força da Portaria Conjunta SDE/SEFAZ nº 01, de 13/01/2017, a fiscalização dos empreendimentos incentivados foi atribuída à Secretaria de Desenvolvimento Econômico (SDE), ao passo que à Secretaria da Fazenda (SEFAZ) 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 2018, foram firmados 116 protocolos de intenções, com previsão de investimentos de R\$15.100,1 milhões e geração estimada de 27.764 empregos, conforme se pode verificar da tabela abaixo (consoante Ref.2216189-114):

**Tabela 15 – PROTOCOLOS DE INTENÇÕES FIRMADOS**

Quadrimestre	Número de Protocolos	Investimentos previstos (em milhões)	Novos empregos a serem gerados
1º	28	4.242,0	6.135
2º	24	4.134,0	14.010
3º	64	6.724,1	7.619
<b>Total</b>	<b>116</b>	<b>15.100,1</b>	<b>27.764</b>

Fontes: Ofícios SDE nº 145/2018, 229/2018 e 02/2019.

Segundo a equipe técnica do TCE/BA, a SDE realizou, no exercício examinado (2018), 41 visitas técnicas aos empreendimentos que foram beneficiados com incentivos fiscais, número relativamente maior que as 16 fiscalizações *in loco* empreendidas em 2017.

Ocorre que, apesar desse relativo incremento na quantidade de visitas técnicas efetuadas pela SDE em relação ao exercício anterior (2017), a fiscalização exercida por tal Pasta de Estado ainda está muito aquém do ideal, especialmente diante do expressivo número de empreendimentos incentivados via renúncia de receitas.

Com efeito, segundo consta do relatório técnico (Ref.2216189-114/115), encontravam-se, em curso, no terceiro quadrimestre de 2018, “[...] 434 empresas contempladas com incentivos fiscais, somente nos programas Desenvolve e nos Outros de Natureza Fiscal [...]”, sendo que, como visto acima, a SDE, no exercício auditado, apenas visitou 41 empresas incentivadas.

Esse dado revela que a aludida Secretaria, apesar dos tímidos avanços verificados, não está cumprindo, de forma plena, o desiderato de monitorar/fiscalizar os empreendimentos incentivados via renúncia de receitas, descumprindo, assim, de modo objetivo, o quanto 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 Assembléia Legislativa, quanto ao Estado, e pelas Câmaras Municipais, quanto aos Municípios, mediante controle externo e sistema de controle interno de cada Poder.

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.

### 2.2.4.3 – Emendas Parlamentares (item 2.5.9 do relatório técnico)

O Relatório Analítico traz considerações acerca da execução das dotações orçamentárias decorrentes de emendas parlamentares (item 2.5.9 do relatório técnico). Registre-se que distorções relacionadas à sistemática de execução de referidas dotações foram evidenciadas no relatório técnico que subsidiou a apreciação das contas do Chefe do Poder Executivo estadual, exercício 2017 (autos nº TCE/002387/2018), de modo a terem sido consignadas, no Parecer Prévio resultante do julgamento daquelas contas, recomendações vocacionadas ao saneamento das irregularidades naquele exercício observadas.

Tendo analisado o Demonstrativo da Execução das Despesas por Emendas Individuais dos Deputados Estaduais - informe levado às Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado, a Auditoria do TCE/BA constatou que, em que pese o orçamento atualizado concernente a emendas parlamentares individuais, para o exercício 2018, tenha sido de R\$88,5 milhões<sup>46</sup>, o total empenhado (R\$62,8 milhões) correspondeu a 70,94% do orçamento atinente às cotas individuais dos 63 deputados estaduais que tiveram emendas aprovadas. Consignou-se também que: **(i)** a execução financeira, cujo montante efetivamente pago foi de R\$22,9 milhões, representou apenas 25,85% do orçamento atualizado e **(ii)** a execução orçamentário-financeira, atinente às reservas orçamentárias aqui tratadas, se deu com inobservância ao princípio da isonomia, vez que os percentuais executórios variaram entre 34,73% e 91,97% (orçamentária), e entre 0,00% e 87,69% (financeira).

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, com fins de lhe acrescentar dotações orçamentárias voltadas ao atendimento de demandas específicas, oportunidade em que deverão, formalmente, indicar os programas e ações nos quais os recursos deverão ser alocados. É o chamado orçamento impositivo, vez que obriga o Poder Executivo a executar, orçamentária e financeiramente, as ações correspondentes às programações orçamentárias advindas das emendas parlamentares. Assim dispõem os parágrafos 9º, 10, e 14 do art. 160<sup>47</sup> da Constituição

<sup>46</sup> Pontuou-se que o percentual apurado deixou de considerar R\$6,3 milhões rubricados como “PROVISÃO PARA EMENDA PARLAMENTAR”.

<sup>47</sup> Redação dada ao art. 160 da CE/1989 pela Emenda à Constituição Estadual nº 18, de 30 de janeiro de 2014, atribuindo caráter impositivo e isonômico à execução orçamentária e financeira das emendas parlamentares individuais inseridas na

Estadual de 1989, abaixo transcritos:

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.

[...]

§ 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).

Em razão do caráter impositivo de que gozam as reservas orçamentárias relacionadas a emendas parlamentares individuais – decorrente da força normativa da Emenda Constitucional Estadual nº 18, de 30/01/2014<sup>48</sup> - o Poder Executivo fica obrigado a, isonomicamente, promover a execução orçamentário-financeira das ações correlacionadas a referidas emendas, ressalvados, contudo, os impedimentos de ordem técnica ou legal, desde que devidamente justificados.

Por força das vinculações orçamentárias constitucionais, os valores correspondentes às cotas individuais dos parlamentares devem ser aplicados em áreas ou funções de governo, com observância aos seguintes percentuais: **mínimos** de 50% (cinquenta por cento) para a saúde e de 25% (vinte e cinco por cento) para a educação e, no **máximo**, 25% (vinte e cinco por cento) em área de livre escolha do parlamentar, conforme disposto no art. 48 da Lei Estadual nº 13.727/2017, de 05/07/2017 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para exercício 2018), *in verbis*

Art. 48 - As emendas individuais propostas pelos deputados, de que trata o art. 160 da Constituição Estadual, destinarão, na Lei Orçamentária de 2018,

Lei Orçamentária Anual.

<sup>48</sup> No que diz respeito ao orçamento federal, as disposições acerca do limite orçamentário associado a emendas parlamentares individuais, manejadas no Congresso Nacional, foram alteradas pela EC nº 86/2015: CF/1988, art. 160 [...] § 9º As emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida prevista no projeto encaminhado pelo Poder Executivo, sendo que a metade deste percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde. [...] § 11. É obrigatória a execução orçamentária e financeira das programações a que se refere o § 9º deste artigo, em montante correspondente a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior, conforme os critérios para a execução equitativa da programação definidos na lei complementar prevista no § 9º do art. 165.



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.

No tocante à destinação formal das reservas orçamentárias<sup>49</sup> em tela, constatou-se que os limites percentuais (máximo e mínimo) previstos na norma acima destacada foram observados, vez que a alocação do total empenhado em 2018 (R\$ 62,8 milhões) foi repartido entre Saúde (60,63%), Educação (25,25%) e Outras Funções (14,11%).

Quanto à execução financeira – concreta utilização dos recursos, materializada por meio de pagamentos – apurou-se que o montante efetivamente aplicado na realização das ações orçamentárias (R\$22,9 milhões) correspondeu a 25,85% do orçamento atualizado. Note-se que a diferença nominal entre o orçamento atualizado (R\$88,5 milhões) e o valor formalmente empenhado (R\$62,8 milhões), por si só, já materializava um representativo decréscimo executório. Ainda assim, restou evidenciado um segundo déficit de desempenho, a saber, entre o total empenhado (R\$62,8 milhões) e o efetivamente pago (R\$22,9 milhões).

Em face do apurado, promoveram-se interlocuções com os núcleos centrais das Unidades do Poder Executivo que concentraram quase a totalidade (96,26%) do orçamento atinente às emendas parlamentares (Secretaria da Saúde - SESAB, Secretaria da Educação - SEC e Companhia de Desenvolvimento e Ação Regional - CAR), com fins de se obter esclarecimentos acerca do baixo desempenho executório do referido orçamento.

Quase que de forma uníssona, os gestores das Unidades Jurisdicionadas acima destacadas concentraram suas justificativas na indicação das ações efetivamente realizadas, especialmente aquisição e distribuição de veículos (Ampliação da Frota de Ambulância - SESAB), tratores e equipamentos agrícolas (Distribuição de Equipamento de Apoio à Inclusão Produtiva - CAR) e fardamento escolar (SEC), com a respectiva indicação tanto dos valores pagos, quanto daqueles somente empenhados. É o que se extrai do conjunto de esclarecimentos levados ao relatório técnico (fls. 219/220), abaixo sumariamente transcritos:

**SESAB (Ofício GASEC nº 258/2019)**

Na oportunidade, informamos que, em relação à ampliação da frota de ambulâncias, foi realizada a aquisição de todo o quantitativo existente no registro de preço. Do total de R\$ 36.927.836,00, foram empenhados R\$ 28.638.860,40, o que corresponde a 77,55% de execução.

[...]

<sup>49</sup> O relatório técnico (Tabela 52 fls. 218/219) consolida o desempenho executório das ações orçamentárias de maior materialidade, dentre as contempladas com emendas parlamentares.

Já em relação ao item “Aparelhamento de unidade de saúde”, do total de R\$ 11.825.650,00, foram empenhados R\$ 9.412.391,75, o que corresponde a 79,59% de execução. Foi realizada a aquisição de todo o quantitativo existente no registro de preço.

#### **CAR (Ofício CAR/DE nº 465/2019)**

Para o item “Distribuição de Equipamento de Apoio à Inclusão Produtiva” foi dada uma Ordem de Serviço para entrega de 118 tratores agrícolas com implementos, que foram entregues durante o exercício de 2018 e início de 2019. Os que foram entregues em 2018, foram pagos com recursos de emendas impositivas, conforme Ordem de Serviço em anexo, sendo que não foram entregues em 2018, só foram pagos em 2019, com recursos da fonte 128.

#### **SEC (Ofício SUBSEC nº 020/2019)**

No ano de 2018, a Superintendência de Planejamento Operacional da Rede Escolar – SUPEC executou todas as emendas estaduais destinadas ao fardamento (Distribuição de Uniforme para Estudante da Rede de Educação Básica). O pagamento dos processos de aquisição na ordem de R\$1.146.005,04, ficaram em restos a pagar não processado, em razão de uma transação no FIPLAN, relativa a não identificação do sistema para vincular a conta das emendas às fontes de cada Deputado.

Dos recursos disponibilizados pela referida emenda (Melhoria da Estrutura Física de Unidade Escolar da Educação Básica), foram empenhados R\$9.390.926,05 cujos serviços nas unidades escolares, conforme relação (doc. anexo), ainda estão em execução física, ficando os recursos em restos a pagar para efetivação dos demais estágios da fase de despesas do ano em curso.

Um ponto que merece ser destacado é que, do montante financeiramente executado (R\$22,9 milhões), somente 1,54% foi efetivamente aplicado na área de Educação, o que simultaneamente materializa: **(a)** desprezo às disposições da LDO do exercício 2018 (Lei Estadual nº 13.727/2017), especialmente no que tange os limites percentuais nela estabelecidos e **(b)** afronta à norma constitucional<sup>50</sup> que atribuiu caráter impositivo à execução orçamentário-financeira das reservas consignadas em Lei Orçamentária, por meio de emendas individuais. Recrudesce, ainda mais, o juízo de desvalor em torno do irrisório percentual de recursos aplicados na área de educação o fato de ter sido apurado que, do montante financeiramente executado, 38,67% foram empregados em outras áreas e funções de governo. Dito de outra forma, além de desrespeitar o **limite mínimo** legalmente exigido para área de educação **(25%)**, privilegiaram-se as ações orçamentárias de outras áreas e/ou funções, destaque-se, com **extrapolação do limite máximo legalmente permitido (25%)**.

<sup>50</sup> § 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.

Tendo em vista o caráter impositivo do orçamento decorrente das emendas parlamentares, em caso de sua inexecução, exige-se a publicação de notas explicativas individualizadas que elucidem quais fatores de ordem técnica impediram o processo dos créditos correspondentes às cotas individuais. É o que dispõem os arts. 160, §§10 e 11, da Constituição Estadual e 52 da Lei Estadual nº 13.727/2017 (LDO/2018), *in verbis*

CE/1989

Art. 160

[...]

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

§ 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.

#### Lei nº 13.727/2017

[...]

Art. 52 - No caso de impedimento de que trata o § 11 do art. 160 da Constituição Estadual, o Poder Legislativo deverá encaminhar à SEPLAN, até 31 de agosto de 2018, todas as informações necessárias à elaboração do projeto de lei de crédito adicional.

Acerca da importância de se executar as ações levadas às leis orçamentárias, mais que oportuna é a lição de Régis Fernando de Oliveira<sup>51</sup>

O orçamento é o instrumento jurídico, por excelência, e de conscientização dos direitos fundamentais. Assim, quando a lei orçamentária fixa uma despesa pública surge o dever jurídico para a Administração de realizá-la, conferindo executoriedade e efetividade aos direitos sociais.

Em que pesem as exigências normativas (constitucional e legal) acima apresentadas, não se extraem do relatório técnico registros de que o Poder Executivo estadual tenha levado às Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado (2018) justificativas suficientes

<sup>51</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7ª edição, revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 618.

à comprovação de que a inexecução orçamentário-financeira observada tenha decorrido de impedimentos de ordem técnica.

Na visão deste *Parquet*, em face dos percentuais executórios das emendas parlamentares impositivas, nos moldes em que evidenciado na seção analítica (desempenho moderado na orçamentária e baixo na financeira), o TCE/BA deve impor **RESSALVAS** ao juízo aprovativo e, ato contínuo, no exercício da função corretiva prevista no art. 71, inciso IX, da Constituição Federal, expedir **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo, no sentido de que sejam adotadas medidas que assegurem a execução isonômica dos créditos orçamentários incluídos na Lei Orçamentária Anual por emendas parlamentares individuais, providenciando, em caso de eventuais impedimentos de ordem técnica ou legal, a publicação de justificativas individualizadas, nos termos proclamados pelo art. 160, §§ 10 e 11, da Constituição Estadual.

Conforme aqui já sinalizado, do Parecer Prévio relativo às contas do Chefe do Executivo, exercício 2017, constou recomendação expressa no sentido de que fosse regimentalmente determinado qual órgão, na estrutura do Poder Executivo, ficaria responsável pelo monitoramento da execução das emendas parlamentares individuais, de modo a garantir o cumprimento dos dispositivos normativos que disciplinam referidas emendas. No entanto, o Relatório de Acompanhamento do Plano de Ação das Contas de Governo de 2017<sup>52</sup> (emitido pela Auditoria Geral do Estado) aponta não terem sido implementadas as medidas vocacionadas ao saneamento das distorções, pertinentes à execução orçamentário-financeira de emendas parlamentares, observadas naquele exercício.

Assim sendo, cumpre reforçar que, para que a execução do chamado orçamento impositivo se dê nos moldes preconizados no art. 160 da Constituição Estadual, especialmente no tocante aos limites percentuais e vinculações orçamentárias, além de transparência na interlocução entre o Poder Executivo e os titulares das cotas individuais (integrantes do Poder Legislativo), imperioso se faz uma estreita articulação institucional entre as Pastas administrativas envolvidas.

Ressalte-se que, além das providências atinentes ao planejamento orçamentário, pós aprovação das emendas – individualização das cotas com segregação de valores,

---

<sup>52</sup> TCE/001577/2019.

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 associadas às escolhas ou indicações feitas pelos proponentes das emendas aprovadas, o que requer adequado planejamento administrativo e ajustes operacionais.

Nesta linha de intelecção, em similitude ao que fizera por ocasião do julgamento das contas do exercício 2017, este Órgão Ministerial reafirma que o arranjo ou modelo 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 uma correlação material, mínima, 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, uma vez mais, sugere a inclusão de **RECOMENDAÇÕES** no Parecer Prévio, no sentido de que o Chefe do Poder Executivo adote medidas necessárias à imprescindível regulamentação da sistemática de execução das emendas parlamentares individuais, previstas nos §§ 9º e 10 do art. 160 da Constituição do estado da Bahia, com o fim de garantir-lhe exequibilidade e controle, bem como o alinhamento material entre as atividades e projetos contemplados nas cotas individuais e as políticas públicas hodiernamente executadas.

#### **2.2.4.4 Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) (item 2.4.4.6 do relatório técnico)**

Conforme salientado no relatório técnico que instrui as presentes contas de governo, o Poder Executivo dispendeu, no exercício de 2018, R\$1.077,3 milhões no elemento 92 – Despesas de Exercícios Anteriores. Apesar da redução de 32,15%, quando comparadas aos

desembolsos efetuados sob a mesma rubrica no exercício anterior, as despesas realizadas continuam a merecer destaque, seja pelo expressivo volume de recursos envolvidos, seja pelo descumprimento reiterado e inadmissível das disposições legais que disciplinam a matéria.

Desde o exercício de 2015, vêm sendo apontadas irregularidades no empenho de Despesas de Exercícios Anteriores, notadamente em face da violação à regra constitucional contida no art. 167, inciso II, da Constituição Federal, segundo a qual é vedada *a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais*.

Saliente-se, nesse ponto, que a Lei Federal nº 4.320/1964 instituiu o regime de competência para as despesas públicas ao dispor, no seu art. 35, inciso II, que pertencem ao exercício financeiro “as despesas nele legalmente empenhadas”.

A análise conjugada desses dispositivos conduz ao entendimento de que o ato de empenho é estágio da despesa pública que assume relevantes funções, entre as quais se incluem a de **(i)** vincular a despesa pública a um dado exercício, em consonância com o art. 35, inciso II, da Lei Federal nº 4.320/1964, que estabelece, para as despesas, o princípio da competência e **(ii)** limitar formalmente a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas aos créditos orçamentários ou adicionais, em atendimento ao disposto no art. 167, inciso II, da Constituição da República.

Nesse contexto, é possível inferir que o empenho, num determinado exercício, das despesas a ele relacionadas, constitui **regra geral** destinada a assegurar a correta gestão da execução orçamentária, na medida em que viabiliza o controle do fluxo orçamentário e do equilíbrio entre receitas e despesas.

Excepcionalmente, contudo, a lei admite que sejam pagas, à conta de dotações específicas consignadas no orçamento, despesas de exercícios anteriores, que, por equívoco ou circunstância alheia à vontade do agente, não tenha sido possível processar na época própria.

A esse respeito, o art. 37 da Lei Federal nº 4.320/1964 dispõe taxativamente sobre as hipóteses que autorizam o pagamento de despesas de exercícios anteriores, evidenciando a

singularidade do seu manejo:

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.

De igual modo, o Decreto Estadual nº 181-A, de 09/07/1991, ao dispor sobre o processamento das despesas de exercícios anteriores, preceitua, no seu art. 1º:

Art. 1º - Poderão ser pagas por dotações para Despesas de Exercícios Anteriores, constantes dos quadros discriminativos de despesas das unidades orçamentárias, as dívidas de exercícios encerrados devidamente reconhecidas pela autoridade competente.

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;

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.

Em face da já referida excepcionalidade do instituto, é crucial que se estabeleçam os contornos das situações fáticas ensejadoras do pagamento de despesas de exercícios anteriores, de modo a assegurar o seu emprego adequado e evitar impactos fiscais e orçamentários indevidos.

Sendo assim, adotando como vetores interpretativos a opção legislativa pela aplicação do regime de competência às despesas públicas (ar. 35, inciso II, da Lei Federal nº 4.320/1964) e a impossibilidade de serem realizadas despesas ou assumidas obrigações que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, passemos à análise individualizada das hipóteses mencionadas no aludido decreto estadual.

De saída, o inciso I destaca que o orçamento do exercício a que a despesa se refere deve consignar crédito próprio com saldo suficiente para atendê-la. Trata-se de exigência

que se amolda ao preceito normativo inserto no multicitado art. 167, inciso II, da CF, impedindo que, ao final do exercício, sejam contraídas obrigações não amparadas por prévia dotação orçamentária.

Equivale a dizer que estão compreendidas no alcance desse dispositivo as situações em que o empenho, embora fosse possível, dada a existência de crédito próprio, no orçamento respectivo, com saldo suficiente ao final do exercício para atender a essas despesas, não se ultimou por equívoco ou circunstâncias alheias à vontade do agente público.

Basta imaginar, a título exemplificativo, a situação fática em que, por falha em sistema de informação, não tenha sido possível, à autoridade competente, no último dia do exercício, efetivar o empenho da despesa relacionada a contrato administrativo firmado, embora houvesse dotação orçamentária própria para suportar aquele dispêndio. Nesse caso, será possível inscrever essa despesa no elemento 92 – Despesa de Exercício Anterior, à custa do orçamento do exercício subsequente.

Por sua vez, o inciso II, que aborda a hipótese em que as despesas de exercícios anteriores se referem a restos a pagar com prescrição interrompida, é mais bem compreendido a partir da análise do art. 22, §2º, do Decreto Federal nº 93.872, de 23/12/1986, que regulamenta, em âmbito federal, o art. 37 da Lei Federal nº 4.320/1964. Senão, confira-se:

Art. 22. 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 destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria.

[...]

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

- a) despesas que não se tenham processado na época própria, aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;
- b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;



c) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

Como é possível observar, os restos a pagar com prescrição interrompida referem-se às despesas cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, embora ainda vigesse o direito do credor.

Assim como ocorreu com a situação tratada no inciso anterior, essa hipótese deve apreender tão-somente os casos em que, por equívoco contábil da Administração Pública, tenha ocorrido o cancelamento dos restos a pagar, procedimento que, à luz da responsabilidade fiscal, se mostra inadmissível nos casos em que esteja vigente o direito do credor.

Quanto ao inciso III, por fim, a referência a compromissos pecuniários reconhecidos após o encerramento do exercício não se fez acompanhar da menção à existência de crédito próprio, no orçamento respectivo, com saldo suficiente para atendê-los, o que, à primeira vista, poderia indicar permissão para 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.

Contudo, essa interpretação tornaria destituída de sentido prático a situação delineada no inciso I do Decreto Estadual nº 181-A/1991, que diferiria daquela contida no inciso III, ora analisada, apenas pela exigência de saldo orçamentário suficiente para atender às despesas de exercícios encerrados. Dito de outro modo, considerada a amplitude dessa interpretação, seria possível enquadrar como despesas de exercícios anteriores todas e quaisquer despesas, independentemente de ser consignado crédito próprio, no orçamento respectivo, com saldo suficiente no final do exercício para atendê-las.

Nesse sentido, o inciso III deve ser interpretado corretamente, à vista do que dispõem o art. 35, inciso II, da Lei Federal nº 4.320/1964 e o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, para compreender as situações em que um determinado direito, embora previsto abstratamente em lei, venha a ser reconhecido, por decisão administrativa, em exercício posterior àquele em que se verificou o fato gerador da obrigação pecuniária, dando azo à

efetivação do gasto público como despesa de exercício anterior.

Harrison Leite, comentando a hipótese em debate, exemplifica com precisão:

A Administração poderá realizar pagamentos, ainda que não tenha sido prevista a dotação orçamentária própria, ou não tenha esta deixado saldo no exercício respectivo, desde que possam ser atendidos em face da legislação vigente. Por exemplo, se um servidor, cujo filho nasceu em setembro de um ano, somente requereu o benefício do salário-família em março do ano seguinte, as despesas referentes aos meses de setembro a dezembro do ano anterior irão à conta de DEA, classificadas como despesas correntes. O mesmo se dá com promoção de servidor com data retroativa e que alcance anos anteriores<sup>53</sup>.

A despeita da justeza desses apontamentos, o estado da Bahia, como revela o relatório técnico que instrui este processo de contas, apegando-se a uma interpretação absolutamente equivocada do art. 1º, parágrafo único, inciso III, do Decreto Estadual nº 181-A/1991, pagou, no exercício de 2018, como DEAs, o total de R\$1.077,3 milhões, valor ligeiramente maior que os R\$901,2 milhões apurados apenas no primeiro trimestre de 2019.

Para efeito de melhor compreensão acerca da matéria em debate, frise-se que a análise dessa ocorrência, bem como dos seus impactos/reflexos para a transparência e fidedignidade dos demonstrativos contábeis consolidados, será efetuada, em cotejo com disposições normativas aplicáveis à espécie, nos tópicos a seguir enumerados:

**I) Assunção de obrigações diretas superiores aos créditos orçamentários. Violação objetiva ao art. 167, inciso II, da Constituição Federal.**

Consoante apontado pela Auditoria, variadas unidades da administração pública estadual valeram-se, em 2018, da execução de DEAs, cujos montantes superaram os créditos orçamentários existentes no final do exercício de 2017, revelando, diante desse cenário, a alarmante e sistemática utilização dessa espécie de procedimento, como faz prova a tabela que segue abaixo (Ref.2216189-153):

---

<sup>53</sup> Ob. cit., p. 418.

**Tabela 26 – SECRETARIAS COM DEA EM 2018 SUPERIOR AO SALDO ORÇAMENTÁRIO NO FINAL DE 2017**

Em R\$ milhões

Unidade	Saldo Orçamentário Final de 2017	DEA 2018	Diferença
Secretaria da Saúde	365,8	508,7	-142,9
Secretaria de Comunicação Social	2,9	56,0	-53,1
Gabinete do Governador	0,7	1,9	-1,2
Casa Militar do Governador	0,0	0,1	-0,1

Fonte: FIPLAN Gerencial.

Diz-se, aqui, alarmante, pois, como delineado alhures, esse tipo de procedimento - DEA, que só deveria ser utilizado de maneira tópica/excepcional, desde que atendidos os requisitos previstos, tem sido reiteradamente realizado nos diversos órgãos e entidades da administração pública estadual, sem que se observem as regras a ele aplicáveis.

Nesse contexto, é oportuno salientar que a adoção, em 2018, do procedimento de Despesas de Exercícios Anteriores, as quais, repise-se, superaram os créditos orçamentários no exercício findo em 2017, deu-se de maneira bastante acentuada no bojo da SESAB.

Prosseguindo no exame, a Auditoria, ao investigar a execução, por fontes de recursos, dos DEA's que foram emitidos pela SESAB no exercício de 2018, concluiu que algumas dessas fontes, ao final do exercício antecedente, não tinham créditos suficientes para suportar a execução desse tipo de despesa na proporção em que foram efetuadas nos períodos analisados. Senão, confira-se

**Tabela 28 – CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS NO FINAL DE 2017 X DEA DE 2018 POR FONTES DE RECURSOS**

Em R\$ milhões

Fonte	Descrição	Saldo Orçamentário Final de 2017	DEA 2018	Diferença
130	Recursos Vinculados às Ações e Serviços Públicos de Saúde	11,0	286,4	-275,4
213	Recursos Diretamente Arrecadados por Entidades da Administração Indireta	0,3	8,8	-8,5

Fonte	Descrição	Saldo Orçamentário Final de 2017	DEA 2018	Diferença
281	Recursos Vinculados Transferências SUS - BL Atenção de MAC Ambulatorial e Hospitalar	0,0	158,9	-152,0
285	Recursos Vinculados Transferências SUS - BL Investimentos na Rede de Serviços SUS	0,0	9,8	-8,5
325	Operações de Crédito Externas em Moeda - exerc ant	0,9	6,0	-5,1
328	Recursos do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza - exerc ant	0,0	20,3	-20,3
613	Recursos Diretamente Arrecadados por Entidades da Administração Indireta - exerc ant	0,0	2,3	-2,3
681	Recursos Vinculados Transferências SUS - BL Atenção de MAC Ambulatorial e Hospitalar - exerc ant	0,0	8,1	-8,1
682	Recursos Vinculados Transferências SUS - BL Vigilância em Saúde - exerc ant	0,3	0,4	-0,1

Fonte: FIPLAN Gerencial.

A tabela acima deixa evidente que algumas fontes ficaram negativas, ou seja, foram executadas despesas de exercícios anteriores em patamares significativamente superiores aos créditos orçamentários que haviam sido previamente nelas consignados. Essa constatação levou a Unidade Técnica a identificar, de maneira precisa, a situação de descontrole orçamentário naquela Pasta de Estado (Ref.2216189-158):

[...]

Finalizada a análise por fontes de recursos (origem/destinação), constatou-se que nove fontes ficaram negativas em 2018 (DEA superior ao saldo orçamentário no final de 2017), com destaque para as fontes 130 e 281, nas quais foram executadas despesas dessa natureza no valor total de R\$427,4 milhões a mais do que os créditos orçamentários das referidas fontes no final do exercício de 2017, conforme Tabela 28.

Um exemplo que confirma, concretamente, a análise da Auditoria, isto é, que a SESAB contraiu obrigações junto aos seus fornecedores sem que, ao final do exercício antecedente (2017 e 2018), tivesse créditos orçamentários suficientes para suportá-las

(mediante empenho e/ou inscrição em restos a pagar), diz respeito ao fato de tal órgão ter efetuado “[...] pagamentos de parte dos valores de notas fiscais no exercício de 2018 (R\$15,4 milhões) e o restante como DEA em 2019 (R\$25,0 milhões)” (consoante Ref.2216189-159).

Ou seja, o cenário ora descrito revela que a Secretaria de Saúde, em completo desacordo com o quanto disposto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal de 1988, assumiu, no exercício em exame, despesas em montante superior ao dos créditos que lhe foram orçamentariamente destinados.

A propósito do tema, ressalte-se que o princípio da legalidade orçamentária “determina que a Administração Pública realize as suas atividades segundo as previsões das leis orçamentárias”.

Vale dizer, 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 LOA, afigurando-se ilícita, como é o caso dos autos, a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, conforme preceituado no indigitado art. 167, inciso II, da Constituição Federal.

Diante desse quadro normativo, e tendo em vista o caráter antijurídico das irregularidades ora descortinadas, este MP de Contas entende que devem ser impostas **RESSALVAS** no juízo aprovativo a ser emitido sobre as presentes contas de governo, ante a assunção, pelo Poder Executivo, no exercício de 2018, de despesas e/ou obrigações diretas superiores aos créditos orçamentários ou adicionais, em clara transgressão ao art. 167, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

Outrossim, sugere-se a emissão de **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que, em cumprimento ao que dispõe o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, adote medidas, direcionadas aos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, no sentido de coibir a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais existentes.

**II) Pagamentos irregulares via Despesas de Exercícios Anteriores (DEA'S).  
Distorções nos Demonstrativos de Restos a Pagar e Disponibilidade de Caixa.**

Dando seguimento ao exame da ocorrência em apreço, a equipe técnica do TCE/BA selecionou uma amostra de pagamentos que foram processados pela SESAB por meio de despesas de exercícios anteriores. Neste caso, o exame englobou 87 processos referentes a dispêndios dessa natureza, sendo 48 do exercício de 2018 no valor total de R\$147,4 milhões e 39 do primeiro trimestre de 2019 no montante de R\$145,5 milhões (consoante Ref.2216189-155).

Com base nesse escrutínio, a Auditoria identificou que, dentre os pagamentos examinados, **nenhum** atendeu ao quanto previsto no art. 37 da Lei Federal nº 4.320/1964, que trata, como antes apontado, dos requisitos para o processamento de dispêndios como Despesas de Exercícios Anteriores. Veja-se, desse modo, o excerto do relatório técnico no qual consta essa análise:

#### Exercício de 2018:

- 100,00% da despesa analisada era conhecida previamente, tendo em vista que 24 processos de pagamento se referem a contratos de prestação de serviços contínuos e 24 processos se referem a despesas de prestação de serviços contínuos, sem respaldo contratual;
- 22 processos de pagamentos se referem à competência Dez/2017 e 26 processos são de competências anteriores, com notas fiscais ou faturas emitidas no exercício de 2017;
- em quatro processos de pagamentos não existiam termos de reconhecimento de débito e em 44 os termos foram fundamentados como sendo compromissos gerados em exercício financeiro anterior, para o qual o orçamento não deixou saldo no respectivo exercício, embora a totalidade da despesa fosse conhecida no período de origem, demandando, no mínimo, a realização do empenho por estimativa; e
- foram realizados pagamentos de dez processos no valor total de R\$38,9 milhões sem prévio empenho, por meio da funcionalidade criada no FIPLAN chamada de Ordem de Pagamento Especial (OPE).

#### Primeiro trimestre de 2019:

- 100,00% da despesa analisada era previamente conhecida, tendo em vista que 20 processos de pagamento se referem a contratos de prestação de serviços contínuos e 19 processos se referem a despesas de prestação de serviços contínuos, sem respaldo contratual;
- 21 processos de pagamentos se referem à competência Dez/2018 e 18 processos são da competência Nov/2018, com notas fiscais ou faturas emitidas no exercício de 2018;
- nos 39 processos de pagamentos analisados os termos de reconhecimento de débito foram fundamentados como sendo compromissos gerados em exercício financeiro anterior, para o qual o orçamento não deixou saldo no respectivo exercício, embora a totalidade da despesa fosse conhecida no período de origem, demandando, no mínimo, a realização do empenho por estimativa;
- foram realizados pagamentos de nove processos, no valor total de R\$26,2

milhões, sem prévio empenho, por meio de OPE; e

- em oito processos de pagamentos, parte da despesa foi paga normalmente em 2018 (R\$15,4 milhões) e o restante paga como DEAs em 2019 (R\$25,0 milhões), confirmando o pleno conhecimento das despesas nos períodos a que se referem.

Do exame efetuado, constata-se, portanto, que a maior parte das despesas examinadas decorreu de compromissos para os quais “*o orçamento não deixou saldo no respectivo exercício*”, contrariando, de modo objetivo, o art. 37, parte inicial, da Lei Federal 4.320/1964, que só admite o processamento, como despesas de exercícios anteriores, dos dispêndios “*para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las*”.

Outrossim, restou apurado que, em todos os pagamentos analisados, ocorreu o “[...] atraso do reconhecimento de despesas conhecidas para pagamento mediante DEAs em exercício futuro, com fundamento no art. 1º, inciso III, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 181-A/91, ou seja, nas hipóteses em que não há dotação orçamentária própria ou não tenham deixado saldo no exercício respectivo”.

O problema é que, ao fundamentar os pagamentos via despesas de exercícios anteriores com base na hipótese prevista no art. 1º, inciso III, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 181-A/1991, o Poder Executivo parte de uma interpretação completamente dissociada do texto constitucional, notadamente do multicitado art. 167, inciso II, segundo o qual é vedado assumir “[...] a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais”.

Com efeito, consoante apontado na parte introdutória deste tópico, a hipótese consignada no art. 1º, parágrafo único, inciso III, do Decreto Estadual nº 181-A/1991, poderia, numa análise perfunctória, autorizar que despesas previsíveis, relativas ao adimplemento de obrigações pecuniárias constituídas no curso do exercício, a exemplo daquelas contraídas por força de contratos de prestação de serviços contínuos, deixassem de ser empenhadas para contornar a eventual ausência ou insuficiência dos créditos orçamentários previstos, transferindo-se seu reconhecimento e pagamento para o exercício seguinte.

Contudo, não se pode perder de vista que, considerada a amplitude dessa interpretação, seria possível enquadrar como despesas de exercícios anteriores todas e

quaisquer despesas, independentemente de ser consignado crédito próprio, no orçamento respectivo, com saldo suficiente no final do exercício para atendê-las.

Nesse trilho, recorde-se, o inciso III deve ser interpretado em conformidade com o art. 35, inciso II, da Lei Federal nº 4.320/1964 e o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, para compreender as situações em que um determinado direito, embora previsto abstratamente em lei, venha a ser reconhecido, por decisão administrativa, em exercício posterior àquele em que se verificou o fato gerador da obrigação pecuniária, dando azo à efetivação do gasto público como despesa de exercício anterior.

Trata-se, portanto, de situação diversa da que foi evidenciada nos autos, tendo em vista que, aqui, a obrigação pecuniária já se encontrava constituída por atos ou contratos administrativos anteriores (contratos de prestação de serviços contínuos), tornando previsível a realização da despesa pública, que poderia ser regularmente empenhada e contabilizada pela Administração Pública no exercício financeiro de sua competência, com observância dos créditos orçamentários e adicionais existentes.

Ora, considerando, a partir do exame técnico efetuado pela Auditoria, que os indigitados pagamentos efetuados pelo Poder Executivo, no exercício de 2018, não se enquadram na estrita moldura normativa que permitiria o seu processamento como despesas de exercícios anteriores, deve-se reconhecer o caráter antijurídico desses dispêndios.

Vale ainda ressaltar que 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, na medida em que induz à subavaliação dos Restos a Pagar no encerramento do exercício, gerando, por consequência, distorções relevantes nos demonstrativos contábeis no Estado. A respeito dessa questão, a Unidade Técnica faz as seguintes considerações (Ref.2216189-159):

Uma das causas relacionadas ao expressivo volume de DEAs é a anulação indevida de despesas durante o processo de encerramento do exercício, decorrente do art. 7º, § 6º, do Decreto Estadual nº 18.716, de 21/11/2018, que aprova a 11ª edição do Manual de Encerramento de Exercício Financeiro:

Art. 7º – As unidades deverão identificar os empenhos insubsistentes, antes do encerramento do exercício, efetuando os ajustes ou cancelamentos necessários para a posterior inscrição



em Restos a Pagar.

[...]

§ 6º – Os **Restos a Pagar Não Processados** inscritos no exercício financeiro poderão ser liquidados até 31 de outubro e, quando não liquidados, **deverão ser cancelados antes do encerramento do exercício financeiro subsequente**, exceto quando pendentes de parecer da Procuradoria Geral do Estado – PGE.

(grifos da Auditoria)

A anulação indevida de empenhos ou a não realização destes na época própria induzem à subavaliação dos Restos a Pagar no encerramento do exercício e, conseqüentemente, distorcem o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar presente à fl. 821 das DCCEs 2018.

Ante o exposto, este *Parquet* de Contas, pelos fundamentos aqui explanados, sugere que o TCE/BA também inclua no seu Parecer Prévio **RESSALVAS** em relação ao expressivo montante de Despesas de Exercício Anteriores realizadas no exercício de 2018, 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.

Nesse contexto, sugere-se a expedição de **DETERMINAÇÃO** para que o Chefe do Poder Executivo 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.

### **2.2.5 IRREGULARIDADES RELATIVAS À APURAÇÃO DO LIMITE DA DESPESA COM PESSOAL (Item 2.5.3 do relatório técnico)**

A Lei Complementar Federal nº 101/2000, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, trouxe importantes inovações relacionadas às despesas com pessoal, a partir da instituição de um sistema composto de conceitos, limites e sanções, aptos a assegurar planejamento, transparência e controle dessa espécie de gastos, viabilizando, como efeito prático, a reserva de parte do orçamento para a realização de investimentos públicos.

Como bem assinala Marcus Abraham,

Algumas circunstâncias justificam a LRF disciplinar as despesas com pessoal com tanta rigidez e minudência. Em primeiro lugar, recorde-se de que o art. 19 do ADCT conferiu estabilidade a um contingente considerável de servidores que não haviam ingressado no serviço público por concurso, mas que já estivessem, na data de entrada em vigor da Constituição de 1988, em exercício há pelo menos 5 anos. Esta situação, naturalmente, gerou uma série de outros gastos, não apenas com salários, mas também com pagamento de benefícios, pensões e aposentadorias<sup>54</sup>.

Nesse sentido, o art. 18 da LRF conceitua a despesa com pessoal de modo detalhado, como

[...]  
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.

Nos artigos subsequentes, há a definição de percentuais da receita corrente líquida que não poderão ser excedidos com as despesas com pessoal em cada ente da federação (art. 19 da LRF) e em cada poder ou órgão (art. 20). De igual modo, os artigos 21 a 23 elencam medidas de controle das despesas com pessoal e consequências do descumprimento dos limites previstos nos artigos 19 e 20.

Em relação a esse tema, o relatório técnico destaca, no item 2.5.3, inconsistências no cálculo apresentado pelo estado da Bahia para apuração da despesa total com pessoal, relacionadas a gastos que deveriam ter sido computados, como aqueles relacionados aos contratos de terceirização de atividades finalísticas da SESAB, e despesas que não deveriam ter sido deduzidas, por não se enquadrarem nos dispositivos que regem a matéria. É o que demonstra com exatidão a tabela que segue, extraída do indigitado relatório (doc. ref. 2216189-201):

<sup>54</sup>ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 2ª ed. rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 47-48.

**Tabela 46 – RELAÇÃO ENTRE DESPESA COM PESSOAL E RCL (PODER EXECUTIVO)**

Discriminação	Em R\$ milhões		
	Publicado	Apurado pela Auditoria	Diferença
<b>Despesa Bruta com pessoal (I) <sup>(1)</sup></b>	<b>18.768,7</b>	<b>19.256,6</b>	<b>-487,9</b>
Pessoal Ativo	12.332,4	12.332,4	0,0
Pessoal Inativo e Pensionista	6.372,4	6.372,4	0,0
Outras Despesas de Pessoal (Terceirização)	63,9	551,8	-487,9
<b>Despesas Não Computadas (II)</b>	<b>4.022,5</b>	<b>3.589,1</b>	<b>433,4</b>
(-) Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	23,3	23,3	0,0
(-) Decorrentes de Decisão Judicial	247,7	247,7	0,0
(-) Despesas de Exercícios Anteriores	74,6	74,6	0,0
(-) Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	3.676,9	3.243,5	433,4
<b>Despesa Líquida com Pessoal (III) = (I – II)</b>	<b>14.746,2</b>	<b>15.667,5</b>	<b>-921,3</b>
RCL <sup>(2)</sup>	31.965,0	31.965,0	0,0
<b>Participação da Despesa de Pessoal na RCL (%)</b>	<b>46,13</b>	<b>49,01</b>	<b>-2,88</b>

Fontes: Relatório de Gestão Fiscal Publicado, FIPLAN Gerencial e cálculos da auditoria.

(1): Não obstante a autonomia funcional, administrativa e orçamentária da DPE, seus gastos com pessoal são registrados junto com os do Poder Executivo, em razão de inexistir, ainda, disposição legal definidora do limite de despesa com pessoal para aquele órgão.

(2): RCL ajustada conforme art. 166, § 13, da CF/1988.

Nesse contexto, visando à correta compreensão do tema abordado, a análise de cada item objeto de apontamento auditorial será realizada separadamente, o que permitirá a identificação dos valores que, na visão deste *Parquet*, devem ser incluídos no cálculo das despesas com pessoal.

#### a) OUTRAS DESPESAS DE PESSOAL DECORRENTES DE CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO

A unidade técnica consigna, no relatório que instrui a presente prestação de contas, a falta de contabilização, como despesa de pessoal, do montante de R\$487,9 milhões, referente a gastos com

*a contratação de serviços médicos/hospitalares para os usuários do SUS nas unidades de urgência, emergência e retaguarda, administrados diretamente pela SESAB, que foram indevidamente classificados no elemento de despesa “39 – Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica”, em vez do elemento “34 – Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contrato de Terceirização (doc. ref. 2216189-201) (grifos do original).*

Consoante informação obtida pela auditoria, os dispêndios equivocadamente excluídos do cálculo da despesa total com pessoal referiram-se a credenciamentos de

médicos vinculados a diversas pessoas jurídicas e a contratos de terceirização, como salientado na tabela abaixo (doc. ref. 2216189-201/202):

**Tabela 47 – DESPESAS DE PESSOAL MEDIANTE TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADES FINALÍSTICAS DA SESAB** Em R\$ milhões

<b>Tipo De Contratação</b>	<b>Contratado</b>	<b>Valor</b>
Credenciamento de médicos	Diversas pessoas jurídicas	126,7
	Fundação José Silveira	221,8
Contrato de Terceirização	Instituto Nacional de Amparo à Pesquisa, Tecnologia e Inovação na Gestão Pública (INTS)	139,4
	<b>Total</b>	<b>487,9</b>

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 avaliação da Auditoria, os aludidos 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 sobredita 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 8ª 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 descompasso 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 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 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 evidente 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 13.727/2017, a qual fixou as diretrizes orçamentárias do estado da Bahia para o exercício de 2018, 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* deste artigo, 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 se enquadram na categoria dos ajustes que visam à substituição de servidores e empregados públicos (*ex vi* do art. 91, *caput* e §1º, da LDO de 2018), motivo pelo qual **os dispêndios dessa natureza devem ser computados no cálculo da despesa total com pessoal do Poder Executivo.**

#### b) DESPESAS COM INATIVOS E PENSIONISTAS COM RECURSOS VINCULADOS

A auditoria destaca, de igual modo, o equívoco do Poder Executivo do Estado, que teria promovido a dedução indevida de despesas com inativos e pensionistas, a pretexto de terem sido elas realizadas com recursos vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS). Nesse sentido, pontua a equipe técnica que:

Em relação à divergência de R\$433,4 milhões, apontada no item “Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados”, foi proveniente da não inclusão das seguintes fontes de recursos:

- “209 – Indenizações Extr. Óleo Bruto, Xisto Betum e Gás, Utilização de Recursos Hídricos e Exploração Recurso Miner. EC nº 19/14”, no valor de R\$38,1 milhões;
- “213 – Recursos Diretamente Arrecadados por Entidades da Administração Indireta”, no valor de R\$24,4 milhões; e
- “260 – Transferência do BAPREV (Decisão Judicial)”, no valor de R\$370,9

milhões (doc. ref. 2216189-203).

Antes de adentrar o mérito da discussão quanto ao cabimento das deduções efetivadas, é imprescindível fixar premissas e explorar alguns conceitos jurídico-financeiros, cuja correta delimitação é essencial para o deslinde da questão em debate.

## APORTE PARA COBERTURA DE DÉFICIT FINANCEIRO

Conforme o item 28 do Anexo – Dos Conceitos da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 464, de 19/11/2018, considera-se equilíbrio financeiro “a garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro”<sup>55</sup>.

No item 20 do citado anexo, igualmente, conceitua-se o déficit financeiro como o “valor da insuficiência financeira, período a período, apurada por meio do confronto entre o fluxo das receitas e o fluxo das despesas do RPPS em cada exercício financeiro”.

Apreendidas essas primeiras definições, vale destacar o que preceitua o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) – 8ª ed., elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN):

A avaliação financeira do RPPS leva em consideração as receitas e as despesas apuradas no exercício financeiro, podendo haver superávit ou déficit financeiro.

Assim, nos casos em que o RPPS apresente déficit financeiro, ou seja, quando as receitas auferidas não são suficientes para o pagamento das despesas com inativos e pensionistas em cada exercício, o tesouro do ente deverá arcar com o valor necessário para que o RPPS alcance o equilíbrio financeiro<sup>56</sup>.

Observe-se, nessa linha, que as receitas do RPPS, cujos montantes são confrontados às despesas previdenciárias para efeito de identificação do superávit ou do déficit financeiro, são, em linhas gerais, a arrecadação de contribuições de segurados e do ente público, a compensação financeira de que trata o §9º do art. 201 da Constituição Federal de 1988 e as receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade (art. 19, §1º, inciso VI,

<sup>55</sup> Portaria MF nº 464/2018 – Encontrada no sítio: <http://sa.previdencia.gov.br/site/2018/11/PORTARIA-MF-no-464-de-19nov2018-publicada.pdf>. Acesso em 19 maio 2019.

<sup>56</sup> Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 8ª ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2017, p. 505.

<http://tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/592968/MDF+8%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o.pdf/90fc2d72-74e4-450e-a897-6b4280df2c79> Acesso em 19 maio 2019.

da LRF).

Nas situações em que os recursos próprios do sistema previdenciário ostentam volume bastante para fazer frente a despesas com inativos e pensionistas, é fácil compreender a desnecessidade de o ente público promover aportes para cobertura de insuficiência financeira.

Inclusive, **as despesas com inativos e pensionistas que sejam custeadas com recursos próprios do sistema previdenciário podem ser deduzidas do cômputo da despesa total com pessoal**, à vista do que dispõe o art. 19, §1º, inciso VI, da LRF, trazido à colação:

Art. 19. Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

[...]

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

[...]

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

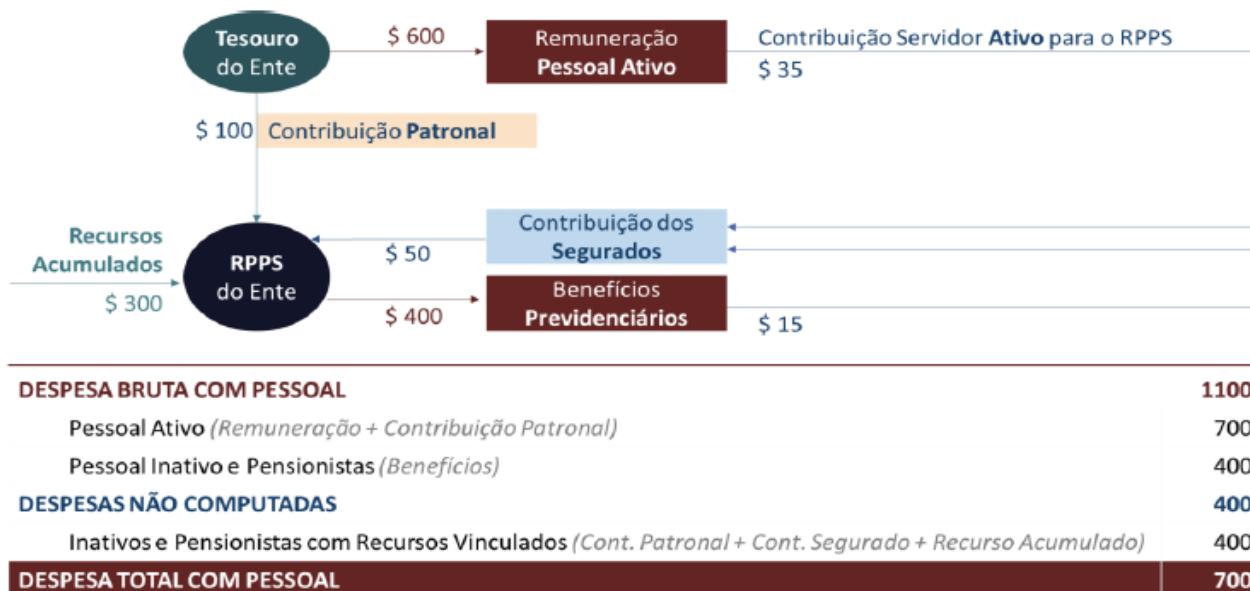
- a) da arrecadação de contribuições dos segurados;
- b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;
- c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

Num cenário de equilíbrio financeiro, portanto, a possibilidade de não computar as despesas com inativos e pensionistas que sejam custeadas com os recursos próprios do RPPS, enumerados no art. 19, §1º, inciso VI, alíneas “a”, “b” e “c”, da LRF, influencia diretamente a apuração dos limites de despesas com pessoal, que, nessas situações, não sofrerá o impacto dos gastos com benefícios previdenciários.

É o que evidencia a figura abaixo, extraída do MDF – 8ª. Ed.<sup>57</sup>, que, de modo didático, expõe a relação direta entre a sustentabilidade do RPPS e o controle das despesas com pessoal:

<sup>57</sup> Idem ibidem, p. 509.





Noutro giro, os aportes para cobertura de déficit financeiro devem ser entendidos como os valores despendidos pelo ente público quando os recursos próprios do RPPS forem insuficientes para pagamento de despesas com inativos e pensionistas.

Equivale a dizer que, tendo o Regime Próprio de Previdência evidenciado um déficit financeiro, entendido, a grosso modo, como a sua incapacidade de custear, a partir das receitas auferidas, as despesas com inativos e pensionistas, o ente público deverá aportar recursos orçamentários para cobrir a insuficiência financeira verificada, em atendimento ao disposto no art. 2º, §1º, da Lei Federal nº 9.717, de 27/11/1998<sup>58</sup>, abaixo transcrito:

Art. 2º. A contribuição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, aos regimes próprios de previdência social a que estejam vinculados seus servidores não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta contribuição.

§1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários.

Diante do exposto, o MDF é claro ao indicar **a impossibilidade de os recursos repassados para cobertura de insuficiência financeira do RPPS serem deduzidos da despesa bruta com pessoal**. É o que se colhe do seguinte trecho do aludido documento:

58

Para os RPPS que ainda não tenham promovido o equilíbrio financeiro e atuarial e apresentem déficits financeiros em todos os exercícios, as despesas custeadas com os recursos repassados pelo tesouro do ente para fazer face ao déficit do exercício (déficit financeiro) ou repassados para constituição de reserva financeira não podem ser deduzidas para o cálculo da despesa com pessoal líquida. **Essas despesas constituem a parcela da despesa com inativos de responsabilidade do ente federado, e, portanto, devem fazer parte do cômputo da despesa total com pessoal.**

O mesmo acontece com o Plano Financeiro dos regimes que tenham optado pela segregação das massas. Nesse caso, **as despesas custeadas com os recursos repassados pelo ente para a cobertura da insuficiência do Plano Financeiro não poderão ser deduzidas da despesa bruta com pessoal.** Nas situações em que houve a segregação das massas do RPPS, a parte financeira, via de regra deficitária, necessita dos aportes financeiros do tesouro do ente, repassados por meio de interferência financeira ou por alguma forma de aporte. **Ao optar pela segregação das massas, de acordo com as regras da previdência, não há de se falar em promover o equilíbrio atuarial do plano financeiro e, portanto, os recursos repassados para esse plano, independente da forma contábil utilizada, são considerados cobertura de déficit financeiro<sup>59</sup>.** (grifos nossos).

Com efeito, o entendimento expressado pelo referido manual apenas reflete a interpretação literal do art. 19, §1º, inciso VI, da LRF, acima transcrito, que restringe as hipóteses de dedução de despesas com inativos e pensionistas às situações em que esses gastos tenham sido custeados com recursos próprios do RPPS.

Dito de outro modo, considerando que os aportes para cobertura de déficit financeiro não estão contemplados entre as alíneas do art. 19, §1º, inciso VI, da LRF, que enumeram os recursos próprios do RPPS, fica obstaculizada a sua dedução no cálculo da despesa total com pessoal.

Em arremate, é forçoso reconhecer que toda despesa do ente público voltada a suprir o déficit financeiro do RPPS deve ser enquadrada como aporte para cobertura de déficit financeiro e, por conseguinte, integrar o cálculo da despesa total com pessoal.

#### APORTE PARA COBERTURA DE DÉFICIT ATUARIAL

Sob outra perspectiva, o item 28 do Anexo – Dos Conceitos da mencionada Portaria MF nº 464/2018 destaca que o equilíbrio atuarial é a

garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas

<sup>59</sup> Idem, p. 506.

estimadas e das obrigações projetadas, ambas estimadas e projetadas atuarialmente, até a extinção da massa de segurados a que se refere; expressão utilizada para denotar a igualdade entre o total dos recursos garantidores do plano de benefícios do RPPS, acrescido das contribuições futuras e direitos, e o total de compromissos atuais e futuros do regime.

Em outros termos, o equilíbrio atuarial poderia ser entendido como o equilíbrio financeiro verificado durante todos os anos de existência do RPPS.

Nessa mesma linha, a Portaria MF nº 464/2018, já mencionada, assinala, no item 19 do seu Anexo, que o déficit atuarial é o

resultado negativo apurado por meio do confronto entre o somatório dos ativos garantidores dos compromissos do plano de benefícios e os valores atuais do fluxo de contribuições futuras, do fluxo dos valores líquidos da compensação financeira a receber e do fluxo dos parcelamentos vigentes a receber, menos o somatório dos valores atuais dos fluxos futuros de pagamento dos benefícios do plano de benefícios.

Enfatize-se que é possível existir déficit atuarial sem que exista déficit financeiro. Nesse trilho, imagine-se um sistema previdenciário que, **no momento presente**, consiga pagar todos os benefícios já concedidos, porque o montante de recursos próprios que arrecada é igual ou superior ao conjunto das despesas, evidenciando equilíbrio ou superávit financeiro.

Nada obstante, uma avaliação atuarial desse sistema hipotético pode revelar um déficit atuarial, consistente na impossibilidade de os recursos próprios do regime previdenciário custearem, **a partir de um determinado momento**, as despesas com inativos e pensionistas.

Ainda de acordo com a multicitada portaria do Ministério da Fazenda, o reconhecimento de déficit atuarial, a partir de estudos específicos elaborados em conformidade com os parâmetros gerais nela estabelecidos e condensados no Relatório da Avaliação Atuarial, torna imperativa a adoção de medidas de equacionamento, abordadas no seu art. 53, §2º, ora reproduzido:

Art. 53. No caso de a avaliação atuarial de encerramento do exercício apurar déficit atuarial, deverão ser adotadas medidas para o seu equacionamento.

§ 1º O Relatório da Avaliação Atuarial, com base no estudo específico da situação econômico-financeira e atuarial do RPPS, deverá identificar as principais causas do déficit atuarial por meio do balanço de ganhos e perdas atuariais, apresentar cenários com as possibilidades para seu equacionamento e os seus impactos e propor plano de equacionamento a ser implementado em lei pelo ente federativo.

§ 2º O equacionamento do déficit atuarial poderá consistir:

I - em plano de amortização com contribuição suplementar, na forma de alíquotas ou aportes mensais com valores preestabelecidos;

II - em segregação da massa; e

III - complementarmente, em:

a) aporte de bens, direitos e ativos, observado o disposto no art. 62;

b) aperfeiçoamento da legislação do RPPS e dos processos relativos à concessão, manutenção e pagamento dos benefícios; e

c) adoção de medidas que visem à melhoria da gestão integrada dos ativos e passivos do RPPS e da identificação e controle dos riscos atuariais do regime, conforme art. 73.

Em linhas gerais, o Plano de Amortização previsto na Portaria nº 464 do Ministério da Fazenda pode ser compreendido como técnica de equacionamento que poderá consistir no estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar ou em aportes periódicos cujos valores sejam preestabelecidos.

A título exemplificativo, cite-se a Lei Estadual nº 14.939, de 10/11/2016, do estado do Rio Grande do Sul, que instituiu o *Plano de Amortização do Déficit Atuarial do Regime Financeiro de Capitalização do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Militares do Estado do Rio Grande do Sul*, por meio de aportes periódicos para cobertura do déficit atuarial, previstos, na forma do seu Anexo único, em valores crescentes até o ano de 2050<sup>60</sup>.

De igual modo, confira-se a Lei Municipal nº 3.973, de 25/10/2018, editada pelo município de São Bento do Sul, estado de Santa Catarina, que dispôs sobre a forma de amortização do déficit técnico atuarial do RPPS municipal, fixando aportes mensais de recursos até o ano de 2044<sup>61</sup>.

Admite-se, ainda, como estratégia de superação do déficit atuarial, a adoção do Plano de Segregação de Massas, que tem como objetivo fazer uma separação entre as massas de

<sup>60</sup> Lei Estadual RS nº 14.939/2016, encontrada no sítio eletrônico: <http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/LEI%2014.939.pdf>. Acesso em 18 maio 2019.

<sup>61</sup> Lei nº 3.973/2018 do Município de São Bento do Sul, Estado de Santa Catarina. Encontrada no sítio eletrônico: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/s/sao-bento-do-sul/lei-ordinaria/2018/398/3973/lei-ordinaria-n-3973-2018-dispoe-sobre-a-forma-de-amortizacao-do-deficit-tecnico-atuarial-para-obtencao-do-equilibrio-financeiro-e-atuarial-que-o-municipio-tem-em-face-do-rpps-do-municipio-de-sao-bento-do-sul>. Acesso em 20 maio 2019.

servidores efetivos vinculados ao regime próprio: uma massa mais antiga fica afeita ao Plano Financeiro ou Fundo em Repartição; a mais recente vincula-se ao Plano Previdenciário ou Fundo em Capitalização.

O Fundo em Repartição é conceituado no item 33 do Anexo – Dos Conceitos da Portaria MF nº 464/2018, como sendo

o fundo especial, instituído nos termos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, em caso de segregação da massa, em que as contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos segurados ativos, aposentados e pensionistas vinculados ao RPPS são fixadas sem objetivo de acumulação de recursos, sendo as insuficiências aportadas pelo ente federativo, admitida a constituição de fundo para oscilação de riscos.

A seu turno, o Fundo em Capitalização é tratado no item 32 do mesmo anexo, como o

fundo especial, instituído nos termos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com a finalidade de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no Plano de Benefícios do RPPS, no qual o benefício de aposentadoria por tempo de contribuição e idade foi estruturado sob o regime financeiro de capitalização e os demais benefícios em conformidade com as regras dispostas nesta Portaria.

A propósito, deve-se realçar que o estado da Bahia, por intermédio da Lei Estadual nº 10.955, de 21/12/2007, instituiu o Plano de Segregação de Massas, criando, a partir da data do início de sua vigência, um Plano Financeiro – FUNPREV e um Plano Previdenciário – BAPREV, nos moldes definidos na legislação vigente à época.

No mesmo sentido, o estado de Alagoas editou a Lei Estadual nº 7.114, de 05/11/2009, que estabeleceu o critério da segregação de massas (art. 6º), criando um Fundo de Previdência, financiado por meio do regime de capitalização, e dois Fundos Financeiros (Fundo Financeiro e Fundo dos Militares), financiados pelo regime de repartição simples<sup>62</sup>.

Cumprido, ainda, pontuar que, embora a previsão de aportes para cobertura de déficit atuarial esteja associada, nos dispositivos que normatizam os métodos de equacionamento, ao Plano de Amortização, não há óbices a que sejam também realizados os aludidos aportes nos casos em que se adote, como medida para alcançar o equilíbrio atuarial, o Plano de Segregação de Massas.

<sup>62</sup> Lei nº 7.114/2009 do estado de Alagoas, encontrada no sítio eletrônico:  
<http://transparencia.al.gov.br/media/legislacao/2009/Lei%20N%C2%BA%207.114%20-%202009.pdf>. Acesso em 18 maio 2019.

É que, malgrado pareça improvável, dado que expressivos aportes realizados pelo ente federado, nas situações em que se opte pelo Plano de Segregação de Massas, já são destinados à cobertura do déficit financeiro do Plano Financeiro (Fundo em Repartição), reduzindo a margem de recursos disponíveis para investimentos, não é impossível que, a partir de um diagnóstico constante de reavaliações atuariais, passem a ser realizados aportes para cobertura do déficit atuarial do Plano Previdenciário (Fundo em Capitalização).

Nesse ponto, é crucial trazer à colação trecho do Manual de Demonstrativos Fiscais, que alude à possibilidade de serem considerados recursos próprios do RPPS os recursos aportados no regime de previdência quando adotada **alguma** das formas de equilíbrio estabelecidas na Portaria do Ministério da Previdência Social (MPS) nº 403, de 10/12/2008 (revogada pelo art. 86 da Portaria MF nº 464/2018), o que, a toda evidência, abrange tanto os aportes realizados para cobertura de déficit atuarial no Plano de Amortização quanto aqueles operados no Plano Previdenciário (Fundo em Capitalização), instituído a partir da segregação das massas de servidores:

[...]

**os recursos aportados no regime de previdência somente poderão ser considerados recursos próprios do RPPS quando houver a instituição formal de algumas das formas de equilíbrio estabelecidas na Portaria MPS nº 403.** Se não houver a instituição legal de um plano de amortização conforme as regras estabelecidas na citada portaria, qualquer aporte de recursos no RPPS será considerado aporte para cobertura de déficit financeiro ou constituição de reserva para essa mesma finalidade em outro exercício. Nesse caso, as despesas custeadas com esses aportes não poderão ser deduzidas para o cálculo da despesa total com pessoal<sup>63</sup>. (grifos ausentes no original)

Como é possível observar, a instituição de um plano de equacionamento do déficit atuarial é condição necessária para que os recursos aportados no regime de previdência sejam considerados recursos próprios do RPPS (aportes para cobertura de déficit atuarial) e possam ser deduzidos no cálculo da despesa total com pessoal.

No entanto, é relevante consignar que a simples instituição de um plano de equacionamento (ou um Plano de Amortização ou um Plano de Segregação de Massas) não é suficiente para que os aportes ao RPPS sejam automaticamente considerados aportes para cobertura de déficit atuarial.

<sup>63</sup> MDF – 8ª ed., p. 506.

Repise-se que, de acordo com a Portaria MPS nº 746, de 27/12/2011 e a Portaria STN/SOF nº 2, de 19/08/2010, são exigidas outras condições para que os recursos aportados ao regime de previdência sejam considerados aportes para cobertura de déficit atuarial e possam, nesse compasso, ser deduzidos do cálculo do limite de despesa com pessoal.

De fato, a Portaria MPS nº 746/2011<sup>64</sup>, disciplinando os aportes para cobertura de déficit atuarial, estatui, no seu art. 1º, que:

Art. 1º O Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS instituído pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em conformidade com a Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, de que trata a Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 19 de agosto de 2010 deverá atender às seguintes condições:

I - se caracterize como despesa orçamentária com aportes destinados, exclusivamente, à cobertura do déficit atuarial do RPPS conforme plano de amortização estabelecido em lei específica do respectivo ente federativo; e  
II - sejam os recursos decorrentes do Aporte para Cobertura de Déficit Atuarial do RPPS utilizados para o pagamento de benefícios previdenciários dos segurados vinculados ao Plano Previdenciário de que trata o art. 2º, inciso XX, da Portaria MPS nº 403, de 10 de dezembro de 2008.

§ 1º Os Aportes para Cobertura de Déficit Atuarial do RPPS ficarão sob a responsabilidade da Unidade Gestora, devendo:

I - ser controlados separadamente dos demais recursos de forma a evidenciar a vinculação para qual foram instituídos; e  
II - permanecer devidamente aplicados em conformidade com as normas vigentes, no mínimo, por 05 (cinco) anos.

§ 2º Para fins desta Portaria não se caracterizam como Aporte os repasses feitos à Unidade Gestora em decorrência de alíquota de contribuição normal e suplementar.

Por outro lado, a Portaria Conjunta nº STN/SOF nº 2/2010<sup>65</sup>, no seu art. 2º, instituiu o elemento de despesa 97 - Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do RPPS - Despesas orçamentárias com aportes periódicos destinados à cobertura do déficit atuarial do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS, conforme plano de amortização estabelecido em lei do respectivo ente Federativo, exceto as decorrentes de alíquota de contribuição suplementar.

Ressalte-se, uma vez mais, que o enquadramento de uma despesa como aporte para

<sup>64</sup> Disponível em: Portaria MPS nº 746/2011. Encontrada no sítio: <http://sa.previdencia.gov.br/site/2016/07/PORTARIA-746.pdf>. Acesso em 19 maio 2019.

<sup>65</sup> Disponível em: Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 23 de agosto de 2010. Encontrada no sítio <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=220924>. Acesso em 19 maio 2019.

cobertura de déficit atuarial e, em consequência, a possibilidade de sua dedução do limite de despesas com pessoal do ente federativo pressupõem não apenas a instituição de um plano de equacionamento, mas, de igual modo, a observância irrestrita das condições impostas pelo art. 1º, *caput* e §1º, da Portaria MPS nº 746/2011, já mencionada.

O objetivo desses dispositivos é, certamente, o de assegurar que os aportes realizados pelo ente público sejam efetivamente destinados a equacionar o déficit atuarial, o que só se pode alcançar se houver controle separado dos demais recursos, garantia de permanência de sua aplicação por um tempo mínimo, e proibição de sua utilização para pagamento de benefícios previdenciários dos segurados vinculados ao Plano Financeiro, no caso em que se adote a segregação de massas como técnica de equacionamento do citado déficit.

Nessa situação, havendo benefícios de inativos e pensionistas vinculados ao Plano Previdenciário (Fundo em Capitalização), que sejam pagos com os recursos decorrentes desses aportes (inciso II do art. 1º, *caput*, da Portaria MPS nº 746/2011), poderá ser feita a dedução dos respectivos valores para efeito de cálculo do limite de despesas com pessoal, na forma do art. 19, §1º, inciso VI, da LRF.

Feitas essas considerações, passa-se à análise individualizada das despesas que, no entender da equipe técnica desse TCE, não deveriam ter sido deduzidas do cálculo da despesa com pessoal do Poder Executivo.

- b.1) Fonte “209 – Indenizações Extr. Óleo Bruto, Xisto Betum e Gás, Utilização de Recursos Hídricos e Exploração Recurso Miner. EC nº 19/14”, no valor de R\$38,1 milhões;

No ponto em destaque, o relatório auditorial realça a impugnação ao procedimento levado a cabo pelo estado da Bahia, que consistiu em excluir do cálculo das despesas com pessoal o montante de R\$38,1 milhões, relativos às despesas com inativos e pensionistas custeadas com recursos oriundos de transferências de royalties.

Instada a se manifestar, a SEFAZ defendeu a legalidade do método adotado, nos seguintes termos:



Fonte 209 - Trata-se de recurso decorrente da Transferências de Royalties, fonte vinculada cujo recurso está orçamentariamente destinado ao FUNPREV, procedimento que, decorre da Lei nº 13.144 de 03/04/2014 e Lei nº 13.153 de 16/04/2014. (doc. ref. 2216189-206)

Vale destacar que a Lei Estadual nº 13.144, de 03/04/2014, mencionada pela SEFAZ, limita-se a modificar dispositivos da Lei Estadual nº 9.281, de 07/10/2004, para nela fazer constar:

Art. 1º - Os recursos financeiros do Estado, resultantes da sua participação na exploração de potenciais de energia hidráulica, petróleo, gás natural e outros recursos minerais, em seu território, serão distribuídos e aplicados, observados os limites dos intervalos e o somatório de 100% (cem por cento) dos percentuais utilizados conforme abaixo indicados:

I - de 25% (vinte e cinco por cento) a 30% (trinta por cento) na gestão, pesquisa, prospecção e lavra de recursos minerais, na geração de energia e energização rural, na gestão, aproveitamento e preservação de recursos hídricos, inclusive na preservação do meio ambiente, assegurando-se, no mínimo, 5% (cinco por cento) para o setor mineral;

II - de 70% (setenta por cento) a 75% (setenta e cinco por cento) a serem utilizados para aportes junto ao Fundo Financeiro da Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia - FUNPREV.

Conforme se observa no inciso II do art 1º, acima transcrito, o estado da Bahia tem autorização legal para aplicar **seus recursos financeiros** resultantes da participação na exploração de potenciais de energia hidráulica, petróleo, gás natural e outros recursos minerais, no limite de 70% a 75%, para aportes junto ao FUNPREV.

Esses aportes, contudo, a despeito de serem orçamentariamente destinados ao FUNPREV, não podem ser considerados recursos próprios do RPPS, porque não são receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, como consta no art. 19, §1º, inciso VI, da LRF, abaixo transcrito:

Art. 19. Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

[...]

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

[...]

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

- a) da arrecadação de contribuições dos segurados;
- b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;
- c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

De fato, os recursos decorrentes de transferências de royalties pertencem ao Estado e não ao RPPS, motivo por que não podem ser reputados recursos próprios para fins de enquadramento na alínea “c”, acima reproduzida, ficando afastada a dedução das despesas com inativos com eles custeadas.

De igual modo, os aportes de que trata o art. 1º, inciso II, da Lei Estadual nº 9.281/2004 não podem ser considerados aportes para cobertura de déficit atuarial, restando prejudicada sua dedução do cálculo da despesa total com pessoal.

É que o FUNPREV, ao qual foram aportados os recursos oriundos da transferência de royalties, é um fundo financeiro em repartição, deficitário por natureza, como dispõe o art. 6º da Lei Estadual nº 10.955/2007, que instituiu o Plano de Segregação de Massas no RPPS estadual:

Art. 6º O Fundo Financeiro da Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia - FUNPREV tem por finalidade reunir, arrecadar e capitalizar os recursos econômicos de qualquer natureza a serem utilizados no pagamento dos benefícios previdenciários dos servidores públicos estatutários, civis e militares, de quaisquer dos Poderes do Estado da Bahia, ingressos no serviço público até a vigência desta Lei, incluindo os seus dependentes, até que se extinga o último benefício a ser custeado com os recursos deste Fundo.

Logo, é de se reconhecer a plena aplicabilidade do entendimento externado pela Secretaria do Tesouro Nacional no Manual de Demonstrativos Fiscais – 8ª ed., já reproduzido, segundo o qual

O mesmo acontece com o Plano Financeiro dos regimes que tenham optado pela segregação das massas. Nesse caso, **as despesas custeadas com os recursos repassados pelo ente para a cobertura da insuficiência do Plano Financeiro não poderão ser deduzidas da despesa bruta com pessoal**. Nas situações em que houve a segregação das massas do RPPS, a parte financeira, via de regra deficitária, necessita dos aportes financeiros do tesouro do ente, repassados por meio de interferência financeira ou por alguma forma de aporte. **Ao optar pela segregação das massas, de acordo com as regras da previdência, não há de se falar em promover o equilíbrio atuarial do plano financeiro e, portanto, os recursos**

**repassados para esse plano, independente da forma contábil utilizada, são considerados cobertura de déficit financeiro<sup>66</sup>.** (grifos ausentes no original).

Nesse sentido, considerando os argumentos já expendidos, os aportes realizados pelo Estado de acordo com a autorização contida no art. 1º, inciso II, da Lei Estadual nº 9.281/2004, com as alterações promovidas pela Lei Estadual nº 13.144/2014, são aportes para cobertura de déficit financeiro (art. 2º, §1º, da Lei Federal nº 9.717/1998) e não podem ser considerados receitas diretamente arrecadadas (art. 19, §1º, inciso VI, alínea “c”, da LRF), razão por que, não sendo recursos próprios do RPPS, não autorizam que se deduzam, do cálculo das despesas com pessoal, os gastos com inativos e pensionistas que sejam com eles custeados.

Saliente-se, por outro lado, que a SEFAZ, na resposta ao questionamento da auditoria, visando a defender o enquadramento das receitas de royalties como recursos vinculados ao RPPS, fez referência à Lei Estadual nº 13.153 de 16/04/2014, cujos arts. 1º, 2º e 3º preceituam:

Art. 1º - Fica o Poder Executivo autorizado a ceder a instituições financeiras públicas créditos decorrentes de royalties, participações especiais e compensações financeiras relacionados à exploração de petróleo e gás natural, recursos hídricos e minerais, até 31 de dezembro de 2018, recebendo em contrapartida os recursos financeiros correspondentes.

Art. 2º - Os créditos a que se refere o art. 1º desta Lei são os direitos creditórios a que faz jus o Estado da Bahia, nos termos do § 1º do art. 20 da Constituição Federal.

Art. 3º - O produto da cessão dos créditos de que trata esta Lei será aplicado exclusivamente para aportes de capitalização de fundo financeiro do Regime Previdenciário dos Servidores Públicos do Estado da Bahia.

Note-se, a propósito, que o art. 3º menciona a possibilidade de existirem aportes para capitalização de fundo financeiro do RPPS, o que, entretanto, à luz dos conhecimentos relacionados ao equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios de previdência, abordados anteriormente, não se sustenta.

Decerto, a instituição da segregação de massas, cujo objetivo é promover, a médio e longo prazo, o equilíbrio atuarial do RPPS, implica a formação de dois fundos com características absolutamente distintas: um fundo financeiro (Fundo em repartição), que necessita dos aportes do tesouro estadual para cobertura do déficit financeiro; um fundo

<sup>66</sup> Idem, p. 506.

previdenciário (Fundo em capitalização), que tem como meta a capitalização dos recursos nele aportados, com vistas a assegurar, a médio e longo prazo, a sustentabilidade do RPPS.

Nesse contexto, fica evidenciada a impossibilidade de se promover a capitalização do fundo financeiro, que é deficitário por natureza e, portanto, sempre dependerá de aportes do tesouro estadual para pagamento das despesas com inativos e pensionistas a ele vinculados.

A rigor, o fundo previdenciário admite tanto a capitalização quanto o recebimento de aportes para cobertura de déficit atuarial, que, observadas as condições previstas na Portaria MPS nº 746/2011, já mencionada, serão considerados recursos próprios do RPPS para efeito de dedução no cálculo das despesas com pessoal, conforme autoriza o art. 19, §1º, inciso VI, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

É notória, pois, a atecnia contida no art. 3º da Lei Estadual nº 13.153/2014, ao se referir “a aportes para capitalização de fundo financeiro do Regime Previdenciário dos Servidores Públicos do Estado da Bahia”, **dada a impossibilidade jurídica de se promover a capitalização dos fundos financeiros instituídos nos regimes de segregação de massas.**

Reitere-se, uma vez mais, o entendimento firmado pela STN quanto à impossibilidade de se promover a capitalização do fundo financeiro nos casos em que se adote, como método de equacionamento do deficit atuarial, o plano de segregação de massas:

**Ao optar pela segregação das massas, de acordo com as regras da previdência, não há de se falar em promover o equilíbrio atuarial do plano financeiro e, portanto, os recursos repassados para esse plano, independente da forma contábil utilizada, são considerados cobertura de déficit financeiro<sup>67</sup>. (grifos nossos).**

Sendo assim, visando a solucionar o impasse trazido pelo equívoco na redação do indigitado texto legal (art. 3º da Lei Estadual nº 13.153/2014), a opção juridicamente aceitável, a ser adotada pelo ente público, consiste em utilizar os recursos oriundos da antecipação de receitas dos royalties **para promover a capitalização do Fundo Previdenciário dos Servidores Públicos do Estado da Bahia – BAPREV**, o que,

---

<sup>67</sup> Idem, p. 506.

propiciando a devida correção de sentido do enunciado em destaque, viabilizaria, a um só tempo: a) o enquadramento desses aportes como recursos próprios do RPPS, **desde que observadas as condições previstas na Portaria MPS nº 746/2011**; b) a conformação do aporte realizado ao disposto no §2º do art. 5º da Resolução nº 43, de 21/12/2001 do Senado Federal, abaixo reproduzido:

Art. 5º. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – em relação aos créditos decorrentes do direito dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de participação governamental obrigatória, nas modalidades de royalties, participações especiais e compensações financeiras, no resultado da exploração de petróleo e gás natural, de recursos hídricos para fins de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental ou zona econômica exclusiva:

a) ceder direitos relativos a período posterior ao do mandato do chefe do Poder Executivo, exceto para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização extraordinária de dívidas com a União;

[...]

**§ 2º Qualquer receita proveniente da antecipação de receitas de royalties será exclusiva para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização de dívida com a União.** (grifos ausentes no original)

Como é possível verificar, o Senado Federal, órgão competente para dispor sobre as condições de realização de operações de crédito, externo e interno, da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas autarquias e das demais entidades controladas pelo poder público federal, conforme dispõe o art. 52, inciso VII, da Constituição Federal, vinculou expressamente, no §2º do art. 5º da Resolução nº 43/2001, a utilização de receita proveniente da antecipação de royalties à capitalização de fundos de previdência ou à amortização de dívida com a União, o que, certamente, impede sua destinação para pagamento imediato de benefícios de inativos e pensionistas.

Em síntese, as despesas com inativos e pensionistas do FUNPREV custeadas com recursos oriundos da transferência ou da antecipação de royalties não podem ser deduzidas do câmputo da despesa com pessoal, o que macula o procedimento adotado pelo estado da Bahia e impõe a correção dos cálculos efetuados, mediante a exclusão do montante de R\$38,1 milhões do rol de gastos com inativos e pensionistas com recursos vinculados.

b.2) Fonte “213 – Recursos Diretamente Arrecadados por Entidades da Administração Indireta”, no valor de R\$24,4 milhões;

Em relação a esse tópico, a auditoria acentua a incorreção do método contábil que

culminou por excluir, do cômputo da despesa com pessoal, o montante de R\$24,4 milhões, relativos às despesas com inativos e pensionistas custeadas com a fonte 213, relativa a recursos diretamente arrecadados por entidades da Administração Indireta.

Devidamente notificada, a SEFAZ contestou a alegação de ilicitude do procedimento adotado, nos seguintes termos:

Fonte 213 - Trata-se de recurso oriundo de transferência por parte do Banco do Brasil em razão de contrato de Prestação de Serviço Financeiro e Outras Avenças No 01/2016, firmado entre o Estado da Bahia e o banco citado, com anuência da procuradoria Geral do Estado, por meio do Processo nº 2014427978-0 referente a Contrato - Cessão de Créditos Royalties. (doc. ref. 2216189-206)

Em relação a esse ponto, aplica-se o mesmo raciocínio adotado no tópico precedente, quanto **(i)** à impossibilidade de esses recursos serem considerados receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, para efeito de enquadramento no art. 19, §1º, inciso VI, alínea “c”, da LRF e **(ii)** à natureza do FUNPREV e dos aportes a ele vertidos com vistas ao pagamento de benefícios previdenciários de inativos e pensionistas.

Com efeito, os recursos da Fonte 213, embora sejam tratados pela SEFAZ como recursos diretamente arrecadados por entidades da Administração Indireta, são, na verdade, recursos oriundos de contrato firmado entre o estado da Bahia e o Banco do Brasil, tendo por objeto a Cessão de Direito de Operacionalização da Folha de Pagamentos, o que impede seu enquadramento como recursos próprios do RPPS para efeito de dedução da despesa bruta com pessoal.

Além disso, embora fosse possível, numa interpretação extensiva, considerar receita diretamente arrecadada por fundo vinculado a tal finalidade (art. 19, §1º, inciso VI, “c”, da LRF) a alienação do direito de operacionalização da folha de **pagamentos dos inativos**, a SEFAZ não trouxe, na sua manifestação, informações que permitissem identificar que fosse essa a origem dos recursos da Fonte 213, o que seria essencial para que se viabilizasse o seu enquadramento como despesa dedutível.

De mais a mais, convém transcrever resposta, oferecida pela Coordenação-geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF) da STN, a consulta formulada

pela unidade técnica desse TCE quanto à discussão em apreço:

**Quando o ente define que determinados recursos são contabilizados como arrecadação diretamente no RPPS, dando a entender que são recursos próprios do RPPS, sem que tenha sido implementada alguma medida efetiva de equilíbrio atuarial, ou mesmo nos planos financeiros da segregação de massas (nesse caso não existe busca de equilíbrio atuarial), entendemos que a essência não se modificou, ou seja, essa execução tem o mesmo significado de uma arrecadação feita pelo tesouro e um repasse financeiro para o RPPS.**

**Em relação aos planos financeiros das segregações das massas, entendemos que quaisquer recursos que tenham sido repassados para cobrir o déficit financeiro (contribuições patronais mais contribuições dos servidores menos benefícios pagos) não podem ser considerados recursos do RPPS, pois na essência, esse plano é deficitário e as despesas com os benefícios previdenciários que correspondem a esse déficit, não podem ser deduzidos para cômputo da despesa com pessoal (doc. ref. 2216189-206). (grifos ausentes no original)**

Outrossim, é preciso reiterar que o FUNPREV é fundo financeiro de repartição simples, de modo que os aportes nele realizados visam exclusivamente à cobertura de déficit financeiro, na forma do art. 2º, §1º, da Lei Federal nº 9.717/1998. Nesse diapasão, as despesas com inativos e pensionistas do FUNPREV que sejam custeadas com recursos oriundos desses aportes não podem ser deduzidas da despesa bruta com pessoal.

Ante o exposto, as despesas com inativos e pensionistas do FUNPREV custeadas com recursos diretamente arrecadados por entidades da Administração Indireta (Fonte 213) não podem ser deduzidas do cômputo da despesa com pessoal, o que impõe a correção dos cálculos efetuados pelo Poder Executivo, com a exclusão do montante de R\$24,4 milhões do rol de gastos com inativos e pensionistas com recursos vinculados.

b.3) Fonte “260 – Transferência do BAPREV (Decisão Judicial)”, no valor de R\$370,9 milhões.

Por fim, a auditoria impugna o procedimento adotado pelo estado da Bahia que consistiu em incluir, entre as despesas com inativos e pensionistas com recursos vinculados, o valor de R\$ 370,9 milhões transferidos do BAPREV para o FUNPREV por força de decisão judicial.

Instada a se manifestar, a Secretaria da Fazenda pontuou:

Fonte 260 - Trata-se de recursos transferidos do Fundo Previdenciário dos Servidores Públicos do Estado da Bahia - BAPREV para o Fundo Financeiro da Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia - FUNPREV, fundos de natureza previdenciária, com base em decisão proferida pelo Juízo da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em processo ajuizado por parte da Amab - Associação dos Magistrados da Bahia. (doc. 2216189-206/207)

Decerto, em sede de agravo de instrumento interposto pela Associação dos Magistrados da Bahia (AMAB) - Processo nº 0024397-55.2016.8.05.0000 -, foi deferida, pelo egrégio Tribunal de Justiça, tutela provisória para

SUSPENDER os efeitos da norma contida no art. 15 e da expressão “respectivamente” inserta no art. 18, ambos da Lei nº 10.955/2007 e, conseqüentemente, **DETERMINAR/AUTORIZAR** que o Estado da Bahia utilize os recursos de qualquer dos fundos criados pelo regime próprio de previdência dos servidores públicos do mencionado ente político (FUNPREV e BAPREV) para o cumprimento da sua obrigação de pagar os benefícios a quem tem direito, sob pena de multa diária de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Vale destacar, nesse ínterim, que o dispositivo da decisão, ora analisado, ao suspender os efeitos da norma contida no art. 15 e a expressão “respectivamente” constante do art. 18 da Lei Estadual nº 10.955/2007, viabilizou a utilização de recursos do BAPREV para pagamento de benefícios de inativos e pensionistas vinculados ao FUNPREV, projetando, como efeito prático, a reversão da segregação de massas até então vigente.

A rigor, o Plano de Segregação de Massas é técnica de equacionamento do déficit atuarial que consiste na divisão dos beneficiários do RPPS em dois fundos (Fundo em repartição ou Fundo financeiro e Fundo em capitalização ou Fundo previdenciário), com o objetivo de solucionar, a médio e longo prazo, o desequilíbrio atuarial do regime de previdência.

Conforme consta das Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado, exercício 2018 (doc. 2200587-96/97),

Com a edição da Lei Estadual 10.955/2007, o Estado da Bahia adotou proposta para o Equilíbrio Financeiro e Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia constante do



Resultado da Avaliação Atuarial, que prevê a segregação da massa de servidores em dois Fundos:

- Fundo Previdenciário (BAPREV) para o pagamento dos benefícios previdenciários dos novos servidores públicos estatutários, civis e militares, que ingressarem no serviço público a partir de 1º de janeiro de 2008, incluindo seus dependentes; e
- Fundo Financeiro (FUNPREV), para o pagamento dos benefícios previdenciários dos servidores públicos estatutários, civis e militares, ingressos no serviço público até 31 de dezembro de 2007, incluindo seus dependentes.

De acordo com o art. 58 da Portaria MF nº 464/2018, a implementação da segregação de massas deverá ocorrer em até 90 dias da data de publicação da lei de instituição, observando-se que:

I - deverá ser realizada a alocação dos beneficiários ao Fundo em Repartição e ao Fundo em Capitalização, considerando a massa existente na data da sua publicação;

II - os saldos acumulados dos recursos financeiros do RPPS adicionados aos bens, direitos e demais ativos destinados ao Fundo em Capitalização deverão ser a ele imediatamente vinculados e somente poderão ser utilizados para pagamento dos beneficiários desse fundo;

III - deverá ser promovida a separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações vinculados a cada um dos fundos;

**IV - fica vedada transferência de beneficiários, recursos ou obrigações entre os fundos, não se admitindo, também, a previsão da destinação de contribuições de um grupo para o financiamento dos benefícios do outro, ressalvada a revisão da segregação de que trata o art. 60; e**

V - as avaliações atuariais deverão considerá-la para fins do encaminhamento dos documentos e informações de que trata o art. 68 e apurar, por fundo, os custos, compromissos e resultado atuarial, sendo que o Fundo em Repartição deve ser avaliado por processo atuarial à taxa de juros de que trata o art. 27. grifos ausentes no original)

Como se nota, a decisão judicial do TJ/BA, ao permitir que as receitas do BAPREV fossem direcionadas ao pagamento de benefícios de inativos e pensionistas atrelados ao FUNPREV, proporcionou a eliminação da principal característica do plano de segregação de massas que é a incomunicabilidade entre os fundos em repartição e em capitalização quanto aos respectivos beneficiários, recursos e obrigações.

A partir da publicação da referida decisão monocrática, a divisão do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia - RPPS/BA em BAPREV e FUNPREV, como idealizado pela Lei Estadual nº 10.955/2007, passou a ter relevância

apenas do ponto de vista contábil, porque, repise-se, os recursos próprios do BAPREV vêm sendo sistematicamente direcionados para pagamento de beneficiários do FUNPREV.

Nesse sentido, enquanto não for reformada a decisão do TJ/BA, no plano fático, a divisão entre o BAPREV e o FUNPREV inexistirá, razão por que os recursos próprios de ambos, podendo ser utilizados para pagamentos de quaisquer beneficiários, deverão, como consequência da aludida decisão, ser deduzidos da despesa bruta com pessoal, na forma como constou nos demonstrativos apresentados.

O procedimento de dedução de despesas com pessoal, previsto no art. 19, §1º, inciso VI, da LRF, em face do exposto, deverá abarcar as despesas com inativos e pensionistas custeadas com os recursos próprios do FUNPREV e com os recursos próprios do BAPREV, considerando, uma vez mais, que, em cumprimento à decisão do TJ/BA, ambos têm sido utilizados para custeio dos gastos do regime próprio, como se fossem um único fundo de previdência.

De mais a mais, refazendo os cálculos apresentados no início deste tópico, apenas para incluir, entre as despesas a serem deduzidas, o valor de R\$370,9 milhões, transferidos, por determinação judicial, do BAPREV para o FUNPREV, obtemos a tabela que segue:

Discriminação	Poder Executivo		
	Publicado	Apurado pelo MPC	Diferença
<b>Despesa Bruta com pessoal (I)</b>	<b>18.768,7</b>	<b>19.256,6</b>	<b>- 487,9</b>
Pessoal Ativo	12.332,4	12.332,4	0,0
Pessoal Inativo e Pensionista	6.372,4	6.372,4	0,0
Outras Despesas de Pessoal Decorrente de Contrato de Terceirização	63,9	551,8	<b>- 487,9</b>
<b>Despesas Não Computadas (II)</b>	<b>4.022,5</b>	<b>3960</b>	<b>62,5</b>
(-) Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	23,3	23,3	0,0
(-) Decorrentes de Decisão Judicial	247,7	247,7	0,0
(-) Despesas de Exercícios Anteriores	74,6	74,6	0,0
(-) Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	3.676,9	3614,4	62,5
<b>Despesa Líquida com Pessoal (III) = (I-II)</b>	<b>14.746,2</b>	<b>15.296,6</b>	<b>550,4</b>
<b>RCL <sup>(2)</sup></b>	<b>31.965,0</b>	<b>31.965,0</b>	
<b>Participação da Despesa de Pessoal na RCL (%)</b>	<b>46,13%</b>	<b>47,85%</b>	<b>-1,72%</b>

Fonte: tabela produzida pelo MP de Contas.

Quanto às despesas com pessoal de todos os poderes e órgãos do Estado, a tabela seguinte demonstra a relação entre os referidos gastos e a Receita Corrente Líquida:

Discriminação	Consolidado		
	Publicado	Apurado pelo MPC	Diferença
<b>Despesa Bruta com Pessoal</b>	<b>22.846,2</b>	<b>23.334,1</b>	<b>-487,9</b>
(-) Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	40,7	40,7	0,0
(-) Decorrentes de Decisão Judicial	247,7	247,7	0,0
(-) Despesas de Exercícios Anteriores	310,5	310,5	0,0
(-) Inativos com Recursos Vinculados	4.320,9	4.258,4	62,5
<b>(=) Despesa Líquida de Pessoal</b>	<b>17.926,4</b>	<b>18.476,8</b>	<b>550,4</b>
<b>RCL <sup>(1)</sup></b>	<b>31.965,0</b>	<b>31.965,0</b>	<b>0</b>
<b>Participação da Despesa com Pessoal na RCL (%)</b>	<b>56,08%</b>	<b>57,80%</b>	<b>-1,72%</b>

Restando evidenciado que as despesas com pessoal do Poder Executivo atingiram, no exercício de 2018, o percentual de 47,85% da receita corrente líquida e considerando que o limite prudencial do Poder Executivo é de 46,17% da RCL, vale transcrever o disposto no art. 22, parágrafo único, da LRF, abaixo colacionado:

Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Deveras, a superação do limite prudencial impõe uma série de restrições de gastos ao poder público, visando a evitar o atingimento do limite máximo de despesas com pessoal, cujas consequências, à luz do art. 23 da LRF, são consideravelmente mais severas que aquelas acima mencionadas:

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

§ 1º No caso do inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20.

§ 5º As restrições previstas no § 3º deste artigo não se aplicam ao Município em caso de queda de receita real superior a 10% (dez por cento), em comparação ao correspondente quadrimestre do exercício financeiro anterior, devido a:

I – diminuição das transferências recebidas do Fundo de Participação dos Municípios decorrente de concessão de isenções tributárias pela União;

II – diminuição das receitas recebidas de royalties e participações especiais.

§ 6º O disposto no § 5º deste artigo só se aplica caso a despesa total com pessoal do quadrimestre vigente não ultrapasse o limite percentual previsto no art. 19 desta Lei Complementar, considerada, para este cálculo, a receita corrente líquida do quadrimestre correspondente do ano anterior atualizada monetariamente.

Sendo assim, o Ministério Público de Contas sugere, em relação às despesas com pessoal, que sejam impostas **RESSALVAS** no Parecer Prévio sobre as contas do Chefe do Executivo do estado da Bahia, em razão: **(i)** da não contabilização, no cálculo da despesa total com pessoal do Poder Executivo, do valor de R\$ 487,9 milhões, relativos 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 13.727/2017 (LDO 2018) e **(ii)** da inclusão indevida do montante de R\$ 62,5 milhões (correspondente à soma das despesas custeadas com recursos das fontes 206 e 213) no rol de gastos com inativos e pensionistas com recursos vinculados, dada a violação à regra insculpida no art. 19, §1º, inciso VI, da LRF.

Igualmente, sugere a expedição de **DETERMINAÇÕES** ao Chefe do Poder Executivo para que: **(i)** 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); **(ii)** em cumprimento ao disposto no art. 19, §1º, inciso VI, da LRF, se abstenha de deduzir, no cálculo da despesa com pessoal, as despesas com inativos e pensionistas que sejam custeadas com recursos oriundos de transferências de royalties e de cessão do direito de operacionalização da folha de pagamentos e **(iii)** refaça os cálculos das despesas com pessoal em conformidade com os apontamentos acima destacados e, caso persista o atingimento do limite prudencial (46,17% da receita corrente líquida), adote as medidas restritivas impostas no art. 22, parágrafo único, da LRF.

Por fim, sugere-se, na forma do art. 59, §1º, inciso II, da LRF, a emissão de **ALERTA** ao Poder Executivo do estado da Bahia sobre o fato de haver sido ultrapassado o limite prudencial de despesas com pessoal, previsto no art. 20, inciso II, "c" e §4º, c/c art. 22, parágrafo único, ambos da LRF.

### 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 2018, de responsabilidade do Exmo. Sr. Rui Costa, com

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

**a.1)** às distorções atinentes à alocação de recursos destinados à execução de programas, metas e prioridades fixadas na LDO, ao lado do baixo desempenho dos programas prioritários;

**a.2)** à recorrente revisão do PPA 2016-2019 por meio da Lei Orçamentária Anual, em face da violação ao art. 165, §8º, da

Constituição Federal, que estatui o princípio da exclusividade orçamentária;

**a.3)** às deficiências na avaliação de desempenho dos programas de governo pelas estruturas integrantes do sistema de controle interno da Administração Pública 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 de 1988;

**a.4)** ao elevado patamar 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 9.433/2005;

**a.5)** à ausência de disponibilização de informações em tempo real no FIPLAN e no Portal Transparência Bahia, contrariando o disposto no art. 48, §1º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal c/c o art. 2º, §2º, inciso II, do Decreto Federal nº 7.185/2010;

**a.6)** à exclusão indevida da receita do FUNCEP da base de cálculo para apuração dos valores mínimos a serem aplicados em ações de manutenção e desenvolvimento do ensino, contrariando o art. 212, *caput* e §1º, da Constituição Federal de 1988;

**a.7)** ao cômputo, como despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, do montante de R\$37,5 milhões referente a auxílios e bolsas assistenciais a alunos carentes, em afronta ao art. 71 da Lei Federal nº 9.394, de 20/12/1996;

**a.8)** à exclusão indevida da receita do FUNCEP da base de cálculo para apuração dos valores mínimos a serem aplicados em ações e serviços públicos de saúde, contrariando o art. 198, §2º, inciso II, da

Constituição Federal de 1988, c/c art. 6º da Lei Complementar Federal nº 141/2012;

**a.9)** à realização, pelo Poder Executivo, de pagamentos por ofício, sem prévio empenho, de despesas relativas a contratos de PPP, conduta contrária ao disposto no art. 60 da Lei Federal nº 4.320/1964;

**a.10)** pagamentos, por ofício, de despesas relativas à execução contratual do sistema metroviário, sem prévio suporte orçamentário, conduta flagrantemente contrária aos arts. 167, inciso II, da Constituição Federal de 1988 e 36 da LDO 2018 (Lei Estadual nº 13.727/2017);

**a.11)** às fragilidades identificadas nos procedimentos de fiscalização e monitoramento dos empreendimentos incentivados via benefícios fiscais, em contrariedade ao art. 89, *caput*, da Constituição Estadual de 1989;

**a.12)** aos percentuais executórios das emendas parlamentares impositivas, nos moldes em que evidenciado na seção analítica (desempenho moderado na orçamentária e baixo na financeira), em contrariedade ao disposto no art. 160, §§ 10 e 11, da Constituição Estadual de 1989;

**a.13)** à assunção, pelo Poder Executivo estadual, no exercício de 2018, de despesas e/ou obrigações diretas superiores aos créditos orçamentários ou adicionais, em clara transgressão ao art. 167, inciso II, da Constituição Federal de 1988;

**a.14)** ao expressivo montante de Despesas de Exercícios Anteriores realizadas no exercício de 2018, gerando distorções relevantes nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado, em contrariedade ao caráter de estrita excepcionalidade do procedimento (art. 37 da Lei Federal nº 4.320/1964) e ao comando constitucional inserto no art. 167, inciso II, da Constituição Federal de 1988;

**a.15)** à não contabilização, no cálculo da despesa total com pessoal do Poder Executivo, do valor de R\$487,9 milhões, relativos a contratos de terceirização de mão de obra, celebrados pela Secretaria da Saúde em substituição a servidores públicos, com transgressão aos preceitos normativos insertos no art. 18, §1º, da LRF e art. 91 da Lei Estadual nº 13.727/2017 (LDO 2018);

**a.16)** à inclusão indevida do montante de R\$62,5 milhões (correspondente à soma das despesas custeadas com recursos das fontes 206 e 213) no rol de gastos com inativos e pensionistas com recursos vinculados, dada a violação à regra insculpida no art. 19, §1º, inciso VI, da LRF;

**a.17)** 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** ao Governador do Estado para correção das irregularidades apontadas pelas Coordenadorias de Controle Externo deste Tribunal, especialmente para que:

**b.1)** sejam observadas e respeitadas as imposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, especialmente no tocante à ordem de prioridade na alocação de recursos em programas governamentais eleitos como prioritários na referida lei;

**b.2)** observe o disposto no art. 165, §8º, da Constituição da República, abstando-se de incluir, na lei orçamentária anual, dispositivos que visem à alteração do Plano Plurianual;

**b.3)** aprimore os procedimentos de planejamento, monitoramento e avaliação das ações de políticas públicas, de modo a possibilitar que se



extraíam do Relatório de Execução do PPA conclusões acerca dos resultados alcançados pelos Programas de Governo;

**b.4)** 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;

**b.5)** adote as medidas necessárias à correção das falhas identificadas pela Unidade Técnica durante a análise das contas em apreço, indicando os responsáveis pela sua execução e os prazos de conclusão, com o propósito de viabilizar a disponibilização, em tempo real, das informações do Sistema FIPLAN no Portal Transparência, referentes à execução orçamentária e financeira, dentre outras previstas na legislação, conforme dispõe o artigo 48, §1º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal c/c o art. 2º §2º, inciso II, do Decreto Federal nº 7.185/2010;

**b.6)** se abstenha de excluir as receitas tributárias destinadas ao FUNCEP da base de apuração dos valores mínimos a serem aplicados em manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), sob pena de transgressão aos preceitos normativos insertos no art. 212, *caput* e § 1º, da Constituição Federal de 1988;

**b.7)** observe, na apuração das despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, as vedações contidas no art. 71 da Lei Federal nº 9.394/1996;

**b.8)** se abstenha de excluir as receitas tributárias destinadas ao FUNCEP da base de apuração dos valores mínimos a serem aplicados em ações e serviços públicos de saúde, sob pena de transgressão aos preceitos normativos insertos no art. 198, §2º, inciso II, da Constituição Federal, e art. 6º da Lei complementar nº 141/2012;

**b.9)** se abstenha de utilizar quaisquer procedimentos que, visando a contornar eventual insuficiência de dotação orçamentária, viabilizem a realização de despesas públicas sem a emissão de prévio empenho, em obediência aos comandos normativos insertos no art. 167, inciso II, da Constituição Federal e no art. 60 da Lei n.º 4.320/1964;

**b.10)** 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;

**b.11)** adote as medidas necessárias no sentido de assegurar a execução isonômica dos créditos orçamentários incluídos na Lei Orçamentária Anual por emendas parlamentares individuais, providenciando, em caso de eventuais impedimentos de ordem técnica ou legal, a publicação de justificativas individualizadas, nos termos proclamados pelo art. 160, §§ 10 e 11, da Constituição Estadual de 1989;

**b.12)** adote, em cumprimento ao que dispõe o art. 167, inciso II, da Constituição Federal de 1988, medidas direcionadas aos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, no sentido de coibir a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais existentes;

**b.13)** 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.14)** 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);

**b.15)** em cumprimento ao disposto no art. 19, §1º, inciso VI, da LRF, se abstenha de deduzir, no cálculo da despesa com pessoal, as despesas com inativos e pensionistas que sejam custeadas com recursos oriundos de transferências de royalties e de cessão do direito de operacionalização da folha de pagamentos;

**b.16)** refaça os cálculos das despesas com pessoal em conformidade com os apontamentos destacados no item 2.5.5 deste opinativo e, caso persista o atingimento do limite prudencial (46,17% da receita corrente líquida), adote as medidas restritivas impostas no art. 22, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

**b.17)** 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 Governador do Estado para que:

**c.1)** dote os centros de competência que integram a Administração Pública estadual de mecanismos e/ou ferramentas de gestão que garantam o atingimento das metas e prioridades estipuladas nas leis que compõem o ciclo orçamentário, vez que, conforme delineado no texto constitucional, aludidos diplomas normativos constituem o

principal instrumento de planejamento e controle do gasto público;

**c.2)** reavalie os procedimentos adotados para elaboração dos Planos Plurianuais, em ordem a assegurar-lhes estabilidade, permitindo aos indivíduos que se preparem adequadamente à ação governamental (função de racionalização);

**c.3)** encaminhe eventuais propostas de alteração do Plano Plurianual em projetos de lei específicos, acompanhados de justificativa satisfatória quanto às razões das modificações sugeridas (função de transparência);

**c.4)** adote as medidas necessárias a assegurar, aos órgãos integrantes do Sistema Estadual de Controle Interno, recursos orçamentários, materiais, tecnológicos e de pessoal adequados e suficientes para o desempenho de suas atribuições;

**c.5)** continue envidando esforços destinados à imediata implantação de unidades de controle interno nos órgãos e entidades da Administração Indireta que ainda não disponham desses setores na sua estrutura organizacional;

**c.6)** priorize a nomeação de servidores efetivos no preenchimento dos cargos existentes nas unidades de controle interno, visando a minimizar a rotatividade no quadro de pessoal e a perda de investimentos com cursos de capacitação;

**c.7)** no exercício do poder normativo que lhe é atribuído, regulamente 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 Federal nº 8.666/1993;

**c.8)** 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 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação);

**c.9)** defina, em conjunto com a Auditoria Geral do Estado, órgão responsável pela gestão do Portal Transparência Bahia, as medidas administrativas a serem adotadas para aperfeiçoar os mecanismos de publicização das informações do referido portal;

**c.10)** elabore, com o propósito de elevar o nível de transparência das informações públicas, estratégias para implantação de uma política pública de Dados Abertos Governamentais, maximizando a efetividade das obrigações legais previstas no art. 8º, §3º, incisos I a VI, da Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação);

**c.11)** adote as medidas administrativas necessárias à correção das irregularidades identificadas no Sistema FIPLAN (**item 2.3.3.2 do relatório técnico**), aí incluída a indicação das unidades diretamente responsáveis pela execução das ações idealizadas;

**c.12)** adote as providências necessárias ao aprimoramento do sistema atualmente utilizado para o acompanhamento e controle dos convênios e instrumentos congêneres (FIPLAN) ou à criação de sistema eletrônico específico que cumpra tal desiderato, em ordem a corrigir as deficiências apontadas pela Unidade Técnica desse Tribunal e municiar 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.13)** 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;

**c.14)** 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;

**c.15)** adote medidas necessárias à imprescindível regulamentação da sistemática de execução das emendas parlamentares individuais, previstas nos §§ 9º a 10 do art. 160 da Constituição do Estado da Bahia, com o fim de garantir-lhe exequibilidade e controle, bem como o alinhamento material entre as atividades e projetos contemplados nas cotas individuais e as políticas públicas hodiernamente executadas;

**(d) ALERTA** ao Governador do Estado:

**d.1)** sobre o fato de que os gastos com ações e serviços públicos de saúde perfizeram o índice percentual de 12,05%, próximo do limite

mínimo a que se refere o art. 6º da Lei complementar nº 141/2012;

**d.2)** sobre o fato de haver sido ultrapassado o limite prudencial de despesas com pessoal, previsto no art. 20, inciso II, “c” e §4º, c/c art. 22, parágrafo único, ambos da LRF.

É o parecer.

Salvador/BA, 20 de maio de 2019.

**ANTÔNIO TARCISO SOUZA DE CARVALHO**  
Procurador-Geral do Ministério Público de Contas

## Quadro de Assinaturas

Este documento foi assinado eletronicamente por:

Antonio Tarciso Souza de Carvalho  
Procurador do Ministério Público - Assinado em 20/05/2019



Sua autenticidade pode ser verificada no Portal do TCE/BA através do QRCode ou endereço <https://www.tce.ba.gov.br/autenticacaocopia>, digitando o código de autenticação: E0OTA4OTE1