



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

PROCESSO:	TCE/003537/2022
ÓRGÃO JULGADOR:	PLENO
RELATOR:	CONS. JOÃO BONFIM
NATUREZA:	PRESTAÇÃO DE CONTAS - PROCESSO DE CONTAS DO GOVERNADOR
RESPONSÁVEL:	GOVERNADOR RUI COSTA DOS SANTOS
EXERCÍCIO:	2021

PARECER Nº 425/2022

1 RELATÓRIO

Trata-se de processo de prestação de contas do Chefe do Poder Executivo do estado da Bahia, relativa ao exercício de 2021, durante o qual o cargo de Governador foi ocupado pelo Exmo. Sr. Rui Costa dos Santos.

Seus elementos constitutivos originais – as Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado (DCCes), o Relatório Imobiliário do Estado, referentes ao exercício de 2021, e o Relatório de Execução do Plano Plurianual Participativo 2020-2023, Ano II – , assim como aqueles posteriormente anexados – Relatório de Acompanhamento do Plano de Ação relativo ao Atendimento às Recomendações das Contas de Governo de 2020; Relatório quanto ao monitoramento e à avaliação do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA) em relação aos objetivos e às metas previstos e à compatibilidade entre os instrumentos de planejamento do Governo Estadual; Relatório de Avaliação das Coordenações de Controle Interno (CCIs) e as demais Estruturas Equivalentes; Avaliação do Controle Interno do Poder Executivo Estadual e Relação de Auditorias realizadas pela Auditoria Geral do Estado (AGE) em 2021.

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

- a) avaliação quanto ao estágio de implementação das ações propostas pelo Governo Estadual no Plano de Ação para atendimento às deliberações do Relatório sobre as Contas do Chefe do Poder Executivo, relativas ao exercício de 2020;
- b) análise quanto aos aspectos macroeconômicos do Estado da Bahia no exercício de 2021;
- c) análise dos instrumentos de planejamento que nortearam e viabilizaram a atuação do Governo Estadual (foram avaliados os procedimentos relativos ao processo de elaboração, monitoramento e avaliação do PPA e suas repercussões sobre as demais leis orçamentárias);
- d) análise da Gestão Orçamentária, Financeira e Patrimonial, abordando assuntos relacionados à previsão e à execução das receitas e despesas, incluindo as modificações orçamentárias e a execução das emendas parlamentares;



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

- e) revisão do conteúdo das DCCs de 2021, buscando avaliar se evidenciaram 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;
- f) análise da Gestão Fiscal do Estado quanto ao cumprimento dos dispositivos constitucionais e legais, no que diz respeito aos limites com a manutenção do ensino, com a saúde, com a despesa de pessoal, com a previdência dos servidores, com o endividamento público, com as operações de crédito e com os desembolsos relacionados com as Parcerias Público-Privadas (PPPs), além dos resultados nominal e primário;
- g) análise da Gestão de Políticas Públicas nas áreas de Saúde, Educação, Segurança Pública, além dos aspectos inerentes ao cumprimento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) e de infraestrutura e obras públicas;
- h) análise quanto aos aspectos de transparência das ações governamentais no exercício de 2021;
- i) avaliação do Sistema de Controle Interno quanto à verificação do cumprimento dos preceitos indicados nos arts. 89 e 90 da Constituição Estadual (CE), de 05/10/1989 e
- j) análises de outros temas relevantes não tratados em capítulos específicos.

A partir dos exames técnicos empreendidos, as CCEs desse Tribunal concluíram, com base nos achados sumariados na seção intitulada “Considerações dos Auditores sobre a Prestação de Contas”, que os elementos contidos na prestação de contas, exceto pelos efeitos das distorções e limitações consignadas, representam a gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional do Poder Executivo do Estado da Bahia em 31/12/2021 (Ref.2813139-491).

Em ato contínuo, o Exmo. Conselheiro Relator, em apreço aos princípios do contraditório e da ampla defesa, determinou a notificação do Exmo. Senhor Governador do Estado (Ref. 2800221-1).

Em resposta, a Procuradoria Geral do Estado (PGE) apresentou manifestação (Ref. 2806294-1/88), concentrada nas ressalvas e determinações sugeridas pela Auditoria.

Instada a se pronunciar sobre a defesa apresentada, a equipe técnica desse Tribunal, após analisar as alegações formuladas pela PGE, ratificou, em sua totalidade, o entendimento firmado na conclusão da Seção Analítica (Ref. 2813140-1/24).

Vieram os autos ao Ministério Público de Contas (MPC), em cumprimento ao despacho exarado pelo Exmo. Conselheiro Relator (Ref. 2813938).

Em síntese, é o que cumpre relatar.



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

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 (TCE/BA), 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 CRFB/1988 e 91, II, da CE/1989, 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 Fernandes¹ (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,**

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



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

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 Assembleia 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 Assembleia 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. (grifo ausente 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.

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 CRFB/1988 e 91, I, da CE/1989) 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 4.320/1964, 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 as fragilidades identificadas nas contas do Chefe do Executivo, relativas ao exercício de 2021.

Enfatize-se, nesse contexto, a qualidade do trabalho desenvolvido pelas CCEs, 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.



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

Saliente-se, desde já, que, na linha do quanto exposto pela Unidade Técnica na Seção Analítica do presente processo, e à luz dos informes técnicos coligidos aos autos, este Ministério Público de Contas acompanha integralmente a sugestão de emissão de Parecer Prévio pela aprovação com ressalvas das contas ora analisadas.

É que, a despeito da presença de algumas irregularidades graves, como as Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), cujo volume permaneceu em patamar elevado, com incremento de 8,3% em comparação com o exercício pretérito, as contas ora examinadas revelam o atendimento às exigências estabelecidas nos instrumentos normativos vigentes quanto a previdência oficial, dívida pública, PPPs, além dos resultados primário e nominal e do limite mínimo de gastos com saúde.

Demais disso, quanto aos limites mínimos de gastos com educação, cujo descumprimento, evidenciado nos autos, poderia acarretar a reprovação das contas ora analisadas, incide na espécie o art. 1º da Emenda Constitucional nº 119, de 27/04/2022, que acresceu o art. 119 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para proibir a responsabilização de agentes públicos pela inobservância do art. 212 da Constituição Federal.

Destaque-se, todavia, que, embora não tenham aptidão para, numa análise sistêmica, atrair a emissão de opinativo pela reprovação das contas ora apreciadas, as irregularidades relatadas denotam, pela gravidade que ostentam e, sobretudo, pela recorrência com que se apresentam, a necessidade de emissão de Parecer Prévio que contemple, em relação a esses achados, a imposição de ressalvas ao juízo aprovativo.

Reitere-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 CRFB/1988), 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.



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

Sobre esse aspecto, Lima (2015, p. 287)² 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.

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 íterim, que o exercício da função pedagógica pressupõe a identificação, pelo órgão julgador, de que as rotinas e os 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 (grifo ausente 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 alvitadas.

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

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



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

contida, encerrando, como já se disse, mero aconselhamento do órgão judicante 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 TCU,

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 TCE³.

Vale destacar, por fim, que o impedimento ao exercício da função de julgamento, assinalado no item 3.2.1 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, desempenhe, **num pronunciamento com caráter tipicamente decisório**, 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.

³ 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 Relator [...].



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

Com efeito, pedindo vênia ao posicionamento externado pela douta Procuradoria-geral do Estado na manifestação juntada aos autos do presente processo, é forçoso ressaltar que o preceito constitucional trazido pelo art. 71, inciso I, da Constituição Federal, apenas impede os Tribunais de Contas de exercer, em relação aos chefes do Poder Executivo, a função de julgamento de contas, nada obstando a que sejam realizadas outras funções igualmente importantes – todas autônomas e, portanto, completamente desvinculadas da função de julgamento, como aquelas anteriormente realçadas (punitiva, corretiva e pedagógica).

É o que se nota na lição de Freitas; Mileski (2013, p. 50-51)⁴, 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.

(grifo ausente no original).

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:

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 [...] (grifo ausente no original);

⁴ FREITAS, Juarez; MILESKEI, Hélio Saul. **Manual de Boas Práticas Processuais dos Tribunais de Contas**. Disponível em: http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/01/ATRICON_-_Manual-de-Boas-Praticas-digital.pdf. Acesso em: 10 jun. 2022.



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

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 escoreito 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 nas manifestações da equipe técnica.

2.2.1 DEFICIÊNCIAS NO CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL

2.2.1.1 Pagamento de encargos moratórios (multa e juros) (item 2.6.3.2 do Relatório Técnico)

Consoante sinalizado no item 2.6.3.2 do relatório técnico que instrui as contas de governo sob análise, o estado da Bahia despendeu valores significativos, em 2021, para pagamento de encargos moratórios, os quais, segundo a Auditoria, representaram, no período auditado, desembolsos que alcançaram cerca de R\$8,58 milhões (Ref.2813139-128).

Registre-se que esse tipo de irregularidade vem sendo reiteradamente identificada nas prestações de contas anuais de diversos órgãos e entidades que integram a estrutura da administração pública estadual, em decorrência de fragilidades no controle interno das unidades responsáveis pelo mencionado pagamento. Inclusive, esse achado auditorial foi objeto de apontamento específico nas Contas de Governo relativas ao exercício de 2020, tendo motivado, no respectivo parecer prévio (conforme processo nº TCE/002683/2021), a expedição de recomendações ao Poder Executivo, as quais podem ser conferidas abaixo, com o respectivo nível de atendimento (Ref.2813139-19/30):

14) instaurar procedimento administrativo, no prazo de 120 dias, com a finalidade de fazer retornar aos cofres públicos os valores pagos com multas e juros moratórios, no exercício de 2020, e promover a responsabilização dos agentes que deram causa, com base Lei Estadual nº 6.677/1994, arts. 181, 182 e 204 (Item 2.6.3.2 da Seção Analítica e item 4.6.4.1 da Seção Conclusiva);	Não atendida	2.6.3.2.3
15) evidenciar com clareza os encargos moratórios pagos com clareza, com base no art. 6º, inciso I, da Lei Federal nº 12.527/2011 (Item 2.6.3.2 da Seção Analítica e item 4.6.4.1 da Seção Conclusiva);	Parcialmente atendida	2.6.3.2.1



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

16) adotar as medidas administrativas necessárias para o aprimoramento da programação e execução das Autorizações de Repasse da Receita aos órgãos e entidades integrantes da Administração Pública estadual, de modo a garantir o adimplemento das obrigações pecuniárias assumidas pelo Estado dentro do prazo legal ou contratualmente previsto, evitando, por consequência, o emprego de recursos públicos para pagamento de encargos moratórios (Item 3.b.15 do Parecer Ministerial nº 386/2021 e item 4.6.4.1 da Seção Conclusiva);	Atendida	2.6.3.2.5
49) ajustar o Sistema FIPLAN para contabilizar corretamente os encargos moratórios na conta patrimonial “Juros e Encargos de Mora” (Item 2.6.3.2 da Seção Analítica e item 4.6.4.1 da Seção Conclusiva);	Não atendida	2.6.3.2.1
50) aprimorar os controles relacionados à transmissão das GFIPs, contabilização e pagamento das GPSs (Item 2.6.3.2 da Seção Analítica e item 4.6.4.1 da Seção Conclusiva);	Parcialmente atendida	2.6.3.2.4

Contudo, apesar das indigitadas medidas expedidas por essa Casa de Controle, que reclamam uma atuação corretiva do Poder Executivo que coíba, definitivamente, a prática, injustificadamente onerosa para o erário, de pagamentos de encargos moratórios, os quais, conforme apontado no início do presente tópico, alcançaram o montante de R\$8,58 milhões, o que tem se verificado, na prática, é a perpetuação dessa irregularidade.

Esse cenário revela que, conquanto tenham sido expedidas diversas medidas por parte dessa Corte de Contas visando a instar a administração pública estadual a sanar, efetivamente, esse achado, não houve uma alteração significativa, para melhor, no que se refere à imprescindibilidade de o Poder Executivo adotar práticas administrativas que realmente eliminem, por completo, o pagamento de multas e encargos moratórios sobre as contas de consumo em geral.

Ora, diante de uma realidade de escassez de recursos públicos para o atendimento das necessidades sociais básicas, revela-se inadmissível que a Administração Pública, por conta de **deficiências nas estruturas e mecanismos de controle interno**, venha a realizar despesas que deveriam ser evitadas, por não trazerem nenhum proveito ao interesse público a ser perseguido pelo Estado no desempenho da sua função administrativa.

Nessa linha de intelecção, é de se reconhecer que a conduta que consiste no “pagamento de encargos moratórios” caracteriza despesa ensejadora de prejuízo ao erário, e, em razão disso, violadora do princípio da eficiência (ex vi do art. 37,



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

caput, da CRFB/1988⁵), na sua faceta economicidade (ex vi do art. 70, caput, da CRFB/1988⁶), que, ao preconizar a busca pela melhor relação custo-benefício, condena a realização de dispêndios dos quais não se possa obter nenhum ganho/proveito social.

A respeito do princípio da eficiência e da relação “meios e resultados” que este impõe, Silva (2010, p. 342)⁷ leciona que:

3.6 Princípio da Eficiência. “Eficiência” não é um conceito jurídico, mas econômico; não qualifica normas, qualifica atividades. Em uma idéia muito geral, “eficiência” significa fazer acontecer com racionalidade – o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importa em relação ao grau de utilidade alcançado. Assim, o princípio da eficiência, introduzido no art. 37 da CF pela Emenda Consitucional 19/1998, orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e a menor custo. Rege-se, pois, pela regra da consecução do maior benefício com o menor custo possível. Portanto, o princípio da eficiência administrativa tem como conteúdo a relação “meios e resultados”.

(grifo ausente no original)

Martos (2014, p. 33, 98)⁸, em dissertação de mestrado intitulada “O Conteúdo Jurídico do Princípio da Eficiência no Direito Financeiro”, discorre sobre a aludida norma-principiológica sob a vertente da economicidade. Veja-se:

A eficiência é a obtenção do melhor resultado possível no alcance das metas planejadas e estabelecidas no menor custo financeiro, portanto, sob esse viés, adquire sentido de economicidade, conforme expressa previsão do caput do artigo 70 da Constituição Federal, que vincula toda a ação Estatal.

[...]

O princípio da eficiência não restará atendido se houver despesa supérflua em detrimento a despesa essencial, na dimensão equanimidade. O princípio se concretiza pela obediência a economicidade e pela real satisfação dos interesses da Carta Magna e legislação infraconstitucional.

(grifo ausente no original)

Dito isto, frise-se que o atual contexto de recessão econômica e crise fiscal reclama a adoção de medidas por parte dos órgãos públicos competentes para que sejam implementados, com urgência, mecanismos que possibilitem o adimplemento das obrigações pecuniárias dentro do prazo legal ou contratualmente previsto, em ordem a evitar o inaceitável emprego de recursos públicos para pagamento de encargos moratórios (multas e juros).

⁵ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** e, também, ao seguinte: (grifo ausente no original).

⁶ 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. (grifo ausente no original).

⁷ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 342.

⁸ MARTOS, Elizabeth. **O conteúdo jurídico do princípio da eficiência no direito financeiro**. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12122014-101916/pt-br.php>. Acesso em: 11 jun. 2022.



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

Feitas essas considerações iniciais acerca da conduta que implicou, no exercício de 2021, “pagamento de encargos moratórios”, será feita, a seguir, uma análise apenas das recomendações, expedidas no Parecer Prévio referente às Contas de Governo de 2020, que foram consideradas “não atendidas” pela Auditoria e que geraram a sugestão de aposição de ressalvas e conversão em determinações.

2.2.1.1.1 Subavaliação dos encargos moratórios (item 2.6.3.2.1 do Relatório Técnico)

Conforme registrado acima, no Parecer Prévio referente às Contas de Governo de 2020, foi expedida recomendação ao Poder Executivo para que adotasse “providências necessárias ao adequado registro, nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado, das informações relativas aos gastos realizados pela Administração Pública estadual com pagamento de multas e juros moratórios”.

Entretanto, a equipe técnica constatou, após realizar trabalhos visando a apurar o montante efetivamente pago, pelo Poder Executivo, a título de encargos moratórios, que o valor apresentado nas Variações Patrimoniais Diminutivas, constante das DCCEs de 2021 “[...] está subavaliado, com saldo de apenas R\$1,67 milhão, considerando todos os poderes” (Ref.2813139-127).

Segundo consta do relatório técnico, a Secretaria da Fazenda (SEFAZ) adotou algumas medidas com o objetivo de sanar as distorções causadoras da subavaliação dos encargos moratórios, a exemplo da edição de “[...] normativo instruindo às unidades do Estado a forma adequada de contabilização dos encargos moratórios [...]”, bem como a “[...] atualização do rol de subelementos existentes relacionados a esse tipo de despesa [...]”, Contudo, trata-se de ações de cunho prospectivo, cujos efeitos só poderão ser avaliados nos exercícios subsequentes.

No entendimento deste *Parquet* de Contas, os registros imprecisos destes eventos (pagamento de encargos moratórios) nas DCCEs, em virtude de deficiências nos procedimentos de sua contabilização, vilipendia o dever da transparência da gestão pública, dimanado do princípio constitucional da publicidade (art. 37, caput, da CRFB/1988) e do direito fundamental de acesso à informação pública (art. 5º, XXXIII, da CRFB/1988), comprometendo, consequentemente, o exercício do adequado controle (interno, externo e social) das despesas relacionadas ao pagamento de multa e juros de mora, bem como a identificação e interpretação de tais informações pelos demais usuários dos demonstrativos contábeis do ente estatal⁹, motivo pelo qual se propõe que a expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que adote as providências necessárias ao adequado registro, nas DCCEs, das informações relativas aos gastos realizados pela Administração Pública estadual com pagamento de multas e juros moratórios.

⁹ Como leciona Marcus Abraham, “[...] são usuários da contabilidade pública: os gestores do patrimônio público e das políticas econômicas e sociais do país para a tomada de decisões; a população em geral, como instrumento de transparência e confiabilidade da execução orçamentária e patrimonial da Administração Pública; os organismos nacionais e internacionais de crédito e fomento; os órgãos de controle interno e externo nas suas funções institucionais”. (Curso de direito financeiro brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 230).



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

2.2.1.1.2 Falta de providências para ressarcimento e responsabilização (item 2.6.3.2.1 do Relatório Técnico)

De igual modo, ressalte-se que, no Parecer Prévio referente às Contas de Governo de 2020, foi expedida recomendação ao Poder Executivo para que instaurasse “procedimento administrativo, no prazo de 120 dias, com a finalidade de fazer retornar aos cofres públicos os valores pagos com multas e juros moratórios, no exercício de 2020, e promover a responsabilização dos agentes que deram causa, com base Lei Estadual nº 6.677/1994, arts. 181, 182 e 204”.

Ocorre que, apesar de essa deliberação ter sido exarada de modo bem detalhado, inclusive indicando prazo para a sua implementação, apurou-se que, no Plano de Ação, que foi apresentado pelo Poder Executivo em resposta ao aludido Parecer Prévio, consta “apenas uma ação contínua de monitoramento de inconformidades e notificação às unidades, sem indicar a adoção de ações para instauração de processos de responsabilização no prazo de 120 dias” (Ref.2813139-128).

Ressalte-se que a Auditoria chegou a notificar alguns órgãos e entidades estaduais solicitando informações acerca das providências que foram adotadas visando ao ressarcimento dos valores despendidos a título de encargos moratórios e à responsabilização de quem deu causa a essa irregularidade, mas, à exceção de questões relacionadas às “multas relacionadas a infrações de trânsito”, não foram prestadas informações adicionais por parte das unidades jurisdicionadas (Ref.2813139-128).

Diante desse contexto, verifica-se que persiste a necessidade de apuração, pelo Poder Executivo estadual, das causas motivadoras do pagamento de encargos moratórios, sem prejuízo da responsabilização, mediante processo administrativo específico, dos agentes públicos que eventualmente tenham concorrido, por ação ou omissão, dolosa ou culposa, para a ocorrência da irregularidade.

Assim, este MPC sugere que seja expedida **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que proceda à apuração, mediante processo administrativo próprio, das causas que contribuíram para a realização de despesas públicas relacionadas ao pagamento de multas e juros de mora, promovendo a responsabilização dos agentes públicos que eventualmente tenham concorrido, por ação ou omissão, dolosa ou culposa, para a consecução de tais dispêndios, com base na Lei Estadual nº 6.677/1994, arts. 181, 182 e 204.

2.2.2 LIMITES MÍNIMOS DE DESPESAS COM SAÚDE E EDUCAÇÃO (item 2.9.1 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, mas especialmente sintetizadas no preâmbulo, segundo o qual o povo brasileiro talhou um Estado



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

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, Souza Neto; Sarmento (2014, p. 170), analisando os traços essenciais da CRFB/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 humana¹⁰.

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

¹⁰ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 170.



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

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)¹¹.

Quanto a esse ponto, convém enfatizar que a doutrina constitucionalista costuma 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 pluralismo¹².

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 ativa¹³.

Sem perder de vista a importância de todos os direitos fundamentais,

¹¹ Idem ibidem, p. 172.

¹² NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 3.ed. São Paulo: Editora Método, 2009, p. 362-364.

¹³ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 5.ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2014, p. 50-53.



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

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.

De acordo com o entendimento de Dimoulis; Martins (2014, p. 50-53),

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)¹⁴.

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 Estado¹⁵.

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 CRFB/1988), seja para ofertá-los a quem deles necessite (direito à saúde e à educação).

Nesse compasso, é necessário destacar o tratamento diferenciado que o

¹⁴ Idem ibidem, p. 53.

¹⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 255.



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

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, explorados com realce em seções específicas nos capítulos II e III do Título VIII da CRFB/1988, 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 ADPF 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 impõe, 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 CRFB/1988) e em ações relativas à manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 da CRFB/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:



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

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. (grifo ausente 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



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

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^a 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.** (grifo ausente no original)¹⁶

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 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,

¹⁶ 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-protecao-cf>. Acesso em: 11 jun. 2022.



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

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.** (grifo ausente 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 (2006, p.695)¹⁷,

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.

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 (STF) 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 (TJ) 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

17 MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 695.



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

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:

[...]

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 291/2017 do TCU, que, disciplinando o processo de apreciação das contas do Presidente da República, visando à emissão do parecer prévio conclusivo, dispõe, no seu art. 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; (grifo ausente 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 à saciedade 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.

2.2.2.1 Limite de gastos com educação



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

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**¹⁸. (grifo ausente no original)

De modo ainda mais peremptório, Élica 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 fundamental¹, para todos os fins do art. 60, § 4º, IV, da Constituição de 1988¹⁹.

Registre-se, nesse ponto, que a importância do direito à educação tem sido constantemente ressaltada por essa Corte de Contas, como fazem prova as Resoluções TCE/BA nº 082/2017, que aprovou o Plano de Fiscalização da Educação – “Educação é da nossa conta” para o período de 2016-2026, e nº 106/2018, que alterou a competência das Coordenadorias de Controle Externo,

¹⁸ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 605-606.

¹⁹ PINTO, Élica 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: 11 jun. 2022.



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

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 dessa corte de contas e, ato contínuo, a produção de relatórios auditoriais ainda mais robustos e bem embasados.

No caso dos autos, ficou evidenciado, a partir das informações coletadas pela Unidade Técnica, que o Poder Executivo contabilizou como despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino inúmeras despesas inelegíveis, enquadráveis nas vedações contidas no art. 71, inciso IV, da Lei Estadual nº 9.394/1996, entre as quais se incluíram: a) Pagamentos referentes a benefícios de assistência estudantil e de Bolsa Auxílio Estagiários vinculados ao Programa Mais Futuro; b) Pagamentos dos créditos dos cartões de despesas alimentícias do programa Vale Alimentação Estudantil; c) Pagamentos decorrentes da contratação de empresa especializada na confecção, distribuição, carga e administração de cartões eletrônicos para beneficiários do Programa Bolsa Presença do Estado da Bahia; d) Pagamentos de Regime Especial de Direito Administrativo (REDA) do pessoal cedido para SESAB e SAEB, para ações contra o COVID-19; e e) Pagamentos de auxílio funeral de espólio. Somadas, as referidas despesas perfizeram o montante de R\$404,6 milhões de reais.

Em relação aos dois últimos conjuntos de gastos (Pagamentos de Regime Especial de Direito Administrativo (REDA) do pessoal cedido para SESAB e SAEB, para ações contra a COVID-19 e Pagamentos de auxílio funeral de espólio), a Secretaria de Educação aquiesceu com os apontamentos auditoriais e afirmou “que envidará esforços junto ao órgão fazendário para correção e adotará as medidas necessárias para que as citadas despesas não voltem a figurar nos relatórios futuros” (Ref. 2813139-283).

No entanto, em relação às outras despesas, a Secretaria alegou que os programas respectivos não ostentariam natureza assistencial, o que, na visão daquela unidade, permitiria a sua contabilização como ações de manutenção e desenvolvimento do ensino.

O deslinde da matéria trazida à apreciação passa pelo exame dos dispositivos legais que instituíram as referidas políticas públicas. O Programa Mais Futuro, que estabeleceu benefícios de assistência estudantil e Bolsa Auxílio Estagiários, foi criado pela Lei Estadual nº 13.458, de 10/12/2015, cujo art. 5º dispõe:

Art. 5º - O Auxílio Permanência é um auxílio financeiro que tem por finalidade minimizar as desigualdades sociais e contribuir para a permanência e a diplomação dos estudantes de Graduação das Universidades Públicas Estaduais da Bahia, em condições de vulnerabilidade socioeconômica.

No mesmo sentido, o Projeto Vale Alimentação Estudantil foi instituído pela Lei Estadual nº 14.259, de 14/04/2020, que previu no seu art. 1º:

Art. 1º - Fica criado, no âmbito do Governo do Estado da Bahia, o Projeto Vale Alimentação Estudantil - PVAE, destinado a ações de transferência



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

de renda aos estudantes da rede pública estadual de ensino, configurando benefício complementar emergencial, em razão do estado de calamidade pública em saúde decorrente da pandemia da COVID-19.

Por fim, o Programa Bolsa Presença foi criado pela Lei Estadual nº 14.310, de 24/03/2021, que expressamente dispôs no seu art. 5º:

Art. 5º - Poderá participar do Programa Bolsa Presença o aluno regularmente matriculado em unidade escolar da Rede Pública Estadual de Ensino cuja família em situação de pobreza e extrema pobreza esteja inscrita no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal - CadÚnico.

Os dispositivos legais acima transcritos revelam a natureza assistencial dos benefícios por eles implementados, na medida em que recorrem a determinadas expressões que sugerem a vinculação dos referidos pagamentos à condição socioeconômica do estudante beneficiário. Assim é que o Auxílio Permanência se presta a “minimizar as desigualdades sociais” e contribuir para a diplomação de estudantes “em condições de vulnerabilidade socioeconômica”; o Projeto Vale Alimentação Estudantil é “destinado a ações de transferência de renda”, “configurando benefício complementar emergencial”; e, de modo ainda mais claro, o Programa Bolsa Presença admite a participação de alunos “cuja família em situação de pobreza e extrema pobreza esteja inscrita no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal – CadÚnico”.

Saliente-se que o caráter assistencial de determinada política pública educacional é expressamente referido como condição impeditiva à contabilização das respectivas despesas como ações de manutenção e desenvolvimento do ensino, conforme o teor do art. 71, inciso IV, da Lei Federal nº 9.394/1996:

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 nosso).

Registre-se, ainda, que, refeitos os cálculos a partir da exclusão das despesas erroneamente contabilizadas como ações de manutenção e desenvolvimento do ensino, a unidade técnica desse TCE identificou que o Estado da Bahia atingiu o índice de gastos com educação de meros 24,98%, descumprindo o quanto disposto no art. 212 da Constituição Federal.

Conforme o teor das disposições normativas anteriormente reproduzidas, o descumprimento do limite de gastos com educação é causa de rejeição das contas do gestor público. No entanto, não se pode olvidar a aprovação, pelo Congresso Nacional, da Emenda Constitucional Federal nº 119, de 27/04/2022, que inseriu o art. 119 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, proibindo a responsabilização de agentes públicos cujos entes federados tenham descumprido o disposto no art. 212 da Constituição Federal:

Art. 119. Em decorrência do estado de calamidade pública provocado pela pandemia da Covid-19, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios



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

e os agentes públicos desses entes federados não poderão ser responsabilizados administrativa, civil ou criminalmente pelo descumprimento, exclusivamente nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, do disposto no caput do art. 212 da Constituição Federal.

Parágrafo único. Para efeitos do disposto no caput deste artigo, o ente deverá complementar na aplicação da manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício financeiro de 2023, a diferença a menor entre o valor aplicado, conforme informação registrada no sistema integrado de planejamento e orçamento, e o valor mínimo exigível constitucionalmente para os exercícios de 2020 e 2021.

Sendo esse o contexto, cabe a esse Tribunal de Contas expedir **DETERMINAÇÃO** para que o Estado da Bahia: **a)** se abstenha de contabilizar como ações de manutenção e desenvolvimento do ensino as despesas com o Programa Mais Futuro, o Projeto Vale Alimentação Estudantil e o Projeto Bolsa Presença, instituídos pelas Leis Estaduais nº 13.458/2015, nº 14.259/2020 e nº 14.310/2021, respectivamente, tendo em vista a afronta ao art. 71, inciso IV, da Lei Federal nº 9.394/1996; **b)** aplique na manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício financeiro de 2023, a diferença a menor entre o valor efetivamente aplicado e o valor mínimo exigível constitucionalmente para o exercício de 2021, nos termos do parágrafo único do art. 119 do ADCT.

2.2.3 IRREGULARIDADES RELACIONADAS À GESTÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL

O relatório técnico sobre as contas do Chefe do Poder Executivo do estado da Bahia, exercício 2021, indica que, sem embargos de fragilidades e deficiências pontuais, **saúde, previdência oficial, dívida pública, parcerias público-privadas, resultados primário e nominal** atenderam às exigências estabelecidas nos instrumentos normativos vigentes.

Em relação ao índice de **educação**, consoante apontado no item precedente deste opinativo, observou-se o descumprimento do limite mínimo previsto no art. 212 da Constituição Federal. Nada obstante, incide, no presente caso, a Emenda Constitucional Federal nº 119/2022, que inseriu o art. 119 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, proibindo a responsabilização de agentes públicos cujos entes federados tenham descumprido o disposto no citado dispositivo constitucional.

Em relação a **pessoal e encargos sociais**, o exame realizado pelo Ministério Público de Contas, constante do item 2.2.4 deste parecer, acolheu os cálculos efetuados pelo Poder Executivo, que demonstraram o alcance do percentual de 35,57% da RCL, mas deixou consignadas divergências, relacionadas, sobretudo, às despesas com terceirização de atividade finalísticas da SESAB (item 2.9.2.1 do Relatório Técnico).

A despeito do alcance desses índices, foram identificadas diversas inconsistências nas DCCs do Poder Executivo, muitas delas semelhantes



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

àquelas consignadas nas contas de governo de exercícios anteriores, mas não devidamente solucionadas durante o exercício financeiro de 2021.

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 DCCes, sem prejuízo, obviamente, da consideração e avaliação das demais inconformidades pontuadas pela Auditoria na formação do juízo a respeito das presentes contas.

2.2.3.1 Emendas Parlamentares (item 2.6.3.9 do Relatório Técnico)

A Seção Analítica traz evidências e considerações acerca da execução de despesas relativas às dotações orçamentárias decorrentes de emendas parlamentares (item 2.6.3.9 do Relatório Técnico). Registre-se que distorções relacionadas à sistemática de execução de referidas dotações foram evidenciadas nos Relatórios Técnicos que subsidiaram a apreciação das contas do Chefe do Poder Executivo estadual, relativas aos exercícios 2017, 2018, 2019 e 2020 (autos nº TCE/002387/2018, TCE/002835/2019, TCE/004140/2020 e TCE/002683/2021) de modo a terem sido consignadas, nos Pareceres Prévios resultantes da apreciação de referidas contas, recomendações vocacionadas ao saneamento das irregularidades naqueles exercícios observadas.

Acerca da imprescindibilidade do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas sobre a execução das ações levadas às leis orçamentárias por meio de emendas parlamentares, oportuna é a lição de Moutinho (2020, p. 340-341):

[...] a aprovação das emendas parlamentares impositivas retirou do Poder Executivo parcela de seu poder de gerir o orçamento. Assim, ao apreciar a execução dos orçamentos da União, o TCU deve verificar se as programações incluídas na LOA por emendas parlamentares, individuais e de bancada, foram executadas em conformidade com o artigo 166, parágrafos 9º a 20, da CRFB/1988.

Tendo analisado o Demonstrativo da Execução das Despesas por Emendas Individuais dos Deputados Estaduais – dados consolidados nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado –, a Auditoria do TCE/BA constatou que o montante concernente a emendas parlamentares individuais para o exercício 2021 foi de R\$113,94 milhões, dos quais os recursos efetivamente vinculados às referidas emendas perfizeram o total de R\$113,02 milhões, restando em torno de R\$919 mil rubricados como “Provisão Para Emenda Parlamentar”, na Unidade Encargos Gerais do Estado.

Por meio da Tabela 37 (Ref. 2813139-171), a Unidade Técnica apresenta, de forma segregada por Secretaria Governamental, o quadro geral do que fora executado orçamentária e financeiramente a título de emendas parlamentares.

Os dados consolidados na referida tabela revelam que, no aspecto substancial – execução financeira ou concreta utilização dos recursos, materializada, dentre



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

outros procedimentos, por meio de pagamentos e/ou de realização de dispêndios –, o montante efetivamente aplicado na realização das ações orçamentárias (R\$29,79 milhões) correspondeu a 26,36% do orçamento atualizado (R\$113,02 milhões). Note-se que a diferença nominal entre o valor que fora formalmente empenhado (R\$82,87 milhões) e o orçamento atualizado (R\$113,02 milhões), por si só, já materializa baixa performance executória (73,33%). Indo além, restou evidenciado um segundo déficit de desempenho, a saber, entre o total empenhado (R\$82,87 milhões) e o efetivamente pago (R\$29,79 milhões).

Além do baixo desempenho da execução orçamentário-financeira das reservas aqui tratadas, apurou-se que referida execução se deu com inobservância ao princípio da isonomia, uma vez que os percentuais executórios variaram entre 13,96% e 98,94% (orçamentária), e entre 00,00% e 69,35% (financeira) dos orçamentos aprovados na Lei Estadual nº 14.291, de 18/01/2021 (LOA para o exercício 2021).

Sobre o tema, cumpre esclarecer que, ao apreciarem o Projeto da Lei Orçamentária Anual (PLOA), encaminhado pelo Chefe do 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 formalmente indicarão 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 §§ 9º, 10, 11 e 14 do art. 160 da Constituição 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.

§ 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.



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

[...]

§ 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.

Em razão do caráter impositivo de que gozam as reservas orçamentárias relacionadas a emendas parlamentares – decorrente da força normativa da Emenda Constitucional Estadual nº 18, de 30/01/2014 – o Poder Executivo fica obrigado a, isonomicamente, promover a execução orçamentário-financeira das ações correlacionadas às referidas emendas, ressalvados, contudo, os impedimentos de ordem técnica ou legal, desde que devidamente justificados e comunicados aos autores das emendas, conforme dicção do art. 57, § 2º da Lei Estadual nº 14.288, de 30/12/2020 (LDO para o exercício 2021), *in verbis*:

Art. 57 - Nos casos do impedimento de ordem técnica ou legal de que trata o § 11 do art. 160 da Constituição Estadual, as emendas não serão de execução obrigatória enquanto perdurar o impedimento, a contar da notificação do impedimento ao autor da emenda.

[...]

§ 2º - Os impedimentos de que trata este artigo serão identificados pelos órgãos e entidades responsáveis pela execução da emenda e, com as devidas justificativas, imediatamente comunicados oficialmente à SEPLAN, à Secretaria de Relações Institucionais - SERIN e ao autor da emenda para possíveis adequações técnicas.

Por força das vinculações orçamentárias constitucionais, os valores correspondentes às cotas individuais dos parlamentares devem ser destinados e/ou aplicados em áreas ou funções de governo, com observância aos seguintes percentuais: mínimos de 50% (cinquenta por cento) na saúde e de 25% (vinte e cinco por cento) na educação, e, no máximo, 25% (vinte e cinco por cento) em área de livre escolha do parlamentar, dentre aquelas previstas no Plano Plurianual 2020-2023, conforme disposto no art. 52 da LDO/2021:

Art. 52 - As emendas individuais propostas pelos deputados de que trata o art. 160 da Constituição Estadual destinarão, na Lei Orçamentária de 2021, 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 temática do PPA 2020-2023.

Os comandos normativos acima postos, além de assentarem a natureza impositiva das emendas parlamentares, reforçam que a execução das referidas emendas deverá espelhar o modo como os recursos foram distribuídos no orçamento aprovado, ressalvados os eventuais impactos decorrentes da inexecução de emendas individuais por força de impedimentos de ordem técnica ou legal, devidamente justificados.

No que se refere à destinação formal das reservas orçamentárias em debate, a Unidade Técnica atestou que os limites percentuais (máximo e mínimo) previstos na norma acima destacada foram observados, uma vez que a alocação empreendida em 2021 foi repartida entre saúde (52,46%), educação (25,61%) e outras áreas temáticas ou funções (21,94%).

Conforme aqui debatido, em decorrência de seu caráter impositivo, a inexecução (ainda que parcial) do orçamento decorrente das emendas parlamentares exige a



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

publicação de notas explicativas, individualizadas, que elucidem quais fatores de ordem técnica ou legal impediram o processo dos créditos correspondentes às cotas individuais, nos termos do já transcrito art. 160, §11, inciso I, da Constituição Estadual. Nesse sentido, em face do apurado, promoveram-se interlocuções com as Unidades do Poder Executivo que, juntas, concentraram 78,06% do orçamento atinente às emendas parlamentares – Secretaria da Saúde (SESAB) e Secretaria da Educação (SEC) –, buscando-se esclarecimentos e/ou justificativas acerca do baixo desempenho executório do referido orçamento.

A Seção Analítica registra que, ao se manifestar, o núcleo central da SESAB, além de admitir a não execução integral das reservas orçamentárias decorrentes de emendas parlamentares, alegou que deixou de notificar os autores das emendas, bem como de publicar as justificativas de impedimentos (conforme preceituado no § 2º do art. 57 da LDO/2021) porque não teriam sido observadas razões de ordem técnica ou legal que tivessem dado causa à inexecução apurada.

No tocante às operações de empenho e pagamento dos valores alocados na área de Saúde, a Diretoria Geral da SESAB (unidade gestora e orçamentária daquela Secretaria) aduziu:

Em 2021 esta Diretoria empenhou um montante de R\$50.913.254,48, referente aos processos encaminhados pela ASRINS, tendo os seguintes desmembramentos:

Pagamento efetuado em 2021 no valor total de R\$14.823.324,87; Pagamento efetuado em 2022 no valor total de R\$24.836.634,09, em razão de não se encontrarem aptos para pagamento em tempo hábil antes do fechamento do exercício de 2021; Saldo a pagar de R\$11.253.295,52 aguardando entrega do objeto por parte do fornecedor ou como emissão de parecer da área técnica aprovando o recebimento do bem.

Cumprir registrar, que o orçamento de emendas individuais alocado nesta Unidade Orçamentária foi de R\$52.770.414,00 no início do exercício de 2021, para aquisições de equipamentos e veículos. (Seção Analítica, Ref. 2813139-173)

Por seu turno, a SEC alegou que a execução parcial das reservas orçamentárias atinentes às emendas parlamentares deveu-se a impedimentos decorrentes de “problemas de ordem técnica” devidamente informados à Secretaria de Relações Institucionais (SERIN), conforme extrato da Nota Técnica APG nº 01/2022 consignado na Seção Analítica:

- **Na Ação orçamentária 2983 (Oferta de Transporte Escolar no Município)** foram alocados inicialmente recursos para a aquisição de 82 unidades de ônibus escolares com modelos variados. Contudo, após a alocação do recurso pelo parlamentar, houve a licitação e os preços dos bens ficaram acima daqueles apresentados pelas emendas. Assim, o saldo do recurso alocado, por parlamentar, nesta ação tornou-se insuficiente para a aquisição do objeto.
- **Nas ações orçamentárias 4448 (Educação Profissional para População Vulnerável e de Baixa Escolaridade); 5262 (Implantação de Quadra em Unidade Escolar); 6594 (Realização do Projeto de Linguagens Artísticas e Atividades Culturais na Educação Básica); 6597 (Implementação de Fanfarras na Rede Estadual de Ensino); 6598 (Realização do Projeto de**



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

Fortalecimento da Cultura Corporal e Esporte no Currículo da Educação Básica); 7531 (Ampliação de Unidade Escolar da Educação Básica) e 7744 (Aparelhamento de Unidade Escolar da Educação Básica) foram identificados os mesmos impedimentos. As emendas impositivas vinculadas nestas ações estavam sem a identificação dos respectivos beneficiários, desta forma, foram encaminhados e-mails (00044542946) para a SERIN solicitando a interlocução daquela Secretaria junto aos autores das emendas para o encaminhamento da indicação das unidades a serem contempladas. Entretanto, o saldo remanescente apresentado nas mencionadas ações decorre da ausência de manifestação dos mandatários acerca da identificação dos beneficiários.

- O processo de execução das emendas parlamentares destinadas às unidades escolares da rede municipal estava sendo viabilizado mediante celebração de convênios com os municípios, situação que enseja uma tramitação mais prolongada em virtude do fluxo processual administrativo e dos documentos indispensáveis à propositura da ação, como por exemplo a emissão de certidões e declarações atualizadas, bem como a comprovação de adimplência junto aos sistemas (SIOPE e SICON). Esses fatos impossibilitaram a conclusão da execução dessas emendas no exercício de 2021. (Seção Analítica, Ref. 2813139-174) – (grifo constante do original)

Extraí-se do arrazoado acima transcrito que, em lugar de comunicar aos autores das emendas parlamentares a ocorrência de impedimentos, técnicos ou legais, às suas execuções, a SEC optou por relatá-los somente à SERIN, descumprindo, portanto, as determinações contidas no art. 57, § 2º da LDO/2021.

Em complemento ao conjunto de esclarecimentos prestados, a SEC noticiou que, visando a aprimorar a dinâmica de execução das emendas parlamentares, desenvolveu um novo Manual de Execução de Emendas, além de ter reformulado o fluxograma executório de referidas reservas orçamentárias no âmbito daquela Secretaria. Importa, por oportuno, transcrever o sumário das fragilidades e dificuldades apontadas pela SEC como sendo fatores impeditivos à regular execução das reservas orçamentárias aqui debatidas:

É importante destacar a fragilidade do processo de execução de emendas parlamentares individuais em função de problemas de origem, conforme já tratado através da Nota Técnica APG nº 02/2021. Trata-se de problemas decorrentes da própria concepção das emendas, de mensuração de preços e quantitativos. Para superar esse entrave, a Secretaria da Educação elaborou o Manual de Execução de Emendas, restringindo o escopo, em 2019 a 15 objetos (00044541812). Não obstante tal ação ter sido realizada, ainda assim as emendas continuaram com os problemas de origem, levando esta APG a propor o novo Manual de Emendas, através do qual o escopo restringiu à somente 4 objetos. O novo Manual foi enviado à Secretaria do Planejamento (Proc. SEI Nº 011.5517.2021.0055456-51) para que os mandatos fossem devidamente orientados quando na proposição das suas emendas para a educação. Esse Manual segue no Evento SEI 00044542784. (Seção Analítica, Ref. 2813139-175)

Ampliando a discussão em torno das fragilidades e inadequações que, dizendo respeito à execução orçamentária e financeira das emendas parlamentares, têm



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

sido recorrentemente apontadas no exame das contas do Chefe do Poder Executivo (vide Pareceres Prévios aos exercícios 2017, 2018, 2019 e 2020), pode-se afirmar que os fatores que, de forma mais evidente, gravitam em torno de referidas impropriedades dizem respeito à falta de planejamento no processo de elaboração e execução de referidas reservas, fenômeno que tem sido observado em distintas esferas de governo, abrangendo, de igual modo, vários entes federativos.

Do ponto de vista empírico, registre-se que o TCU desenvolveu procedimento auditorial, com o fito de avaliar, sob o prisma do planejamento, a aderência e o grau de efetividade dos resultados operacionais de políticas públicas que receberam recursos decorrentes de emendas parlamentares individuais impositivas entre os anos de 2014 e 2017. Ao término (Acórdão 2704/2019/Plenário), tendo se inteirado do conjunto de inadequações relacionadas à sistemática das emendas parlamentares, o TCU deixou em relevo a inexistência de um instrumento de planejamento suficiente à apresentação de prioridades, orientando, desse modo o Poder Legislativo na alocação de referidos recursos, conforme excertos do decisum abaixo transcritos:

[...]

71. As emendas parlamentares individuais possibilitam a discricionariedade ao parlamentar para a escolha alocativa do recurso, ou seja, para onde e em que objeto o congressista irá destinar o valor emendado. A fim de prover o parlamentar de informações relevantes para sua tomada de decisão, seria desejável que houvesse um levantamento prévio de necessidades e de prioridades para a alocação desses recursos do erário federal, que possibilitasse uma atuação sinérgica entre parlamentares, órgãos setoriais e entes beneficiários, e uma destinação de recursos públicos que promovesse maior efetividade para as questões prioritárias, bem como maior uniformização dos critérios utilizados para a alocação. Contudo, isso não tem acontecido em todos os casos.

72. Segundo informações obtidas durante a auditoria, sobretudo mediante entrevistas com especialistas no tema (peças 72), parlamentares (peças 74-76) e com os relatórios de inspeção in loco (peças 78-80), os municípios em geral, especialmente os de pequeno porte (que representam a maioria no país) não possuem um levantamento prévio de suas necessidades e prioridades, realizado com critérios técnicos. Além disso, falta articulação destes com os parlamentares que os representam e destinam recursos para seus municípios.

[...]

74. Durante a oficina, foi levantada a necessidade de se melhorar o planejamento dessas ações, como o levantamento acerca das demandas dos municípios, a elaboração de bancos de projetos que estivessem aptos a receber recurso e a fornecimento dessas informações aos parlamentares para subsidiar sua decisão (peça 72, p. 3-4).

75. Ademais, também se aventou a possibilidade de haver formalização e organização do processo, no Congresso Nacional, de levantamento das necessidades dos beneficiários das emendas, o que acabaria por resultar em uma alocação mais aderentes às necessidades de sua região (peça 72, p. 4).

77. Em síntese, segundo os representantes, na maior parte dos casos



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

não existe instrumento formalizado pelo Poder Executivo para apresentar prioridades e orientações para alocação ao Poder Legislativo. É claro que há exceções, de pastas que possuem boas práticas de atuações mais proativas, o que será detalhado mais a diante. 78. Dessa maneira, em síntese, há risco de ocorrência de situações indesejáveis, principalmente na grave situação fiscal pela qual passa o país, de haver destinação de recursos para objetos não prioritários ou que requeiram soluções estruturais prévias – Acórdão 2704/2019/Plenário.
 (grifo constante do original)

Em conclusão, tendo apontado fragilidades nas interlocuções entre os poderes envolvidos (Legislativo e Executivo), bem como apontado a necessidade de aprimoramento do processo de elaboração e execução das reservas orçamentárias em apreço, o TCU deixou assente que, da falta de um planejamento que, criteriosa e tecnicamente, correlacione a indicação das emendas parlamentares às reais prioridades e necessidades, tem decorrido a antieconômica fragmentação dos recursos (desperdício), tornando, portanto, o modelo de alocação orçamentária aqui discutido ineficaz, inclusive no que se refere à redução das desigualdades sociais e regionais.

Retomando o mérito das evidências produzidas nos presentes autos eletrônicos, em alinhamento às conclusões da Unidade Técnica, entendemos que SESAB e SEC, descumpriram as determinações contidas no art. 160, § 10 e § 11 da CE/1989, c/c o art. 57, § 2º, da LDO 2021, vez que: (i) deixaram de, suficientemente, apresentar os impedimentos de ordem técnica ou legal que, numa análise conjunta, deram causa à baixa execução financeira dos recursos atinentes a emendas parlamentares; (ii) abstiveram-se de, imediata e detalhadamente, cientificarem aos autores das emendas acerca dos impedimentos aqui debatidos, no sentido de que fossem avaliadas eventuais adequações técnicas (SESAB deixou de fazê-lo, ao passo que a SEC informou apenas à SERIN,) e (iii) não justificaram, pormenorizadamente, por quais razões deixou-se de observar a isonomia em relação ao que fora executado.

A propósito, no que se refere à falta de isonomia na execução orçamentário-financeira das reservas orçamentárias decorrentes de emendas parlamentares (variações de percentuais executórios consignados na Seção Analítica), impende salientar que, indo além de aspectos técnicos ou operacionais, a apresentação de elementos justificadores da inexecução de emendas parlamentares é imprescindível à garantia do tratamento isonômico exigido pela Constituição Estadual (art. 160, § 10). Dito de outra forma, somente a explícita apresentação de razões técnicas ou legais que justifiquem a inexecução de determinada emenda parlamentar (ou de um grupo de emendas) afastará o risco de critérios ilegítimos, a exemplo de subjetivismos, discriminações e vinculação político-partidária, pautarem a execução das multirreferidas emendas.

Em síntese, não obstante a exigência constitucional aqui explanada, não se pode extrair do Relatório Técnico registros de que o Poder Executivo estadual tenha levado às Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado (exercício 2021)



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

justificativas suficientes à comprovação de que a inexecução orçamentário-financeira observada em relação às emendas parlamentares tenha decorrido de impedimentos de ordem técnica ou legal, restando, de igual modo, obscuros quais fatores e/ou critérios pautaram as escolhas das reservas orçamentárias que foram efetivamente executadas.

Conforme aqui sinalizado, dos Pareceres Prévios relativos às contas do Chefe do Executivo, atinentes aos exercícios 2017, 2018, 2019 e 2020, constaram recomendações expressas no sentido de que fossem adotadas, na estrutura do Poder Executivo, medidas institucionais voltadas ao afastamento das distorções que recorrentemente têm pautado a execução de emendas parlamentares individuais, de modo a garantir o cumprimento dos dispositivos normativos que disciplinam as referidas emendas.

Por outro lado, o mais recente Relatório de Acompanhamento do Plano de Ação das Contas de Governo do último exercício examinado (2020), embora descritivo em relação a procedimentos técnicos inerentes tanto à programação quanto à execução orçamentário-financeira das Emendas Individuais Parlamentares, inclusive com indicações acerca das ações a serem desenvolvidas no âmbito da SERIN, não atesta a implementação de medidas vocacionadas ao saneamento das distorções relacionadas à execução orçamentário-financeira de emendas parlamentares, observadas no exercício em referência, o que materializa desprezo à recomendação levada ao Parecer Prévio atinente às contas daquele exercício. Pontue-se, por oportuno, que, ao se manifestar acerca do monitoramento das recomendações levadas ao Parecer Prévio relativo ao exercício 2020, a Unidade Técnica consignou o não atendimento, por parte do Poder Executivo, da recomendação atinente ao aprimoramento da sistemática de execução das emendas parlamentares (item 2.6.3.9.4, Ref. 2813139-176).

Repise-se que a execução do chamado orçamento impositivo, nos moldes preconizados no art. 160 da Constituição Estadual, especialmente no tocante à concreta e isonômica aplicação dos recursos públicos em ações governamentais indicadas pelos autores das reservas orçamentárias, requer, além de transparência na interlocução entre o Poder Executivo e os titulares das cotas individuais (integrantes do Poder Legislativo), uma estreita articulação institucional entre as Pastas administrativas envolvidas.

Ressalte-se também que, além das providências atinentes ao planejamento orçamentário das emendas (e.g., individualização das cotas com segregação de valores, redirecionamento de recursos, alterações dos orçamentos dos órgãos responsáveis pelas áreas, funções e programas indicados pelos parlamentares, planejamento financeiro, processamento de despesas), há o desenvolvimento das ações concretas associadas a políticas e serviços públicos, bem como a adoção de medidas associadas às escolhas ou às indicações feitas pelos proponentes das emendas aprovadas, o que requer um adequado planejamento administrativo e tempestivos ajustes operacionais.

Nessa linha de entendimento, em similitude ao que fizera por ocasião do julgamento das contas do exercício 2020, este Órgão Ministerial reafirma que o arranjo ou modelo político-administrativo em que as emendas parlamentares



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

estão inseridas reclama aperfeiçoamentos normativos, administrativos e operacionais que lhes garantam concretude fática e tratamento isonômico na execução das reservas orçamentárias, o que abarca: **(i)** a edição de instrumentos normativos que definam, pormenorizadamente e para cada centro de competência envolvido, o rol de competências e de atribuições inerentes ao processamento dos créditos, ao acompanhamento e ao monitoramento do ciclo executório das emendas parlamentares e **(ii)** a articulação interinstitucional entre os órgãos envolvidos, bem como entre os Poderes Executivo e Legislativo, de modo a estabelecer uma correlação material mínima entre as ações indicadas pelos titulares das cotas individuais e os projetos e atividades programadas e/ou desenvolvidas no âmbito das Pastas encarregadas por área ou função de governo.

Na visão deste Órgão Ministerial, em face dos percentuais executórios das emendas parlamentares impositivas, e nos moldes em que foram executadas, conforme evidenciado na Seção Analítica (falta de isonomia e baixo desempenho orçamentário), o TCE/BA, no exercício da função corretiva prevista no art. 71, inciso IX, da Constituição Federal, deve expedir **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo, no sentido de que sejam adotadas medidas que assegurem a isonômica e integral execução 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.

2.2.3.2 Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) (item 2.6.3.5 do Relatório Técnico), Assunção de obrigações diretas superiores aos créditos orçamentários (item 2.6.3.5.1 do Relatório Técnico) e Monitoramento da ressalva e das recomendações c17, c18 e c19 (item 2.6.3.5.2 do Relatório Técnico)

Conforme salientado no relatório técnico que instrui as presentes contas de governo, o Poder Executivo despendeu, no exercício de 2021, R\$1.328,3 milhões no elemento 92 – Despesas de Exercícios Anteriores, quantia 8,3% maior que aquela verificada no exercício anterior, a despeito de o Parecer Prévio às contas de governo de 2020 haver imposto ressalvas ao juízo aprovativo em relação a essa mesma irregularidade e expedido as recomendações acerca dessa matéria, que foram objeto de comentários pela equipe técnica no item 2.6.3.5.2 do Relatório Técnico (conforme Ref.2813139-24/25). Senão, confira-se o inteiro teor dessas deliberações que foram expedidas pela Corte de Contas (Processo nº TCE/002683/2021):

I) RESSALVA

Diante dos fatos relatados nas Seções Analítica e Conclusiva, este **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA**, com fundamento no art. 24, inciso I, da Lei Complementar nº 05/1991, emite a seguinte **RESSALVA** às contas do Chefe do Poder Executivo:

1. execução de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) em desacordo com o art. 37 da Lei Federal nº 4.320/1964, tendo sido constatado que 98,4% dos desempenhos de DEA analisados (amostra de R\$399,0 milhões



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

do total de R\$1.226,0 milhões executados como DEA em 2020) não respeitaram os requisitos estabelecidos no referido comando legal (Item 2.6.3.5 da Seção Analítica e item 4.6.4.3 da Seção Conclusiva);

17) não promover a inscrição de despesas previsíveis com publicidade como despesas de exercícios anteriores, em observância às hipóteses excepcionalmente previstas no art. 37 da Lei nº 4.320/1964 (Item 4.6.4.2 da Seção Conclusiva);	Não atendida	2.6.3.5.2
18) não serem assumidas obrigações superiores aos créditos orçamentários, forçando a execução mediante DEA sem os requisitos legais, uma vez que tal procedimento contraria o disposto no art. 161, inciso II, da Constituição Estadual e o art. 37, inciso IV, da LRF (Item 2.6.3.5.1 da Seção Analítica e item 4.6.4.3 da Seção Conclusiva);	Não atendida	2.6.3.5.2
19) realizar os registros contábeis relacionados às despesas públicas de forma tempestiva, em consonância com o regime de competência; em conformidade com o MCASP, 8ª edição (Item 4.4.2, fl.102); observando os arts. 35, 37 e 60, da Lei Federal nº 4.320/1964; e de acordo com as melhores práticas contábeis, estabelecidas na NBC TSP 13/2018, de modo que a execução da despesa seja realizada visando à transparência e respeitando os limites aprovados no orçamento público pelo Poder Legislativo, conforme mandamento do inciso IV do art. 37 da LRF, o qual veda a assunção de obrigação com fornecedores sem autorização orçamentária e equipara tal transação a uma operação de crédito (Item 2.6.3.5.1 da Seção Analítica e item 4.6.4.3 da Seção Conclusiva);	Não atendida	2.6.3.5.2

Desde o exercício de 2015, vêm sendo apontadas irregularidades no empenho de DEA, 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



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

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 o equilíbrio entre receitas e despesas, confinando o gasto público aos limites autorizados pela Lei orçamentária, aprovada pelo Parlamento.

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 público**, 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 (DEAs), 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



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

impactos fiscais e orçamentários indevidos.

Sendo assim, adotando como vetores interpretativos a opção legislativa pela aplicação do regime de competência às despesas públicas (art. 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 CRFB/1988, 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.

Vieira (2014, p. 14)²⁰, em monografia dedicada ao tema, aborda situação representativa da hipótese trazida pelo inciso I do art. 1º do referido decreto:

Exemplo: Não inscrição de empenho em restos a pagar por falta de comunicação interna no órgão: O fornecedor entregou os 50 computadores no dia 28 de dezembro, último dia do prazo estabelecido no edital, e o setor de informática tinha mais 30 dias para atestar o recebimento definitivo, procedimento necessário para liquidação da despesa. Todavia, o setor financeiro/contábil não foi informado da entrega dos computadores e anulou o empenho no dia 31 de dezembro. O orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atender aquela despesa de aquisição de computadores, que, entretanto, não foi processada na época própria, sendo cancelado o empenho ao final do exercício.

Em face do exposto, o cancelamento indevido do empenho anteriormente realizado autorizaria, ante o preenchimento dos requisitos normativos delineados no art. 1º do Decreto Estadual nº 181-A/1991, o pagamento de despesas de exercícios anteriores.

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. Veja-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

²⁰ VIEIRA, Flávio Vinício Barbosa. **Orçamento público**: despesas de exercícios anteriores na Justiça Federal da 2ª região. p. 14. Disponível em: https://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/posdistancia/50290.pdf. Acesso em: 01 jun. 2022.



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

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.

Ocorre que, à luz da responsabilidade fiscal prevista constitucionalmente, o cancelamento de restos a pagar, nos casos em que esteja vigente o direito do credor, se mostra inadmissível, de modo que essa hipótese legal deve compreender tão somente os casos excepcionais em que o aludido cancelamento tenha ocorrido por equívoco contábil da Administração Pública.

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.*

Contudo, essa interpretação, além de violar o art. 167, inciso II, da CRFB/1988, como anteriormente destacado, 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 conferida ao inciso III, seria possível enquadrar como despesas de exercícios anteriores todas e quaisquer despesas, inclusive aquelas que, em tese, se enquadrariam no inciso I, independentemente de ser consignado crédito próprio, no orçamento respectivo, com saldo suficiente no final do exercício para atendê-las.

Desta forma, é preciso interpretar os incisos I e III do art. 1º do Decreto Estadual



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

nº 181-A/1991, de modo a que sejam contempladas, nas hipóteses normativas por eles trazidas, situações fáticas distintas, que se amoldem, com exclusividade, a cada um dos preceitos legais, haja vista que, do ponto de vista hermenêutico, a amplitude conferida a um enunciado normativo (inciso III do art. 1º) não pode implicar o esvaziamento completo do âmbito de incidência de um outro preceito do mesmo diploma legal (inciso I do art. 1º).

Nesse sentido, de modo a afastar a incidência das situações abrangidas pelo inciso I do art. 1º do Decreto Estadual nº 181-A/1991, o inciso III desse mesmo diploma normativo deve ser interpretado 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.

Leite (2018, p. 319-320, 324), 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 anteriores²¹.

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 da legislação pertinente, pagou, no exercício de 2021, como despesas de exercícios anteriores, o montante de R\$1.328,3 milhões, quantia 8,3% maior que aquela verificada no exercício anterior.

Consoante apontado pela Auditoria, variadas unidades da administração pública estadual valeram-se, em 2021, da execução DEAs, cujos montantes superaram os créditos orçamentários existentes no final do exercício de 2020 (consoante item 2.6.3.5.1 do Relatório Técnico), revelando, diante desse cenário, a alarmante e sistemática utilização dessa espécie de procedimento, como faz prova a tabela que segue (Ref.2813139-149):

TABELA 26 – Extrapolação do orçamento do exercício de 2020 pelas DEA 2021

²¹ LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 7.ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018, p. 319-320, 324.



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

Em R\$ milhões

Secretaria	Empenhado DEA 2021 (A)	Saldo Orçamentário 2020 (B)	Diferença (B – A)
SEAP	101,8	36,1	-65,7
SECOM	53,1	1,0	-52,1
SETUR	68,1	59,6	-8,6

Fonte: Elaborada pela Auditoria com base em informações do Sistema FIPLAN Gerencial.

É que, consoante delineado alhures, esse tipo de procedimento (DEA), que só deveria ser utilizado de maneira tópica/excepcional, desde que atendidos os requisitos legalmente 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 2021, do procedimento de DEAs, as quais, repise-se, superaram, em algumas secretarias, os créditos orçamentários no exercício findo em 2020, deu-se de maneira bastante acentuada, sobretudo para pagamento de despesas já conhecidas no exercício anterior, consoante se infere na tabela abaixo (Ref.2813139-140):

TABELA 25 – Empenhos por DEA em 2021 de despesas conhecidas nos exercícios de competência

Unidade	Despesas conhecidas em 2021
SETUR	100,00%
SECOM	100,00%
SEINFRA	100,00%
SAEB	100,00%
SESAB	100,00%
SEAP	100,00%

Fonte: Elaborada pela Auditoria com base nas informações dos processos de pagamento selecionados em amostra auditorial.

A análise dos informes levantados pela área técnica desse Tribunal revela **(i)** a inobservância às limitações contidas na lei orçamentária anual, mediante a assunção de despesas sem prévio empenho e além dos créditos orçamentários; **(ii)** o caráter sistêmico da irregularidade relativa ao uso indiscriminado das Despesas de Exercícios Anteriores, sobretudo em razão das distorções que têm sido provocadas na realidade das contas públicas estaduais; **(iii)** o prejuízo ao erário que o atraso nos pagamentos tem ocasionado.

Quanto ao primeiro ponto acima sublinhado, vale mencionar o destaque dado pela equipe técnica desse Tribunal às despesas processadas via DEAs no âmbito da Secretaria de Comunicação (SECOM):

Sobre a divergência no montante que extrapolou o saldo orçamentário remanescente do exercício de 2020, a Auditoria extraiu os valores do relatório obtido por meio do Sistema FIPLAN Gerencial, no qual está



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

indicado o valor de R\$140,5 milhões como “orçado atual” e um valor empenhado no exercício de R\$139,4 milhões, resultando portanto num saldo de R\$1,1 milhão. Como a execução de despesas por meio de DEA em 2021 foi de R\$53,1 milhões, concluiu-se que houve extrapolação orçamentária de R\$52,1 milhões, conforme indicado na tabela 26. De todo modo, a secretaria indica que parte dos valores foram executados sem disponibilidade financeira e sem o prévio empenho das despesas, como estabelece peremptoriamente a Lei Federal nº 4.320/1964. (Ref.2813139-150)

As informações trazidas pelo corpo técnico desse TCE, ao demonstrarem que o volume de despesas de exercícios anteriores, em algumas secretarias, supera o saldo orçamentário do final do exercício que se encerrou, denotam a realização de despesas excedentes dos créditos orçamentários ou adicionais, em flagrante violação ao art. 167, inciso II, da Constituição Federal, já mencionado:

Na SEAP, foi verificado que os empenhos através de DEA superaram em R\$65,6 milhões o saldo orçamentário ao final do exercício de 2020. A mesma situação também foi observada na SECOM e SETUR, sendo o saldo orçamentário, ao final de 2020, inferior às despesas empenhadas através de DEA no exercício de 2021.

Essa situação revela as distorções provocadas por essas irregularidades nos demonstrativos financeiros do Estado, tendo em vista a contratação de despesas em volume significativamente maior ao aprovado pelo Poder Legislativo, se considerado que a totalidade dessas despesas deveria ser contabilizada ainda no exercício de 2020. (Ref.2813139-149)

Demais disso, quanto ao segundo ponto destacado anteriormente, que aborda o caráter sistêmico da irregularidade aqui investigada, é evidente que o uso indiscriminado de despesas de exercícios anteriores distorce uma série de indicadores fiscais, comprometendo a consistência de parte das informações contidas nas DCCes. Nesse sentido, são ilustrativos os registros constantes no item 2.6.3.6.1 da Seção Analítica:

O uso irregular do elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores tem como consequência uma subavaliação na conta de RPs. Essa subavaliação ocorre pelo não empenho e liquidação de despesas que tem como competência o exercício vigente, distorcendo as demonstrações financeiras e comprometendo a interpretação do resultado orçamentário.

Como apresentado na tabela 25, constante do item 2.6.3.6 dessa Seção Analítica, a totalidade dos processos de pagamento analisados pela Auditoria indicou o uso irregular do elemento de despesa 92 em 2021. Caso fossem realizados os devidos empenhos, sendo obedecido o mandamento legal do prévio empenho, de acordo com o art. 60 da Lei Federal nº 4.320/1964, essas despesas deveriam ser inscritas na conta de RPs de acordo com o saldo orçamentário da dotação específica do exercício de competência.

Após a análise da amostra da Auditoria, o montante de despesas executadas como DEA que deveriam ter sido inscritas em RP foi de pelo menos R\$244,4 milhões (100,0% da amostra), tendo em vista que o total de despesas empenhadas por meio do elemento de despesa 92 foi de R\$1.328,3 milhões. [...] (Ref.2813139-154/155)

Em face do exposto, dada a ilegalidade do procedimento atualmente adotado em diversas secretarias estaduais, no que toca o processamento de Despesas de



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

Exercícios Anteriores, o Ministério Público de Contas, desde já, sugere a expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que:

(i) no momento da confecção do projeto de lei orçamentária anual, adote as providências necessárias a assegurar que o montante de despesas fixadas para os órgãos e entidades estaduais seja estimado a partir de metodologia apropriada, que considere, entre outros critérios, o conjunto de obrigações financeiras efetivamente assumidas, em cada unidade, ao longo dos exercícios anteriores, à luz do disposto nos artigos 4º e 6º da Lei Federal nº 4.320/1964;

(ii) em cumprimento ao que dispõe o artigo 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;

(iii) adote, com urgência, as medidas administrativas necessárias ao aprimoramento dos mecanismos **específicos** de controle interno, relacionados ao processamento de Despesas de Exercícios Anteriores (DEAs), 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.

2.2.3.3 Renúncia de Receita (item 2.6.2.8 do Relatório Técnico)

No que pertine à gestão orçamentária, financeira e patrimonial do estado da Bahia, recaem sobre as contas ora analisadas irregularidades relativas às deficiências na estimativa, controle e acompanhamento, durante o exercício de 2021, das RENÚNCIAS DE RECEITAS.

O instituto da renúncia de receitas compreende, nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (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 Abraham (2018, p. 413), 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*) para designar benefícios ensejadores de renúncia fiscal. Segundo o referido autor, a renúncia de receitas gera concretamente: “a) redução na arrecadação potencial; b) aumento da disponibilidade econômica e financeira do contribuinte; c) exceção à regra jurídica impositiva geral”²².

A renúncia de receita representa um dos principais mecanismos utilizados pelos entes federativos para intervir indiretamente no domínio econômico, fomentando

²² ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 413.



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

determinadas atividades econômicas em seus respectivos territórios, com a consequente atração de investimentos, por meio da concessão de incentivos fiscais²³ aos interessados, que devem atender a certos requisitos para usufruir de tais vantagens. A propósito do tema, preleciona Harrison Leite:

Outro tema que merece destaque é o regramento trazido pela Lei de Responsabilidade Fiscal para a tão mencionada renúncia de receita. Consiste na concessão de benefícios fiscais realizados pelos entes federativos com o fim maior de atrair investimentos.

Como acarreta elevado ônus para o ente federativo, até porque a atração de investimentos geralmente é acompanhada de fluxo de pessoas e aumento dos gastos públicos, a renúncia de receita não difere, em essência, da despesa pública [...].

Sendo equivalente a gasto público, embora “gasto tributário”, não pode ser livremente manejado pelo Executivo ou Legislativo, o que levou o constituinte a traçar diversas regras para sua concessão, tanto de direito tributário quanto de direito financeiro.

[...] Do ponto de vista do direito financeiro, a atenção é acentuada, tendo em vista que toda concessão de benefícios fatalmente reverbera no orçamento, na parte das receitas. E, se a receita é afetada, poderá haver distúrbios em diversas áreas, incluindo-se aí as metas de investimentos, a necessidade de redução de gastos, a impossibilidade de aumentos salariais, dentre tantos outros.

[...]

A renúncia de receita tem assumido os noticiários brasileiros recentes, por conta da sua concessão indiscriminada por diversos entes federativos, sem observância dos seus requisitos, a ponto de levar o Judiciário a obrigar o Executivo a “abster-se de conceder, ampliar ou renovar benefícios fiscais em favor de qualquer sociedade empresária”, sem a comprovação do estudo do impacto orçamentário-financeiro de todos os benefícios fiscais e financeiros – transformados em crédito tributário, em cotejo com uma avaliação técnica-objetiva acerca dos resultados sociais e econômicos por esses benefícios produzidos.²⁴

[...]

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

Quanto a este tema, o Relatório do TCE (item 2.6.2.8) dá conta de que, em 2021, foram concedidos benefícios fiscais, por meio de diversos programas de

²³ Apesar da diferença que alguns autores fazem entre incentivos e benefícios fiscais, optou-se no presente parecer por utilizar as referidas expressões como sinônimos.

Nesse sentido: “Dessa forma, acreditamos que **o benefício fiscal pode ser enxergado como um regime especial de tributação no qual é estabelecida uma situação de favorecimento fiscal, cuja aplicação é restrita àqueles que possuem características especiais definidas em norma legal, fundadas em objetivos de interesse público superiores aos arrecadatórios**”.

[...]

“Uma das responsabilidades do Estado, enquanto agente normativo e regulador da atividade econômica, é incentivar a atividade econômica, consoante Art. 174 da Carta Magna. Em razão dessa responsabilidade alguns instrumentos existem que permitem ao Estado incentivar a atividade econômica, seja de forma direta ou por indução, sendo exemplo desta forma de intervenção **o incentivo fiscal, o qual acaba sendo uma espécie do gênero benefício fiscal, cuja razão de ser, necessariamente, é estimular o desenvolvimento da atividade econômica em razão de características específicas dos beneficiários**” (grifo presente no original). In: BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Coordenação -Geral de Assuntos Tributários. PARECER PGFN/CAT/Nº 508/2013. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset?q=+Parecer+PGFN%2FCAT%2FN%C2%BA+508%2F2013>. Acesso em: 10 jun. 2022.

²⁴ LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 7.ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018, p. 319-320, 324.



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

incentivos, que representaram efetiva renúncia de receitas no valor global de cerca de R\$5.150,5 milhões, número que superou, com significativa margem, os R\$ 3.927,6 milhões renunciados em 2020. É o que se infere dos dados consolidados na Tabela 15 (Ref.2813139-102).

Feitas essas considerações iniciais, cumpre tecer comentários acerca dos principais achados de auditoria que, em matéria de renúncias de receitas, foram identificados pela área técnica do TCE/BA.

2.2.3.3.1 Renúncia de Receita realizada superior à prevista (item 2.6.2.8.2 do Relatório Técnico)

A Auditoria também identificou que, à exceção dos programas de incentivos fiscais intitulados de “PROAUTO” e “FAZBAHIA”, a renúncia de receita efetivamente realizada superou a que foi estimada na LDO (nos Anexos de Metas Fiscais).

Acerca da discrepância verificada entre o que foi estimado e realizado a título de renúncia de receitas, a equipe técnica do TCE/BA solicitou esclarecimentos à SEFAZ, tendo a Diretoria de Estudos Econômicos-Tributários de tal Pasta de Estado, em resposta, enviado correspondência eletrônica, por meio da qual aduziu, em síntese, que fatores como os apontados pela Unidade Técnica decorrem de eventos imprevisíveis, que acontecem no período decorrido entre a estimativa da renúncia de receitas e o momento de efetiva realização desses incentivos fiscais, os quais acabam alterando o ambiente econômico dos setores incentivados. Senão, confirmam-se trechos da resposta ora mencionada, nos quais foram apresentadas justificativas em relação aos programas/setores que apresentaram maior discrepância entre o que foi previsto na LDO e o efetivamente realizado em termos de renúncia de receitas (Ref.2813139-103/105):

Sector de Informática

[...] o cenário mudou significativamente para os beneficiários deste programa a partir de mudanças na legislação em âmbito nacional, abaixo mencionadas, cujo benefício, além de produtos de informática, engloba eletroeletrônicos. As mudanças se deram, especialmente, em função das medidas legais a seguir mencionadas:

1. Aprovação da Lei Complementar nº 160, em agosto de 2017, e do Convênio ICMS nº 190, de dezembro de 2017, que permitiram a convalidação e reinstituição dos incentivos fiscais concedidos pelos estados sem que fossem observadas as exigências do artigo 155 da Constituição Federal;

2. Aprovação, no decorrer de 2018, da legislação estadual necessária à implementação das normas citadas na alínea anterior, bem como, adoção dos demais procedimentos exigidos para a convalidação e reinstituição dos incentivos fiscais concedidos, entre eles aqueles que se aplicam ao setor de informática e eletroeletrônicos.

[...]

Este setor é contemplado com incentivos fiscais previstos no decreto nº 4.316/95, dos mais expressivos concedidos no Brasil em termos de ICMS, englobando o diferimento do imposto nas importações de peças e partes e demais insumos utilizados na produção de equipamentos, o



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

diferimento do imposto nas importações de produtos acabados para revenda, conjugados com dispensa total do imposto incidente nas saídas dos produtos produzidos (destaque de 12% nos documentos fiscais e recolhimento zero) e redução de carga tributária para 1% nas vendas de produtos prontos importados (destaque de 12% ou 4% nos documentos fiscais e recolhimento de 1%).

[...]

Com a convalidação mencionada, a glosa de créditos deixou de ser realizada e os incentivos fiscais passaram a ser utilizados de forma plena, o que estimulou a instalação de novos empreendimentos e/ou ampliação das operações daqueles já existentes, refletindo em aumento de renúncia a partir do final de 2018 e em 2019.

[...]

Vale salientar que nas importações para revenda é exigido o recolhimento de parte do imposto, conforme mencionado anteriormente, e a arrecadação também cresceu significativamente.

[...]

PROIND

Este incentivo foi inserido na legislação no final do ano de 2018, através de cópia de legislação de Pernambuco, o que a LC nº 160/17 permite. Inicialmente, o benefício era limitado a um percentual de 50% de crédito presumido para empresas instaladas nas regiões metropolitanas de Salvador e Feira de Santana e 65% nas demais, com um prazo de fruição de dois anos. Estas condições tornaram o programa pouco atrativo e foram realizados ajustes, também baseados na legislação de PE, que foram implementados em julho de 2019, ampliando o crédito presumido para 80% com oito anos de prazo de fruição.

[...]

[...] a renúncia corresponde a um percentual do imposto apurado mensalmente e o seu crescimento é acompanhado pelo crescimento da arrecadação efetiva destas empresas, que também vem apresentando desempenho bastante positivo.

PROALBA

A renúncia de receita efetiva deste programa equivale a 40% do valor destacado nos documentos fiscais de venda de algodão beneficiado por produtores rurais. Em 2021, a cultura de algodão na Bahia obteve alta produtividade e as cotações do produto no mercado internacional também se elevaram, o que, aliado ao câmbio mais favorável, provocou aumento considerável, tanto na renúncia de receita, como na arrecadação efetiva de ICMS. Estes fatores não poderiam ser previstos na época da elaboração da estimativa de renúncia.

QAV

A renúncia de receita nas operações com QAV é diretamente impactada pelo aumento de número de voos e cidades atendidas pelas empresas aéreas no estado. O setor de aviação civil foi um mais afetados pela pandemia e em 2021 apresentou recuperação mais rápida do que a prevista. Além disso, os preços do produto no mercado, definidos em função da cotação do petróleo e câmbio, sofreram aumentos significativos ocasionando aumento considerável na renúncia apurada.

[...]

A Auditoria acatou as justificativas apresentadas pelo Poder Executivo. Entretanto, este MPC, com a devida vênia, discorda do posicionamento da área técnica desse Tribunal. Isso porque a renúncia de receitas, por ocasionar, matematicamente, a diminuição do que seria ordinariamente arrecadado, com



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

impactos/reflexos sobre o orçamento, deve obedecer a requisitos estritos, que, nos casos anteriormente mencionados, em que o valor efetivamente renunciado superou o estimado na LDO, não restaram plenamente atendidos.

Nessa toada, veja-se que, ao dispor sobre renúncia de receitas, o legislador estabeleceu condições rigorosas para que estas pudessem ser concedidas ou ampliadas. Nesse sentido, calha citar, a princípio, o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que foi introduzido pelo Constituinte Derivado por meio da Emenda Constitucional Federal nº 95, de 15/12/2016:

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

Verifica-se, pois, que, como condição básica para a concessão de renúncia de receitas, a autoridade concedente deve apresentar, na proposta legislativa que vise a esse objetivo, a demonstração do impacto orçamentário e financeiro da medida adotada. Trata-se, como pontuado por Tathiane Piscitelli, de medida que tenciona garantir “[...] que a perda de um determinado nível de receitas não irá impactar negativamente o orçamento e as contas públicas”²⁵. Dito de outro modo, a exigência em tela tem como fim conferir transparência a esses mecanismos que importem em renúncia de receitas, permitindo o debate legislativo e social sobre o planejamento orçamentário.

De modo mais específico, o art. 14 da LRF, além de também reproduzir a condição acima mencionada, bem como exigir que a concessão de renúncia de receitas obedeça ao quanto disposto sobre o tema na respectiva LDO (caput), determina que deverá ser observada pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Fixadas essas premissas, nota-se, ao se consultar o Anexo de Metas Fiscais da LDO para o exercício de 2021 (Lei Estadual nº 14.288/2020), o qual, para fins do disposto no art. 4º, § 2º, inciso V, da LRF, deverá conter o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, a seguinte situação em matéria de programas de incentivos fiscais:

²⁵ PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2018, n. p.



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

DEMONSTRATIVO DA ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA
 (Art. 4º, § 2º, inciso V da LC nº 101/00)

R\$1.000,00						
Tributo	Modalidade	Setor/Programa/Beneficiário	2021	2022	2023	Compensação
ICMS	Crédito presumido	Crédito Presumido - Lei nº 7.025/97	588.209	608.796	630.104	
ICMS	Crédito presumido	FazBahia	9.574	9.909	10.256	
ICMS	Crédito presumido	Informática	127.761	132.232	136.860	
ICMS	Crédito presumido	Polpas e sucos de frutas (art. 269, inc. XIII do RICMS-BA)	9.046	9.362	9.690	
ICMS	Crédito presumido	Programa de Desenvolvimento do Algodão - Proalba	43.385	44.903	46.475	
ICMS	Financeiro + crédito presumido	Programa Automotivo da Bahia - Proauto	352.302	364.633	377.395	
ICMS	Dilatação de pagamento + financeiro	Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve	2.379.719	2.463.010	2.549.215	
ICMS	Crédito presumido	PROIND	56.839	58.828	60.887	
ICMS	Redução da base de cálculo	Querosene de aviação - art. 268, inc. XVIII do RICMS-BA	11.775	12.187	12.614	
ICMS	Redução da base de cálculo	Setor de óticas - art.268, inc. XLVI do RICMS-BA	10.177	10.533	10.902	
Total			3.588.786	3.714.394	3.844.398	Ver nota 5 e 6

Fonte: Sefaz / SAT / DPF / Diref

Importante ressaltar, porque oportuno, que o indigitado anexo de metas fiscais da LDO representa, na lição de Tathiane Piscitelli, “[...] documento que prima pela consistência passada e futura em relação aos dados apresentados e deve ser visto como um importante instrumento de controle para a elaboração do orçamento”²⁶. Ou seja, não deve ser visto como mera formalidade, vez que seu conteúdo, especialmente para o tema aqui tratado – renúncia de receitas –, vinculará a confecção da lei orçamentária, dada a necessidade, já pontuada anteriormente, de compatibilidade desta com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (ex vi do 14, caput, da LRF).

Partindo, então, para a LOA de 2021 (Lei Estadual nº 14.291/2021), especificamente para as demonstrações orçamentárias consolidadas, conclui-se que o referido diploma legal, em matéria de renúncia de receitas, reproduziu exatamente o que constou da LDO de 2021. Veja-se:

LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL - LOA 2021
 DEMONSTRATIVO DA ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA E AO AUMENTO DE DESPESAS OBRIGATORIAS DE CARÁTER CONTINUADO
 (Art. 5º, Inciso II da LC nº 101/00)

Previsão da Renúncia da Receita						
R\$1.000,00						
Tributo	Modalidade	Programa	2020	2021	2022	Compensação
ICMS	Crédito presumido	Crédito Presumido - Lei nº 7.025/97	588.209	608.796	630.104	
ICMS	Crédito presumido	FazBahia	9.574	9.909	10.256	
ICMS	Crédito presumido	Informática	127.761	132.232	136.860	
ICMS	Crédito presumido	Polpas e sucos de frutas (art. 269, inc. XIII do RICMS-BA)	9.046	9.362	9.690	
ICMS	Crédito presumido	Programa de Desenvolvimento do Algodão - Proalba	43.385	44.903	46.475	
ICMS	Financeiro + crédito presumido	Programa Automotivo da Bahia - Proauto	352.302	364.633	377.395	
ICMS	Dilatação de pagamento + financeiro	Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve	2.379.719	2.463.010	2.549.215	
ICMS	Crédito presumido	PROIND	56.839	58.828	60.887	
ICMS	Redução da base de cálculo	Querosene de aviação - art. 268, inc. XVIII do RICMS-BA	11.775	12.187	12.614	
ICMS	Redução da base de cálculo	Setor de óticas - art.268, inc. XLVI do RICMS-BA	10.177	10.533	10.902	
Total			3.588.786	3.714.394	3.844.398	Ver notas 5 e 6

Fonte: Sefaz / SAT / DPF

²⁶ PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2018, n. p.



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

Na visão deste MPC, sob pena de violação aos princípios da legalidade (art. 37, caput, da CRFB/1988) e da separação de poderes (art. 2º, da CRFB/1988), não é dado ao Poder Executivo conceder renúncia de receitas para além dos patamares que foram, em primeiro lugar, estimados/consignados nas respectivas propostas legislativas sobre a matéria (LOA e LDO) e, em seguida, aprovados pelo Poder Legislativo.

Ressalte-se, porque pertinente para o debate acerca do achado em análise, que a área técnica desse Tribunal de Contas defende posicionamento diverso do que foi defendido acima. Com efeito, na visão da Auditoria, é desnecessária “[...] nova autorização legislativa para que haja realização de renúncia acima da prevista, uma vez que o anexo da LDO não é em si uma meta, mas estimativa necessária para o controle das metas fiscais” (Ref.2813139-113).

Com a devida vênia, este MPC discorda da premissa adotada pela Auditoria, pois defender que as estimativas, fixadas nos respectivos anexos da LDO e LOA, a título renúncia de receitas, não vinculam o ente federativo equivale a dizer que esta – renúncia de receita – poderá ser livremente manejada. Dito de outro modo, seria esvaziar a finalidade dos dispositivos que determinam que os projetos de lei sobre o tema sejam submetidos à Casa Legislativa, **para efeito de seu controle**, com a demonstração do impacto orçamentário e financeiro da renúncia de receitas (art. 113 do ADCT e art. 14, caput, da LRF), além da necessidade de sua estimativa nas proposições legislativas que tratam da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias (art. 14, inciso I) ou da previsão de medidas de compensação (art. 14, inciso II).

Firme nessa premissa, este representante do Órgão Ministerial reitera seu posicionamento no sentido de que a realização de renúncia de receitas em valores superiores aos que foram originariamente estimados, viola, a um só tempo, o princípio da legalidade (art. 37, caput, da CRFB/1988), vez que, com isso, há o desrespeito à LDO e LOA, além do princípio da separação dos poderes (art. 2º, da CRFB/1988), eis que, nesta hipótese, há completa descon sideração da vontade do Parlamento (representante do povo) que, previamente e nos estritos limites por ele autorizados, aprovou as propostas legislativas sobre a matéria.

Em cenários como aqueles relatados pela Auditoria, quando constatada a alteração do cenário fático que respaldou a projeção da renúncia de receitas consignada nos anexos da LDO e nas demonstrações orçamentárias consolidadas da LOA, o Poder Executivo, julgando necessária a majoração dos valores anteriormente previstos, deve, em obediência aos princípios da legalidade (art. 37, caput, da CRFB/1988) e da separação de poderes (art. 2º, da CRFB/1988) e ao disposto nos arts. 14 da LRF e 113 do ADCT, encaminhar previamente projeto de lei ao Poder Legislativo visando a alterar as disposições normativas (da LOA e da LDO) pertinentes.



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

Nesse contexto, conclui-se que a renúncia de receitas, a qual, no exercício de 2021, foi realizada, em relação a determinados setores/programas, acima dos valores estimados nos anexos da LDO e nas demonstrações orçamentárias consolidadas da LOA, configura irregularidade grave, que viola os arts. 14 da LRF, 113 do ADCT e os princípios da legalidade (art. 37, caput, CRFB/1988) e da separação de poderes (art. 2º da CRFB/1988).

Ainda acerca desse tema, registre-se que, no Parecer Prévio atinente às Contas de Governo, relativas ao exercício de 2020, o TCE/BA decidiu por expedir recomendação ao “Poder Executivo” para que, em obediência ao quanto disposto nos arts. 14 da LRF e 113 do ADCT, e aos princípios da legalidade (art. 37, caput, da CRFB/1988) e da separação de poderes (art. 2º, da CRFB/1988), adotasse as medidas necessárias à prévia obtenção de autorização legislativa, nas situações em que pretenda ampliar os valores de renúncia de receitas em patamares superiores ao que constam na LDO (nos Anexos de Metas Fiscais) e na LOA (nas Demonstrações Orçamentárias Consolidadas).

Nesse trilha, importa consignar que a equipe técnica desse Tribunal realizou o monitoramento acerca do atendimento ou não, pelo Poder Executivo, da indigitada medida, tendo constatado, a partir da análise do plano de ação apresentado pelos representantes de tal esfera de poder, que não foram explicitadas “[...] medidas tendentes a atender à mencionada recomendação ou ao menos justificar o seu não atendimento” (Ref.2813139-113).

Considerando, portanto, que a referida recomendação não foi, no exercício de 2021, devidamente atendida, e por defender entendimento no sentido de que o achado que motivou a expedição de tal medida diz respeito a conduta praticada em contrariedade ao ordenamento jurídico, este MPC sugere a expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que, em obediência ao quanto disposto nos arts. 14 da LRF e 113 do ADCT, e aos princípios da legalidade (art. 37, caput, da CRFB/1988) e da separação de poderes (art. 2º, da CRFB/1988), adote as medidas necessárias à prévia obtenção de autorização legislativa, nas situações em que pretenda ampliar os valores de renúncia de receitas em patamares superiores ao que constam na Lei de Diretrizes Orçamentárias (nos Anexos de Metas Fiscais) e na Lei Orçamentária Anual (nas Demonstrações Orçamentárias Consolidadas).

2.2.3.3.2 Fragilidade no acompanhamento das empresas beneficiadas por renúncia de receitas (item 2.6.2.8.5 do Relatório Técnico)

Ainda no que se refere ao tema da renúncia de receitas, cumpre salientar que, no exercício de 2021, foi identificada a irregularidade, já apontada nos exercícios pretéritos, relacionada à “fragilidade no acompanhamento das empresas beneficiadas por renúncia de receitas”.

Nesse sentido, 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:



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

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**.

(grifos inseridos)

Verifica-se, portanto, que, em matéria de controle das renúncias de receitas, não há margem de discricionariedade, isto é, não se pode dispensá-lo, representando, assim, um indispensável dever estatal. Por meio deste desiderato, objetiva-se coibir, de maneira concomitante e/ou repressiva, a prática nefasta de concessões ilegítimas de benefícios fiscais. Não à toa, como apontado alhures, a LRF estabeleceu requisitos rigorosos para o ente federativo que opte por essa modalidade de política pública.

No que se refere à imprescindibilidade de a administração pública dispor de um sistema de controle efetivo de renúncias de receitas, Leite²⁷ faz algumas sugestões, que se encaixam perfeitamente à hipótese em exame, indicando parâmetros que deverão ser adotados quando da realização desse mister. Vejamos:

A Lei de Responsabilidade Fiscal deve ser levada a sério, em todos os seus aspectos, e, no ponto sob comento, não apenas pela necessidade de equilíbrio orçamentário, mas, sobretudo, **pela transparência tributária e orçamentária, no sentido de saber quais empresas foram beneficiadas, o valor do benefício, se havia um programa específico para esse fim, a duração do benefício, a formalidade da sua concessão**, dentre tantos outros aspectos que apontam para o efetivo cumprimento do desiderato legal, **bem como se os beneficiários cumpriram todos os requisitos a que se comprometeram para o recebimento das benesses legais**.

(grifo ausente no original)

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.

Os Regimentos Internos das citadas Secretarias de Estado contêm dispositivos que reforçam expressamente o encargo atribuído a tais órgãos no que se refere ao dever de fiscalizar os atos que importarem em renúncia de receitas. Confira-se:

Regimento Interno da SDE/BA²⁸

²⁷ LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 7. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018, p. 325.

²⁸ Aprovado pelo Decreto Estadual nº 19.381, de 19/12/2019.



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

Art. 11 - À Superintendência de Desenvolvimento e Monitoramento de Empreendimentos - SUDEM, que tem por finalidade planejar, apoiar e promover investimentos no Estado, inclusive através da análise do processo de concessão de incentivos, bem como monitorar a implantação, operação e ampliação de empreendimentos, compete:

II - por meio da Diretoria de Acompanhamento e Desenvolvimento de Empreendimentos:

[...]

b) pela Coordenação de Monitoramento de Empreendimentos Incentivados:

1. **monitorar o cumprimento dos compromissos constantes do Protocolo de Intenções e do Projeto de Viabilidade Econômico-Financeira durante a vigência dos benefícios concedidos;**
2. **solicitar, recepcionar, analisar e avaliar os relatórios dos empreendimentos incentivados;**
3. **emitir relatório no que diz respeito ao cumprimento ou não dos compromissos assumidos referente aos empreendimentos incentivados e encaminhar ao setor competente para as devidas providências;**

[...]

Regimento Interno da SEFAZ/BA²⁹

Art. 13 - À Superintendência de Administração Tributária - SAT, que tem por finalidade a gestão e a execução da administração tributária, compete:

[...]

VII - por meio da Diretoria de Estudos Econômico-Tributários e Incentivos Fiscais, que tem por finalidade desenvolver análises estatísticas e econômicas relacionadas à tributação e sistematizar o acompanhamento dos incentivos fiscais e dos créditos fiscais acumulados:

b) pela Gerência de Análise de Incentivos Fiscais e Comércio Exterior

1. **avaliar os programas de incentivos fiscais, isenções e reduções de carga tributária quanto aos seus impactos sobre a receita tributária estadual;**

(grifo ausente no original)

Além disso, o regulamento do programa de incentivo fiscal de maior expressividade do estado da Bahia (aprovado pelo Decreto Estadual nº 8.205, de 03/04/2002), isto é, o Programa DESENVOLVE, prescreve, no seu art. 7º, inciso IV, que compete ao respectivo Conselho Deliberativo “[...] **acompanhar, controlar e avaliar** o desempenho das atividades do Programa, submetendo ao Governador do Estado relatório semestral de desempenho do Programa” (grifo ausente no original).

Ocorre que, apesar de diversos diplomas normativos imporem, expressamente, a distintos órgãos estaduais (SDE, SEFAZ e Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, por exemplo), o dever de acompanhar e monitorar todo e qualquer ato que ocasione renúncia de receitas, esse dever não vem sendo, na prática, satisfatoriamente cumprido, pois, como indicado pela área técnica desse Tribunal, persistiram, em 2021, fragilidades “no acompanhamento das empresas beneficiadas por renúncia de receitas” (Ref.2813139-107).

²⁹ Aprovado pelo Decreto Estadual nº 18.874 de 28/01/2019.



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

Com efeito, ao analisar os relatórios de acompanhamento e visitas emitidos pela SDE, relativos a uma amostra de 15 (quinze) empresas beneficiadas com renúncias de receitas em 2021 (representativas de 31,67% do total de renúncias concedidas no exercício), a Auditoria constatou que os referidos documentos “[...] carecem de informações imprescindíveis para a avaliação do fiel cumprimento do quanto ajustado por essas empresas nos protocolos de intenções” (Ref.2813139-107). Consoante relatado pela área técnica desse Tribunal, alguns dos aludidos relatórios não continham informações sobre “investimentos realizados”, “manutenção ou geração de empregos”, “produção pactuada” e “faturamento”.

O quadro descrito acima revela um cenário ainda deficiente em matéria de controle das renúncias de receitas. Ou seja, não vem sendo cumprido o quanto disposto no art. 89, caput, da Constituição Estadual (CE), dispositivo que reproduz, com as devidas adaptações, o teor do art. 70, caput, da CRFB/1988, da seguinte forma:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos Municípios, incluída a das entidades da administração indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções, renúncia de receitas e isenções fiscais, será exercida pela Assembleia Legislativa, quanto ao Estado, e pelas Câmaras Municipais, quanto aos Municípios, mediante controle externo e sistema de controle interno de cada Poder (grifos ausentes no original).

Nesse trilho, cumpre ressaltar que a obrigação de avaliar periodicamente os resultados dos programas de governo instituídos, notadamente daqueles que geram renúncia de receitas, decorre do texto constitucional, especificamente do art. 74, inciso I, da CRFB/1988 (reproduzido no art. 90, caput e inciso I, da CE³⁰) segundo o qual:

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

 I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
 (grifos ausentes no original).

Assim, este Ministério Público de Contas, em virtude das fragilidades identificadas nos procedimentos de fiscalização e monitoramento dos empreendimentos incentivados via benefícios fiscais, **OPINA** no sentido de que seja expedida **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que, em obediência **aos arts. 70, caput, e 74, caput e inciso I, da CRFB/1988, arts. 89, caput, e 90, caput e inciso I, da Constituição Estadual, aos arts. 11, inciso II, alínea “b”, do Regimento Interno da SDE/BA, 13, inciso VII, alínea “b”, do Regimento Interno da SEFAZ/BA, e das disposições constantes da Portaria Conjunta SDE/SEFAZ nº 01/2017,**

³⁰ Art. 90 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de Governo e dos orçamentos do Estado.



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

promova o devido monitoramento dos projetos/setores beneficiados com incentivos fiscais, priorizando, nesse acompanhamento, aqueles contemplados com maior volume de renúncias de receitas, 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.

2.2.3.3.3 Monitoramento das recomendações c4, c5, c6, c7, c8, c9, c10 e c11 (item 2.6.2.8.6 do Relatório Técnico)

No Parecer Prévio, emitido por esse Tribunal de Contas, por ocasião do exame das contas de governo, relativas ao exercício de 2020, foram expedidas diversas recomendações em matéria de renúncia de receitas. Ressalte-se que, ao realizar o monitoramento acerca do atendimento ou não dessas medidas, a Auditoria concluiu, a partir do plano de ação que foi encaminhado pelos representantes do Poder Executivo, que das oito recomendações expedidas em matéria de renúncia de receitas, no Parecer Prévio relativo às Contas de Governo do exercício de 2020, três foram consideradas como “não atendidas”, a saber recomendações 4, 5 e 8 do grupo relacionado à Gestão Orçamentária, Financeira e Patrimonial e Análise das Demonstrações Contábeis, conforme cenário detalhado na Seção Analítica (Ref. 2813139-23).

Este MPC já teve oportunidade de se debruçar sobre uma dessas recomendações consideradas pela Auditoria como “não atendidas”, qual seja a relativa à “renúncia de receita realizada superior à prevista”. Cumpre, a partir de agora, examinar as demais medidas que compõem o grupo de recomendações não implementadas pelo Poder Executivo.

Segundo a Unidade Técnica, no multicitado plano de ação encaminhado pelos representantes do Poder Executivo, não há informação acerca da recomendação, expedida por esse Tribunal, para que, por tal esfera de poder, fossem implementadas “mudanças para atender ao quanto estabelecido no art. 165, §6º, da CF/1988, necessárias para melhor monitoramento da política de renúncia de receitas, que serão objeto de futuros trabalhos auditoriais”.

Posto isso, cumpre rememorar que o art. 165, § 6º, da CRFB/1988 estabelece que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Trata-se de exigência que foi reforçada pela LRF, uma vez que, em obediência ao seu art. 5º, caput e II, o projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas de tal diploma normativo, deverá ser “acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado”.



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

Por se tratar de obrigação que dimana diretamente do texto constitucional, cujo propósito é conferir transparência sobre os impactos dos benefícios de natureza creditícia, financeira e tributária, não está inserido no rol de ações que podem ser discricionariamente afastadas pelo gestor público se abster de anexar, ao projeto de lei orçamentária, demonstrativo específico do qual possam ser extraídas as aludidas informações. Negar cumprimento a essa obrigação é prejudicar o controle, em suas variadas dimensões, sobre a política pública de renúncias de receitas, mormente porque o objetivo de um demonstrativo dessa natureza, isto é, de um “relatório integrado ao processo legislativo-orçamentário é justamente informar ao Poder Legislativo e à sociedade qual o valor “gasto” com cada benefício fiscal, tornando possível a sua comparação com as despesas no debate político”³¹.

Em sendo assim, este Órgão Ministerial sugere a expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que, quando do envio do projeto de lei orçamentária ao Poder Legislativo, encaminhe também, como anexo a tal proposta legislativa, o demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, para fins de cumprimento ao quanto preconizado pelos arts. 165, § 6º, da CRFB/1988 e 5º, caput e II, da LRF.

Ainda no que se refere às medidas, expedidas por esse TCE/BA, que não foram implementadas pelo Poder Executivo, a Auditoria constatou que, no multimencionado plano de ação, não há informações também acerca da recomendação emitida para que os gestores responsáveis promovessem “sistematicamente a avaliação e o monitoramento da política de renúncia de receitas, em atendimento aos arts. 89 e 90 da Constituição Estadual e arts. 70 e 74 da Constituição Federal”.

A Unidade Técnica, ao se debruçar sobre esse tema, repisou a informação, prestada pela Diretoria de Estudos Econômico-Tributários e Incentivos Fiscais da SEFAZ, de que, “quando há concessão ou ampliação de benefício tributário, não há manifestação do controle interno quanto à estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que inicia sua vigência e nos dois seguintes, em desatendimento ao disposto no art. 14 da LRF” (Ref.2813139-109).

Ora, conforme pontuado por este MPC em outras oportunidades, a concessão de incentivos fiscais, por importarem em efetiva renúncia de receitas (gastos tributários), deve estar amparada em estudos técnicos que consigam estimar razoavelmente quanto o ente estatal deixará de arrecadar e quais os impactos orçamentários e financeiros de curto e médio prazo. É necessário, outrossim, que seja realizado um diagnóstico preciso sobre o problema que se pretende solucionar, definindo-se, de forma clara, os resultados socioeconômicos esperados com o programa de incentivo fiscal, bem como os objetivos e metas a serem alcançados. Por fim, deve o Poder Público avaliar se a concessão do benefício fiscal representa o meio mais adequado para o alcance do objetivo

³¹ CONTI, José Maurício (org.). **Orçamentos Públicos**: a Lei 4.320/1964 comentada. 4. ed. atual. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 42.



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

governamental traçado, comparando-o com as alternativas eventualmente existentes, a exemplo da realização de gastos diretos (concessão de subsídios, subvenções etc.).

Dito isto, este *Parquet* de Contas opina pela expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo para que, em cumprimento ao disposto nos arts. 14 da LRF e 113 do ADCT, somente realize a concessão ou ampliação de benefícios tributários, desde que, previamente, seja apresentada estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício do início, e nos dois seguintes, da vigência dos aludidos atos.

2.2.4 IRREGULARIDADES RELATIVAS À APURAÇÃO DO LIMITE DA DESPESA COM PESSOAL (item 2.9.2.1 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 Abraham (2017, p. 47-48)³²,

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.

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.

³² ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 47-48.



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

Em relação a esse tema, o relatório técnico destaca, no item 2.9.2.1, 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. É o que demonstra com exatidão a tabela que segue, extraída do indigitado relatório (Ref. 2813139-290):

TABELA 65 – Relação entre despesa com pessoal e RCL – Poder Executivo

Em R\$ milhões

Discriminação	Poder Executivo ⁽¹⁾				
	Publicado (a)	Apurado pela Auditoria (b)	Diferença (a) - (b)	Apurado ⁽³⁾ conforme decisão do TCE/BA (c)	Diferença (a) - (c)
Despesa Bruta com pessoal (I)	20.000,27	20.859,01	-858,74	20.859,01	-858,74
Pessoal Ativo	11.945,43	11.945,43	0,00	11.945,43	0,00
Pessoal Inativo e Pensionista	7.925,41	7.925,41	0,00	7.925,41	0,00
Outras Despesas de Pessoal Decorrente de Contrato de Terceirização	129,43	988,17	-858,74	988,17	-858,74
Despesas Não Computadas (II)	3.878,72	3.465,72	413,00	3.878,72	0,00
(-) Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	2,87	2,87	0,00	2,87	0,00
(-) Decorrentes de Decisão Judicial	317,09	317,09	0,00	317,09	0,00
(-) Despesas de Exercícios Anteriores	201,89	201,89	0,00	201,89	0,00
(-) Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	3.356,87	2.943,87	413,00	3.356,87	0,00
Despesa Líquida com Pessoal (III) = (I-II)	16.121,55	17.393,29	-1.271,74	16.980,29	-858,74
Despesa Total com Pessoal ⁽⁴⁾	16.124,20	17.395,94	-1.271,74	16.982,94	-858,74
RCL ⁽²⁾	45.333,57	45.333,57	0,00	45.333,57	0,00
Participação da Despesa de Pessoal na RCL (%)	35,57%	38,37%	-2,80%	37,46%	-1,89%

Fontes: Elaborada pela Auditoria com base em informações do Relatório de Gestão Fiscal Publicado e do Sistema FIPLAN Gerencial.

Notas: ⁽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.

⁽³⁾ Na rubrica "Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados" foram considerados nos cálculos efetuados pela Auditoria a inclusão da Fonte de Recursos 260 – Transferência Baprev, no montante de R\$413 milhões, conforme Parecer Prévio das Contas do exercício de 2018 (Processo TCE/002835/2019).

⁽⁴⁾ Incluso RP não processado – R\$2.650.407,30.

Vale salientar, no entanto, que, a despeito do registro constante na tabela ora analisada, segundo o qual as diferenças apuradas pela equipe técnica desse TCE corresponderiam a 2,8% do valor publicado pelo Poder Executivo, a unidade responsável pelos exames auditoriais, em etapa subsequente da Seção Analítica, restringiu o objeto de divergência ao percentual de 1,89%, apurado conforme decisão desse TCE/BA.

A esse respeito, a Unidade Técnica consigna, no relatório que instrui o presente expediente, a falta de contabilização, como despesa de pessoal, no exercício de 2021, do montante de R\$858,74 milhões com despesas referentes à terceirização de profissionais de saúde que atuam nas unidades da rede própria do Estado.

Conforme apurado pela Auditoria, os registros contábeis referentes às aludidas despesas “[...]” 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)” (Ref. 2813139-292).



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

Por meio de tal análise auditorial, identificou-se que 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 (Ref. 2813139-291):

TABELA 66 – Despesas de pessoal mediante terceirização de atividades finalísticas da SESAB

		Em R\$ milhões
Tipo de Contratação	Contratado	Valor
Credenciamento de médicos ⁽¹⁾	Diversas pessoas jurídicas	193,09
	Fundação José Silveira	379,24
Contrato de Terceirização ⁽²⁾	Instituto Nacional de Amparo à Pesquisa, Tecnologia e Inovação na Gestão Pública (INTS)	146,44
	Instituto de Gestão e Humanização (IGH)	119,39
	Fundação da Associação Bahiana de Medicina (FABAMED)	1,23
	Consórcio ASCLEPIO	19,36
Total		858,74

Fonte: Dados fornecidos pela SAIS/SESAB, por meio do Ofício GASEC nº 138/2022, datado de 01/03/2022.

Notas: ⁽¹⁾ O valor levantado referente aos gastos com serviços médicos por meio de Credenciamento de médicos decorrem de diversos contratos com Pessoas Jurídicas e parte desses contratos encontravam-se expirados.

⁽²⁾ Os valores levantados concernentes aos gastos com serviços médicos ou multiprofissionais de saúde por meio de contratação de entidades foram decorrentes dos seguintes contratos: FJS (nº 20/2012, 23/2019, 048/2018 e 49/2019); IGH (nº 015/2015, 038/2016, 047/2018, 67/2019, 022/2019, 03/2021 e 04/2021); INTS (nº 034/2016 e 050/2016); FABAMED nº 023/2016 e Consórcio ASCLEPIO nº 025/2019. Parte desses contratos encontrava-se com a vigência expirada, tendo seus serviços pagos por meio de indenização.

Saliente-se que os mencionados dispêndios foram registrados 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 11ª 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 pessoalidade, 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,



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

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 no 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.

Cumprindo ainda assinalar que a Lei Estadual nº 14.288/2020, a qual fixou as diretrizes orçamentárias do Estado da Bahia para o exercício de 2021, 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. 101 - 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 art. 100 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.



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

Fixadas as premissas acima aduzidas, registre-se, por oportuno, que, no exercício de 2019, a 2ª CCE realizou inspeção nas diversas unidades de saúde administradas pela SESAB. Em tal oportunidade, a Auditoria confirmou, in loco, o que vinha sendo reiteradamente pontuado nos relatórios técnicos que subsidiaram o exame das sucessivas contas de governo, isto é, que as indigitadas contratações visavam, em verdade, ao fornecimento de mão de obra para execução terceirizada de atividades finalísticas da referida Pasta de Estado.

Ressalte-se, a propósito, que, na inspeção ora referenciada, a citada equipe técnica incluiu, dentre as suas atividades de pesquisa, a realização de entrevistas com os diversos profissionais de saúde lotados nas unidades inspecionadas. Essa metodologia garantiu maior fidedignidade às conclusões obtidas, pois as informações foram coletadas a partir do relato dos responsáveis pela execução direta das atividades previstas nas contratações examinadas. Confirmam-se, a seguir, alguns dos trechos relevantes do trabalho auditorial em comento (conforme doc. de Ref.2353035 do processo nº TCE/011641/2019):

[...] apesar dos profissionais que estão inseridos no âmbito da amostra analisada serem contratados pelas entidades prestadoras dos serviços, existe uma subordinação direta à direção do hospital, ou seja, ao tomador dos serviços [...]

[...] o processo de trabalho desses profissionais contratados é gerido pelos diretores das unidades de saúde [...]

[...] estes trabalhadores encontram-se estruturalmente vinculados à dinâmica operativa das atividades das unidades de saúde, não sendo possível constatar a autonomia da execução dessas atividades/serviços, característica esta inerente aos contratos de prestação de serviço [...]

[...] dos 303 profissionais entrevistados, quando questionados quanto a quem se reportavam no exercício de suas atividades, 246 (81%) afirmaram que diante de problemas de ordem técnica se reportavam aos coordenadores dos setores, à diretoria médica e à diretoria dos hospitais nos quais estão exercendo suas atividades e que se reportavam às empresas contratantes apenas diante das questões de ordem administrativa, como questões salariais, por exemplo [...]

Diante desse cenário, outra não pode ser a conclusão deste *Parquet* senão a de 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. 101, caput e § 1º, da LDO de 2021).

Noutro giro, é relevante enfatizar que, como bem destacou a equipe técnica dessa Corte de Contas, é descabida a incidência, ao presente caso, da Portaria STN nº 377, de 08/07/2020, afinal



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

[...] as duas modalidades de contratação de serviços médicos, constantes da tabela anterior, não se confundem com a contratação de organizações sociais para a gestão de unidades da administração indireta da Secretaria, pois têm natureza de substituição de postos de trabalho de médicos e outros profissionais de saúde, caracterizando intermediação de mão de obra, empregada em atividades finalísticas das unidades de saúde, inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal da Secretaria (Ref. 2613489-321).

Com efeito, o aludido ato normativo foi expedido pela STN com o intuito de estabelecer prazos para a definição de rotinas e contas contábeis, bem como classificações orçamentárias para operacionalização do item **04.01.02.01 (3)** da 10ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF)³³.

É o que se constata do seu art. 1º, que ora reproduzimos:

Art. 1º Até o final do exercício de 2020, a STN/ME deverá definir as rotinas e contas contábeis, bem como as classificações orçamentárias, **com a finalidade de tornar possível a operacionalização do adequado registro dos montantes das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade fim do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública**, conforme definido no item 04.01.02.01 (3) da 10ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), aprovado pela Portaria STN nº 286, de 7 de maio de 2019, e alterações posteriores.

§ 1º Até o final do exercício de 2021, os entes da Federação deverão avaliar e adequar os respectivos dispositivos contratuais bem como os procedimentos de prestação de contas das organizações da sociedade civil para o cumprimento integral das disposições do caput.

§ 2º **Permite-se, excepcionalmente para os exercícios de 2018 a 2021, que os montantes referidos no caput não sejam levados em consideração no cômputo da despesa total com pessoal do ente contratante**, sendo plenamente aplicáveis a partir do exercício de 2022 as regras definidas conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais vigente (grifo nosso).

O MDF 10ª edição, por sua vez, é extremamente preciso quando, no seu item **04.01.02.01 (3)**³⁴, objeto da Portaria STN nº 377/2020, assinala:

Além da terceirização, que corresponde à transferência de um determinado serviço à outra empresa, **existem também as despesas com pessoal decorrentes da contratação, de forma indireta, de serviços públicos relacionados à atividade fim do ente público**, ou seja, por meio da contratação de cooperativas, de consórcios públicos, de organizações da sociedade civil, do serviço de empresas individuais ou de outras formas assemelhadas.

A LRF, ao estabelecer um limite para as despesas com pessoal, definiu que uma parcela das receitas do ente público deveria ser direcionada a

33 Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32202. Acesso em: 10 jun. 2022.

34 Disponível em: <http://www.contabilidade.ro.gov.br/data/uploads/2020/01/MDF-10%C2%AA-edi%C3%A7%C3%A3o-Vers%C3%A3o-2-23.09.2019-com-capa.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2022. p. 520.



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

outras ações e, para evitar que, com a terceirização dos serviços, essa parcela de receitas ficasse comprometida com pessoal, estabeleceu, no § 1º do artigo 18, que os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos devem ser contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”. Da mesma forma, **a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação de forma indireta, deverá ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.**

Ressalta-se que, se os entes da federação comprometem os gastos com pessoal relacionados à prestação de serviços públicos num percentual acima do limite estabelecido pela LRF, seja de forma direta, mediante contratação de terceirizados ou outras formas de contratação indireta, esses entes terão sua capacidade financeira reduzida para alocar mais recursos em outras despesas. Além disso, se as contratações de forma indireta tiverem o objetivo de ampliar a margem de expansão da despesa com pessoal, poderá ocorrer o comprometimento do equilíbrio intertemporal das finanças públicas, o que poderá inviabilizar a prestação de serviço ao cidadão. (grifo ausente no original).

A respeito da discussão aqui empreendida, o TCU já teve oportunidade de se manifestar por meio do Acórdão nº 1817/2019, que, acolhendo embargos de declaração opostos pela Mesa da Câmara dos Deputados contra o Acórdão nº 2444/2016 – TCU - Plenário, decidiu que

[...] a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim do ente público nas organizações sociais deve ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal estipulados na Lei de Responsabilidade Fiscal.
 (BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1817/2019**. Rel. Ministro Bruno Dantas, julgado na sessão de 22/05/2019).

A contabilização das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil contratadas pelo poder público por meio de contratos de gestão tem o nítido propósito de reforçar a ideia subjacente aos limites de gastos com pessoal previstos na LRF, assegurando, aos entes federados, o controle desse tipo de despesa e, conseqüentemente, a reserva de uma parcela do orçamento para a realização de investimentos.

Decerto, cuida-se de uma medida importante, que procura realçar a finalidade da regra contida no art. 18, § 1º, da LRF, originalmente destinada aos contratos de terceirização de mão de obra, para permitir sua incidência aos contratos de gestão e viabilizar a apropriação dos respectivos gastos com pessoal na verificação dos limites de despesas de que trata o art. 19 da LRF.

O Ministério Público de Contas da União (atuante junto ao TCU), ao se manifestar no processo 023.410/2016-7, no bojo do qual foi proferido o já mencionado Acórdão nº 1817/2019, discorreu com clareza sobre o tema ora em debate³⁵:

35 Parecer do Ministério Público de Contas junto ao TCU no processo nº 023.410-2016-7, exarado pelo Procurador de Contas Júlio Marcelo de Oliveira, p. 20. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=16346685&codPa pelTramitavel=61033754>. Acesso em: 11 jun. 2022.



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

Nota-se, pois, que está presente, na própria concepção legal dos contratos de gestão, a característica de transferência da execução de serviços públicos para as organizações sociais, cujos funcionários passariam a executar atribuições próprias da área fim do ente público contratante.

Ainda que os contratos de gestão possuam características de convênio e não sejam meros contratos de terceirização de mão de obra, não se pode negar que, por meio daqueles instrumentos de parceria, há a execução de serviços públicos finalísticos do ente contratante mediante o emprego de mão de obra da entidade privada contratada.

Considerando-se que a intenção do legislador, ao redigir o § 1º do art. 18 da LRF, era coibir burlas aos limites de despesa de pessoal, nada mais natural que as despesas com pessoal das organizações sociais sejam equiparadas às despesas dos contratos de terceirização de mão de obra, para que, dessa forma, se atinja com maior eficácia a finalidade legal.

Se o foco é a prudência e a prevenção de riscos para o equilíbrio das contas públicas, não se verifica diferença essencial entre despesas com pagamento de pessoal contratado por meio de empresas prestadoras de serviços e despesas com pagamento de pessoal contratado por meio de organizações sociais. Em ambos os casos, haverá funcionários que não compõem o quadro de pessoal do ente público e que estão prestando serviços na área finalística desse ente. Nas duas situações, o ente público, em caso de rescisão dos contratos, poderá ser obrigado a contratar pessoal próprio para substituir o pessoal terceirizado, a fim de evitar a descontinuidade da prestação de serviços públicos essenciais ao cidadão.

Sendo esse o contexto, fica evidente que a Portaria STN nº 377/2020 apenas visa a promover uma modulação temporal³⁶, destinada a propiciar uma transição mais branda até a efetiva instituição de novo regime de contabilização, por meio do qual passarão a ser incluídos no câmputo das despesas com pessoal os gastos desta natureza indicados nas prestações de contas das organizações da sociedade civil que atuem na atividade fim do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública.

Não há, portanto, como estabelecer um paralelo fático entre a hipótese abrangida pela Portaria STN nº 377/2020 e aquela discutida nos autos do presente processo, por duas razões principais.

Primeiro, porque a contabilização como despesas de pessoal dos gastos efetuados com contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos decorre de uma interpretação meramente gramatical do art. 18, § 1º, da LRF, tantas vezes mencionado ao longo deste opinativo.

³⁶ Vale frisar que a técnica de modulação temporal, nos moldes preconizados pela Portaria STN nº 377/2020, atende com exatidão ao comando do art. 23 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro: Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.



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

Dito de outro modo, a necessidade de contabilizar os gastos decorrentes de contratos de terceirização de mão de obra como despesas de pessoal é juridicamente indiscutível, seja em face do que dispõe o art. 18, § 1º, da LRF, seja em razão do que vem sendo reiteradamente definido nos Manuais de Demonstrativos Fiscais editados pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Nesse sentido, é imperioso sublinhar que a definição de uma modulação temporal, como aquela prevista na Portaria STN nº 377/2020, não deve se voltar a situações jurídicas consolidadas, marcadas pela certeza na interpretação de enunciados legais, como é o caso discutido nesse tópico da Seção Analítica. Ao contrário, sua aplicação visa à preservação da segurança jurídica, estando umbilicalmente associada a um cenário de ampliação do alcance normativo da regra contida no art. 18, § 1º, **da LRF, que, somente a partir da 8ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais**, passou a abranger também *as despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta*, tratadas no item **04.01.02.01 (3)**.

Aplicar a Portaria STN nº 377/2020 aos contratos de terceirização de mão de obra, desta forma, equivale a violar a norma derivada da interpretação mais trivial e corriqueira do art. 18, § 1º, da LRF.

Em segundo lugar, deve-se ressaltar que a Portaria STN nº 377/2020 cuidou de delimitar com esmero seu próprio âmbito de incidência, para regular com exclusividade as situações trazidas pelo MDF, no seu item 04.01.02.01 (3), que, como se viu, trata especificamente das despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta. É o que se observa na ementa e no art. 1º deste ato normativo, anteriormente colacionados.

Por seu turno, os contratos de terceirização de mão de obra, que são discutidos no presente tópico da Seção Analítica, merecem tratamento apartado, no item 04.01.02.01 (2) do MDF.

Nessa linha de inteligência, a aplicação da Portaria STN nº 377/2020 aos contratos de terceirização de mão de obra equivale a afrontar a própria portaria, que, de modo expresse, confina sua incidência às situações discutidas no item 04.01.02.01 (3), nada dizendo a respeito do item 04.01.02.01 (2) do MDF.

Em que pese as considerações até aqui expendidas, que se voltam a deixar claro o entendimento deste Ministério Público de Contas em derredor da matéria ora debatida, não se pode ignorar que, no Parecer Prévio às contas de governo do exercício de 2019, essa e. Corte de Contas julgou cabível a aplicação da Portaria STN nº 377/2020 aos contratos de terceirização de mão de obra expressamente regidos pelo art. 18, § 1º, da LRF, quando recomendou ao Poder Executivo que observasse

[...] nos moldes orientados pela Portaria nº 377, de 08/07/2020 da STN, a partir do exercício de 2022, no cômputo da despesa de pessoal, os valores relativos às contratações de profissionais da área de saúde, para a substituição de pessoal na SESAB, em desacordo com o art. 18, § 1º, da Lei Complementar Federal nº 101/2000. Registre-se que no exercício de 2019 esses gastos totalizaram R\$624,1 milhões (item 2.7.2 da Seção Analítica)



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

Apesar da manifesta discordância deste MPC quanto a esse posicionamento³⁷, certo é que a recomendação expedida, embora sem o caráter cogente próprio das determinações, termina por gerar, nos seus destinatários, a legítima expectativa de que a conduta ajustada ao aludido comando decisório tem o respaldo da Corte de Contas e não será, por ela, contestada.

Em outros termos, é forçoso reconhecer que a falta de contabilização, como despesa de pessoal, no exercício de 2021, do montante de R\$858,74 milhões com despesas referentes à terceirização de profissionais de saúde que atuam nas unidades da rede própria do Estado, está respaldada pela recomendação que foi expedida, por esse Tribunal de Contas, no Parecer Prévio às contas de governo do exercício de 2019 (Ref. 2452397-4 do Processo nº TCE/004140/2020).

Sendo assim, o Ministério Público de Contas, pedindo vênua ao entendimento defendido na Seção Analítica, deixa de considerar irregular o cálculo das despesas com pessoal elaborado pelo Poder Executivo nas DCCs de 2021.

2.2.5 PLANEJAMENTO E GESTÃO DE AÇÕES DE POLÍTICAS PÚBLICAS

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 2.5 do indigitado documento, diversas irregularidades e fragilidades, atinentes ao Plano Plurianual 2020-2023. Nesse contexto, foram relatadas falhas relativas a: (i) Descumprimento de deliberação do TCE/BA, bem como de recomendação do Parecer Prévio das Contas do Chefe do Executivo, exercício 2020, para estabelecimento, nos Indicadores do PPA 2020-2023, de Índice Esperado para cada ano e para o Final do Plano (item 2.5.1.1.1); (ii) Descumprimento de Recomendação do TCE/BA, bem como de Recomendação do Parecer Prévio das Contas do Chefe do Executivo, exercício 2020, para retificar os descritivos das Metas do PPA 2020-2023, de forma a eliminar a redundância em relação às iniciativas, como também expressar o resultado pretendido e não a forma ou meio de implementação (item 2.5.1.1.3); (iii) Fragilidade dos resultados de desempenho dos Programas apresentados no Relatório de Avaliação de Desempenho dos Programas do PPA 2020-2023, Ano II – 2021 (item 2.5.2.1); (iv) Inconsistência de informações relacionadas às Metas nos Relatórios de Execução e de Avaliação de Desempenho do PPA 2020-2023, Ano II – 2021 (item 2.5.2.2); (v) Deficiências na compatibilização entre as prioridades eleitas na LDO 2021 e as Ações Orçamentárias com esse indicativo (item 2.5.3.1). De igual modo, foram apresentados os resultados de exames mais aprofundados relativos aos principais programas das áreas de saúde (item 2.10), educação (item 2.11) e segurança pública (item 2.12).

³⁷ Assinale-se que, na sessão de apreciação das Contas de Governo do exercício de 2019, este Ministério Público de Contas manifestou-se verbalmente defendendo que não fosse expedida a recomendação aqui discutida (Notas taquigráficas, Ref. 2453391).



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

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, Lima (2015, p. 35) obtempera com exatidão:

Trata-se de uma importante inovação da Carta de 1988. Corresponde à introdução das modernas técnicas³⁸ 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 programa³⁸.

Em sentido idêntico, Jacoby Fernandes (2012, p. 366-367), 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 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 pública³⁹.

No tópico em análise, restringiremos nosso exame aos aspectos relacionados ao Programa 306 – Educação, sem prejuízo da concordância irrestrita aos apontamentos que, a respeito dos demais temas, foram registrados pelo corpo técnico desse TCE.

³⁸ LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**: teoria e jurisprudência para os Tribunais de Contas. 6. ed., revista e atualizada. São Paulo: Editora Método, 2015, p. 35.

³⁹ 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.



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

2.2.5.1 Fragilidades Relacionadas ao Desempenho Orçamentário do Programa 306 - Educação (item 2.11 do Relatório Técnico)

A partir do detalhamento em torno do desempenho orçamentário das ações definidas como prioritárias em 13 programas de governo para o exercício 2021 (Relatório Técnico, Ref.2813139-356/374), neste ponto analisam-se as impressões externadas pelo corpo técnico do Tribunal de Contas em torno do Programa 306 - Educação⁴⁰, em relação ao qual a Secretaria Estadual de Educação (SEC) assumiu 9 compromissos e 37 metas, o que representa 94,87% do total de metas definidas para o referido programa no Plano Plurianual Participativo (PPA) 2020-2023.

Antecedendo à análise do conjunto de evidências levadas ao Relatório Técnico, vale ressaltar que o Programa Educação, indo além de estratégia ou arranjo administrativo governamental, pertence ao rol de políticas públicas que, por imposição constitucional, devem garantir aos cidadãos o exercício de direitos. Importa sempre lembrar que a educação é um direito de todos e dever do Estado, conforme dicção dos arts. 6º e 205 da Constituição Federal de 1988, *in verbis*

CRFB/1988

Art. 6º São 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, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

[...]

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. (Destques não constantes do original).

Além de pertencer ao rol de direitos constitucionais que exigem o fazer administrativo do Poder Público (prestações positivas), o direito à educação consubstancia-se um dos direitos fundamentais da pessoa humana, conforme leciona Afonso⁴¹:

O art. 205 contém uma declaração fundamental que, combinada com art. 6º, eleva a educação ao nível dos direitos fundamentais do homem. Aí se afirma que a educação é um direito de todos – com o quê esse direito é informado pelo princípio da universalidade. Realça-lhe o valor jurídico, por um lado, a cláusula *a educação é dever do Estado e da família*, constante do mesmo art. 205, que completa a situação jurídica subjetiva, ao explicitar o titular do dever, da obrigação, contraposto àquele direito. Vale dizer: todos têm direito à educação e o Estado tem o dever de prestá-la, assim como a família.

⁴⁰ O Relatório Técnico informa que o Programa Educação (Programa 306) contemplou 23 indicadores, 9 compromissos, 39 metas e 171 iniciativas, tendo sua execução sido distribuída pelos seguintes órgãos: Secretaria da Educação (SEC), Secretaria de Administração Penitenciária e Ressocialização (SEAP), Secretaria de Cultura (SECULT), Secretaria de Tecnologia, Ciência e Inovação (SECTI), Secretaria do Trabalho, Emprego, Renda e Esporte (SETRE), Secretaria de Políticas para as Mulheres (SPM), Casa Civil e Secretaria da Segurança Pública (SSP).

⁴¹ SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 7. ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2010.



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

No tocante à execução orçamentária dos compromissos do Programa Educação (Programa 306), o Relatório Técnico traz um panorama de sua performance executória, assim como da evolução de suas metas ao longo do exercício 2021 (Tabela 80, Ref.2813139-357). Tendo adotado como método avaliativo a métrica disponibilizada pela Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP), em síntese, a Unidade Técnica destacou que, no geral, o desempenho orçamentário do Programa Educação ficou aquém do que fora estipulado no PPA para o exercício sob exame, vez que, de um total de nove compromissos previstos, sete alcançaram patamares de execução orçamentária abaixo de 70%, com grau de eficiência variando entre regular (Compromissos 1, 3, 6 e 7), deficiente (Compromissos 2 e 5) e altamente deficiente (Compromisso 8). Registrou-se também que o percentual de execução orçamentária de um compromisso ficou entre 70% e 90% (exclusive) – ao qual se atribuiu o grau de eficiência bom (Compromisso 9) –, ao passo que somente o Compromisso 4 obteve eficácia em grau ótimo, com desempenho orçamentário de 99,2%.

A Unidade Técnica ressaltou que, sob o prisma material, o bom desempenho orçamentário geral do Compromisso 9 (82,68%) deveu-se, em grande medida, ao fato de ele contemplar a Iniciativa 18 (Assegurar a realização de serviços finalísticos na rede estadual de educação básica), onde estão computadas as despesas com pessoal. Neste aspecto, apurou-se que referidas despesas, no exercício 2021, perfizeram o total de R\$4.187,1 milhões, montante que representou 85,84% do que fora liquidado no Compromisso 9, e 73,75% do total alocado no Programa 306. Nota-se que, ultrapassando aspectos restritos à performance orçamentária, neste ponto restou evidenciado o elevadíssimo grau de representatividade dos gastos com pessoal em relação à totalidade das reservas orçamentárias do programa governamental, denotando equívocos e/ou inadequações da metodologia utilizada pelo Poder Executivo no dimensionamento físico-financeiro das políticas públicas.

Em encerramento aos comentários iniciais, tendo consignado que alguns compromissos do Programa 306 tiveram desempenho orçamentário considerado deficiente (Compromissos 2 e 5) ou altamente deficiente (Compromisso 8), a Unidade Técnica atestou que, no geral, ao longo do exercício sob exame, o desempenho executório do Programa Educação foi melhor que aquele observado no exercício 2020, em que pese os efeitos do estado pandêmico declarado, em 11/03/2020, pela Organização Mundial de Saúde (OMS) tenham remanescido ao longo do ano 2021, com repercussão direta no desenvolvimento de algumas ações e iniciativas previstas nos compromissos do Programa aqui tratado.

2.2.5.2 Inobservância das Prioridades Estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) (item 2.11.1.1.1)

São consignadas no Relatório Técnico (item 2.11.1.1.1) inadequações e impropriedades relacionadas ao desempenho orçamentário de ações governamentais eleitas como prioritárias para o exercício 2021, tanto no que se refere às suas performances executórias, quanto no que diz respeito aos seus percentuais de execução física.



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

Sobre o tema, esclareça-se que, por imposição constitucional, a definição das prioridades governamentais é objeto das peças de planejamento orçamentário dos entes federativos, ou seja, de suas leis orçamentárias. Neste sentido, ao delinear o modelo orçamentário dos entes federativos, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 165, elencou os instrumentos normativos que deverão integrar o ciclo orçamentário de aludidos entes, a saber, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), todos decorrentes de projetos leis de iniciativa do Poder Executivo.

No tocante ao PPA, este constitui-se uma peça voltada ao planejamento dos programas governamentais no médio prazo, competindo ao Chefe do Poder Executivo a elaboração de seu projeto no primeiro ano do mandato, submetendo-o ao Poder Legislativo. Já em relação à LDO, merecem destaque as seguintes funções: (i) estabelecimento de parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual (função orientadora), com vistas a permitir o cumprimento das metas e dos objetivos contemplados no PPA; (ii) seleção ou escolha, a partir dos programas constantes do PPA, daqueles que serão priorizados na execução do orçamento do exercício subsequente e (iii) integrar PPA e LOA. Por sua vez, e constituindo-se a última peça da chamada tríade orçamentária, a Lei Orçamentária Anual (LOA) nasce com fins de dar concretude fática (execução orçamentária, financeira e operacional) aos programas, compromissos, metas, iniciativas e prioridades estipuladas tanto no PPA quanto na LDO, contendo, para tanto, a previsão das receitas e a fixação das despesas atinentes à execução de ações de curto prazo.

Precedendo a discussão acerca dos pontos levantados no relatório em tela, pontue-se que o Plano Plurianual do estado da Bahia para o quadriênio 2020-2023 foi instituído pela Lei Estadual nº 14.172, de 06/11/2019. Registre-se, de igual modo, que o Poder Executivo fixou suas diretrizes orçamentárias para o exercício 2021 por meio da Lei Estadual nº 14.288, de 30/12/2020 (LDO/2021), tendo estabelecido, em seu Anexo I, 11 prioridades governamentais⁴² para o exercício em epígrafe. No tocante à área educacional, segundo o constante do Anexo I da LDO/2021, a prioridade governamental eleita pelo Poder Executivo para o exercício aqui examinado foi o “Acesso e permanência dos estudantes no sistema público e estadual de ensino”.

A partir de dados consolidados nos Relatórios M&A004, M&A011 e M&A100 (extraídos do Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças - FIPLAN), assim como no Relatório de Gestão que integra o processo de prestação de Contas da SEC/BA, exercício 2021 (Processo TCE/001630/2022), a

⁴² O Anexo I da LDO/2021 elenca as seguintes prioridades governamentais para o exercício 2020: 1. Acesso e permanência dos estudantes no sistema público e estadual de ensino; 2. Vigilância e Atenção à Saúde de forma regionalizada; 3. Assistência técnica e extensão rural para sistemas produtivos estratégicos, em especial ao abastecimento; 4. Inclusão socioprodutiva ao mundo do trabalho de jovens, mulheres, negros e populações tradicionais; 5. Apoio ao acesso a crédito para micro e pequenos empreendimentos, populares e solidários e da economia criativa; 6. Assistência Social (Proteção Social) e segurança alimentar e nutricional, em especial às populações em situação de vulnerabilidade; 7. Emprego do policiamento comunitário e inteligência para prevenção e enfrentamento à violência; 8. Ampliação do acesso a tecnologias e das redes de conectividade; 9. Acesso à água e cobertura de esgotamento sanitário, em especial no meio rural; 10. Prevenção aos desastres ambientais e sanitários, com foco na contenção de encostas e 11. Melhoria da mobilidade sustentável com ênfase na Região Metropolitana de Salvador – RMS.

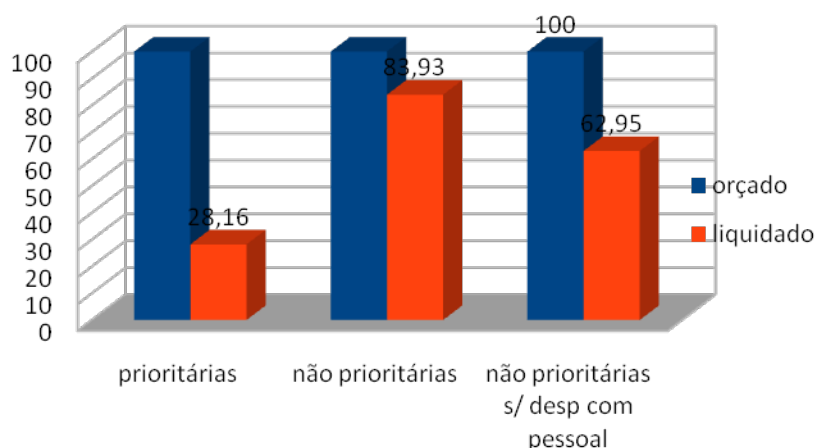


MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA
CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL
PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

Unidade Técnica apurou que a execução orçamentária das ações prioritárias do Programa 306 (Educação) ficou abaixo daquela observada em relação às ações não prioritárias do referido Programa. Segue transcrito excerto do opinativo da Unidade Técnica (com respectivo gráfico), onde são pormenorizadamente externadas as constatações atinentes ao déficit executório em comento (Ref.2813139-359):

Do gráfico a seguir, observa-se, após a análise dos demonstrativos do FIPLAN, que o percentual de execução das ações não prioritárias foi de 83,93% da dotação orçamentária de R\$6.765,1 milhões, apresentando, portanto, execução superior àquelas com indicativo de prioridade. Porém, excluindo-se as Despesas com Pessoal, o percentual de execução dessas não prioritárias, fica em torno de 62,95%, superando da mesma forma o desempenho das Prioritárias. Vale registrar que os valores orçados e liquidados, de tais Ações Não Prioritárias, excluindo-se as Despesas de Pessoal alcançaram, respectivamente, R\$2.368,0 milhões e R\$1.490,6 milhões.

GRÁFICO 11 – Execução Orçamentária das Ações Prioritárias e Não Prioritárias (e as mesmas excluindo as despesas com pessoal)



Fonte: Seção Analítica (Ref. 2813139-359).

Os dados acima consolidados denunciam que, a exemplo do que fora evidenciado em relação ao conjunto geral de compromissos e metas do Programa Educação, os reflexos da anômala representatividade das despesas com pessoal, decorrente da metodologia aplicada quando do dimensionamento orçamentário das ações governamentais, também alcançaram a alocação de recursos e o desempenho executório de ações orçamentárias correlacionadas a prioridades governamentais. Ressalte-se que, da depuração feita pela Unidade Técnica, surgem dois cenários: (i) excluindo-se as despesas com pessoal (vez que alocadas nas ações não prioritárias), o percentual executório das ações não prioritárias representa um pouco mais que o dobro daquele observado em relação às prioritárias (62,95% e 28,16%, respectivamente) e (ii) quando computadas as despesas com pessoal, em termos percentuais, a performance executória das ações não prioritárias atinge quase o triplo desempenho orçamentário das ações prioritárias (83,93% contra 28,16%).



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

A partir das evidências acima consignadas, conclui-se que, no âmbito do Programa 306, ao longo do exercício 2021, o Poder Executivo desprezou a noção de que prioridades pressupõem grau de precedência e/ou de preferência de determinadas ações ou atos em face de outros, ou seja, o direito de ser atendido em primeiro lugar; no contexto em que inseridas (leis orçamentárias), as prioridades são estabelecidas em virtude da relevância do empreendimento com fins de concretização de objetivos estratégicos de política econômica e social (lato sensu).

Indo além do descompasso entre as performances executórias de ações prioritárias e não prioritárias, com prevalência destas em detrimento daquelas, o Relatório Técnico revela que o montante de recursos que, no exercício 2021, foram orçamentariamente alocados nas ações prioritárias (R\$155,2 milhões) correspondeu ao ínfimo percentual de 2,24% do total orçado para o Programa 306 (R\$6,92 bilhões). Reafirme-se que, além de funcionar como ferramenta de planejamento orçamentário, a LDO estabelece regras substantivas com fins de ajustar as ações de governamentais previstas no PPA às disponibilidades financeiras de cada exercício, privilegiando a alocação de recursos nos programas (e respectivas ações) com indicativo de prioridade.

A partir dos componentes orçamentários e dos dados consolidados na Seção Analítica, conclui-se que as inadequações e impropriedades neste ponto debatidas materializam descumprimento às determinações no art. 3º, I da LDO/2021, evidenciando que a execução orçamentária do Programa 306, nos moldes em que conduzida pelo Poder Executivo, deixou de observar as prioridades eleitas no instrumento de planejamento orçamentário aprovado pelo Poder Legislativo estadual. Dito de outra forma, no eixo executório, observou-se, em grande medida, abandono ou ruptura do sistema de planejamento orçamentário.

Neste prisma, e considerando não terem sido consignadas no Relatório Técnico do TCE insuperáveis limitações orçamentárias ou indisponibilidades de caixa com incidência direta sobre o planejamento do Programa 306, resta evidenciado que as distorções em epígrafe foram pautadas, a priori, em escolhas discricionárias atinentes à execução de ações não prioritárias da área educacional, em detrimento das prioritárias. É dizer: o Poder Executivo estadual, ao longo do exercício 2021, privilegiou o fluxo de despesas em favor da execução de ações não prioritárias, em detrimento das prioritárias, com a consequente inobservância do planejamento contido na LDO/2021, materializando desrespeito à força normativa de referido diploma legal.

Pelo exposto, as distorções atinentes à execução de ações do Programa 306, notadamente o descompasso das ações orçamentárias, com privilégio das não prioritárias em detrimento das ações com indicativo de prioridade na LDO (conforme demonstrado na Seção Analítica), devem ensejar, além de **RESSALVAS** ao Parecer Prévio das contas de governo em manejo, a expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Chefe do Poder Executivo estadual, Exmo. Sr. Rui Costa dos Santos, no sentido de que adote as cautelas necessárias para evitar a



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

repetição das inadequações observadas no exercício 2021, especialmente no que concerne à inobservância das prescrições normativas contidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que buscam garantir às ações prioritárias a preferência na execução dos recursos reservados orçamentariamente (art. 3º, inciso I, da Lei Estadual nº 14.381/2021 – LDO 2022).

2.2.5.3 Falhas relacionadas ao Compromisso 1 – “Promover o acesso e a permanência dos estudantes no sistema público e estadual de ensino, considerando as especificidades da educação contextualizada e inclusiva” (item 2.11.1.2.3).

A Seção Analítica registra uma série de impropriedades atinentes ao conjunto de dados e indicadores imprescindíveis à avaliação do desempenho e dos resultados da ação governamental na área educacional. Entre outras inadequações, são consignadas: **(i)** fragilidades e inconsistências das informações relativas ao desempenho de metas previstas em Compromissos do Programa 306 (Educação); **(ii)** substanciais divergências entre os dados constantes do Relatório de Gestão da SEC/BA (exercício 2021)⁴³ e aqueles registrados tanto no Sistema FIPLAN, quanto no Relatório de Execução do PPA 2020-2023 (Ano II, Volume II)⁴⁴; **(iii)** não apuração dos indicadores de desempenho do Programa 306, obstaculizando, com isso, a criteriosa análise dos resultados do referido programa, especialmente em suas dimensões qualitativa e quantitativa e **(iv)** ausência de indicadores de desempenho necessários à avaliação da infraestrutura voltada à inclusão educacional.

Confiram-se, nesse sentido, trechos das impressões externadas pela Unidade Técnica do TCE/BA na Seção Analítica (Ref.2799915-362/364):

Verificando-se a relevância do Compromisso 1 – “Promover o acesso e a permanência dos estudantes no sistema público e estadual de ensino, considerando as especificidades da educação contextualizada e inclusiva”, visto que a LDO 2021 destacou como prioridade, dentre outras, o “Acesso e Permanência dos Estudantes no Sistema Público e Estadual de Ensino”, este foi destacado pela Auditoria para demonstração de desempenho de suas Metas. A análise da evolução das Metas associadas ao Compromisso demonstra que, segundo avaliação apresentada no Relatório de Execução do PPA 2020-2023 – Ano II, Volume II, das nove Metas associadas, o desempenho delas, em relação ao planejado anual (2021), se mostrou da seguinte forma:

- seis Metas com grau de eficácia ótimo, ou seja, acima de 90% de execução do previsto, as quais foram desempenhadas pelas seguintes Metas:
 - **Meta 1** – Ampliar o número de unidades escolares da educação básica com internet com velocidade de 100 Mbps e distribuição interna de rede *wifi* (SEC/APG);
 - **Meta 2** – Ampliar o número de estudantes com Atendimento Educacional Especializado (SEC/SUPED);

⁴³ Anexo I dos autos nº TCE/001630/2022.

⁴⁴ Disponível em: http://www.seplan.ba.gov.br/wp-content/uploads/Volume_II_RAG_2021_v1_02_05_2022.pdf.



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

- **Meta 3** – Ampliar o número de estudantes matriculados na rede estadual de ensino (SEC/SUPORE)
 - **Meta 4** – Ampliar a oferta de Ensino Médio com Intermediação Tecnológica (EMITEC) (SEC/SUPED);
 - **Meta 5** – Atender estudantes das universidades estaduais através do Programa de Assistência Estudantil – Mais Futuro (SEC/COAPE); e
 - **Meta 6** – Ampliar o acesso ao ensino superior para os estudantes da rede pública de ensino (SEC/COAPE).
- Três Metas com grau de eficácia considerada altamente deficiente, com desempenho abaixo de 30%, representado pelas Metas 7, 8 e 9, além de ressaltar que as Metas 7 e 8 ficaram “zeradas”, ou seja, nem sequer foram efetivadas:
- **Meta 7** – Ampliar a participação dos estudantes nos Jogos Escolares da Bahia (JEB) (SEC/COAPE);
 - **Meta 8** – Ampliar o número de Escolas Culturais na rede pública de ensino (SECULT/SUDECULT); e
 - **Meta 9** – Prover os estudantes da rede estadual de ensino com alimentação de qualidade (SEC/SUPORE).

Todavia, ao se observar, ainda no Relatório de Execução, o desempenho das Metas em relação ao quadriênio, nenhuma apresenta desempenho ótimo (acima de 90%). As Metas 1, 3 e 6 passam a ser classificadas com desempenho bom (eficácia entre 70% e 90%), a Meta 5 apresenta desempenho regular (eficácia entre 50% e 70%) e as Metas 7, 8 e 9 permanecem com desempenho altamente deficiente. Em relação às Metas 2 e 4, territorializadas, verifica-se que os valores quadrienais previstos por Território de Identidade já foram superados na Meta 4 e na grande maioria da Meta 2.

[...]

Contudo, na análise das informações prestadas pelo Relatório M&A100/FIPLAN – Programa 306 – ano 2021 e pelo Relatório de Gestão 2021, referente tanto às Ações Prioritárias, como das Não Prioritárias do Compromisso 1, observam-se inconsistências que impossibilitaram auferir os quantitativos efetivamente apurados. Exemplificando, na apuração de algumas Metas, destacadas a seguir, não foi possível afirmar com grau de certeza os quantitativos apurados informados nos relatórios citados, decorrentes destas divergências, podendo-se checar na leitura a seguir:

Exemplificando, na apuração de algumas Metas, destacadas a seguir, não foi possível afirmar com grau de certeza os quantitativos apurados informados nos relatórios citados, decorrentes destas divergências, podendo-se checar na leitura a seguir:

M&A100/FIPLAN – Meta 2 Ampliar o número de estudantes com Atendimento Educacional Especializado:

Observações sobre a Meta³⁴⁷:

Atualmente a **Educação Especial conta com 11.246 estudantes matriculados na rede estadual**, sendo relatada pelas Unidades Escolares a existência de estudantes com possíveis deficiências, sejam elas físicas ou psíquicas, que não possuem laudo e não têm o atendimento especializado. Com isso a Coordenação de Educação Especial entendendo a necessidade de atender esses



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

estudantes vem orientando as unidades escolares juntamente aos NTE do Estado a realizar busca ativa de parceria com a Secretaria de Saúde dos municípios em todo o Estado, na perspectiva de obter laudos médicos para os estudantes que por omissão ou falta de conhecimento não detém a Classificação Internacional de Doenças e Problemas Relacionados à Saúde (CID). Busca-se diagnosticar os estudantes que apresentem alguma possível deficiência e com isso as unidades escolares direcionam de forma adequada e específica, atendendo às limitações de cada indivíduo com qualidade e eficiência. A atividade em questão, está sendo executada sem custo adicional para a Secretaria de Educação do Estado da Bahia. (grifo da Auditoria)

Porém, o Relatório de Gestão de 2021⁴⁸, menciona que o quantitativo de 11.246 representa “**deficiências no ato da matrícula, que não representam um número real**, uma vez que os pais muitas vezes não apresentam o laudo ao matricular o estudante, tornando-se um desafio no momento de dar o suporte necessário aos estudantes [...]”. (grifo da Auditoria) Percebe-se, então, uma divergência de informações entre o FIPLAN M&A100 e o Relatório de Gestor no que se refere à atribuição do mencionado quantitativo. Ressalte-se que a Ação 4023 associada à referida Meta – teve todo o valor orçado liquidado, ou seja, todo o recurso foi utilizado, segundo os demonstrativos M&A004/FIPLAN e M&A011/FIPLAN. Destaque constante do original

No que se refere ao Compromisso 1, pontue-se que, além das discrepâncias acima transcritas, na Seção Analítica (Ref. 2813139-364/365) também são consignadas divergências e contradições nos registros feitos pela SEC/BA acerca do acompanhamento e avaliação das Metas 3, 5 e 9⁴⁵. Sobreleva destacar que, no Compromisso 1, em relação ao qual o rol de inconformidades é neste ponto debatido, estão contempladas metas, iniciativas e ações intrinsecamente relacionadas ao propósito governamental direcionado ao Acesso e Permanência dos Estudantes no Sistema Público e Estadual de Ensino, propósito este que, conforme já destacado, foi incluído na LDO/2021 entre as prioridades da Administração Pública estadual para o exercício de 2021 (conf. Anexo I da Lei Estadual nº 14.288/2020).

No caso específico das fragilidades relacionadas aos indicadores de desempenho do Programa 306 (núcleo temático das impropriedades aqui agrupadas), insta lembrar que, desde a emissão do Relatório Técnico e do Parecer Prévio atinentes às contas de governo do exercício de 2015 (TCE/002434/2016), esse Tribunal de Contas tem ressaltado a necessidade de aprimoramento dos componentes do PPA, especialmente de seus indicadores. Ainda assim, a cada exercício tem sido constatada a incúria da Administração Pública estadual em relação a esse importante componente do planejamento governamental.

⁴⁵ Conforme aqui já consignado, o conteúdo das Metas 3, 5 e 9 são respectivamente descritos como: Ampliar o número de estudantes matriculados na rede estadual de ensino, Atender estudantes das universidades estaduais através do Programa de Assistência Estudantil - Mais Futuro e Prover os estudantes da rede estadual de ensino com alimentação de qualidade.



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

Sobre o tema, oportuna é a lição de Conti (2020, p. 144)⁴⁶, segundo a qual os indicadores de desempenho constituem-se:

[...] critérios utilizados para mensurar o que está sendo realizado em cada programa, com a finalidade de verificar o alcance dos resultados fixados, permitindo que se possam aferir as diversas variáveis que se pretenda conhecer e medir, como o desempenho.

A adoção de indicadores de desempenho criteriosamente construídos e capazes de mensurar, de forma consistente, os resultados obtidos na execução dos programas de governo é uma imposição que decorre da CRFB/1988 (ex vi do art. 74, incisos I e II). Além de exigência constitucional, a adoção de indicadores como componentes (e simultaneamente ferramentas) de aferição de desempenho dos programas e ações governamentais é uma imposição prevista no § 1º do art. 4º da Lei Estadual nº 14.172/2019, instituidora do PPA 2020-2023⁴⁷.

Em síntese, extrai-se da Seção Analítica que têm sido reiteradamente observadas fragilidades e/ou insuficiências dos Indicadores e Metas contidos na referida peça de planejamento, com o que restam obstaculizadas tanto a aferição do desempenho da gestão governamental a cada ciclo, quanto a avaliação de sua capacidade de, por meio da aplicação dos recursos públicos geridos, proporcionar à coletividade os benefícios sociais almejados. Repise-se que os indicadores são, por essência, ferramentas imprescindíveis à medição do desempenho da atuação governamental, notadamente no que se refere à dimensão resultado e ao alcance dos objetivos governamentais estipulados no PPA.

Conforme sinalizado, o Relatório Técnico aponta insuficiências e fragilidades dos indicadores da infraestrutura voltada à inclusão escolar (item 2.11.1.2.2). Confirmam-se, nesse sentido, trechos das impressões externadas pela Unidade Técnica do TCE/BA (Ref.2813139-373/374), acompanhadas dos esclarecimentos prestados pela SEC/BA:

A Auditoria comparou os Indicadores do Programa Educação com indicadores já produzidos³⁵⁷ para mensuração da implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)³⁵⁸ 4, da Agenda 2030, que se refere à Educação de Qualidade, merecendo destaque o indicador 4.a.1 – Proporção de escolas com acesso a: **(a)** eletricidade; **(b)** internet; **(c)** computadores para fins pedagógicos; **(d)** infraestrutura e materiais adaptados para alunos com deficiência; **(e)** água potável; **(f)** instalações sanitárias separadas por sexo; e **(g)** instalações básicas para lavagem das mãos (de acordo com as definições dos indicadores WASH). Da análise, verificou-se, de acordo com o último gráfico apurado em 2019, que os itens (c) computadores para fins pedagógicos e **(d) infraestrutura e materiais adaptados para alunos com deficiência, apresentam os menores desempenhos no Brasil como um todo, conforme dados³⁵⁹ do sítio ODS Brasil.**

⁴⁶ CONTI, José Maurício. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. Disponível em: <https://www.blucher.com.br/livro/detalhes/o-planejamento-orcamentario-da-administracao-publica-no-brasil-1640>. Acesso em: 11 jun. 2022.

⁴⁷ Lei Estadual nº 14.172/2019 [...] Art. 4º - Os programas, individualizados por nome, descrevem, nas suas ementas, os resultados pretendidos no quadriênio, consoante os desafios, as tendências e as oportunidades descritos na respectiva contextualização. § 1º - Os programas terão os seus desempenhos aferidos por meio de indicadores e metas.



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

Após a análise dos indicadores dos ODS-4 Brasil, foi verificado que não há uma ação específica ou indicador próprio, no âmbito do PPA, para mensurar o nível de infraestrutura no atendimento de alunos com deficiência, carência nacional graficamente demonstrada nos dados apresentados para o Objetivo 4 – Educação de Qualidade, no sítio ODS Brasil.

Nos esclarecimentos apresentados pelo setor competente da Secretaria de Educação, foi apresentado o que se segue:

A Secretaria Estadual da Educação vem atendendo ao público da Educação Especial através das 1.098 unidades escolares, dispondo de 88 salas de Recursos Multifuncionais (SRM), que são ambientes com materiais, mobiliários e equipamentos tecnológicos para ofertar o atendimento aos estudantes com necessidades especiais.

A multifuncionalidade dessas salas origina-se do fato de ser equipada para atender, ao mesmo tempo, pessoas com diversos tipos de deficiência, permitindo um olhar singular, para cada estudante e não um foco coletivo para cada tipo de deficiência.

A Educação Especial é uma modalidade de ensino que perpassa todos os níveis, etapas e demais modalidades, da educação básica e superior, prestando Atendimento Educacional Especializado (AEE) aos estudantes com necessidades educacionais especiais, cabendo destacar que esses estudantes vêm sendo atendidos nas unidades escolares da rede estadual de ensino, nas Salas de Recursos Multifuncionais (SRM), nos Centros de Educação Especial e nas instituições especializadas conveniadas.

No que se refere aos recursos de acessibilidade para pessoas com deficiência ou mobilidade reduzida nas vias internas de circulação das unidades escolares estaduais, verifica-se que a Secretaria Estadual de Educação, vem adotando, tanto no planejamento como na execução de obras, o que está estabelecido na NBR9050, instrumento que orienta arquitetos, construtores e engenheiros sobre critérios e parâmetros técnicos na construção, mobiliário e equipamentos. (grifo inserido)

Ainda no que se refere à infraestrutura das escolas, importa registrar o levantamento⁴⁸ procedido pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), a partir de dados consolidados pelo Censo Escolar 2021. Tendo abrangência nacional, referido levantamento apontou que, no Brasil, problemas infraestruturais atingem 14,7 milhões de estudantes da rede pública de ensino (federal, estadual e municipal). No caso específico do estado da Bahia, foram identificadas inconformidades e inadequações infraestruturais em 95,45% das Unidades escolares da rede estadual de ensino.

Sem deixar de reconhecer o esforço da SEC/BA no sentido de adequar os aspectos infraestruturais na rede estadual de ensino aos parâmetros técnicos de construção civil prescritos na NBR9050⁴⁹, a Unidade Técnica do TCE/BA destacou que a manifestação da SEC/BA careceu da indicação de ações específicas que, corrigindo as inadequações existentes, viabilizassem a inclusão social das pessoas com deficiência.

⁴⁸ Disponível em: <https://atrimon.org.br/problemas-de-infraestrutura-nas-escolas-afetam-pelo-menos-147-milhoes-de-estudantes>.

⁴⁹ A ABNT NBR 9050 foi elaborada no Comitê Brasileiro de Acessibilidade (ABNT/CB-040), pela Comissão de Estudo de Acessibilidade em Edificações (CE-040:000.001).



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

Contextualizando a importância dos componentes gerais da infraestrutura da rede de ensino na política pública educacional, empiricamente, estudo⁵⁰ desenvolvido pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), em parceria com a Representação Brasileira da Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO), avaliou os impactos causados pela infraestrutura das escolas brasileiras de ensino fundamental (com ênfase na rede pública) no desempenho escolar. Tendo seus resultados publicados em 2019, em linhas gerais, a pesquisa revelou que as escolas com melhores resultados no IDEB⁵¹ também concentram as melhores qualificações em relação a componentes infraestruturais.

Já no tocante à atenção que deve ser dada aos aspectos infraestruturais, no sentido de torná-los alinhados aos parâmetros da educação inclusiva, insta salientar que, ao fincar o direito à educação como política de Estado (e não de governo), a CRFB/1988 deixou assente que a prestação estatal atinente a referido serviço, além de norteadada pelo princípio da igualdade, deve desenvolver-se com qualidade, conforme dicção do art. 206, incisos I e VII:

Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:
 I - igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;
 [...]
 VII - garantia de padrão de qualidade;
 [...]

Extraí-se dos comandos normativos acima postos que, em sua dimensão material, a igualdade principiológica prevista no art. 206, inciso I da CRFB/1988 abarca tanto a infraestrutura física das Unidades de ensino, quanto o acesso à integralidade das atividades e dos recursos pedagógicos necessários ao aprendizado de todo o alunado. Ressalte-se que o direito à aprendizagem deve ser garantido a todos, indistintamente, sobretudo àqueles que necessitam de educação especial.

Reforçando a compreensão de que a ampla democratização do ensino e a universalização do acesso, além de decorrerem do conceito de plena cidadania, operacionalmente, integram o conjunto de direitos humanos, Almeida [et al.] (2011, p.17)⁵² assentam que a Constituição:

define a educação como um direito de todos, garantindo o pleno desenvolvimento da pessoa, o exercício da cidadania e a qualificação para o trabalho. Ela estabelece a igualdade de condições de acesso e permanência na escola como um dos princípios para o ensino e garante como dever do Estado, a oferta de atendimento educacional especializado, preferencialmente na rede regular de ensino sob a forma

⁵⁰ Na pesquisa foram utilizados dados do Censo da Educação Básica e do Sistema de Avaliação da Educação Básica (SAEB), de 2013, 2015 e 2017, produzidos pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). Qualidade da Infraestrutura das Escolas Públicas do Ensino Fundamental no Brasil. Disponível em: <https://cdn.jornalgrandebahia.com.br/2019/08/Qualidade-da-Infraestrutura-das-Escolas-p%C3%BAblicas-do-Ensino-Fundamental-no-Brasil.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2022.

⁵¹ Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) é amplamente adotado como um dos principais indicadores da qualidade escolar.

⁵² ALMEIDA, Luciana A. D. de [et al.]. **Desempenho de Alunos com Deficiência na Rede Regular de Ensino: Impactos da Infraestrutura de Acessibilidade e da Formação Docente**. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/309676375_Desempenho_de_Alunos_com_Deficiencia_na_Rede_Regular_de_Ensino_Impactos_da_Infraestrutura_de_Acessibilidade_e_da_Formacao_Docente_Performance_of_Students_with_Disabilities_in_the_Regular_Education_Net. Acesso em: 10 jun. 2022.



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

de educação inclusiva. E desde então, as escolas regulares se veem obrigadas a apresentarem uma infraestrutura de acessibilidade para alunos com deficiência e qualificar seus docentes com formação específica para educação especial.

No plano infraconstitucional, além de contemplados na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei Federal nº 9.394, de 20/12/1996), aspectos relacionados à acessibilidade e ao caráter inclusivo que deve pautar os diferentes níveis, etapas e modalidades da educação, e sua inequívoca correlação tanto com a infraestrutura educacional (em sua ampla acepção), quanto com os insumos indispensáveis ao desenvolvimento do processo de ensino-aprendizagem irradiaram-se também ao conjunto de diretrizes, metas e estratégias estabelecidas na Lei Federal nº 13.005, de 25/06/2014 - Plano Nacional de Educação (PNE) para o decênio 2014-2024 -, conforme a seguir demonstrado:

Lei Federal nº 13.005/2014

Meta 1: universalizar, até 2016, a educação infantil na pré-escola para as crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de idade e ampliar a oferta de educação infantil em creches de forma a atender, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) das crianças de até 3 (três) anos até o final da vigência deste PNE.

Estratégias:

1.5) manter e ampliar, em regime de colaboração e respeitadas as normas de acessibilidade, programa nacional de construção e reestruturação de escolas, bem como de aquisição de equipamentos, visando à expansão e à melhoria da rede física de escolas públicas de educação infantil;

1.6) implantar, até o segundo ano de vigência deste PNE, avaliação da educação infantil, a ser realizada a cada 2 (dois) anos, com base em parâmetros nacionais de qualidade, a fim de aferir a infraestrutura física, o quadro de pessoal, as condições de gestão, os recursos pedagógicos, a situação de acessibilidade, entre outros indicadores relevantes;

Meta 4: universalizar, para a população de 4 (quatro) a 17 (dezessete) anos com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação, o acesso à educação básica e ao atendimento educacional especializado, preferencialmente na rede regular de ensino, com a garantia de sistema educacional inclusivo, de salas de recursos multifuncionais, classes, escolas ou serviços especializados, públicos ou conveniados.

Estratégias:

4.6) manter e ampliar programas suplementares que promovam a acessibilidade nas instituições públicas, para garantir o acesso e a permanência dos (as) alunos (as) com deficiência por meio da adequação arquitetônica, da oferta de transporte acessível e da disponibilização de material didático próprio e de recursos de tecnologia assistiva, assegurando, ainda, no contexto escolar, em todas as etapas, níveis e modalidades de ensino, a identificação dos (as) alunos (as) com altas habilidades ou superdotação;

4.10) fomentar pesquisas voltadas para o desenvolvimento de metodologias, materiais didáticos, equipamentos e recursos de tecnologia assistiva, com vistas à promoção do ensino e da aprendizagem, bem como das condições de acessibilidade dos (as)



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

estudantes com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação;

Meta 7: fomentar a qualidade da educação básica em todas as etapas e modalidades, com melhoria do fluxo escolar e da aprendizagem de modo a atingir as seguintes médias nacionais para o Ideb:

Estratégia:

7.18) assegurar a todas as escolas públicas de educação básica o acesso a energia elétrica, abastecimento de água tratada, esgotamento sanitário e manejo dos resíduos sólidos, garantir o acesso dos alunos a espaços para a prática esportiva, a bens culturais e artísticos e a equipamentos e laboratórios de ciências e, em cada edifício escolar, garantir a acessibilidade às pessoas com deficiência;

Meta 10: oferecer, no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) das matrículas de educação de jovens e adultos, nos ensinos fundamental e médio, na forma integrada à educação profissional.

Estratégia:

10.5) implantar programa nacional de reestruturação e aquisição de equipamentos voltados à expansão e à melhoria da rede física de escolas públicas que atuam na educação de jovens e adultos integrada à educação profissional, garantindo acessibilidade à pessoa com deficiência;

Meta 12: Meta 12: elevar a taxa bruta de matrícula na educação superior para 50% (cinquenta por cento) e a taxa líquida para 33% (trinta e três por cento) da população de 18 (dezoito) a 24 (vinte e quatro) anos, assegurada a qualidade da oferta e expansão para, pelo menos, 40% (quarenta por cento) das novas matrículas, no segmento público.

Estratégias:

12.5) ampliar as políticas de inclusão e de assistência estudantil dirigidas aos (às) estudantes de instituições públicas, bolsistas de instituições privadas de educação superior e beneficiários do Fundo de Financiamento Estudantil - FIES, de que trata a Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001, na educação superior, de modo a reduzir as desigualdades étnico-raciais e ampliar as taxas de acesso e permanência na educação superior de estudantes egressos da escola pública, afrodescendentes e indígenas e de estudantes com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação, de forma a apoiar seu sucesso acadêmico;

12.15) institucionalizar programa de composição de acervo digital de referências bibliográficas e audiovisuais para os cursos de graduação, assegurada a acessibilidade às pessoas com deficiência;

Meta 14: elevar gradualmente o número de matrículas na pós-graduação stricto sensu, de modo a atingir a titulação anual de 60.000 (sessenta mil) mestres e 25.000 (vinte e cinco mil) doutores.

Estratégia:

14.7) manter e expandir programa de acervo digital de referências bibliográficas para os cursos de pós-graduação, assegurada a acessibilidade às pessoas com deficiência;

Saliente-se, porque oportuno, que, no âmbito do estado da Bahia, os pilares orientadores da política educacional estão fixados na Lei Estadual nº 13.559/2016 - Plano Estadual de Educação (PEE) para o decênio 2016-2026 -, instrumento normativo que simetricamente correlaciona as diretrizes, metas e estratégias locais aos prismas educacionais postos no PNE.



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

Estudos apontam que embora, desde há muito, goze de amparo normativo, inclusive de estatutura constitucional, a educação inclusiva e contextualizada, por distintas razões, não tem sido efetivamente implementada no Brasil. Nesta linha de percepção, aspectos relacionados à infraestrutura de acessibilidade e de atendimento educacional especializado no âmbito das Unidades de Ensino têm sido, empírica⁵³ e recorrentemente, apontados como significativos inibidores da concretização da educação inclusiva.

A julgar pelas evidências levadas à Seção Analítica que subsidia a apreciação da presente prestação de contas, as irregularidades e fragilidades relacionadas à infraestrutura física da rede pública de ensino do estado da Bahia têm contribuído para o indesejável fenômeno da não concretização da educação inclusiva e contextualizada no país. Repise-se, vez que acima já consignado, que, tendo procedido a comparação entre os Indicadores do Programa Educação com aqueles produzidos com fins de mensuração do estágio de implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável 4, integrante da Agenda 2030, a Unidade Técnica do TCE/BA consignou que “infraestrutura e materiais adaptados para alunos com deficiência, apresentam os menores desempenhos no Brasil como um todo”. A propósito, Moutinho (2020, p. 326)⁵⁴ defende que, no exercício do controle externo e com fins de avaliar os resultados da ação governamental, as cortes de contas podem se valer tanto dos indicadores e metas constantes de PPA, LDO e LOA, quanto de indicadores setoriais, a exemplo daqueles produzidos pela ODS, aqui já referidos.

Em face do cenário posto, e considerando que a infraestrutura constitui um componente físico-operacional de especial relevância à consecução dos objetivos educacionais contemplados no Compromisso 1 do Programa 306 (Promover o acesso e a permanência dos estudantes no sistema público e estadual de ensino, considerando as especificidades da educação contextualizada e inclusiva), este Órgão Ministerial entende ser imperiosa a expedição de **DETERMINAÇÃO** ao Poder Executivo estadual, no sentido de que, em observância às normas de acessibilidade e de inclusão escolar, sejam adotadas providências administrativas e operacionais vocacionadas à adequação infraestrutural das Unidades que integram a rede estadual de ensino, em sua ampla acepção (reestruturação arquitetônica, oferta de transporte acessível, disponibilização de material didático específico, adoção de práticas pedagógicas inclusivas, emprego de recursos de tecnologia assistiva, constante capacitação de profissionais, entre outros insumos), conforme preceituado no Plano Nacional de Educação, o que inclui, além da avaliação da realidade escolar, a adoção de indicadores de desempenho capazes de subsidiar a formulação de objetivos, metas, estratégias, iniciativas e ações que garantam a todos o direito à aprendizagem, sem qualquer forma de discriminação.

⁵³ SANTOS, Camila E. M. dos. **Da infraestrutura física às práticas pedagógicas**: desafios da escola frente ao aluno Público-Alvo da Educação Especial. 2019. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/handle/11449/181630>. Acesso em: 10 jun. 2022.

⁵⁴ MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes**: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil. São Paulo: Blucher Open Access, 2020.



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

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 2021, de responsabilidade do Exmo. Sr. Rui Costa dos Santos, 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) ao “pagamento de encargos moratórios” e à “falta de providências para ressarcimento e responsabilização de quem deu causa aos pagamentos de multas e juros”, condutas que contribuíram para a manutenção de prejuízos causados ao erário, e, em razão disso, violaram o princípio da eficiência (art. 37, caput, da CRFB/1988), na sua faceta economicidade (art. 70, caput, da CRFB/1988), que condena a realização de dispêndios dos quais não se possa obter nenhum ganho/proveito social; (itens **2.2.1.1.1** e **2.2.1.1.2** da fundamentação);

a.2) ao registro impreciso de eventos relacionados ao pagamento de encargos moratórios nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado, conduta que revela a adoção de procedimentos deficientes na contabilização dessas despesas, ocasionando violação ao dever da transparência da gestão pública, dimanado do princípio constitucional da publicidade (art. 37, caput, da CRFB/1988) e ao direito fundamental de acesso à informação pública (art. 5º, XXXIII, da CRFB/1988); (item **2.2.1.1.1** da fundamentação);

a.3) ao câmputo, como despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, do montante de R\$404,6 milhões, referente, principalmente, a benefícios com caráter assistencial, em afronta ao art. 71, inciso IV, da Lei nº 9.394/1996; (item **2.2.2.1** da fundamentação);

a.4) aos percentuais executórios das emendas parlamentares impositivas, nos moldes em que evidenciado na Seção Analítica, em contrariedade ao disposto no art. 160, §§ 10 e 11, da Constituição Estadual de 1989 (item **2.2.3.1** da fundamentação);

a.5) ao expressivo montante de Despesas de Exercícios Anteriores realizadas no exercício de 2021, 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/1988; (item **2.2.3.2** da fundamentação);



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

a.6) à renúncia de receita realizada em patamar superior ao que foi projetado/estimado na Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, irregularidade grave que viola os arts. 14 da LRF e 113 do ADCT e os princípios da legalidade (art. 37, caput, da CRFB/1988) e da separação de poderes (art. 2º da CRFB/1988); (item **2.2.3.3.1** da fundamentação);

a.7) às fragilidades identificadas nos procedimentos de fiscalização e monitoramento dos empreendimentos incentivados via benefícios fiscais, em contrariedade ao art. 89, caput, da Constituição Estadual/1989; (item **2.2.3.3.2** da fundamentação);

a.8) à ausência de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, em violação ao quanto preconizado pelos arts. 165, § 6º, da CRFB/1988 e 5º, caput e II, da LRF; (item **2.2.3.3.3** da fundamentação);

a.9) à ausência da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício do início, e nos dois seguintes, da vigência da concessão ou ampliação de benefício tributário, em descumprimento ao disposto nos arts. 14 da LRF e 113 do ADCT; (item **2.2.3.3.3** da fundamentação);

a.10) às distorções atinentes à execução de ações do Programa 306, notadamente o descompasso das ações orçamentárias, com privilégio das não prioritárias em detrimento das ações com indicativo de prioridade na LDO, em descumprimento ao disposto no art. 3º, inciso I, da LDO/2021; (item **2.2.5.2** da fundamentação).

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

b.1) adote as providências necessárias ao adequado registro, nas Demonstrações Contábeis Consolidadas do Estado, das informações relativas aos gastos realizados pela Administração Pública estadual com pagamento de multas e juros moratórios;

b.2) proceda à apuração, mediante processo administrativo próprio, das causas que contribuíram para a realização de despesas públicas relacionadas ao pagamento de multas e juros de mora, promovendo a responsabilização dos agentes públicos que eventualmente tenham concorrido, por ação ou omissão, dolosa ou culposa, para a consecução de tais dispêndios, com base na Lei Estadual nº 6.677/1994, arts. 181, 182 e 204;

b.3) se abstenha de contabilizar como ações de manutenção e desenvolvimento do ensino as despesas com o Programa Mais Futuro, o Projeto Vale Alimentação Estudantil e o Projeto Bolsa Presença, instituídos pelas Leis Estaduais nº 13.458/2015, nº 14.259/2020 e nº 14.310/2021, respectivamente, tendo em vista a afronta ao art. 71, inciso IV, da Lei Federal nº 9.394/1996;



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

b.4) aplique na manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício financeiro de 2023, a diferença a menor entre o valor efetivamente aplicado e o valor mínimo exigível constitucionalmente para o exercício de 2021, nos termos do parágrafo único do art. 119 do ADCT;

b.5) adote medidas que assegurem a isonômica e integral execução 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;

b.6) no momento da confecção do projeto de lei orçamentária anual, adote as providências necessárias a assegurar que o montante de despesas fixadas para os órgãos e entidades estaduais seja estimado a partir de metodologia apropriada, que considere, entre outros critérios, o conjunto de obrigações financeiras efetivamente assumidas, em cada unidade, ao longo dos exercícios anteriores, à luz do disposto nos artigos 4º e 6º da Lei Federal nº 4.320/1964;

b.7) em cumprimento ao que dispõe o artigo 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;

b.8) adote, com urgência, as medidas administrativas necessárias ao aprimoramento dos mecanismos específicos de controle interno, relacionados ao processamento de Despesas de Exercícios Anteriores (DEAs), 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.9) adote as medidas necessárias à prévia obtenção de autorização legislativa, nas situações em que pretenda ampliar os valores de renúncia de receitas em patamares superiores ao que constam na Lei de Diretrizes Orçamentárias (nos Anexos de Metas Fiscais) e na Lei Orçamentária Anual (nas Demonstrações Orçamentárias Consolidadas), em obediência ao quanto disposto nos arts. 14 da LRF e 113 do ADCT, e aos princípios da legalidade (art. 37, caput, da CRFB/1988) e da separação de poderes (art. 2º, da CRFB/1988);

b.10) promova o devido monitoramento dos projetos/setores beneficiados com incentivos fiscais, priorizando, nesse acompanhamento, aqueles contemplados com maior volume de renúncias de receitas, mediante a apresentação de relatórios de desempenhos dos empreendimentos



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

incentivados, nos quais conste a individualização dos beneficiários, respaldados em análise técnica que permita uma avaliação dos benefícios socioeconômicos até então auferidos, em obediência aos arts. 70, caput, e 74, caput e inciso I, da CRFB/1988, arts. 89, caput, e 90, caput e inciso I, da Constituição Estadual, aos arts. 11, inciso II, alínea “b”, do Regimento Interno da SDE/BA, 13, inciso VII, alínea “b”, do Regimento Interno da SEFAZ/BA, e das disposições constantes da Portaria Conjunta SDE/SEFAZ nº 01/2017;

b.11) encaminhe ao Poder Legislativo, como anexo ao projeto de lei orçamentária, o demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, para fins de cumprimento ao quanto preconizado pelos arts. 165, § 6º, da CRFB/1988 e 5º, caput e II, da LRF;

b.12) em cumprimento ao disposto nos arts. 14 da LRF e 113 do ADCT, somente realize a concessão ou ampliação de benefícios tributários, desde que, previamente, seja apresentada estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício do início, e nos dois seguintes, da vigência dos aludidos atos;

b.13) adote as cautelas necessárias para evitar a repetição das inadequações observadas no exercício 2021, especialmente no que concerne à inobservância das prescrições normativas contidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) que buscam garantir às ações prioritárias a preferência na execução dos recursos reservados orçamentariamente (art. 3º, inciso I, da Lei Estadual nº 14.381/2021 – LDO 2022);

b.14) adote, em observância às normas de acessibilidade e de inclusão escolar, providências administrativas e operacionais vocacionadas à adequação infraestrutural das Unidades que integram a rede estadual de ensino, em sua ampla acepção (reestruturação arquitetônica, oferta de transporte acessível, disponibilização de material didático específico, adoção de práticas pedagógicas inclusivas, emprego de recursos de tecnologia assistiva, constante capacitação de profissionais, entre outros insumos), conforme preceituado no Plano Nacional de Educação, o que inclui, além da avaliação da realidade escolar, a adoção de indicadores de desempenho capazes de subsidiar a formulação de objetivos, metas, estratégias, iniciativas e ações que garantam a todos o direito à aprendizagem, sem qualquer forma de discriminação (art. 206, inciso I e VII, da CRFB/1988).

É o parecer.

Salvador/BA, 13 de junho de 2022.

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 13/06/2022



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: Y1ODE1NJYY