

**PROCESSO Nº:** 00145/2020-7

**NATUREZA:** CONTAS DO GOVERNADOR DO ESTADO DO CEARÁ

**EXERCÍCIO:** 2019

**RESPONSÁVEL:** CAMILO SOBREIRA DE SANTANA

**RELATOR:** EDILBERTO CARLOS PONTES LIMA

**DECLARAÇÃO DE VOTO:** SORAIA THOMAZ DIAS VICTOR

## **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Senhor Presidente,  
Senhores Conselheiros,  
Senhor Procurador-Geral do Ministério Público de Contas,

Tratam os presentes autos da Prestação de Contas Anual do Governador do Estado, Excelentíssimo Senhor Governador Camilo Sobreira de Santana, referente ao exercício financeiro de 2019, remetida a esta Casa para apreciação e emissão de Parecer Prévio, conforme determina a Constituição Cearense nos termos do seu art. 76, inciso I.

No dia 16 de junho de 2020, a Diretoria de Contas de Governo deste Tribunal apresentou seu Relatório Técnico, trazendo o exame dos atos praticados pela Administração Pública Estadual no decorrer do exercício financeiro de 2019. Em seu último capítulo, referente às **Ressalvas e Ocorrências alusivas ao exercício de 2019**, a Unidade Técnica apontou a existência de **13 (treze) ressalvas e 25 (vinte e cinco) ocorrências** das quais resultaram em **40 (quarenta) recomendações** a serem sugeridas, ao passo que, no exercício de 2018, foram consignadas **18 (dezoito) ressalvas, 37 (trinta e sete) ocorrências e 57 (cinquenta e sete) recomendações**.

Nesse aspecto, pedindo todas as vênias ao Órgão Técnico, em relação às **OCORRÊNCIAS**, penso que as mesmas devem ser pontuadas como **RESSALVAS**, visto que as impropriedades atinentes às ocorrências afrontam direta ou indiretamente, normas, regras ou princípios existentes no nosso ordenamento jurídico. Desse modo, as **25 (vinte e cinco) ocorrências** trazidas pela Diretoria, as tratarei como **ressalvas**, em consonância com o §3º-A, art. 30, do Regimento Interno deste Tribunal.

Além disso, foram emitidos **3 (três) alertas** em relação aos tópicos **Instrumento de Planejamento e Conformidade Financeira e Orçamentária**, com base no exercício de 2019, os quais, esta Conselheira endossa, na íntegra, tais orientações descritas abaixo:

**1 - Alertar** ao Poder Executivo, com fulcro no art. 1º, § 1º, e no art. 59, § 1º, inciso V, ambos da Lei Complementar 101/2000, em relação à possível necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira (art. 9º da LRF), caso a execução das metas fixadas de resultado primário e nominal torne-se inviável, de acordo com a intensidade da frustração de receitas;

**2 - Alertar** ao Poder Executivo, com fulcro no art. 1º, § 1º da Lei Complementar 101/2000, em relação a responsabilidade na gestão fiscal quanto ao equilíbrio das contas públicas diante do volume de despesa com pessoal considerado para fins de limite na LRF bem como as despesas com contrato de gestão, pensionistas e abono permanência;

**3 - Alertar** ao Poder Executivo, com fulcro no art. 1º, § 1º, e no art. 59, § 1º, inciso V, ambos da Lei Complementar 101/2000, em relação ao possível descumprimento das metas fixadas de resultado primário e nominal, de acordo com a intensidade da frustração de receitas decorrentes dos impactos da diminuição da atividade industrial e econômica no estado do Ceará e no país.

Não poderia deixar também de enfatizar, em sua maior parte, as oportunas ponderações trazidas no Parecer do Ministério Público de Contas, da lavra do Procurador-Geral de Contas, Dr. Júlio César Rola Saraiva que, em diversos pontos, aprofundou a análise das inconsistências verificadas pela Unidade Técnica deste Tribunal. Inclusive, robustecendo os posicionamentos desta Conselheira trazidos em outras Declarações de Votos de exercícios anteriores, bem como nesta manifestação, portanto, acompanho as **14 (quatorze) recomendações** adicionais consignadas na manifestação do Órgão Ministerial, as quais foram também incorporadas pelo Relator, Conselheiro Edilberto Pontes.

Por fim, por dever de ofício, na presente Declaração de Voto, discorrerei sobre algumas ressalvas que venho abordando no decorrer dos últimos anos e que persistiram no exercício de 2019, além de outras questões merecedoras de uma maior ênfase, sem deixar de endossar aquelas que foram catalogadas pela Diretoria de Contas de Governo, com as quais guardamos consonância e pelo *Parquet* de Contas e que embasarão meu voto referente ao Parecer Prévio.

## **1 - RESULTADO PRIMÁRIO**

O Resultado Primário figura como um dos principais indicadores quanto a análise do equilíbrio das contas públicas. Ele demonstra a capacidade de um governo em honrar os compromissos financeiros assumidos e a consequente diminuição da dívida pública. Sua apuração fornece uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação, traduzindo-se em um importante balizador para a atração de investimentos.

Tecnicamente, o Resultado Primário, segundo o Manual de Demonstrativos Fiscais da STN, representa a diferença entre as receitas e as despesas primárias (**não financeiras**). Superávits primários, que são direcionados para o pagamento de serviços da dívida, contribuem para a redução do estoque total da dívida líquida. Em contrapartida, déficits primários indicam a parcela do aumento da dívida, resultante do financiamento de gastos não financeiros que ultrapassam as receitas não financeiras.

Para o exercício de 2019, o Estado do Ceará, segundo o Demonstrativo do Resultado Primário do RREO do 6º bimestre de 2019 apresentou um superavit primário de **R\$ 2.052.687.239,82** com base na metodologia adotada na LDO de 2019 (**Lei nº 16.613, de 18 de julho de 2018**), que permite retirar do cálculo as despesas com Programas de Infraestrutura, montante esse superior à meta **prevista**, que foi de um superavit de **R\$ 597.707.000,00**.

No que tange ainda ao cálculo do resultado primário, é importante observar que o mesmo não seguiu a metodologia estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional. O Órgão Instrutivo empregando a metodologia prevista no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF apurou um superávit de **R\$ 1.302.301.783,36**, conforme se observa **na tabela abaixo retirada do relatório técnico:**

**TABELA 16- Cálculo do Resultado Primário ( R\$ 1,00)**

Cálculo	Metodologias	
	LDO 2019( a-d)	MDF( a-b)
Receitas Primárias (a)	25.506.808.782,63	25.506.808.782,63
Despesas Primárias (b)	24.204.506.999,27	24.204.506.999,27
Programas de Infraestrutura (c)	750.385.456,46	-
Infraestrutura (d)=(b-c)	23.454.121.542,81	-
<b>(=) Resultado Primário</b>	<b>2.052.687.239,82</b>	<b>1.302.301.783,36</b>

Fonte: Demonstrativo dos Resultados Primário e nominal (anexo 6 do RREO)

Quero aqui enfatizar a observação da Unidade Técnica, com relação a este ponto:

Por sua vez, considerando a metodologia prevista no MDF, o resultado apurado foi um superávit de R\$ 1.302.301.783,36, demonstrado na tabela seguinte. Ajustando os valores da LDO pela mesma sistemática, tem-se um **deficit de R\$ 164.282.000,00 como meta** de resultado primário. Assim, utilizando ambas as metodologias, verifica-se o cumprimento da meta de resultado primário pelo Estado no período em análise. (grifos nossos)

Apenas para rememorar, segue a tabela abaixo onde é discriminado o Resultado Primário dos últimos nove anos considerando o resultado apresentado pelo Governo, o resultado segundo o MDF, bem como a meta prevista na LDO:

ANO	RES. PRIMÁRIO GOVERNO	RES. PRIMÁRIO STN	META PREVISTA LDO
2011	R\$ 1.881.418.972,44	R\$ 328.555.258,94	R\$ 13.472.000,00
2012	R\$ 621.068.460,20	<b>-R\$ 232.706.624,59</b>	R\$ 262.000.000,00
2013	R\$ 746.171.699,87	<b>-R\$ 125.491.570,33</b>	R\$ 313.459.000,00
2014	R\$ 455.335.069,85	<b>- R\$ 1.522.995.781,21</b>	R\$ 347.763.000,00
2015	R\$ 460.810.827,0	<b>- R\$ 992.945.340</b>	R\$ 452.740.000,00
2016	R\$ 1.817.662.367,03	<b>R\$ 890.029.674,33</b>	R\$ 480.464.000,00
2017	R\$ 1.047.392.833,21	<b>- R\$ 130.269.524,03</b>	R\$ 460.282.000,00
2018	R\$ 495.496.628,89	<b>- 485.099.021,76</b>	R\$ 507.233.000,00
2019	<b>R\$ 2.052.687.239,82</b>	<b>R\$ 1.302.301.783,36</b>	<b>R\$ 597.707.000,00</b>

Segundo se observa, **o Resultado Primário real**, que segue a metodologia dos Manuais de Demonstrativos Fiscais da STN, **foi deficitário nos anos de 2012, 2013, 2014, 2015, 2017 e 2018, revelando que esse indicador fiscal (resultado primário) apresentado pelo Governo não é parâmetro para indicar que o Estado está em uma situação fiscal confortável.**

E em que consiste essa desconformidade no cálculo apurado? Verificou-se que o Estado do Ceará se utilizou, nos anos anteriores e em 2019, de uma contabilidade heterodoxa para apurar o Resultado Primário. Este artifício utilizado consiste em **deduzir os investimentos em infraestrutura, combate à seca e investimento das empresas estatais do cálculo da despesa primária.** Este assunto foi exaustivamente debatido nas Contas do exercício de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018 e para surpresa desta Conselheira, tal manobra contábil foi prevista, **NOVAMENTE**, na LDO de 2019, conforme se observa no trecho extraído da respectiva peça orçamentária:

Art. 20. A metodologia de cálculo de apuração do resultado primário, a ser utilizada na elaboração, aprovação e execução da Lei Orçamentária de 2019, deverá ser obtida pela diferença entre a receita realizada e a despesa liquidada, não financeira, e expresso em percentual do Produto Interno Bruto – PIB estadual, observada discriminação prevista, na forma do inciso II, §2º, art. 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, no anexo II – Anexo de Metas Fiscais que integra esta Lei, deduzidos os programas, projetos e atividades identificados na Lei Orçamentária Anual, que estejam qualificados pelo identificador de resultado primário RP2, RP3, RP4 e RP5, de que trata o §12 do art. 10 desta Lei.

(...)

§ 2º O valor dos investimentos em Programas de Infraestrutura, não computados para efeito de apuração do resultado primário, serão identificados no anexo II – Anexo de Metas Fiscais desta Lei.

É bem verdade que o abatimento das despesas com investimentos, convivência com a seca e investimento das empresas estatais para o cálculo do Resultado Primário é prática que vem se repetindo ano após ano pelo Estado do Ceará e tem sido utilizado como principal fator para a apuração dos sucessivos superávits primários, ainda que artificialmente. Destaque-se que esse procedimento também é adotado pelo Governo Federal, porém, restrito a investimentos, que por sinal passa **por um processo de degradação fiscal**.

Apesar, da Unidade Técnica afirmar que foi divulgada em nota explicativa, os valores de meta e aferição de acordo com o MDF, viabilizando, assim, a comparabilidade com os demais entes da federação, o que foi efetivamente divulgado para a sociedade é que a meta de resultado primário era de superávit de R\$ 597.707.000,00 e não um **deficit de R\$ 164.282.000,00**, ou seja, de fato o Estado deixa de colocar claramente para todos e de forma transparente esse indicador, além de que estaria reconhecendo que o Estado vem há anos com resultado primário deficitário.

Essa forma de contabilidade criativa adotada pelo Estado tem tornado o Resultado Primário um indicador irrelevante para se apurar a real capacidade de o Estado pagar a sua dívida, se distanciando, por conseguinte, dos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal que prezam pela **gestão fiscal responsável**, nos termos do artigo 1º, §1º, da LRF, que assim dispõe, *in verbis*:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (grifos nossos)

Dessa forma, resta demonstrada a fragilidade no cálculo desse índice, ficando evidente que a metodologia de cálculo do Resultado Primário adotada pelo Estado do Ceará não obedece aos parâmetros exigidos pelos Manuais de Demonstrativos Fiscais, se distanciando, por sua vez, do conceito técnico do Resultado Primário.

Dessa forma, corroboro com o relator que fez a seguinte **recomendação**: Ao Poder Executivo que, no momento da elaboração dos projetos da Lei de Diretrizes Orçamentárias dos exercícios financeiros seguintes, estabeleça as metas de resultado primário e nominal consoante a metodologia constante no Manual de Demonstrativos Fiscais, da Secretaria do

Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, de modo a fortalecer a transparência da gestão fiscal e apoiar o exercício do controle social.

## **2- RESULTADO NOMINAL**

O Resultado Nominal representa a diferença entre as receitas e as despesas totais (financeiras e não financeiras) de um ente público.

Analisando o Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal do 6º bimestre de 2019, verifica-se que o Resultado Nominal apurado foi de **R\$ 1.662.871.432,25**, cumprindo desta forma a meta prevista que é de **R\$ - 2.718.668.494,91**, contudo, é importante, frisar que a referida meta foi fruto de uma alteração na LDO realizada pela **Lei nº 17.159, de 27 de dezembro de 2019**, conforme pode ser observado no posicionamento da Unidade Técnica nos seguintes termos:

A meta de resultado nominal estipulada inicialmente pela Lei nº 16.613, de 18 de julho de 2018 (LDO de 2019) foi um deficit de **R\$ 605.602.000,00**. Posteriormente, a Lei nº 17.159, de 27 de dezembro de 2019, alterou a meta para um déficit de **R\$ 2.718.668.494,91**. No Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal do 6º bimestre de 2019, o resultado nominal apresentado foi de R\$ 1.662.871.432,25. Pela metodologia da STN, tal resultado foi de **R\$ 912.485.975,79**, assim, verifica-se o cumprimento da meta de resultado nominal pelo Estado no período em análise em ambos os casos.

Em relação a essa alteração da meta do resultado Nominal, é importante destacar que o resultado nominal é calculado e divulgado durante **seis vezes** a cada ano tendo em vista que ele integra o Relatório Resumido de execução orçamentária (RREO).

Ao analisar o RREO dos cinco primeiros bimestres de 2019, observa-se que a meta de resultado nominal era de um deficit de **R\$ 605.602.000,00**, entretanto, no RREO do último bimestre essa meta foi alterada para um deficit de **R\$ 2.718.668.494,91**, ou seja, ocorreu a alteração da meta quando o Estado já sabia que não iria atender a meta estipulada perto do término do exercício financeiro.

O Poder Executivo tem que obedecer os dispositivos previstos na LDO, principalmente as metas previstas que são baseadas em projeções elaboradas pelo próprio governo e não alterar a referida meta, retirando dessa forma o próprio sentido da LDO.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, foi o dispositivo legal que obrigou a LDO a conter anexos de metas fiscais com o objetivo de buscar o equilíbrio orçamentário e financeiro das contas públicas, segundo se observa:

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

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas **metas anuais**, em valores correntes e constantes, **relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública**, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. (grifo nosso).

Dessa forma, acompanho a Recomendação do Órgão Ministerial nos seguintes termos, deixando, não obstante, de registrá-la na conclusão da presente manifestação por similar ao 3º alerta:

**RECOMENDAR** que o Poder Executivo adote medidas e ferramentas mais eficientes para o devido planejamento e controle da execução orçamentária, inclusive empregando as limitações previstas no art. 9.º da LRF, de modo a evitar a reprovável alteração casuística das metas inicialmente fixadas, no intuito deliberado de viabilizar o seu cumprimento.

### **3 - EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA**

Com relação ainda a alteração da meta de resultado nominal, quero abordar a **execução orçamentária** tendo em vista que ela interfere diretamente em vários indicadores fiscais, inclusive o **Resultado Nominal**, senão vejamos.

Consultando o Balanço Orçamentário do último bimestre do exercício de 2019 (RREO do 6º bimestre), verifica-se que a arrecadação das receitas do sexto bimestre superou a meta estabelecida na Resolução COGERF nº 01/2019, publicada no Diário Oficial do Estado em 25/01/2019, contudo, no final do exercício houve frustração de receita (insuficiência de arrecadação) no valor de **R\$ 1.770.740.581,74** gerando impacto direto no alcance das metas fiscais, e que seria necessária a adoção de mecanismos de ajuste entre receita e despesa, por meio de contingenciamento de despesas, segundo estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Ademais, é bom ressaltar que no bimestre anterior a meta de arrecadação não foi atingida em relação a fixada na Resolução COGERF nº 01/2019.

A LRF deixa claro que caso o governo não consiga cumprir as metas previstas de resultado primário **ou nominal** estabelecidas no **Anexo de Metas Fiscais**, é necessário que se faça o contingenciamento de despesas como forma de cumprir a meta inicialmente prevista na LDO, entretanto, o artifício utilizado pelo governo do Estado foi de alterar a meta de resultado Nominal inicialmente prevista na LDO, a exemplo do que ocorreu nas contas de governo de 2018, mas que alteração da meta foi em relação ao **resultado primário**.

Dessa forma, entendo como salutar que seja **recomendado** ao Poder Executivo que se verificado, ao final de um bimestre, que **a realização da receita** poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, que promova, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

### **4 – DESPESA DE PESSOAL E RECEITA CORRENTE LÍQUIDA**

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece limites e proibições ao gestor público, com o objetivo de manter o equilíbrio financeiro das contas e a transparência dos procedimentos administrativos, cabendo aos Tribunais de Contas, o dever de fiscalizar o cumprimento desse dispositivo legal, segundo estabelece o seu art. 59, nos seguintes termos:

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

- I - **atingimento das metas** estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
  - II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
  - III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
  - IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
  - V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
  - VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.
- § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:**
- I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;
  - II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;
  - III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;
  - IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;
  - V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.
- § 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.**
- § 3º** O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39. (grifos nossos).

Com relação à atuação dos Tribunais de Contas, frente a Lei de Responsabilidade Fiscal, é relevante destacar o posicionamento do Ministro do TCU Valmir Campelo, no Seminário sobre Controle Externo da Administração Estadual, realizado pelo Tribunal de Contas da Paraíba, em janeiro de 2003, onde destacou a importância dos Tribunais de Contas com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, nos seguintes termos, *in verbis*:

O controle, por sua vez, foi reforçado de duas formas. A primeira com o estabelecimento de limites para a realização ou comprometimento de algumas categorias de gastos. A segunda com a atribuição de competência aos Tribunais de Contas para atuar preventivamente, mediante acompanhamento da evolução das despesas, emissão de alertas quando os limites estabelecidos estiverem próximos de serem atingidos e indicação de fatos que possam comprometer custos ou resultados de programas ou indicar irregularidades na gestão orçamentária.

**Ao receberem atribuições mais ampliadas, em face da Lei de Responsabilidade Fiscal, os Tribunais de Contas devem meditar acerca da finalidade mais larga que a referida Lei visa alcançar, especialmente, a de ser instrumento impositivo para que o equilíbrio das receitas e despesas seja atingido pela União, Estados, Municípios, Distrito Federal e entidades da administração indireta.** (grifos nossos)

Dessa forma, entendo que qualquer decisão que venha no sentido de flexibilizar o que está inserido no referido dispositivo legal, deve ser imediatamente analisado pelos Tribunais de Contas tendo em vista que com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, as Cortes de Contas passaram a ter uma maior abrangência em termos de fiscalização.

Nesse contexto, entendo temerário, conforme já foi julgado por esse Tribunal, por meio da Resolução nº 2230/2010 – TCE, Processo nº 03052/2008-0, no qual fui vencida, onde se permitiu a exclusão dos pensionistas nos gastos de pessoal.

É importante reforçar que **o montante de pensionistas contabilizado no Demonstrativo da Despesa de Pessoal do Poder Executivo está amparado na referida Resolução que DETERMINA** a exclusão de todos os pensionistas não importando se são financiados com

recursos **vinculados ou não**, ferindo claramente o que determina os **Manuais de Demonstrativos Fiscais da STN bem como a Lei de Responsabilidade Fiscal**, senão vejamos.

Ao se verificar o Demonstrativo das Despesas com Pessoal, se observa que o mesmo **NÃO** foi elaborado nos moldes das Portarias da STN, tendo em vista que nos Manuais de Demonstrativos Fiscais da STN, os valores com pensionistas que podem ser deduzidos da despesa de pessoal são **exatamente aqueles pensionistas custeadas com recursos vinculados**, ou seja, existe uma parcela de pensionistas que não entra no cálculo do limite, conforme se observa em um trecho do Manual de Demonstrativos Fiscais, *in verbis*:

**04.01.02.02 Despesas deduzidas da Despesa Bruta com Pessoal para cálculo da Despesa Total com Pessoal**

No demonstrativo em referência serão **deduzidas (não computadas)** apenas as seguintes despesas com pessoal, desde que tenham sido inicialmente consideradas:

- a) indenizações por Demissão e com Programas de Incentivos à Demissão Voluntária, elemento de despesa 94 – Indenizações Trabalhistas;
- b) decorrentes de decisão judicial da competência de período anterior ao da apuração, elemento de despesa 91 – Sentenças Judiciais;
- c) demais despesas da competência de período anterior ao da apuração, elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores; e
- d) **com inativos, considerando-se também os pensionistas, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas com recursos vinculados**, ou seja, provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro. (grifo nosso)

**Não poderão ser deduzidos:**

**a) as despesas com pessoal inativo e pensionista, custeadas com recursos não vinculados;**

- b) os valores transferidos a outro Ente da Federação para fins da **compensação financeira** de que trata o §9º do art. 201 da Constituição uma vez que esses valores não são computados como despesas com pessoal. Em contrapartida, as despesas com pagamento de inativos e pensionistas, custeadas com os valores recebidos, decorrentes dessa transferência, poderão ser deduzidas pelo ente recebedor;
- c) o Imposto de Renda Retido na Fonte, uma vez que, do ponto de vista do ente empregador, o **IRRF** não é despesa, mas receita tributária. De outra forma, a despesa com a remuneração bruta do servidor, a qual engloba o valor que, em um momento posterior, será retido para pagamento do IRRF, é despesa com pessoal. (grifo nosso)

Ademais, importante deixar claro que nos Manuais da STN, que orientam a elaboração do Demonstrativo da Despesa com Pessoal, bem como outros demonstrativos, quando afirma quais despesas podem ser deduzidas ou não para efeito de limite da despesa de pessoal obedece exatamente o que está previsto nos arts. 18 e 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal, transcritos abaixo:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

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

(...)

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

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

I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;

II - relativas a incentivos à demissão voluntária;

III - derivadas da aplicação do disposto no inciso II do §6º do art. 57 da Constituição;

IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o §2º do art. 18;

V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19;

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

**a) da arrecadação de contribuições dos segurados;**

b) da compensação financeira de que trata o §9º do art. 201 da Constituição;

c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

§ 2º Observado o disposto no inciso IV do §1º as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.(grifo nosso)

Fica claro que nem todas as despesas com pensionistas, segundo os Manuais de Demonstrativos Fiscais da STN, bem como estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal, podem ser deduzidas da despesa de pessoal.

Isto posto, é notório que a **Resolução nº 2.230/2010 deste Tribunal**, surgiu como uma forma **de flexibilizar o que determina os Manuais da STN e os arts. 18 e 19 da LRF, quando se fala em limite de despesa de pessoal.**

Segundo o Relatório da Diretoria de Contas de Governo, ficou demonstrado que o Executivo Estadual, em termos de despesa com pessoal, chegou ao patamar de **41,64%** da Receita Corrente Líquida ajustada, abaixo, portanto, dos **limites máximo (48,60%), prudencial (46,17%) e de alerta (43,74%)** previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Com relação aos limites de despesa com pessoal no âmbito do Poder Executivo, é importante mencionar que esses limites estão em consonância com o que foi determinado pela **LDO de 2019 (Lei nº 16.613, de 18 de julho de 2018)**, a saber:

Art. 67. Para os fins do disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar Federal n.º 101, de 4 de maio de 2000, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração, não poderá exceder os seguintes percentuais da Receita Corrente Líquida - RCL:

**I – no Poder Executivo: 48,6%** (quarenta e oito vírgula seis por cento);

II – no Poder Judiciário: 6,0% (seis por cento);

III – no Poder Legislativo: 3,4 % (três vírgula quatro por cento), sendo:

a) na Assembleia Legislativa: 2,34% (dois vírgula trinta e quatro por cento); e

b) no Tribunal de Contas do Estado: 1,06% (um vírgula zero seis por cento);

IV – no Ministério Público: 2,0% (dois por cento). (grifo nosso)

Ocorre que, **com o advento da emenda Constitucional Estadual nº 92/2017**, esse dispositivo da LDO que fixou como limite máximo de despesa com pessoal do **Poder executivo em 48,6% e 3,4%** para o **Poder Legislativo, deveria ter sido alterado** tendo em vista que, com a extinção do TCM, o limite da despesa com pessoal do Poder Executivo **deveria ser 49% e não 48,6%**, se não vejamos:

A Lei Complementar nº 101/2000, no seu art. 20, deixa claro quanto a repartição dos limites globais, em termos de percentuais de despesa de pessoal, em relação a Receita Corrente Líquida, conforme se observa, *in verbis*:

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

I - na esfera federal:

- a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõem os incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e o art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um destes dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar; (vide Decreto nº 3.917, de 2001)
- d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

**II - na esfera estadual:**

- a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;**
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;**
- d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III - na esfera municipal:

- a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

§ 1º Nos Poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera, os limites serão repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar.

**§ 2º Para efeito deste artigo entende-se como órgão :**

I - o Ministério Público;

**II - no Poder Legislativo:**

- a) Federal, as respectivas Casas e o Tribunal de Contas da União;
- b) Estadual, a Assembléia Legislativa e os Tribunais de Contas;**
- c) do Distrito Federal, a Câmara Legislativa e o Tribunal de Contas do Distrito Federal;
- d) Municipal, a Câmara de Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

III - no Poder Judiciário:

- a) Federal, os tribunais referidos no art. 92 da Constituição;
- b) Estadual, o Tribunal de Justiça e outros, quando houver.

§ 3º Os limites para as despesas com pessoal do Poder Judiciário, a cargo da União por força do inciso XIII do art. 21 da Constituição, serão estabelecidos mediante aplicação da regra do §1º.

**§ 4º Nos Estados em que houver Tribunal de Contas dos Municípios, os percentuais definidos nas alíneas a e c do inciso II do caput serão, respectivamente, acrescidos e reduzidos em 0,4% (quatro décimos por cento). ( grifos nossos)**

Ora, pela leitura do parágrafo 4º, fica evidente que caso o Estado tenha dois Tribunais de Contas será acrescido **0,4% ao Poder Legislativo** e reduzido ao mesmo tempo esse mesmo percentual ao **Poder Executivo**, gerando um Limite máximo de Despesa de pessoal **respectivamente de 3,4% e 48,6%**.

Essa era a situação verificada no Estado do Ceará até a edição da Emenda Constitucional nº 92/2017. Com a entrada em vigor da respectiva emenda, o Tribunal de Contas dos Municípios foi extinto, portanto, passou a existir somente uma Corte de Contas e por consequência, esse percentual de **0,4%** deve ser acrescido ao limite máximo de despesa com pessoal do Poder Executivo, mesmo que a Lei de Responsabilidade Fiscal não traga um dispositivo expreso dos novos limites de despesa com pessoal no âmbito dos Poderes Legislativos e do Poder Executivo no caso de extinção dos Tribunais de Contas dos

Municípios. Não precisava a Lei de Responsabilidade prevê essa possibilidade para saber se o Executivo teria direito ou não ao adicional de **0,4%**.

Atualmente, os únicos Estados em que o Poder Executivo tem o limite máximo de **48,6%** de Despesa de pessoal são exatamente os Estados da Bahia, Goiás e o do Pará, ou seja, antes da Federação que ainda possuem um Tribunal de Contas dos Estados e um Tribunal de Contas dos Municípios, exatamente em consonância com os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Dessa forma, atribuir um percentual de **48,6% ao Poder Executivo do Estado do Ceará após a vigência de Emenda nº 92/2017**, gera uma situação *sus generis* afrontando diretamente a Lei Complementar nº 101/2000.

Consultando o Demonstrativo da Despesa com pessoal do Poder Executivo em **17/06/2020** no site da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, referente ao último quadrimestre de 2019, observa-se que consta como limite máximo o percentual de **49%** e **quando a LDO fixa 48,6% como limite máximo, revelando, uma discrepância entre o que consta na LDO e o que é verificado no demonstrativo da Despesa com pessoal, inclusive comprometendo a qualidade das informações no portal da transparência em relação aos limites de gastos com pessoal.**

Ademais, é importante reforçar ainda que ao consultar o **SICONFI (sistema de informações contábeis e fiscais do setor público brasileiro)** constante no site da STN verifica-se que o demonstrativo de despesa com pessoal do Poder Executivo do Estado do Ceará, tem como limite máximo de despesa com pessoal **49%**. Tal fato causa estranheza, pois não pode o Poder Executivo afirmar que existem dois limites de despesas com pessoal, um a ser apresentado nas Contas de Governo com **48,6%** e outro de **49%** constante no site da SEFAZ e da STN.

Ainda com relação à despesa com pessoal, é importante mencionar a observação da Diretoria de contas de governo em relação às despesas com as Organizações Sociais, nos seguintes termos:

(...)

Destaca-se a Publicação da Portaria nº 233, de 15 de abril de 2019 que estabelece regra transitória em razão da necessidade de definição de rotinas e contas contábeis, bem como classificações orçamentárias para operacionalização do item 04.01.02.01 da 9ª edição do MDF que trata dos montantes das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil (OS) que atuam na atividade fim do ente da Federação.

A portaria estabeleceu que excepcionalmente para os exercícios de 2018 a 2020, os montantes citados no parágrafo anterior não sejam levados em consideração no cômputo da despesa total com pessoal do ente contratante, sendo plenamente aplicáveis a partir do exercício de 2021 as regras definidas conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais vigente. Entretanto, posteriormente, foi aprovado o Projeto de Decreto Legislativo nº 219/2019 pelo Plenário do Senado Federal, sustando tal portaria, restando a análise da Câmara dos Deputados.

Conforme Relatório de Acompanhamento dos Contratos de Gestão do 1º semestre de 2019, o Poder Executivo repassou o montante de R\$ 571.943.181,26 para custear as despesas com recursos humanos (pagamento dos salários dos funcionários da OS envolvidos na execução do Contrato, como também pagamento de encargos – INSS, FGTS e outros; os benefícios – plano de saúde, vale transporte e alimentação; e pagamento do 13º salários e férias.

No que tange à inclusão ou não das despesas de pessoal das organizações sociais nos limites de gastos com pessoal nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, entendo como

pertinente citar a decisão do TCU em 22/05/2019, mediante o Acórdão nº 1187/2019 - Plenário, nos seguintes termos:

9.5 integrar o Acórdão 2.444/2016-Plenário para informar à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal que, de acordo com a 8ª e a 9ª edições do Manual de Demonstrativos Fiscais publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), bem como orientação contida na Portaria 233/2015 do Ministério da Economia, 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, e que o cumprimento dessa orientação da STN poderá ser avaliado pelo TCU no âmbito dos processos de acompanhamento dos Relatórios de Gestão Fiscal;

Considerando que o prazo para publicação do RGF do primeiro quadrimestre é até 30/05/2019, considerando ainda que a referida decisão foi de 22/05/2019, é salutar que seja **recomendado** à Secretaria da Fazenda que, a partir de 2020, inclua a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal das organizações sociais que exerce atividade-fim no montante de gastos com pessoal para fins de limite na LRF, deixando-se de consignar tal recomendação ao final dessa manifestação tendo em vista que já está contemplada no voto do Relator.

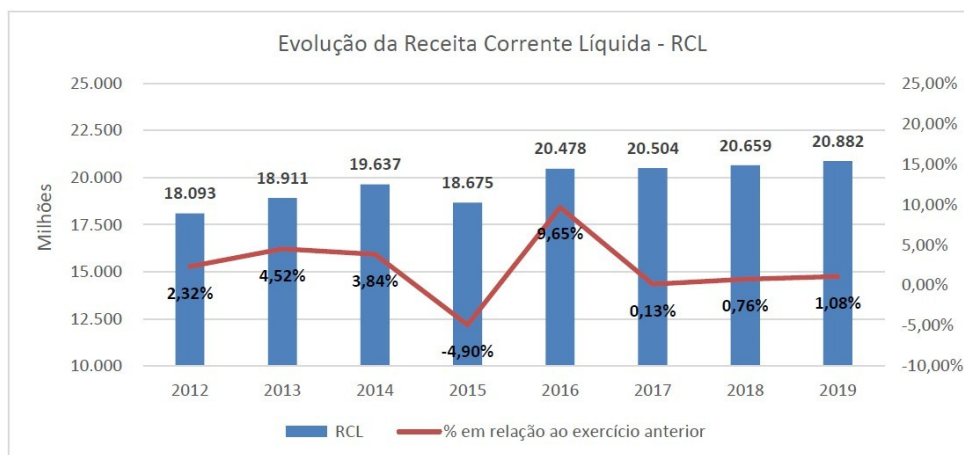
Ademais, entendo também que deve ser **recomendado** à Secretaria de Planejamento e Gestão que elabore a Lei Diretrizes Orçamentarias de modo que os limites de despesas com pessoal esteja de acordo com que estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, que o limite Máximo de Despesa com Pessoal do Poder Executivo seja de **49%** em relação a Receita Corrente Líquida.

Por fim, gostaria de destacar o crescimento da **despesa com pessoal** nos últimos cinco anos do Poder Executivo, consoante tabela a seguir, segregados entre pessoal ativo e inativo, chamando atenção a evolução verificada no exercício de 2019 em relação a 2018:

	2015	2016	2017	2018	2019
<b>Pessoal Ativo</b>	<b>5.703.661.250,99</b>	<b>5.920.452.075,21</b>	<b>6.163.518.852,13</b>	<b>6.974.795.270,26</b>	<b>7.493.403.451,77</b>
<b>Pessoal Inativo</b>	<b>1.755.843.763,1</b>	<b>1.916.783.042,00</b>	<b>2.095.002.860,32</b>	<b>2.285.342.964,01</b>	<b>2.405.218.671,48</b>

Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal

Com relação à despesa com pessoal, é relevante mencionar ainda o comportamento da Receita Corrente Líquida nos últimos oito anos detalhada no gráfico abaixo extraído do relatório técnico:



Fonte: retirado do Relatório Técnico das Contas do Governador, exercício de 2019.

Em relação ao comportamento da RCL, é importante mencionar que perto do final de 2015 foi publicada a Lei Estadual nº 15.878/2015 que permitia a inclusão dos Depósitos Judiciais no cômputo da RCL. No gráfico acima, fica claro que em 2015 houve uma redução da RCL, mas que em 2016 houve um crescimento em virtude da inclusão dessas receitas oriundas dos depósitos judiciais, bem como pela arrecadação atípica do ITCD que teve um crescimento em termos nominais de 748,61% comparado ao exercício anterior.

Em 2017, se observa um crescimento da RCL pouco expressivo em relação ao ano anterior e que esse comportamento permanece até o final do ano de 2019.

## 5 - DIVIDA ATIVA

No item 2.2.4. Medidas de Combate à Evasão e à Sonegação, o Relatório Técnico apontou, de acordo com o Balanço Geral do Estado, que o Governo do Ceará programou medidas na busca da eficiência e celeridade na cobrança dos créditos tributários inscritos na Dívida Ativa, no combate à evasão e à sonegação, conforme preconiza o art. 13 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No Balanço Geral do Estado foi divulgado a quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa no **exercício de 2019**, conforme Tabela 19:

Especificação	Ajuizamento	Valor (R\$ milhares)
1. Créditos Tributários	309	361.594
2. Créditos não Tributários	456	14.473
Total	765	376.066

Contudo, os Técnicos apontaram que restou evidenciada uma **redução do montante de créditos tributários passíveis de cobrança administrativa**, conforme Tabela 20:

Tabela 20 - Demonstrativo da evolução do montante de créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Exercício	Quantidade	Valor (R\$ milhares)
2015	186.254	971.779
2016	252.289	1.098.500
2017	303.852	969.186
2018	676.116	1.591.686
2019	51.140	1.060.996

Fonte: Balanço Geral do Estado

**Nota:** Ressalte-se que a tabela disponibilizada no Balanço Geral do Estado (Tabela 90), apesar de contemplar em seu título o período de 2009 a 2019, observa-se dados apenas do exercício de 2015 a 2019, conforme acima detalhado

Diante da **redução do montante de créditos tributários passíveis de cobrança administrativa**, além das notas explicativas do Balanço Geral do Estado, os Técnicos consultaram adicionalmente o site da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará, buscando indicadores relativos às atividades de cobrança desses créditos, bem como, dados que proporcionassem maior transparência na identificação e proporção dos recebimentos e perdas dessas ações ajuizadas. Entretanto, ao acessarem o item “indicadores de resultado”, foram direcionados ao Portal Ceará Transparente, onde não havia nenhum dado relativo aos indicadores investigados.

O Relatório Técnico, **após análise da Defesa** (Ofício nº 185/2020), concluiu que os sistemas de informática usados para gestão da Dívida Ativa encontram-se defasados, motivo

porque o Estado do Ceará não tem subsídios para o fornecimento de indicadores de resultado da cobrança desses créditos.

Em relação à matéria, o Relator do feito fez a seguinte Recomendação, transcrita a seguir:

À Secretaria da Fazenda e à Procuradoria Geral do Estado, que disponibilizem indicadores que proporcionem o conhecimento da situação da Dívida Ativa, tais como: índice de prescrição da Dívida Ativa; Efetividade da Cobrança da Dívida Ativa; índice de Efetividade do Parcelamento no Recebimento dos Créditos da Dívida Ativa, entre outros

No que tange à referida recomendação, entendo que ela deve ter uma redação mais transparente, portanto, deve ser alterada para seguinte **RECOMENDAÇÃO**: À Secretaria da Fazenda e Procuradoria-Geral do Estado que adote providências necessárias à modernização e atualização dos sistemas de informática utilizados, de modo a proporcionarem qualidade, eficiência e transparência de informações relativas à gestão da Dívida Ativa do Estado, especialmente, no tocante à disponibilização de indicadores que proporcionem o conhecimento da situação da Dívida Ativa, tais como: Índice de prescrição da Dívida Ativa; Efetividade da Cobrança da Dívida Ativa; Índice de Efetividade do Parcelamento no Recebimento dos Créditos da Dívida Ativa, entre outros, visando atender à necessidade de acompanhar a cobrança desses recursos públicos, bem como, evitar sua prescrição.

Quanto ao registro da Dívida Ativa no **Balanco Patrimonial item 3.3**, a **Dívida Ativa** está registrada no Ativo Circulante (item 3.3.1.1) nos seguintes valores:

- Dívida Ativa Tributária (R\$1,00) 208.101.489
- Dívida Ativa não Tributária (R\$1,00) 7.284.322
- No Ativo Não Circulante (item 3.3.1.2), não há registro específico da Dívida Ativa, ela está contida nos créditos a longo prazo:
- Créditos a longo prazo (R\$1,00) 13.049.424.255

Os Técnicos informaram que com base no detalhamento da conta Créditos de Longo prazo, disposto na nota explicativa BP10, que mais de 72% do seu saldo corresponde aos valores inscritos em Dívida Ativa, relacionados a Créditos de ICMS.

Sobre a **Dívida Ativa (item 3.3.1.3)**, a Unidade Técnica relatou que no Circulante, dos créditos inscritos em Dívida Ativa, 96,62% dizem respeito à Dívida Ativa Tributária, e 3,38% representam a Dívida Ativa Não Tributária.

O Relatório Técnico ressaltou que na Nota Explicativa BP10, observou-se, em Créditos a Longo Prazo, o registro de valores relativos a Dívida Ativa, sendo 97,30% relacionado à Dívida Ativa Tributária, e 2,70% à Dívida Ativa Não Tributária.

Somando-se os valores registrados no circulante, no não circulante e deduzindo o ajuste de perdas, o Estado apresentou uma Dívida Ativa líquida no valor de R\$ 12,9 bilhões, elevando-se 5,63% em relação ao montante do exercício anterior.

Sobre a provisão de perdas, dos créditos registrados em Dívida Ativa, consta na Nota Explicativa o seguinte: Os valores relativos à Provisão de perdas que existem para o recebimento de créditos inscritos na Dívida Ativa do Estado, ou seja, aqueles que apresentam significativa probabilidade de não realização, são apurados considerando o critério do prazo prescricional.

Assim, débitos que, por seus dados cadastrais, insinuam a consumação de prescrição, notadamente aqueles ainda não objeto de ajuizamento, foram contabilizados como perda provável até o exercício de 2018.

Da mesma forma foi observado em 2019, posto que a provisão para perdas da Dívida Ativa não foi atualizada.

Conforme o Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público:

“A mensuração do ajuste para perdas deve basear-se em estudos especializados que delineiem e qualifiquem os créditos inscritos, de modo a não superestimar e nem subavaliar o patrimônio real do ente público. Tais estudos poderão considerar, entre outros aspectos, o tipo de crédito (tributário ou não tributário), o prazo decorrido desde sua constituição, o andamento das ações de cobrança (extrajudicial ou judicial), dentre outros. [...] A metodologia utilizada e a memória de cálculo do ajuste para perdas deverão ser divulgadas em Notas Explicativas.”

Sabendo que a provisão de perdas em questão não foi atualizada, considerando que a Procuradoria informou que manteria um permanente estudo com o objetivo de aprimorar a metodologia de apuração, e sabendo que a metodologia descrita na nota explicativa é a mesma apresentada no ano passado, **permanece a recomendação**, já disposta no exercício anterior, de inclusão de mais critérios, para o cálculo do ajuste das perdas, de forma que o demonstrativo reflita melhor a real situação patrimonial do Estado.

Dessa forma, ratifica-se a **recomendação** Técnica disposta desde as Contas de Governo de 2018, no sentido de serem incluídos mais critérios para o cálculo do ajuste das perdas, de forma que o demonstrativo reflita melhor a real situação patrimonial do Estado.

Cabe também **recomendar** à Secretaria da Fazenda que a adote medidas visando demonstrar também no Ativo não Circulante, onde o volume de recursos é maior, os valores específicos de Dívida Ativa Tributária e Dívida Ativa não Tributária.

Na Avaliação das ações governamentais no exercício sobre o atendimento das recomendações emitidas em 2018, consta na **RECOMENDAÇÃO Nº 40** que a Secretaria da Fazenda e à Procuradoria-Geral do Estado, que em atendimento ao princípio contábil da prudência e em razão da vultuosidade do valor envolvido que incluam mais critérios na metodologia de cálculo do ajuste de perdas.

No Relatório Técnico das Contas de 2019 essa recomendação ficou mantida para fins de acompanhamento da sua efetiva implementação, sendo reformulada com os seguintes termos:

Recomendamos à Secretaria da Fazenda e à Procuradoria-Geral do Estado, diante da vultuosidade do valor envolvido, que continuem dando prosseguimento às ações de aprimoramento na metodologia de cálculo do ajuste de perdas da Dívida Ativa, buscando a efetiva inclusão de novos critérios, bem como o atendimento ao princípio contábil da prudência.

## **6 – PUBLICAÇÃO DO RGF E DO RREO**

Todos os anos nas Contas de Governo se observa que o RGF do último quadrimestre e o RREO do último bimestre do Poder Executivo são publicados com dados provisórios, **apenas para cumprir os prazos estabelecidos pela LRF** e depois são republicados com dados

definitivos fora do prazo e este tribunal até o momento não tomou uma medida efetiva para que esse tipo de ocorrência não se repita mais. A LRF é clara que esses relatórios têm que ser publicados em determinado prazo (arts. 52 e 55, §2º) e no corpo do referido dispositivo legal, não se fala que os referidos relatórios podem ser publicados com dados provisórios. Entendo que divulgar o RGF e o RREO no prazo estabelecido, **mas com dados provisórios**, para depois serem republicados com dados definitivos fora do prazo constitui-se em mais uma afronta a Lei de Responsabilidade Fiscal, mesmo que seja para correção de alguns anexos.

Nas contas de governo de 2016, os técnicos deixaram claro que tal situação não tem amparo legal, conforme se observa nos seguintes termos: *“Não há amparo legal para republicação dos referidos relatórios, ou seja, a publicação deve respeitar o prazo da LRF e ser definitiva.”*

De acordo com o relatório técnico, o RGF do 3º quadrimestre de 2019 e o RREO do último bimestres do mesmo ano, foram publicados em **30/01/2020** e republicados com dados definitivos em **27/03/2020**, para correção de alguns anexos.

É importante ressaltar que, após a publicação de qualquer demonstrativo contábil podem ocorrer ajustes, o problema, é que todo ano já se sabe que esses relatórios serão republicados, ou seja, todo ano tal fato se repete e que no meu entender não considero normal.

Além do que, é imprescindível reforçar que o **Exercício financeiro se encerrou em 31/12/2019**, portanto, entendo que existia tempo hábil para que os Relatórios da LRF (RGF do último quadrimestre de 2019 e o RREO do último bimestre do mesmo ano) fossem publicados, com dados definitivos, até **30/01/2020**.

Desta feita, sabendo que a referida ressalva já foi objeto de contas anteriores (desde 2011) e que ainda persiste, entendo como fundamental que seja **recomendado**:

**- À Secretaria da Fazenda que divulgue o Relatório Resumido da Execução Orçamentária do último bimestre, bem como o de Gestão Fiscal do terceiro quadrimestre, com os dados definitivos no período determinado pela LRF, ou seja, até 30 de janeiro do ano subsequente.**

## **7 – DISPONIBILIDADE DE CAIXA E RESTOS A PAGAR**

A LRF, no seu art. 50, inciso I, estabelece que a disponibilidade de caixa deverá constar de registro próprio (Fonte/Destinação de Recursos), de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada. Assim o referido demonstrativo, segundo o MDF (Manual de Demonstrativos Fiscais), deverá expor as disponibilidades de caixa e as respectivas obrigações financeiras por destinação de recursos de forma a possibilitar aferição do dispositivo legal supracitado.

O referido Demonstrativo pretende evidenciar se existe lastro financeiro, por fonte de recursos, capaz de suportar as respectivas obrigações financeiras provenientes dos Restos a Pagar. Sobre a questão, a Diretoria de Contas de Governo ao se deparar com o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa do Poder Executivo do último quadrimestre de 2019, se posicionou da seguinte forma:

No referido Demonstrativo relativo ao 3º quadrimestre de 2019, o Poder Executivo apresentou uma Disponibilidade de Caixa Bruta de R\$ 5.725.002.185,79 e Obrigações Financeiras de R\$ 1.213.019.034,61. Tal diferença enseja uma Disponibilidade de Caixa Líquida Antes da Inscrição de Restos a Pagar Não Processados no valor de R\$

4.511.983.151,18, demonstrando recursos para honrar a Inscrição dos Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados do Exercício no valor de R\$ 805.866.134,96.

Segundo recomendação nº 49 do Relatório de Controle Interno sobre Contas Anuais de Governo de 2019 o sistema S2GPR estará, até o final de 2020, evidenciando a disponibilidade de caixa por fonte de recursos e poder para análise mais detalhada.

Segundo a LRF, as disponibilidades de caixa do Regime de Previdência Social dos Servidores Públicos (RPPS) ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente. Dessa forma, o Demonstrativo em análise apresentou uma disponibilidade de caixa do RPPS na ordem de R\$ 1.016.295.538,09, em contrapartida de obrigação financeira no valor de R\$ 38.528.141,71.

Por oportuno, cumpre destacar que, ainda que as Disponibilidades de Caixa superem as obrigações existentes em seu montante total, identifica-se a existência de disponibilidade de caixa líquida negativa ou insuficiente para a inscrição dos restos a pagar não processados do exercício nas fontes de recursos apresentadas na Tabela 12, evidenciando uma prática conflitante com os princípios da LRF, que estabelecem o equilíbrio entre as receitas e as despesas públicas como pilar da gestão fiscal responsável.

Tabela 12 - Insuficiência da disponibilidade de caixa por fonte de recursos

<b>Destinação de recursos</b>	<b>Disponibilidade de caixa líquida antes da inscrição de restos a pagar não processado</b>	<b>Restos a pagar não processados do exercício</b>
Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Educação	<b>- 30.762.499,94</b>	<b>58.561.379,74</b>
Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Saúde	<b>- 21.010.552,85</b>	<b>75.440.357,64</b>

Fonte: Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar (Anexo 5 do RGF) De acordo com as notas explicativas ao Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar de 2019 constantes no Balanço Geral do Estado de 2019, pag. 247/248:

“Sobre as disponibilidades negativas nas linhas “Receita de Impostos e de Transferências de Impostos-Educação” e “Educação e Receita de Impostos e de Transferências de Impostos-Educação” é importante frisar que o Estado não carimba a destinação dos recursos no momento da entrada dos recursos, mas pela efetiva aplicação dos recursos e que se referem a empenhos na fonte 00.00 - recursos ordinários e 01.00 - recursos do FPE, ambas de livre aplicação. Ocorre que parte da disponibilidade dessas fontes foi alocada administrativamente na subfonte 00.02 - projetos prioritários, também de livre aplicação. A subfonte 00.02 foi criado pelo decreto nº 32.318, de 25 de agosto de 2017. Os recursos de fonte tesouro ficam centralizados no Tesouro Estadual e somente são liberados de forma automática no momento do pagamento. O detalhamento do superávit/déficit por fonte/subfonte consta da tabela 112. É importante mencionar que as fontes de empréstimos dependem de prestação de contas junto à entidade repassadora e obedecem a um cronograma de execução firmado na época da contratação. Portanto, até a prestação de contas perante o ente repassador dos recursos, os fluxos de caixa de receita e despesa são compatibilizados. Entretanto, ao longo da vigência desses contratos, em situações excepcionais, é possível que haja eventuais desequilíbrios entre a receita e despesa, para que não se comprometam os cronogramas de execução dos projetos em virtude de eventuais atrasos de repasse de recursos. Não há ilegalidade nesse cenário, uma vez que todas as despesas estão autorizadas pela Lei orçamentária.”

Conforme orienta o Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional:

[...] Como regra geral, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o controle da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato. Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e

se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros. [...]

A existência de disponibilidade de caixa negativa trata-se de prática reiterada ao longo dos anos que demonstra grave deficiência no controle da destinação de recursos: ou o Estado tem utilizado recursos vinculados para finalidade diversa, ou tem suprido finalidades carentes de recursos contabilizando erroneamente a fonte.

Esta Diretoria recomenda a implementação de um dispositivo de bloqueio no sistema da execução orçamentária para fontes de recursos que não possuam disponibilidade financeira, a fim de evitar insuficiência de caixa nas fontes vinculadas. Cabe salientar que tais insuficiências são vedadas pelo art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal no último ano de mandato.

Segundo recomendação nº 49 do Relatório de Controle Interno sobre Contas Anuais de Governo de 2019 o sistema S2GPR estará, até o final de 2020, evidenciando a disponibilidade de caixa por fonte de recursos e poder. Portanto, a análise destas contas referente ao exercício de 2019 foi prejudicada.

Com relação à disponibilidade de caixa, é importante enfatizar que para ser atendido, na íntegra, o disposto no art. 42 da LRF, é condição necessária a existência de disponibilidade de caixa líquida suficiente para a inscrição dos restos a pagar não processados do exercício pelo **valor total, por recurso vinculado ao não, bem como por fonte de recurso**. Analisando o referido demonstrativo, verifica-se que em duas fontes de recursos, os recursos não foram suficientes para cobrir Restos a pagar não processados do exercício.

Contudo, é necessário frisar que se restar saldo de disponibilidade de caixa líquida (após a inscrição em restos a pagar não processados do exercício) **de recursos ordinários, este montante pode ser utilizado para cobrir eventuais insuficiências que venham a ocorrer em fontes de recursos vinculados** cuja própria disponibilidade não seja suficiente para honrar as respectivas obrigações financeiras contraídas, conforme determina o Manual de Demonstrativos Fiscais, 9ª edição (válida a partir do exercício de 2019).

Analisando as disponibilidades de Caixa no Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, consta como disponibilidade de caixa líquida de **recursos ordinários** (após a inscrição em restos a pagar não processados do exercício) o montante de **R\$ 496.507.124,99**, que é suficiente para cobrir as insuficiências verificadas nas duas fontes de recursos vinculados (Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos – Educação e Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos – Saúde) que totalizou **R\$ - 211.483.712,09**.

Dessa forma, considerando que ficou constatado restar saldo de disponibilidade de caixa líquida (após a inscrição em restos a pagar não processados do exercício) **de recursos ordinários**, suficientes para cobrir as insuficiências nas fontes de recursos vinculados tal fato são suficientes para não reprovar as contas.

Não obstante, corroboro a Unidade Técnica com relação às seguintes recomendações:

- À SEFAZ que disponibilize no S2GPR um relatório que informe a disponibilidade de caixa por fonte de recursos e por Poder;
- À Secretaria da Fazenda, que implemente um dispositivo de bloqueio no sistema da execução orçamentária para fontes de recursos que não possuam disponibilidade financeira, a fim de evitar insuficiência de caixa nas fontes vinculadas

## 8 – DOS RECURSOS TRANSFERIDOS ÀS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS – CONTRATO DE GESTÃO

O Relatório que subsidia a análise das contas do Governador do exercício de 2019 destaca o grande volume de recursos que são transferidos às Instituições sem fins lucrativos.

Comparando os repasses efetuados a estas entidades privadas sem fins lucrativos nos exercícios de 2018 e 2019, observamos que continuam em patamares elevados, tendo havido, porém, um decréscimo em torno de **-16,02%**, passando de **R\$ 1.306.257.633,23** (um bilhão, trezentos e seis milhões, duzentos e cinquenta e sete mil, seiscentos e trinta e três reais e vinte e três centavos) para **R\$ 1.096.934.674,73** (um bilhão, noventa e seis milhões, novecentos e trinta e quatro mil, seiscentos e setenta e quatro reais e setenta e três centavos), consoante demonstrativo abaixo.

Na Tabela 47 do Relatório das Contas do Governador tem-se o montante de recursos transferidos pelo Estado a instituições privadas sem fins lucrativos por item de despesa.

Despesa por item de Despesa	2019	2018*	Var. %	Part. %**
Transferências a Organizações Sociais - Contrato de Gestão	857.986.990,01	1.010.767.827,14	-15,12%	78,22%
Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos - Convênios	202.548.360,52	231.920.912,50	-12,66%	18,46%
Demais Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos	15.282.202,35	18.097.910,83	-15,56%	1,39%
Contribuições - Convênios	208.433,87	0,0		0,02%
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica - Contrato de Gestão	0,00	11.145.244,43		0,00%
Transferências a Instituições de Caráter Assistencial, Médica, Cultural e Educacional - Convênios	4.593.601,67	6.400.762,06	-28,23%	0,42%
Termo de Incentivo à Cultura - Mecenate	0,00	10.706,64		0,00%
Bilhete Único Intermunicipal	4.483.175,85	3.711.665,72	20,79%	0,41%
Contrato de Patrocínio	6.319.790,00	4.776.352,11	32,31%	0,58%
Transferências a Instituições de Caráter Assistencial, Médica, Cultural e Educacional	0,00	1.076.776,00		0,00%
Subvenções Sociais - Convênios	163.901,14	692.517,72	-76,33%	0,01%
Termo de Cooperação	182.728,75	0,0		0,02%
Indenizações	5.165.490,57	11.890.288,91	-56,56%	0,47%
Contribuições - Contratos de Gestão	0,00	5.766.669,18		0,00%
<b>TOTAL</b>	<b>1.096.934.674,73</b>	<b>1.306.257.633,23</b>	<b>-16,02%</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: S2GPR

\*Fator de correção: IGP-DI (7,6776%)

\*\* Participação em relação ao montante da transferência a instituições privadas sem fins lucrativos, realizadas no exercício de 2019

As **Organizações Sociais**, através de **Contratos de Gestão**, foram as instituições mais beneficiadas quanto aos repasses dos recursos transferidos às Instituições sem fins lucrativos, tendo-lhes sido destinadas o montante de **R\$ 857.986.990,01** (oitocentos e cinquenta e sete milhões, novecentos e oitenta e seis mil, novecentos e noventa reais e um centavo), ou seja, 78,22% do total, e uma diminuição em torno de -15,12% em relação ao exercício anterior.

A Tabela 48 do Relatório da Diretoria de Contas de Governo evidencia os valores empenhados pelo Estado, no ano de 2019, no item de despesa “Transferências a Organizações Sociais - Contrato de Gestão”, tendo como credoras as seguintes Organizações Sociais:

Tabela 48 - Repasses do estado para execução dos contratos de gestão (R\$ 1,00)

Organizações Sociais	2019	2018*	Var%	Part%
Instituto de Saúde e Gestão Hospitalar	605.301.266,71	730.475.847,88	-17,14%	70,55%
Instituto Centro de Ensino Tecnológico	124.515.491,68	127.829.412,04	-2,59%	14,51%
Instituto Agropolos do Ceará	65.044.156,05	91.929.269,48	-29,25%	7,58%
Instituto de Arte e Cultura do Ceará	46.262.489,26	37.292.611,39	24,05%	5,39%
Instituto de Desenvolvimento do Trabalho - IDT	16.597.886,31	23.240.686,35	-28,58%	1,93%
SENAI Departamento Regional do Ceará	265.700,00			0,03%
TOTAL	857.986.990,01	1.010.767.827,14	-15,12%	100,00%

Fonte: S2GPR

\*Fator de correção: IGP-DI (7,6776)

\*\* Participação em relação ao montante das transferências a organizações sociais – contrato de gestão, realizadas no exercício de 2019.

Com base no demonstrativo anterior, verifica-se que 70,55% do montante transferido foi destinado ao Instituto de Saúde e Gestão Hospitalar, o qual obteve uma diminuição de recursos em 17,14% em comparação ao ano anterior.

Chama a atenção ainda um aumento significativo de 24,05% dos recursos transferidos ao Instituto de Arte e Cultura do Ceará, quando comparado ao ano de 2018, bem como o contrato de gestão firmado com o SENAI Departamento Regional do Ceará, no valor de R\$ 265.000,00 (duzentos e sessenta e cinco mil reais).

O Tribunal de Contas do Estado, conforme os relatórios das contas de governo anteriores, tem chamado a atenção para o risco de desvios e desperdícios de recursos públicos. Ademais, tem sido alvo de questionamento a ausência da prestação de contas dos contratos de gestão, acompanhados de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, para análise deste Tribunal quando da apreciação das Contas Anuais dos órgãos e entidades estaduais. O parágrafo único do art. 70 da Carta Federal estabelece, de forma peremptória, a obrigatoriedade de prestação de contas de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos.

Recentemente, por força da Resolução nº 3389/2019 (Processo nº 11038/2012-1), esta Corte de Contas determinou que a Secretaria de Controle Externo “...em processo apartado que realize **auditoria nos contratos de gestão dos últimos 05 (cinco) anos celebrados entre o Estado do Ceará e o Instituto Agropolos**, analisando, entre outros pontos: a legalidade da formalização do contrato de gestão, os procedimentos licitatórios realizados com os recursos públicos estaduais, os balancetes e os demonstrativos dos gastos, os extratos bancários pela qual foram movimentados os recursos recebidos, e a conciliação bancária se necessária, a relação dos bens adquiridos e sua localização e as rescisões de contrato de trabalho de pessoal.” Tal decisão, no entanto, **encontra-se suspensa** em razão do Recurso de Reconsideração nº 15719/2019-6.

Vale salientar que as Contas Anuais de Gestão devem ser apresentadas no Sistema Ágora do TCE/CE, que disponibiliza os campos necessários para registro pertinente aos Contratos de Gestão. O Sistema Ágora, que tem por finalidade a automatização da análise do processo de prestação de contas do TCE-CE, proporciona ao jurisdicionado Manual de Uso e vídeos tutoriais de como utilizar as funcionalidades, no entanto, até o momento não tivemos nenhuma conta do AGORA analisada com estas informações.

Por fim, corroboro com a Diretoria de Contas de Governo, no seu Relatório das Contas do Governador, quanto ao Quadro 01 - Ressalvas e as respectivas recomendações do exercício de 2019, que aponta a necessidade por parte do jurisdicionado de fiscalização do **cumprimento do Manual de Celebração de Contratos de Gestão e do aperfeiçoamento do processo de formalização e avaliação da execução dos contratos de gestão.**

Da mesma forma, acolho posicionamento da unidade técnica no Quadro 2 - Ocorrências e as respectivas recomendações do exercício de 2019, acerca da adoção de medidas necessárias para a **regulamentação da forma de apropriação dos saldos remanescentes dos contratos de gestão**, e a sua respectiva **transparência**, bem como que a SEPLAG, na elaboração do relatório de acompanhamento dos contratos de gestão, **apresente as despesas com recursos humanos de forma detalhada, discriminando aquelas passíveis de enquadramento como atividade-fim do serviço público**, uma vez que terão impacto no limite de pessoal da LRF.

E por fim, acompanho o setor técnico quanto ao Quadro 03 – Alertas emitidos com base no exercício de 2019, referente ao item 2, quando propõe alertar ao Poder Executivo quanto ao equilíbrio das contas públicas diante do volume de despesa com pessoal considerado para fins de limite na LRF bem como **as despesas com contrato de gestão**, pensionistas e abono permanência.

## **9 – DA DESPESA COM TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA**

### **9.1 – TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA DE ATIVIDADE FIM**

Uma das graves questões verificadas no exame das contas do governador nos últimos anos se trata da **terceirização de mão de obra** em substituição a servidores públicos, a denominada **terceirização de atividade fim**. Em que pese as sucessivas advertências realizadas por esta Corte de Contas, desde 2009, o Governo tem insistido nessa prática e permanecido indiferente aos sistemáticos apontamentos efetuados pela Área Técnica acerca da matéria. Há, a meu juízo, omissão da Administração Estadual, pois, até a presente data, não se obteve notícia de qualquer medida saneadora implementada na órbita estadual.

Como se sabe, a transferência de atividade-fim da Administração para terceiros é irregular, na medida em que terceirizar serviços que sejam inerentes e privativos do servidor público é um modo de burlar o dever constitucional de promover o ingresso no serviço público pela via do concurso público, nos termos do **art. 37, inciso II**, da Constituição Federal de 1988 (Princípio Constitucional do Concurso Público).

O tema não carece de maiores debates, visto que tanto a doutrina majoritária, como a jurisprudência pacífica, já fixaram o entendimento de que só é possível a contratação de mão de obra na Administração Pública quando se tratar de atividade-meio. Nesse sentido, destaco conhecido julgado do Tribunal de Contas da União sobre a matéria:

2.10 Em face da permissão legal à terceirização no serviço público, faz-se necessário analisar seus limites. **A terceirização sem freios configuraria fraude à disciplina constitucional para o provimento de cargos na administração pública mediante seleção por concurso público.**

(...)

2.11 Parece-nos bastante claro que o atual ordenamento legal exclui a possibilidade de terceirização da própria atividade-fim do órgão da administração. Os órgãos públicos não podem delegar a terceiros a execução integral de atividades que constituem sua própria

razão de ser, sob pena de burla à exigência constitucional do concurso público para o acesso ao cargo, e, ainda, à própria lei trabalhista.

2.12 Em resumo, quanto à viabilidade legal de terceirização de serviços pela administração pública, pode-se concluir que tal prática é lícita apenas no que diz respeito às atividades-meio dos entes públicos, não sendo cabível adotá-la para o exercício de atividades pertinentes a atribuições de cargos efetivos próprios de seus quadros.

[TCU - ACÓRDÃO nº 1520/2006 – PLENÁRIO – RELATOR: MARCOS VINÍCIOS VILAÇA – SESSÃO: 23/08/2006] (grifos nossos)

Do mesmo modo, esta Corte de Contas tem diversos precedentes<sup>1</sup> se manifestando categoricamente contra qualquer terceirização de atividade-fim do Estado, dentre os quais, reproduzo o ementário do decisório que se segue:

1. A contratação de profissionais terceirizados para o exercício de atividades privativas de servidores públicos ofende o Princípio do Concurso Público, previsto no art. 37, II, da Constituição Federal de 1988;

2. Em se verificando a presença de profissionais terceirizados desempenhando atividades privativas de servidores públicos, se impõe a adoção de medidas por parte do Órgão Público no sentido de proceder à substituição desses terceirizados por servidores efetivos.

[TCE-CE – PROCESSO: 02503/2015-0 – RESOLUÇÃO nº 1524/2015 – PLENÁRIO – RELATORA: SORAIA VICTOR– SESSÃO: 07/04/2015]

Trazidas essas breves considerações, em relação à terceirização de atividade-fim, designada no elemento 34 – *outras despesas de pessoal decorrente de terceirização* e sujeita aos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 18, §1<sup>o</sup>), de acordo com dados extraídos do S2GPR, para o exercício de 2019, observa-se que o Estado dispendeu o montante de **R\$ 673.747.421,33 (seiscentos e setenta e três milhões, setecentos e quarenta e sete mil, quatrocentos e vinte e um reais e trinta e três centavos)**. Em comparação ao exercício anterior, verifica-se um aumento percentual **real** de **0,44%** anual e acumulado de **35,88%** nos últimos cinco anos. O gráfico, a seguir, demonstra a escalada da despesa empenhada com terceirização de atividade-fim nos últimos dez anos:



Fonte: Banco de dados do S2GPR

\* Os valores dos exercícios de 2009 a 2018 foram atualizados pelo IGP-DI

- 1 Resolução nº 0919/2009 (Processo nº 05292/2004-2), Acórdão nº 0043/2011 (Processo nº 01894/2010-1), Resolução nº 2304/2006 (Processo nº 00685/2001-8) e Resolução nº 0176/2011 (Processo nº 03626/2007-5).
- 2 Art. 18. (OMISSIS)  
§ 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."

Considerando a série histórica, o que se percebe é que o Estado do Ceará tem se utilizado da terceirização em substituição a servidores públicos como válvula de escape à realização de concursos públicos, com vistas a contornar a regra do art. 37, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

No exercício de 2019, dentre os órgãos estaduais que tiveram mais recursos empenhados no **elemento 34**, chama atenção os órgãos vinculados à Saúde, principal área atingida por essa fragilidade, chegando a superar em mais de **1000%** o dispêndio com o próprio quadro de servidores efetivos, como demonstrado na tabela a seguir:

Órgão/Entidade	Outras desp. de pessoal decorrente de contrato de terceirização (a)	Pessoal e encargos sociais (b)	% (a/b)
Hospital Geral De Fortaleza	R\$ 142.836.883,66	R\$ 5.528.310,52	2583,73%
Hospital Dr Carlos Alberto Studart Gomes - Messejana	R\$ 111.809.415,27	R\$ 7.480.362,59	1494,71%
Hospital Geral Dr. Cesar Cals De Oliveira	R\$ 53.392.343,43	R\$ 4.257.103,88	1254,19%
Hospital De Saúde Mental De Messejana	R\$ 8.662.590,79	R\$ 961.869,42	900,60%
Hospital Infantil Dr. Albert Sabin	R\$ 74.207.201,59	R\$ 8.996.365,51	824,86%
Hospital São Jose De Doenças Infecciosas	R\$ 15.416.239,20	R\$ 2.020.710,45	762,91%
Hosp.Geral Policia Militar Jose Martiniano De Alencar	R\$ 13.285.295,01	R\$ 2.544.901,98	522,04%
Centro Integrado De Diabetes E Hipertensão	R\$ 1.042.081,65	R\$ 377.104,39	276,34%
Centro De Hematologia E Hemoterapia Do Ceara	R\$ 12.626.904,00	R\$ 5.697.525,29	221,62%
Centro Saúde Escola – Meireles	R\$ 856.233,11	R\$ 405.986,11	210,90%
Coordenadora Regional De Saúde – Sobral	R\$ 235.759,43	R\$ 128.658,67	183,24%
Superintendência De Obras Hidráulicas	R\$ 4.746.738,86	R\$ 3.683.036,34	128,88%
Coordenadoria Regional De Saúde – Iguatu	R\$ 133.463,42	R\$ 104.500,00	127,72%
Centro Odontológico Tipo II - Rodolfo Teófilo	R\$ 242.352,82	R\$ 197.726,07	122,57%
Coordenadoria Regional De Saúde - Baturité	R\$ 97.206,02	R\$ 82.147,90	118,33%
Centro Odontológico - Tipo I	R\$ 1.243.199,44	R\$ 1.272.265,12	97,72%
Centro De Ref. Em Dermatologia Sanitária Dona Libânia	R\$ 292.656,46	R\$ 390.998,33	74,85%
Centro Odontológico - Tipo II - Joaquim Távora	R\$ 390.955,81	R\$ 546.609,59	71,52%
Coordenadoria Regional De Saúde - Fortaleza	R\$ 86.311,82	R\$ 132.900,00	64,94%
Instituto De Prevenção Do Câncer	R\$ 711.160,09	R\$ 1.102.396,32	64,51%
Laboratório Central De Saúde Publica	R\$ 1.045.753,28	R\$ 4.840.950,11	21,60%
Conselho Estadual De Educação	R\$ 320.148,43	R\$ 2.224.627,37	14,39%
Fundo Estadual De Saúde	R\$ 93.048.879,71	R\$ 712.774.570,75	13,05%
Secretaria Da Infraestrutura	R\$ 452.590,89	R\$ 4.714.330,30	9,60%
Secretaria Da Prot. Social, Justiça, Cidadania, Mulheres	R\$ 5.534.771,37	R\$ 59.369.413,13	9,32%

Fundação Universidade Estadual Do Ceara	R\$ 20.099.278,04	R\$ 240.637.346,44	8,35%
Secretaria Da Educação	R\$ 82.921.418,23	R\$ 1.876.422.887,04	4,42%
Assembleia Legislativa	R\$ 10.464.812,31	R\$ 313.323.030,53	3,34%
Secretaria Da Fazenda	R\$ 11.811.727,56	R\$ 608.897.037,24	1,94%
Tribunal De Contas Do Estado	R\$ 1.945.017,37	R\$ 172.039.621,95	1,13%
Secretaria Da Administração Penitenciária	R\$ 3.779.799,75	R\$ 335.323.733,44	1,13%
Superintendência Da Polícia Civil	R\$ 8.232,51	R\$ 495.196.521,99	0,00%
Total	R\$ 673.747.421,33	R\$ 4.871.675.548,77	13,83%

Fonte: Retirado do Relatório Técnico da Gerência de Contas de Governo.

Dentro dessa contextualização, aproveito a oportunidade para registrar minha divergência em relação ao Parecer do Ministério Público de Contas, que entendeu que o montante dispendido no **elemento 34** não pareceu abusivo, por considerar que o volume total de terceirização de atividade-fim representa apenas **13,83%** do total da despesa com pessoal e encargos do Estado. Pedindo todas as vênias à nobre Procuradoria de Contas, há tempos venho alertando que a terceirização da atividade-fim vem crescendo ano após ano, demonstrando um verdadeiro descompasso da Administração estadual com os ditames constitucionais estabelecidos (art. 37, inciso II, da CF/88).

Compreendo que não há como relevar a ressalva e respectiva recomendação quanto a esse ponto, sobretudo, quando se trata da área de **saúde**, não havendo espaço para se arguir “peculiaridades” do setor. O que se tem verificado, na verdade, é um sucateamento do sistema público de saúde cearense, devido à falta ou inversão de prioridades e ao descaso com os profissionais da área, que, em sua maioria, possuem vínculos precários com o Estado, seja via contrato de gestão, seja via cooperativas médicas.

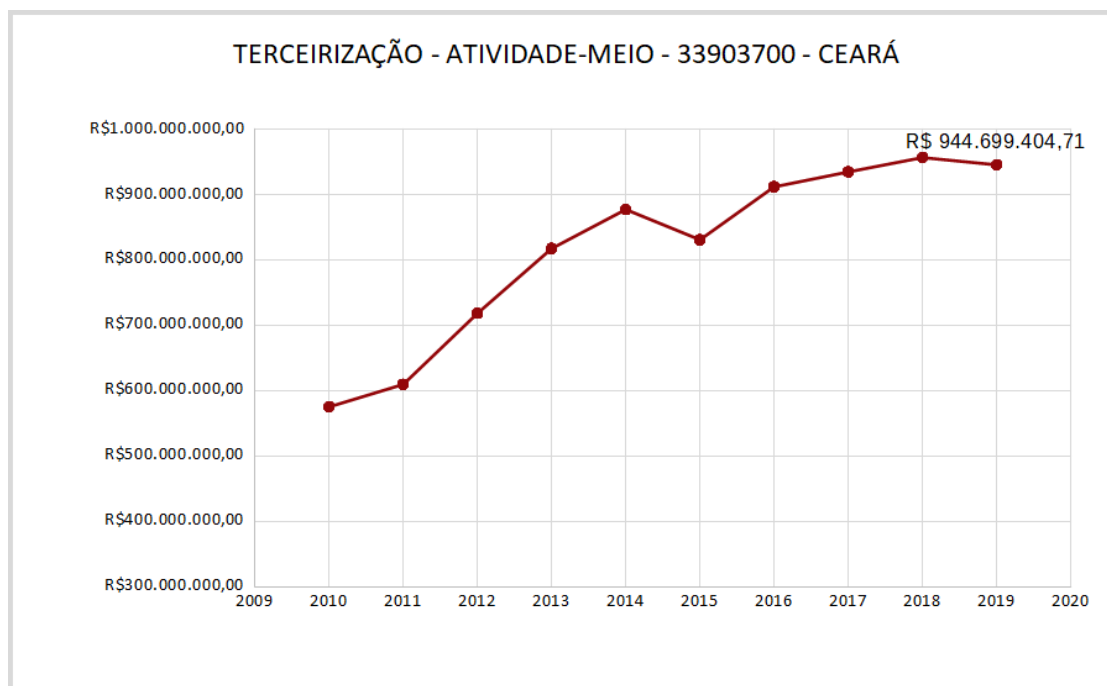
Ademais, observo que a recomendação registrada pelo Relator na minuta do parecer prévio alterou a redação sugerida pela Equipe Técnica do Tribunal, que havia recomendado aos órgãos que se abstivessem de contratar terceirizados para exercício de atividade-fim, ao passo que o Relator votou pela redução desse tipo de contratação. Nesse ponto, compreendo que a redação técnica é mais efetiva sob o ponto de vista de coibir a prática ilegal.

Desta feita, diante da reincidência da ocorrência epigrafada, corroboro a manifestação da Unidade Técnica no sentido de repisar a **recomendação** que se apresenta a seguir (reiterada desde 2009), sem que nenhuma medida tenha sido tomada nesse intervalo:

**- A todas as Secretarias do Estado que se abstenham de contratar terceirizados para a realização de atividades inerentes a servidores públicos (atividade-fim), sob pena de ofensa ao art. 37, inciso II, CF/88.**

## 9.2 – TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA DE ATIVIDADE-MEIO

Outro ponto relevante a ser examinado se refere à terceirização de atividade-meio, que, embora lícita, carece de atenção devido aos vultosos montantes nela empenhados. Alocado no elemento **37 – locação de mão de obra**, o montante dispendido nessa rubrica em 2018 foi de **R\$ 944.699.404,71 (novecentos e quarenta e quatro reais, seiscentos e noventa e nove mil, quatrocentos e quatro reais e setenta e um centavos)**, reduzindo em **1,18%** (em termos reais) em comparação ao exercício anterior, mas ainda mantendo um **aumento real 13,80%** considerando os últimos cinco anos. O gráfico a seguir demonstra a evolução gráfica da despesa empenhada com terceirização de atividade-meio nos últimos dez anos:



Fonte: Banco de dados do S2GPR

\* Os valores dos exercícios de 2010 a 2018 foram atualizados pelo IGP-DI

Cabe destacar que a rubrica **37** não é incluída no cálculo dos limites fixados na LRF, por uma interpretação ampla conferida ao §1º do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Desta forma, o que se verifica é um estímulo para a Administração Pública extinguir cargos, não computando mais os dispêndios no montante de pessoal, mesmo que em seguida preencha pela via da terceirização a lacuna deixada pelo cargo extinto.**

Em consulta ao S2GPR, verifica-se que, no exercício de 2019, vários órgãos não contabilizaram dispêndios na rubrica 34, concentrando os gastos na rubrica 37, e assim, não sendo computados nas despesas com pessoal para limites da LRF. **É necessário que estes gastos sejam examinados com a devida atenção e cautela.**

Outrossim, também se demonstra preocupante outra ocorrência inerente à terceirização de atividade-meio, qual seja, **a indicação, à empresa fornecedora de mão de obra, de nomes de pessoas a serem recrutadas como terceirizados**, o que dá ensejo ao “apadrinhamento” e outras condutas proibidas, como o nepotismo. **É fato de que, não raro, muda a pessoa jurídica prestadora do serviço mas não as pessoas físicas que, concretamente, o executam.** O Ministério Público de Contas, por ocasião do Parecer nº 0182/2011, referente às Contas de Governo do exercício de 2010, já alertou sobre a prática, consoante se observa, *in verbis*:

Ainda sobre a temática da mão-de-obra terceirizada, advirta-se que, mesmo a terceirização lícita, ou seja, de atividade-meio, pode violar o princípio da impessoalidade consoante entendimento do TCU quando houver **indicação, à empresa fornecedora de mão-de-obra, de nomes de pessoas para serem recrutadas como terceirizados**, uma vez que tal conduta configura favorecimento pessoal e, a depender do grau de parentesco, até nepotismo.

Com efeito, face ao entendimento do TCU, entende-se necessário que o Estado do Ceará divulgue a lista de seus terceirizados, cruze esses dados com o de seus servidores públicos, a fim de averiguar eventual favorecimento pessoal e/ou nepotismo no âmbito da terceirização de mão de obra. (grifos no original)

Assim, considerando que a **terceirização de mão de obra de atividade-meio** dá azo ao favorecimento pessoal e que tal despesa tem atingido, ao longo dos anos, patamares bastante elevados, entendo por imperioso manter as recomendações que se seguem (efetuadas para as contas de 2017, contudo, não foram reiteradas pela Gerência de Contas de Governo para o exercício de 2019):

- **A todas as Secretarias do Estado que utilizem a terceirização de mão de obra somente em se tratando de atividades acessórias (como apoio, limpeza e vigilância) e desde que não importe em substituição de servidores de carreira;**
  
- **A todas as Secretarias do Estado que proíbam a indicação de nomes de profissionais para serem contratados por empresas fornecedoras de mão de obra terceirizada contratadas pelo Poder Público.**

## 10. RESSALVAS E RECOMENDAÇÕES ALUSIVAS AO EXERCÍCIO DE 2019

No quadro abaixo, em adição às **13 (treze) ressalvas** e às **25 (vinte e cinco) ocorrências**, bem como às **40 (quarenta) recomendações** tratadas pela Diretoria de Contas de Governo em sua manifestação, assim como as catalogadas pelo Ministério Público de Contas, as quais acompanho na íntegra, acrescento também as ressalvas a seguir e respectivas recomendações:

RESSALVAS	RECOMENDAÇÕES
<p><b>1. Não publicação do RREO (6º bimestre) e do RGF (3º quadrimestre) de 2019 com dados definitivos no prazo previsto na Legislação;</b></p>	<p><b>À Secretaria da Fazenda que divulgue o Relatório Resumido da Execução Orçamentária do último bimestre, bem como o de Gestão fiscal do terceiro quadrimestre, como os dados definitivos no período determinado pela LRF, ou seja, até 30 de janeiro do ano subsequente;</b></p>
<p><b>2. Ausência de contingenciamento de despesa diante da insuficiência de arrecadação;</b></p>	<p><b>Ao Poder Executivo que se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, que promova, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.</b></p>
<p><b>3. Divergência do Limite de Despesa com Pessoal do Poder Executivo, constante na LDO em relação ao apresentado no Demonstrativo da Despesa com Pessoal constante no site da Secretaria da Fazenda, bem como o evidenciado no SICONFI (sistema de informações contábeis e fiscais do setor público brasileiro) constante no site da STN</b></p>	<p><b>À Secretaria de Planejamento e Gestão que elabore a Lei de Diretrizes Orçamentária de modo que os limites de despesas com pessoal esteja de acordo com que estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, que o limite Máximo de Despesa com Pessoal do Poder Executivo seja de 49% em relação a Receita Corrente Líquida;</b></p>
<p><b>4. Ausência de detalhamento no Ativo não circulante da Dívida Ativa Tributária e Dívida Ativa não Tributária;</b></p>	<p><b>À Secretaria da Fazenda que a adote medidas visando demonstrar também no Ativo não Circulante, onde o volume de recursos é maior, os valores específicos de Dívida Ativa Tributária e Dívida Ativa não Tributária;</b></p>
<p><b>5. Elevado dispêndio de recursos públicos para contratação de profissionais terceirizados para a atividade meio, alocados na rubrica contábil 37 – locação de mão de obra, que podem estar sendo utilizados como terceirização de atividade</b></p>	<p><b>A todas as Secretarias do Estado que utilizem a terceirização de mão de obra somente em se tratando de atividades acessórias (como apoio, limpeza e vigilância) e desde que não importe em substituição de servidores de carreira;</b></p>



**fim de forma oculta, em desatendimento ao art. 37, II, da Constituição Federal, assim como os Princípios Constitucionais da Impessoalidade e da Moralidade;**

**A todas as Secretarias do Estado que proibam a indicação de nomes de profissionais para serem contratados por empresas fornecedoras de mão de obra terceirizada contratadas pelo Poder Público.**

## CONCLUSÃO

Verifica-se, ao longo dos anos, que esta Corte de Contas tem envidado esforços no sentido de aprimorar os Relatórios elaborados pelos servidores com o objetivo de analisar a gestão de recursos do Estado em confronto com as normas constitucionais, legais, regulamentares e de execução orçamentária e financeira do orçamento público estadual, bem assim com o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Há, ainda, o firme propósito de cada vez mais aproximar os Relatórios das Contas de Governo do Estado, nos seus diversos aspectos como análises, conteúdos, forma, apresentação, com o paradigma, que é o Tribunal de Contas da União – TCU.

Isto posto, e

**CONSIDERANDO** que restou evidenciado no Relatório da Diretoria de Contas de Governo deste Tribunal que o Balanço Geral do Estado demonstra, adequadamente, a posição **orçamentária** do Estado no exercício de 2019 revelando, contudo, algumas divergências no que tange as peças orçamentárias em relação a LRF;

**CONSIDERANDO** que está retratado no Relatório da Diretoria deste Tribunal que o Balanço Geral do Estado **não** demonstra, adequadamente, a posição patrimonial do Estado, no Exercício de 2019, e que **não** foram respeitados alguns parâmetros definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF;

**CONSIDERANDO** que restou constatado no Relatório da Unidade Técnica deste Tribunal a impossibilidade de se mensurar com exatidão a posição financeira do Estado para o exercício de 2019 em razão da Sistema S2GPR não emitir relatórios compatíveis com o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa;

**CONSIDERANDO** que a Unidade Técnica desta Corte de Contas, ao longo dos últimos anos, constataram, em sucessivas e reiteradas vezes, a existência de várias **ressalvas** que têm se perpetuado, e que mais uma vez devem ser repisadas;

**CONSIDERANDO** a Resolução Administrativa nº 14/2016, que altera o parágrafo 3º do art. 30 do RITCE, no que se refere à conclusão do Parecer Prévio a ser emitido sobre as Contas do Governador do Estado, incluindo a possibilidade de aprovação com ressalvas e;

**CONSIDERANDO**, portanto, que as falhas e deficiências apontadas, geradoras de **13 (treze) ressalvas assim como as 25 (vinte e cinco) ocorrências verificadas** por parte da Diretoria de Contas de Governo, as quais considero como **38 (trinta e oito) ressalvas e também as 51 (cinquenta e uma) recomendações trazidas pelo Relator**, bem como **05 (cinco) ressalvas e 6 (seis) recomendações** adicionais tratadas por esta Conselheira, totalizando, então, **43 (quarenta e três) ressalvas e 57 (cinquenta e sete) recomendações**, que, embora não constituam motivo que impeçam a aprovação da prestação de contas anual do Governador do Estado do Ceará, alusiva ao exercício financeiro de 2019, devem ser corrigidas, para que não acarretem prejuízos ao cumprimento de normas legais e dos instrumentos de planejamento e execução orçamentárias;

**CONSIDERANDO** que a flexibilização sobre assuntos fiscais estratégicos, como o resultado primário, resultado nominal e o limite de despesa com pessoal, é a receita da tragédia fiscal que outros estados da federação já estão experimentando;

Dessa forma, com base em todo o exposto, considerando que a análise conduz à conclusão de que o Poder Executivo não observou integralmente os princípios fundamentais da contabilidade, aplicados à Administração Pública, posto que o balanço patrimonial não retrata a realidade patrimonial do Estado para o exercício de 2019 e em razão das inconsistências apontadas no Relatório da Unidade Técnica e as tratadas nesta manifestação, e que necessitam a adoção de medidas saneadoras, para que, nas próximas análises das Contas do Governador não sejam reincidentes e não venham a ensejar a consequente desaprovação da Contas, **VOTO** nos seguintes termos:

**A) ACOMPANHANDO** as ressalvas e recomendações propostas pelo Relator, divergindo apenas em relação às recomendações 16 e 17 (a qual sugeri redação diferente<sup>3</sup>) e, ainda, incluo **05 (cinco) ressalvas** e **06 (seis) recomendações** tratadas na presente Declaração de Voto e listadas a seguir:

**01) À Secretaria da Fazenda que divulgue o Relatório Resumido da Execução Orçamentária do último bimestre, bem como o de Gestão fiscal do terceiro quadrimestre, como os dados definitivos no período determinado pela LRF, ou seja, até 30 de janeiro do ano subsequente;**

**02) Ao Poder Executivo que se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, que promova, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias;**

**03) À Secretaria de Planejamento e Gestão que elabore a Lei de Diretrizes Orçamentaria de modo que os limites de despesas com pessoal esteja de acordo com que estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, que o limite Máximo de Despesa com Pessoal do Poder Executivo seja de 49% em relação a Receita Corrente Líquida;**

**04) À Secretaria da Fazenda que a adote medidas visando demonstrar também no Ativo não Circulante, onde o volume de recursos é maior, os valores específicos de Dívida Ativa Tributária e Dívida Ativa não Tributária;**

**05) A todas as Secretarias do Estado que utilizem a terceirização de mão de obra somente em se tratando de atividades acessórias (como apoio, limpeza e vigilância) e desde que não importe em substituição de servidores de carreira;**

---

3 RECOMENDAÇÃO 16 - A todas as Secretarias do Estado que se abstenham de contratar terceirizados para a realização de atividades inerentes a servidores públicos (atividadefim), e avaliem a necessidade de realização de concurso público, sob pena de ofensa ao art. 37, inciso II, CF/88.

RECOMENDAÇÃO 17 - À Secretaria da Fazenda e Procuradoria-Geral do Estado que adote providências necessárias à modernização e atualização dos sistemas de informática utilizados, de modo a proporcionarem qualidade, eficiência e transparência de informações relativas à gestão da Dívida Ativa do Estado, especialmente, no tocante à disponibilização de indicadores que proporcionem o conhecimento da situação da Dívida Ativa, tais como: Índice de prescrição da Dívida Ativa; Efetividade da Cobrança da Dívida Ativa; Índice de Efetividade do Parcelamento no Recebimento dos Créditos da Dívida Ativa, entre outros, visando atender à necessidade de acompanhar a cobrança desses recursos públicos, bem como, evitar sua prescrição.

**06) A todas as Secretarias do Estado que proibam a indicação de nomes de profissionais para serem contratados por empresas fornecedoras de mão de obra terceirizada contratadas pelo Poder Público.**

**É como voto.**

Fortaleza, 02 de julho de 2020.

Conselheira Soraia Thomaz Dias Victor