



## 5 Gestão Fiscal

A responsabilidade na Gestão Fiscal pressupõe a ação planejada e transparente na gestão dos recursos públicos, visando ao equilíbrio das contas públicas. Nesse intuito, a Lei Complementar Federal nº 101/2000, denominada usualmente como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), introduziu um conjunto de normas de finanças públicas e limites a serem observados pelos chefes dos Poderes e Órgãos nela mencionados.<sup>1</sup>

Dentre os instrumentos de transparência na gestão fiscal encontram-se:

- a) o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO, demonstrativo que consolida resultados dos três Poderes (Executivo, Judiciário e Legislativo, neste compreendido o Tribunal de Contas), além do Ministério Público, previsto no artigo 165, § 3º, da Constituição Federal, de elaboração e publicação bimestral pelo Poder Executivo (arts. 52 e 53 da LRF);
- b) o Relatório de Gestão Fiscal – RGF, demonstrativo elaborado por cada um dos titulares dos Poderes e Órgãos referidos no art. 20 da LRF, emitido ao final de cada quadrimestre, conforme art. 55 da referida Lei.

O RREO é publicado, portanto, em peça única (para todo o estado) a cada bimestre. Já os RGFs, em número de cinco a cada quadrimestre, a saber: o do Poder Executivo<sup>2</sup>; o do Poder Judiciário<sup>3</sup>; o do Ministério Público Estadual, órgão constitucional autônomo; o da Assembleia Legislativa do Estado e, por fim, o do Tribunal de Contas do Estado<sup>4</sup>, considerados estes dois órgãos do Poder Legislativo.

Os referidos relatórios devem ser publicados até trinta dias após o encerramento de cada bimestre/quadrimestre, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico, conforme estabelecido nos arts. 52 e 54 da LCF nº 101/2000 e reproduzido no 7º da Resolução TC nº 20/2015.

A mesma Resolução TC nº 20/2015 regulamentou que a obrigação de remessa desses relatórios ao Tribunal de Contas de Pernambuco pelos seus jurisdicionados é satisfeita e deve ser efetuada mediante o seu envio eletrônico ao SICONFI – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais – segundo os modelos estabelecidos pela STN, conforme se depreende da leitura do art. 10 “caput” e § 1º da referida. A data de envio é considerada a data de homologação ocorrida pelo sistema. O acompanhamento dessas publicações, bem como dos registros de homologação no SICONFI, permitiram constatar que foram observados os respectivos prazos legais.

---

<sup>1</sup> Poder Executivo, Poder Legislativo, neste abrangido o Tribunal de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público.

<sup>2</sup> Comporta toda a Administração Direta (Secretarias), inclusive fundos estaduais a ela submetidos (como o FES), além de fundações, autarquias e estatais dependentes.

<sup>3</sup> Além da Unidade Gestora Tribunal de Justiça de Pernambuco (070001) comporta também o fundo FERM (Fundo Especial de Reaparelhamento do Poder Judiciário), que funciona como UG 070002.

<sup>4</sup> Além do Tribunal de Contas do Estado (UG 020001) comporta o fundo FAPRE (Fundo de Reaparelhamento do Controle Externo), que funciona sob a UG 020002.



Dentre outros demonstrativos, o RREO contempla ainda dois relatórios específicos voltados às áreas de Educação e Saúde, os quais, além de publicados, são também destinados a envio a sistemas de informações específicos. No caso, o Demonstrativo de Receita de Despesas com Manutenção de Desenvolvimento do Ensino (MDE) e o Demonstrativo de Receitas Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com Ações e Serviços de Saúde são enviados eletronicamente aos sistemas SIOPE e SIOPS, respectivamente<sup>5</sup>. A Resolução TC 20/2015, de forma similar, considerou como data de envio ao TCE aquela em que tenham sido encaminhados aos respectivos sistemas, aos quais esse Tribunal tem acesso. Ressaltamos que esses dois demonstrativos serão objeto de análise em capítulos específicos deste relatório, a exemplo dos demonstrativos de educação e saúde (abordados nos capítulos 6 e 7 deste relatório).

Também são objeto de análise adicional em outros capítulos alguns itens percorridos em Gestão Fiscal, a exemplo da dívida estadual, cuja composição e análise pormenorizada é verificada no item 4.3.2; capítulo Gestão Financeira e Patrimonial.

De início será abordada a **Receita Corrente Líquida** de 2017 do Estado de Pernambuco. Em seguida, serão reproduzidos os principais demonstrativos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal que se utilizam da RCL como parâmetro para indicadores percentuais. Por fim, serão enfocados, dentro dos conceitos de Resultado Nominal e Primário, os valores disponibilizados pelo Estado em meio ao Relatório Resumido de Execução Orçamentária (Lei Complementar Federal nº 101/2000) e ao Programa de Ajuste Fiscal (Lei Federal nº 9.496/1997), assumido pelo Estado ante a União, bem como outros indicadores constantes do referido Programa.

### 5.1 Receita Corrente Líquida (RCL)

A Receita Corrente Líquida do Estado apurada no exercício de 2017 foi de R\$ 21.512.144.300,43 (R\$ 21,51 bilhões, em valores arredondados), tendo sido verificada uma variação positiva de R\$ 659 milhões (ou 3,16%) quando comparada a 2016, exercício no qual a RCL havia alcançado R\$ 20.853.041.088,71 (R\$ 20,85 bilhões). A maior razão da variação decorreu da elevação das Receitas Tributárias em cerca de R\$ 1,15 bilhão (bruto) e R\$ 972,9 milhões (líquido). A única queda significativa entre as receitas, verificada nas Receitas Patrimoniais, de fato se prende ao retorno ao volume histórico de arrecadação naquela rubrica após evento extraordinário ocorrido em 2015<sup>6</sup>.

O quadro a seguir ilustra comparativo dos itens integrantes do cálculo da Receita Corrente Líquida – RCL, frente ao resultado do exercício anterior:

---

<sup>5</sup> [http://siops.datasus.gov.br/rel\\_LRFUF.php](http://siops.datasus.gov.br/rel_LRFUF.php) e [https://www.fnde.gov.br/siope/relatorioRREOEstadual2006.do?acao=pesquisar&pag=result&urlFTP=%24%7BlinkFTP%7D&anos=2016&periodos=1&cod\\_uf=26](https://www.fnde.gov.br/siope/relatorioRREOEstadual2006.do?acao=pesquisar&pag=result&urlFTP=%24%7BlinkFTP%7D&anos=2016&periodos=1&cod_uf=26)

<sup>6</sup> Em 2015, o estado havia auferido R\$ 696 milhões com venda de direitos de processamento da folha de pagamento dos servidores do estado por instituição financeira, sendo a arrecadação considerada eventual dentro da rotina de arrecadação estadual.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

Tabela A - Resumo do Demonstrativo da Receita Corrente Líquida

Em R\$

Especificação	Jan a dez de 2016 (A)	Jan a dez de 2017 (B)	% crescimento
<b>RECEITAS CORRENTES (I)</b>	<b>29.016.927.834,88</b>	<b>30.110.287.512,08</b>	<b>3,77%</b>
Receitas Tributárias	16.270.669.268,80	17.417.783.257,25	7,05%
Receita de Contribuições	1.140.119.971,00	1.414.685.790,75	24,08%
Receita Patrimonial	484.940.681,71	412.460.178,64	-14,95%
Receita Agropecuária	2.136.977,13	1.113.101,23	-47,91%
Receita Industrial	666.610,69	898.505,29	34,79%
Receita de Serviços	137.712.696,68	145.238.248,90	5,46%
Transferências Correntes	10.170.242.198,90	9.885.652.997,40	-2,80%
Outras Receitas Correntes	810.439.429,97	832.455.432,62	2,72%
<b>DEDUÇÕES (II)</b>	<b>8.163.886.746,17</b>	<b>8.598.143.211,65</b>	<b>5,32%</b>
Transferências Constitucionais e Legais	3.934.589.540,32	4.108.803.125,53	4,43%
Contribuições do Plano de Seg. Soc. do Servidor	865.782.733,60	1.083.607.413,36	25,16%
Compensação Financeira entre R.Prev.	11.019.319,91	12.021.321,98	9,09%
Dedução de Receita p/ Formação FUNDEB	3.352.495.152,34	3.393.711.350,78	1,23%
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (I - II)</b>	<b>20.853.041.088,71</b>	<b>21.512.144.300,43</b>	<b>3,16%</b>

Fonte: Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, quadro 41 do Balanço Geral do Estado, e e-Fisco (Doc. 02 - p. 413).

O crescimento em valores nominais (a preços correntes, portanto) em 3,16% reflete uma elevação aproximada da variação inflacionária no período<sup>7</sup>, o que sugere crescimento real próximo a 0% no período. Quando, por exemplo, é aplicado o IPCA<sup>8</sup> como índice de atualização (2,9473% de variação em 2017), o percentual resultante indica um crescimento real de 0,21%. Como a maioria dos índices que medem a variação inflacionária oscilou entre 2,06% e 3,22% (INPC e IPC-DI, medidos pelo IBGE e FGV, respectivamente), observa-se uma discreta elevação da RCL em 2017, inferior a 1%, quando vista a níveis reais, na maioria dos índices considerados<sup>9</sup>.

O componente que mais alavancou a RCL do estado foi o das Receitas Tributárias, que observou elevação de 7,05% no período, tendo sido verificada elevação de R\$ 1,14 bilhão ante 2016 nesse item. Quando, todavia, esse valor é ajustado pelo aumento da dedução com transferências constitucionais e legais, a elevação líquida tributária a ser considerada é de cerca de R\$ 960 milhões entre os exercícios<sup>10</sup>.

### **Comparativo com outros estados**

Para fins de contextualizar a variação verificada no estado em 2017, ilustramos no quadro a seguir a RCL a preços correntes (em valores nominais) dos três maiores estados do Nordeste (Bahia, Pernambuco e Ceará) no referido exercício, bem como, adicionalmente, reproduzimos as RCLs dos estados de São Paulo e Roraima, respectivamente os estados de maior e de menor Receita Corrente Líquida da federação. Os dados reproduzidos abaixo ilustram a evolução da RCL, em valores nominais, nesses cinco estados na série histórica de 2013 a 2017.

<sup>7</sup> Se aplicada a variação do IPCA de 2017 à RCL medida ao final de 2016, o valor que deveria ser obtido ao final de 2017 da RCL seria aproximadamente R\$ 21,467 bilhões, valor esse pouco inferior aos R\$ 21,512 bilhões alcançados no exercício.

<sup>8</sup> Índice de Preços ao Consumidor-amplo, calculado pelo IBGE.

<sup>9</sup> Nessa aferição, foram desconsiderados os índices IGP-m e IGP-DI, que tiveram variação negativa. O INCC, cuja apuração é em segmento específico, com variação de 4,24% em 2017, também foi desconsiderado.

<sup>10</sup> O aumento de R\$ 1,25 bilhão foi acompanhado de um aumento da despesa de transferências constitucionais e legais em cerca de R\$ 315 milhões, o que proporciona um efeito líquido de R\$ 935 milhões, aproximadamente.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

Tabela B - Receita Corrente Líquida de estados - Em R\$ bilhões

Ano	CE	PE	BA	RR	SP
2013	13,28	<b>17,17</b>	23,08	2,40	129,47
2014	14,4	<b>18,47</b>	25,87	2,78	135,63
2015	15,18	<b>19,65</b>	27,21	2,82	140,39
2016	17,83	<b>20,85</b>	28,71	3,38	140,44
2017	17,76	<b>21,51</b>	29,93	3,20	151,56

**Fonte:** Portais da transparência dos estados.

Verificado apenas o ano de 2017, em comparação com o anterior, tem-se que a variação ocorrida no estado de Pernambuco (3,16%) foi superior às verificadas nos estados do Ceará e de Roraima, nos quais houve inclusive variação negativa da RCL em valores nominais<sup>11</sup>, mas inferior à experimentada pelos estados da Bahia e São Paulo, os quais tiveram aumentos respectivos de 4,24% e 7,92% em valores nominais. No intervalo histórico dos últimos cinco exercícios, o crescimento em valores nominais da RCL de Pernambuco (25,68%) se revelou superior ao de São Paulo (17,06%), mas inferior aos verificados nos estados da Bahia (29,68%), Ceará (33,73%) e Roraima (33,3%) no mesmo período.

A análise acima se prende apenas ao comportamento da RCL. Para fins de uma contextualização mais ampla de contas estaduais, necessário confrontar tais elevações com outros indicadores, notadamente o do comportamento da dívida estadual, como mais adiante expresso.

## 5.2 Disponibilidade de Caixa

A Lei de Responsabilidade Fiscal contempla, entre os demonstrativos exigidos ao administrador público, o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, que objetiva que o administrador dê transparência às disponibilidades financeiras de final de exercício e apure, em meio a esta, a parcela comprometida imediatamente, como valores inscritos em Restos a Pagar e outros compromissos registrados no Passivo Financeiro<sup>12</sup> do estado, cálculo que indica montante caracterizável como “suficiência financeira”. Essa suficiência financeira é ilustrada nos quadros 62 (demonstrativo do Poder Executivo) e 61 (demonstrativo consolidado de todos os Poderes) do Balanço Geral do Estado.

A vinculação das disponibilidades de caixa aos Restos a Pagar somente foi construída no demonstrativo a partir do exercício de 2015, ocasião em que a coluna “Obrigações Financeiras” foi seccionada em três subcolunas, das quais duas pertinentes

<sup>11</sup> O Ceará apresentou variação negativa de 0,39% em sua RCL 2017, quando confronta à de 2016, enquanto que o Estado de Roraima, 5,33% de queda na mesma aferição. Estranhamente, esses dois estados haviam apresentado crescimentos muito acima da média nacional no comparativo realizado no ano anterior (2016/2015), o que sugere ocorrência de fato atípico nesses estados em 2016, ou mesmo alteração de metodologia, ou ainda equívoco nos cálculos no referido ano de 2016 em tais estados.

<sup>12</sup> Embora tenha sido transposto para um quadro auxiliar do Balanço Patrimonial pela nova Contabilidade Pública (que privilegiou o conceito de Ativo Circulante), o Passivo Financeiro continua registrando as obrigações de natureza extraorçamentária, tais como consignações em pagamento, e continua sendo evidenciado no Demonstrativo da Dívida Flutuante.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

a Restos a Pagar e outra relativa a “demais obrigações financeiras” (trata, essa última, de outros itens do Passivo Financeiro do estado).

Quando verificado o demonstrativo do ano de 2017 sob análise, viu-se que a coluna “RP não processados” reproduziu o valor nulo (zero) exposto na contabilidade, enquanto que a de “RP processados” foi dividida em obrigações geradas no próprio ano e saldos de RP processados pendentes de exercícios anteriores.

O quadro 61, referente às disponibilidades de todo o estado (após consolidação geral entre Poderes), é transcrito a seguir e será objeto de comentários reiterados ao longo desse subitem 5.2.

**Tabela C - DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR**  
**LRf, Art.55, inciso III, alínea "a" - Anexo V**

Identificação dos Recursos	Disponibilidade de caixa bruta (a)	Obrigações financeiras			Disponibilidade de Caixa Líquida (antes da inscrição em Restos a Pagar não Processados) (g) = (a-b-c-e)
		RP Processados de exercícios anteriores (b)	RP Processados do exercício (c)	Demais Obrigações Financeiras (e)	
<b>Total dos Recursos Vinculados (I)</b>	<b>2.720.868.955,96</b>	<b>166.222.968,92</b>	<b>641.123.842,83</b>	<b>541.172.460,96</b>	<b>1.372.349.683,25</b>
Receitas de Imposto e de Transferências de Impostos - Educação	92.002.773,83	24.212.017,78	67.790.756,05	0,00	0,00
Transferências do FUNDEB 60%	666.804,44	436.261,40	230.543,04	0,00	0,00
Transferências do FUNDEB 40%	81.467.289,47	3.317.450,29	80.585.194,17	0,00	-2.435.354,99
Outros Recursos Destinados à Educação	76.217.727,82	1.615.651,43	74.602.076,39	0,00	0,00
Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos - Saúde	225.871.945,24	47.435.567,05	178.436.378,19	0,00	0,00
Outros Recursos Destinados à Saúde	237.801.309,32	78.611.183,22	159.190.126,10	0,00	0,00
Recursos Destinados à Assistência Social	10.806.534,63	3.532.240,87	12.258.986,69	0,00	-4.984.692,93
Recursos Destinados ao RPPS - Plano Previdenciário	396.667.305,45	9.374,36	15.103,37	509.475.263,82	-112.832.436,10
Recursos Destinados ao RPPS - Plano Financeiro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Recursos de Operações de Créditos (exceto destinados à Educação e à Saúde)	413.400.280,27	1.077.063,53	13.255.430,07	0,00	399.067.786,67
Recursos de Alienação de Bens/Ativos	45.433.947,42	0,00	56.646,42	0,00	45.377.301,00
Outras Destinações Vinculadas de Recursos	1.140.533.038,07	5.976.158,99	54.702.602,34	31.697.197,14	1.048.157.079,60
<b>Total dos Recursos Não Vinculados (II)</b>	<b>1.742.635.338,32</b>	<b>28.972.584,68</b>	<b>658.046.466,76</b>	<b>2.064.917.486,28</b>	<b>-1.009.301.199,40</b>
Recursos Ordinários	1.742.635.338,32	28.972.584,68	658.046.466,76	2.064.917.486,28	-1.009.301.199,40
<b>Total (III) = (I + II)</b>	<b>4.463.504.294,28</b>	<b>195.195.553,60</b>	<b>1.299.170.309,59</b>	<b>2.606.089.947,24</b>	<b>363.048.483,85</b>

Fonte: Balanço Geral do Estado (quadro 61). Colunas “d”, “f”, “h” e “i” suprimidas por contemplarem valores iguais a zero.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

**Aproveitamento da principal informação (sintética) do demonstrativo**

A informação principal trazida pelo demonstrativo anterior é de que o Poder Executivo detinha ao final de 2017 uma disponibilidade financeira de R\$ 4.463.504.294,28 (R\$ 4,46 bilhões; coluna “a”), mas que, após verificados os comprometimentos imediatos (obrigações de curto prazo; colunas “b”+“c”+“e”), no valor de R\$ 4.100.455.810,43 (R\$ 4,10 bilhões), restava uma disponibilidade financeira líquida da ordem de R\$ 363.048.483,85 (R\$ 363,05 milhões), ilustrado na coluna “g”. Este total líquido representa o saldo residual de disponibilidades financeiras após deduzidas todas as obrigações de repasse incidentes diretamente sobre as disponibilidades brutas.

Logo, a suficiência financeira do estado, ao final de 2017, estava mensurada em R\$ 363 milhões, apesar do saldo em contas bancárias ser superior a R\$ 4,46 bilhões.

**Ausência de validação das informações analíticas do demonstrativo de disponibilidades de caixa**

O valor de R\$ 363.048.483,85, tido como disponibilidade de caixa líquido do estado ao final de 2017, é indicado no e-Fisco como o saldo final em 31/12/2017, da conta contábil 8.9.1.1.1.01.00, servindo de suporte para a informação do demonstrativo (doc. 36, p.3).

Apesar desse valor sintético ter respaldo no e-Fisco, não conseguimos validar os valores constantes das linhas do demonstrativo, visto que estes deveriam espelhar saldos analíticos existentes na mesma conta contábil, que são individualizados por fontes de recursos (decomposição visualizada no mesmo doc. 36).

Tem-se que a partir de 2017 o Estado modificou o formato do demonstrativo de modo a adequá-lo às orientações da STN. Qualitativamente, contudo, não foi possível conciliar os valores trazidos nas linhas que integram o demonstrativo com os saldos da conta contábil 8.9.1.1.1.01.00, que deveria lhes dar suporte, à exceção da linha intitulada “Recursos de Alienação de bens e ativos”.

Para melhor ilustrar o afirmado, reproduzimos os dados trazidos na coluna de disponibilidade líquida de caixa do demonstrativo de 31/12/2017 (coluna “g”):

<b>Recursos Vinculados</b>	<b>R\$</b>
Receitas de Imposto e de Transferências de Impostos – Educação	0,00
Transferências do FUNDEB 60%	0,00
Transferências do FUNDEB 40%	(2.435.354,99)
Outros Recursos Destinados à Educação	0,00
Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos – Saúde	0,00
Outros Recursos Destinados à Saúde	0,00
Recursos Destinados à Assistência Social	(4.984.692,93)
Recursos Destinados ao RPPS - Plano	(112.832.436,10)



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

Previdenciário	
Recursos Destinados ao RPPS - Plano Financeiro	0,00
Recursos de Operações de Créditos (exceto destinados à Educação e à Saúde)	399.067.786,67
Recursos de Alienação de Bens/Ativos	45.377.301,00
Outras Destinações Vinculadas de Recursos	1.048.157.079,60
<b>Total dos Recursos Vinculados (I)</b>	<b>1.372.349.683,25</b>
Recursos Ordinários	(1.009.301.199,40)
<b>Total dos Recursos Não Vinculados (II)</b>	<b>(1.009.301.199,40)</b>
<b>Total dos Recursos (I + II)</b>	<b>363.048.483,85</b>

Fonte: Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa e de Restos a Pagar 2017

Note-se, como exemplo, que as linhas que retratam disponibilidades líquidas do estado vinculadas ao FUNDEB no demonstrativo (quadro 61; Doc 02, p. 444) foram intituladas “Transferências do FUNDEB 60%” e “Transferências do FUNDEB 40%”. Os valores nela constantes são, respectivamente, R\$ 0,00 (zero) e negativo em R\$ 2.435.354,99 (R\$ 2,43 milhões). No e-Fisco, a única fonte trazida para o FUNDEB é a 0109, cujo saldo na data de 31/12/2017 estava negativo em R\$ 1.295.593,98 (doc. 36). Portanto, não obtivemos justificativa para o valor de R\$ 2.435.354,99 ilustrado nas linhas “Transferências do FUNDEB”.

A mesma verificação se deu em relação a outras linhas do referido demonstrativo. Realizados testes automatizados nos saldos das contas individuais da conta contábil 8.9.1.1.1.01.00, apenas foi justificado o valor da linha “Recursos de Alienação de bens e ativos”, ilustrada no valor de R\$ 45.377.301,00, a qual, verificou-se, é decorrente da soma das fontes 121 e 251 no e-Fisco. Para as demais, os testes não lograram êxito na conciliação de valores.

Ou seja, o valor de disponibilidade líquida de R\$ 363.048.483,85 ilustrado no demonstrativo tem respaldo no saldo resultante dessa conta no e-Fisco na data de 31/12/2017 (“posição 013”), mas os valores parciais indicados no mesmo demonstrativo não foram extraídos dos saldos individuais veiculados na conta de controle existente para essa finalidade.

Os saldos veiculados pelo e-Fisco em 31/12/2017 para cada uma das fontes de recursos, cuja soma aritmética perfaz R\$ 363.048.483,85, encontra-se reproduzido no doc. 36 e é adiante discriminado:



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

-2.115.080.086,61

**Tabela D – Quadro Resumo de Disponibilidades do Estado em 31/12/2017, por fontes de recursos – Em R\$**

Fonte (nº)	Assembleia Legislativa (AL)	Tribunal de Contas (TCE)	Escola de Contas (ECPBG)	Tribunal de Justiça (TJPE)	Ministério Público (MPE)	Poder Executivo (Adm. Direta)	Poder Executivo (Adm Indireta)	TOTAL
Ordinários (101)	9.234.800,01	9.467.509,61	27.186,68	15.553.224,02	20.186.750,22	-2.022.799.322,91	-92.280.763,70	-2.060.610.616,07
Convênios a fundo perdido (102)	-	-	-	-	-	717.555.749,89	161.720.852,13	879.276.602,02
Operações de Crédito (103)	-	-	-	-	-	215.192.131,66	-91.950,72	215.100.180,94
Diretamente Arrecadados (104)	-1.502.699,71	41.270.132,53	6.506,00	-	766.082,16	117.887.748,17	-10.376.429,09	148.051.340,06
Salário-educação (105)	-	-	-	-	-	16.634.543,00	-207.522,74	16.427.020,26
Recursos do INDESP (108)	-	-	-	-	-	2.876.428,53	-	2.876.428,53
FUNDEB (109)	-	-	-	-	-	-1.534.394,18	238.800,20	-1.295.593,98
Recursos de Alienação de Ações da COMPESA - Adm. Direta (112)	-	-	-	-	-	-35.485,81	35.485,81	0,00
Loterias e Bingos (114)	-	-	-	-	-	0,00	289,75	289,75
FAPRE (115)	-	14.815.191,20	-	-	-	9.316,34	85,00	14.824.592,54
FECEP (116)	-	-	-	-	-	76.955.311,27	-29.019.722,68	47.935.588,59
CIDE (118)	-	-	-	-	-	0,00	5.034.213,30	5.034.213,30
Conta Única – Proj Resp Social (119)	-	-	-	-	-	130.063.344,96	-14.287.569,26	115.775.775,70
Recursos decorrentes Conta Única p/ Modern. Adm. do Sistema (120)	-	22.820.754,08	-	-	-	2.189,16	40.589,58	22.863.532,82
Alien. de Outros Ativos -Direta (121)	500,00	2.434.242,96	-	586.053,28	15.892,39	38.169.833,53	-	41.206.522,16
Recursos do FECSE (123)	-	-	-	-	-	3.811.940,78	-	3.811.940,78
Recursos do FERM - TJPE (124)	-	-	-	126.556.622,07	-	4.536,98	-	126.561.159,05
Compens. Financ. Rec Hídricos (126)	-	-	-	-	-	19.874.205,42	127.234,59	20.001.440,01
Compens. Financ Rec Minerais (127)	-	-	-	-	-	6.095.763,62	-258.830,72	5.836.932,90
Comp. Fin. Rec Fundo Petróleo (128)	-	-	-	-	-	7.863.974,68	-343.026,09	7.520.948,59
Oper. de crédito multissetoriais (140)	-	-	-	-	-	190.572.711,45	-7.888.284,47	182.684.426,98
Recursos SUS Excl. Convênios (144)	-	-	-	-	-	266.238.898,26	1.679.057,95	267.917.956,21
Recursos do FEV(145)	-	-	-	-	-	1.585.243,30	-	1.585.243,30
Recursos do Fundo Penit do Estado de Pernambuco – FUNPEPE (150)	-	-	-	-	-	38.607.093,24	-	38.607.093,24





**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

Fonte (nº)	Assembleia Legislativa (AL)	Tribunal de Contas (TCE)	Escola de Contas (ECPBG)	Tribunal de Justiça (TJPE)	Ministério Público (MPE)	Poder Executivo (Adm. Direta)	Poder Executivo (Adm Indireta)	TOTAL
Recursos Oriundos de Repasses de Depós Jud e Adm Estado de PE (151)						26.082.279,33		26.082.279,33
Recursos do Fundo de Inov Estado de Pernambuco - INOVAR-PE (152)						4.001.661,24		4.001.661,24
Fundo de Aperfeiç e Estruturação da PGE – FUNPGE (153)						790.081,93		790.081,93
Recurs Fundo Esp Amparo Munic. Atingidos Chuvas – FAMAC (155)						2.548,79		2.548,79
Recursos de Outras Transferências Recebidas – Adm. Direta (172)						154.164,32	35.923,46	190.087,78
Recursos Próprios – Adm. Indir (241)	-	-	2.377.063,83			120.933.277,21	-123.300.895,54	9.445,50
Convênio a Fundo Perdido (242)	-	-				-74.861.280,78	68.965.352,23	-5.895.928,55
SUS (exclusive convênios) (244)	-	-				7.197.394,30	27.625.797,77	34.823.192,07
FDS – Adm. Indireta (245)	-	-				-242.441,00	7.357.087,78	7.114.646,78
FURPE (246)	-	-				201.431.089,63	-23.024.486,90	178.406.602,73
Funcultura - Adm. Indireta (248)	-	-				1,90	3.097.075,50	3.097.077,40
Outras Transfer. Voluntárias (250)	-	-					3.749,75	3.749,75
Alienação de Outros Ativos (251)	-	-	13.320,00			-31.672,89	4.189.131,73	4.170.778,84
Recursos Captados para Aumento de Capital - Diversos (255)	-	-				-4.827.463,13	-1.483.116,96	-6.310.580,09
Recursos Captados para Aumento de Capital Ambiental (261)	-	-				41.330.634,49	18.817.086,07	60.147.720,56
Rec Ord. Oriundos FES-PE (271)	-	-	-	-	-	-1.803.223,92	-43.779.311,83	-45.582.535,75
Recursos de Outras Transferênc Recebidas - Adm Indireta (272)							4.637,86	4.637,86
<b>Total</b>	7.732.600,30	90.807.830,38	2.424.076,51	142.695.899,37	20.968.724,77	145.788.812,76	-47.369.460,24	<b>363.048.483,85</b>

Fonte: Conta 8.9.1.11.01.00, no sistema e-Fisco, posição “013” (exercício de 2017).

98.419.352,52



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

A soma dos saldos de disponibilidades financeiras líquidas constantes apenas do Poder Executivo (soma das colunas “administração direta” e “administração indireta”) no quadro acima alcança R\$ 98.419.352,52, valor este reproduzido também como disponibilidade de caixa líquida do Poder Executivo no seu demonstrativo de disponibilidades (quadro 62 do Balanço Geral do Estado), enquanto que o valor total de R\$ 363.048.483,85, ilustrado na tabela acima, é o valor trazido no quadro 61 do Balanço Geral do Estado (disponibilidades financeiras líquidas totais, compreendidos os dados dos demais Poderes e Ministério Público conjuntamente com as disponibilidades do Executivo).

Os valores de disponibilidades líquidas deixados ao final de 2017 acima ilustrados (R\$ 363,05 milhões do estado e R\$ 98,42 milhões apenas do Poder Executivo) representam 28,14% e 10,99% dos correspondentes valores deixados ao término de 2016 nos mesmos demonstrativos<sup>13</sup>, indicando que a suficiência financeira do estado foi reduzida consideravelmente no exercício de 2017.

### **Disponibilidades líquidas negativas na fonte Tesouro**

A existência de saldos negativos informa duas possibilidades práticas, aplicadas não apenas em 2017 mas sim durante os últimos exercícios: a) que o estado usou recursos vinculados para despesas com finalidades diferentes da vinculação do recurso; b) que o estado, ao aplicar recursos na finalidade vinculada correta, informou por equívoco a fonte 0101 (ou outra fonte já deficitária) quando emitiu notas de empenho. Em ambas as hipóteses, é verificada deficiência grave no controle de fontes (se existente e permanente esse controle, todos os saldos parciais deveriam, *a priori*, ser positivos).

Se houvesse controle rigoroso dos saldos de disponibilidades pelo estado (com bloqueio de uso pelo e-Fisco), o demonstrativo de disponibilidade de caixa acima trazido (quadro 61) não traria na coluna “g” qualquer saldo líquido negativo. Todavia, esses eventos de valores negativos nessa coluna permaneceram ocorrendo em 2017. Na prática, valores líquidos de disponibilidades “negativos” nesta coluna “g” significam o reflexo de práticas reiteradas (no caso, ocorridos em 2017 e em vários exercícios anteriores<sup>14</sup>) em que o estado se utilizou de uma determinada fonte de recursos para processar despesas que, a rigor, deveriam se utilizar de fonte de recurso diversa.

Portanto, a situação é:

1. o estado dispõe de dinheiro suficiente pra efetuar um certo pagamento;
2. quando do seu processamento orçamentário (empenho e liquidação), precisa vinculá-lo orçamentariamente a uma fonte de recurso específica (por exigência legal, reproduzida no sistema e-Fisco);

---

<sup>13</sup> No final do ano anterior (2016), o total de disponibilidades líquidas era de R\$ 1,29 bilhão.

<sup>14</sup> A origem dos saldos invertidos nas contas que controlam as fontes de recursos no estado advém de meados da década de 1990 e se agravou consideravelmente a partir de 2009.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

3. não tendo saldo “livre” nessa fonte, ainda assim empenha e liquida nessa fonte (por equívoco ou por utilização de recurso para finalidade que não lhe era programada), o que promove a inversão do saldo (que deveria ser sempre positivo) para um valor negativo (invertido).

Essa fonte que teve o saldo invertido culminou “tomando emprestado” valores financeiros que, embora fossem disponíveis ao estado, eram vinculados a outras fontes de recursos. E, quando continuado o mesmo processo, o saldo invertido se agrava. Destaca-se, quanto a isso, que o saldo invertido (negativo) da fonte 0101 em 31/12/2017 somava R\$ 2.060.610.616,07 (R\$ 2,06 bilhões). No exercício de 2017 sob análise, viu-se nova redução desse saldo invertido, vez que ao final do exercício de 2015 esse saldo invertido havia atingido R\$ 3,03 bilhões, foi reduzido para R\$ 2,24 bilhões ao término de 2016 e finalmente recuou para os R\$ 2,06 bilhões aqui apontados.

Visualizada a conta contábil de controle existente no e-Fisco<sup>15</sup>, vê-se que eram existentes, na posição 31/12/2017, 68 fontes orçamentárias distintas<sup>16</sup>, das quais 28 apresentavam saldo inexistente (zero) e as demais 40 fontes, com algum saldo contábil (positivo ou negativo). Além da fonte 0101, outras quatro ilustravam saldo contábil de disponibilidades invertido quando consolidados os saldos parciais dentro do Poder Executivo do estado<sup>17</sup>.

Resumidamente, então, tem-se: o saldo total de disponibilidades líquidas do estado (R\$ 363 milhões) é de fato ilustrado de forma global na sua contabilidade, mas quando questionado a que fontes de recursos este valor total discriminadamente estaria vinculado, a mesma contabilidade fornece como informação situações de empréstimos entre fontes diversas sem perspectivas de regularização num curto prazo. O saldo negativo (invertido) da fonte 0101 é o seu maior indicativo.

Deve-se frisar que, à exceção das fontes de recursos ordinários 0101, que constitui fonte não vinculada<sup>18</sup>, as outras quatro fontes com saldo invertido (0108, 0242, 0255 e 0271) têm destinação específica, sujeitas à verificação de suas aplicações conforme as normas que as criaram.

Tem-se, então, que o estado ainda não viabilizou controles efetivos quanto à prevenção de novas inversões de saldos contábeis, e estudar meios efetivos de correção do saldo hoje invertido.

---

<sup>15</sup> Conta contábil 8.9.1.11.01.00. Além das fontes discriminadas no quadro ilustrado, outras 15 fontes criadas na Contabilidade do Estado encontravam-se com saldo zero ao final de 2016.

<sup>16</sup> Algumas fontes tiveram o saldo remanejado para a fonte 0140, tais como: Operação de Crédito – FNDE – Prog Em Federal e BNDES Estados (130); Progr. Multissetorial de Apoio Des. Sustentável de PE – BNDES (131); Programa Multissetorial de Apoio ao Desenvolvimento Sustentável de Pernambuco-BNDES Estados II (132); Recursos de Operação de Crédito para Políticas de Desenvolvimento - DPL (Lei nº 14.443/2011 (133); Recursos do Programa de Desenvolvimento da Infraestrutura de Áreas Portuárias - BNDES/SUAPE (134); Recursos do Proinveste/FINISA - Caixa Econômica Federal (135); Recursos do DPL II (BIRD) (136); Recursos do PBL II – Procofins (137). Oper. Crédito – Adm. Indireta (243)

<sup>17</sup> Fontes 0101 (recurso não vinculado); e 125, 255 e 271 (recursos vinculados).

<sup>18</sup> Os recursos da fonte 0241, apesar de não estarem vinculados a nenhum tipo de despesa, se encontram submetidos à utilização exclusiva da entidade da administração indireta que os arrecadou, tendo, logo, uma vinculação por órgão/entidade.



### **Contextualização do problema de saldos de disponibilidades invertidos e medidas tomadas pelo estado**

Em se tratando de controle por fontes (decomposição do saldo total de disponibilidades financeiras quando segmentado pelas fontes de recursos que lhe deram origem), nunca é prescindível expor como funciona a sua dinâmica.

Os saldos de cada fonte aumentam quando da arrecadação da receita (nesse estágio é efetuada a indicação, com classificação contábil, da fonte conforme a sua origem). Esse mecanismo funciona como um “carimbo virtual” que identifica recursos das mais diversas origens que estejam juntos numa mesma conta corrente. Por sua vez, esses saldos sofrem redução quando do processamento da despesa<sup>19</sup>. Assim, para que existam valores negativos na tabela D anteriormente trazida, houve necessariamente o ato de empenhar uma despesa (e posteriormente liquidá-la), indicando uma fonte de recursos que ali era insuficiente. Por sua vez, tais empenhos são submetidos à fonte indevida após a sua disponibilização pela Diretoria de Administração Financeira do Estado (SEFAZ), responsável pela distribuição das quotas de programação financeira.

Note-se, nesse contexto, que o saldo negativo<sup>20</sup> da fonte 0101 no estado (de R\$ 2,060 bilhões) é decisivamente influenciado pelos dados do Poder Executivo, que, visto isoladamente, tem saldo negativo de R\$ 2,115 bilhões.

A decomposição do saldo de disponibilidades da fonte 0101 em 31/12/2017 revela que é amplo o número de UGs da administração direta e 25 UGs integrantes da administração indireta que apresentaram na referida data saldo contábil invertido (negativo) de disponibilidades nessa fonte. Além dessas, a UG 020002 (FAPRE), quando vista isoladamente, também apresentou inversão de saldo nessa fonte.

Somente a Unidade Gestora 150102 (SEFAZ-DAFE), que integra o Poder Executivo, expunha um saldo invertido da fonte 101 de R\$ 1,13 bilhão. De forma também relevante nessa distorção, aparecem as UGs Encargos Gerais do Estado – Recursos sob supervisão da SEFAZ (290301), Encargos Gerais do Estado – Recursos sob a supervisão da SAD (290101), o Fundo Estadual de Saúde (530401) e a Secretaria de Educação (140101), como adiante ilustrado:

---

<sup>19</sup> A partir da convergência contábil verificada pelo estado a partir do ano de 2014, o estado passou a expor os saldos líquidos das fontes de recursos na conta de controle 8.9.1.1.1.01.00 (Recursos Orçamentários por fonte), que é creditada quando da arrecadação de receita estadual e debitada por ocasião da liquidação da despesa (tal como o era a conta 1.9.3.29.02.00 na estruturação anterior). Em paralelo a isso, o PCASP criou, também 2014, uma nova conta (8.2.1.1.1.00.00), que também mede as disponibilidades financeiras líquidas, mas que efetua essa dedução já por ocasião do empenho (Disponibilidade por Destinação de Recursos).

<sup>20</sup> Ao término do exercício anterior (2015), esses valores eram de R\$ 3,03 bilhões.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

**Saldos Contábeis Invertidos de Disponibilidades (Fonte 0101)**

Tabela G

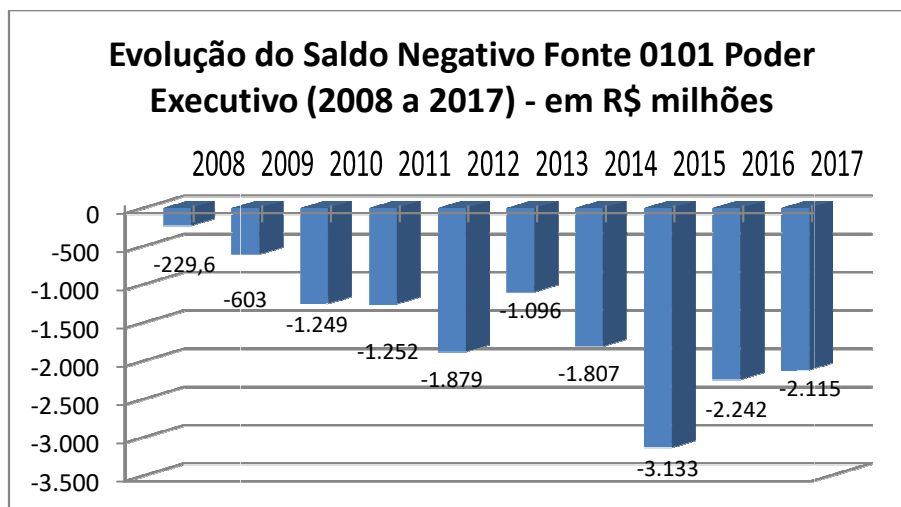
Em R\$

<b>Código</b>	<b>Unidade Gestora</b>	<b>Valor</b>
150102	SEFAZ-DAFE	(1.135.093.097,26)
530401	Fundo Estadual de Saúde	(210.577.701,43)
140101	Sec. de Educação	(107.819.834,59)
290301	Enc. Gerais do Estado – Recursos sob Supervisão da SEFAZ	(139.027.907,90)
290101	Enc. Gerais – Recursos sob supervisão da SAD	(410.782.188,49)
	<b>Subtotal (I)</b>	<b>(2.003.300.729,67)</b>
	Outras UGs do Poder Executivo (II)	(111.779.356,94)
	<b>Total Poder Executivo (III) = I + II</b>	<b>(2.115.080.086,61)</b>
	UGs Demais Poderes (IV)	54.469.470,54
	<b>Total Estado (V) = III + IV</b>	<b>(2.060.610.616,07)</b>

Fonte: e-Fisco, conta 8.9.1.11.01.00 (consulta seccionada por fontes).

À exceção da inversão de saldo na UG 020002 (FAPRE), os eventos de falta de controle em fontes foram verificados no Poder Executivo.

Vê-se, mais amplamente, que o saldo da fonte 0101 “recursos ordinários” (que tem utilização livre) vem sendo utilizado de forma flexível quanto a tais controles há alguns exercícios, com as consequências potencializadas especialmente entre os anos de 2009 e 2015. Em 01/01/2009, tal saldo (advindo de 31/12/2008) era negativo em cerca de R\$ 229 milhões no Poder Executivo. A situação invertida da fonte 0101 já sinalizava a possibilidade de recursos de fontes vinculadas estarem sendo empregadas em despesas ordinárias, ou simplesmente a ausência de controle quando do empenho pelas setoriais contábeis. A partir desse exercício de 2009, esse saldo invertido (da fonte 0101, no Poder Executivo) foi agravado progressivamente, tendo seu pico ao final de 2015, quando então somou R\$ 3,13 bilhão negativos (31/12/2015), como visualizado no gráfico a seguir:



Fonte: e-Fisco 2008 a 2017 (conta contábil 8.9.1.11.01.00, com filtro na fonte “0101”)



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

Apesar de algumas medidas terem sido tomadas por proposição do grupo de trabalho criado pelo Decreto Estadual nº 39.248, de 04/04/2013, inclusive com evento de remanejamento<sup>21</sup> de saldo interfontes (em 31/12/2013), a fonte 0101 permanece com saldo invertido em ordem de grande relevante e de forma pulverizada a várias Unidades Gestoras do Poder Executivo.

Importante ressaltar que não é um simples remanejamento de fontes que virá solucionar o problema acima. Necessário mesmo é que o estado consiga prevenir que recursos de fontes vinculadas sejam aplicados em despesas de finalidade diversa ou tenham indicação equivocada da fonte de recurso pelas setoriais contábeis quando do empenho das despesas.

Em razão disso, e sobretudo do fato de a inversão de saldo da fonte 0101 ainda remanescer em 31/12/2017 a cifra superior a 6% do total do orçamento do estado, recomendamos que o estado reforce controles efetivos que propiciem o estancamento dessa reversão no Poder Executivo e, paralelamente, indique rol de lançamentos (nos anos de 2009 a 2015, sobretudo) que quantifiquem quanto desses R\$ 2,06 bilhões de valor invertido na fonte 0101 foram ocasionadas por equívocos de classificações contábeis (indicação da fonte 0101 quando na verdade a fonte a ser informada seria outra, diversa) para fins de remanejamento de saldo interfontes, à semelhança do verificado ao final do exercício de 2013 em atendimento à recomendação efetuada por grupo de trabalho designado do Decreto Estadual nº 39.248, de 04/04/2013.

### **5.3. Dívida Consolidada Líquida (limite geral < 200% da RCL)**

Antes da indicação do cálculo da Dívida Consolidada do estado, necessário discorrer sobre a sua efetiva abrangência, especialmente diante do fato de que o termo “dívida consolidada” por vezes é interpretado ao senso comum como algo próximo ou coincidente a “dívida integral” ou a “dívida total”.

A definição legal conferida ao tema denominado “dívida consolidada” teve registro desde a Lei Federal nº 4.320/64 e é atualmente encontrada no art. 29, inciso I da LCF nº 101/2000, que a caracteriza como o “*montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses*”.

Como se vê, a ideia de “dívida de longo prazo” trazida na definição no mínimo para os saldos devedores das operações de crédito assumidas pelos entes

---

<sup>21</sup> A principal medida foi a reclassificação entre fontes de um total de disponibilidade líquida de R\$ 833.671.325,61 (R\$ 833,67 milhões) antes do encerramento contábil daquele exercício, total esse que se encontrava disponível nas fontes 0133, 0136 e 137, sendo remanejados os respectivos saldos disponíveis em contas do estado de fontes 0133, 0136 e 0137 para a fonte 0101. Esse valor representa o total de 8.414 notas de empenho processadas entre 2012 e 2013 que originariamente deduziram a fonte 0101, mas que deveriam ter indicação de uma daquelas três primeiras fontes. Após exame de auditoria por amostragem, foi verificada a procedência do remanejamento ali efetuado.



ESTADO DE PERNAMBUCO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO  
COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO  
DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS

---

federativos já permite inferir que a dívida consolidada compreende apenas **parte da dívida total do ente federativo**. E de fato, já na sua primeira menção em texto legal, na Lei Federal nº 4.320/64, o conceito da dívida consolidada foi posto como mutuamente excludente de outra espécie de dívida: a dívida fluante.

No contexto histórico da Lei Federal nº 4.320/64, a dívida fluante seria aquela decorrente da movimentação do Passivo Financeiro do ente federativo, enquanto a dívida fundada adviria da movimentação do Passivo Permanente. Já desde aí o senso comum de que a expressão “dívida consolidada” compreenderia a totalidade da dívida do ente federativo deve ser afastado.

Exemplos que ajudam a compreender esses dois grupos previstos na Lei Federal nº 4.320/64 são as consignações em folha de pagamento e as dívidas contratuais. No primeiro caso, os valores retidos em folha de pagamento pelo órgão público para repasse aos devidos credores que ainda estivessem pendentes desse recolhimento à data do fechamento do Balanço eram reconhecidos – e ainda o são – como **dívida fluante**. Outro item também muito referenciado como enquadrado como dívida fluante são os Restos a Pagar inscritos ao final do exercício. Por sua vez, a obrigação de pagamento, por este ente federativo, de financiamentos obtidos era e ainda permanece reconhecida como dívida consolidada, à qual ainda é empregado o sinônimo de **dívida fundada**.

Esse contexto fez com que corriqueiramente se correlacionasse a dívida fluante à dívida de curto prazo, enquanto a dívida consolidada, ou fundada, seria equiparada a uma dívida de longo prazo.

Com o advento da LCF nº 101/2000, houve um reposicionamento do termo “dívida consolidada” para fins de criação de um novo conceito, **para fins fiscais apenas**, denominado “dívida consolidada líquida”, decorrente do primeiro. Nesse diploma, o termo “dívida consolidada” permanece utilizado como sinônimo de “dívida fundada”, mas a sua amplitude foi adaptada ao que o legislador entendeu **possível e aplicável para os fins fiscais daquela lei, ali objetivados**. O demonstrativo da dívida consolidada, então, passou a compreender um rol específico de obrigações não coincidente com o entendimento estritamente contábil até ali aplicado.

Como exemplos claros disso, foi definido que, para efeitos do demonstrativo da dívida consolidada, somente seriam considerados os valores de títulos precatórios devidos pelo ente a partir de 05/05/2000 (data da publicação da LCF nº 101/2000). De efeito mais material do que isso foi deixar de incluir na amplitude da dívida consolidada o passivo atuarial do ente federativo, mesmo sendo evidente que há nele uma parcela incontroversa de exigibilidade aos entes federativos e que este se posiciona quase sempre em relevantes compromissos de longo prazo. Essas duas parcelas são evidenciadas à parte no demonstrativo, de forma expletiva (apenas realce), após o cálculo requerido no demonstrativo.

O legislador quis, ainda, aplicar sobre essa “dívida consolidada” algumas deduções de disponibilidades financeiras e valores a receber (bens e direitos, portanto),



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

para fins de se calcular um novo conceito, de natureza fiscal, denominado “dívida consolidada líquida”.

Por tal razão, deve-se sempre advertir ao público que, matematicamente, a “dívida consolidada líquida” de um ente federativo é menor e está inserida dentro de sua “dívida consolidada”, bem como essa dívida consolidada é apenas parte da dívida total do mesmo ente federativo.

Em 2017, por exemplo, a Dívida Consolidada Líquida (DCL) do Estado de Pernambuco alcançou R\$ 13,17 bilhões, calculada de sua dívida consolidada bruta de R\$ 14,73 bilhões, enquanto que a dívida total declarada pelo estado, no seu Balanço Patrimonial, perfaz R\$ 29,94 bilhões. Ao contrário do que se poderia supor, a maior razão da diferença entre a dívida total do estado, indicada na peça contábil Balanço Patrimonial, e a sua dívida consolidada não está em um item da dívida fluante (Restos a Pagar, por exemplo), mas sim em item que tecnicamente é enquadrável como dívida consolidada também (o Passivo atuarial do estado) mas que o legislador preferiu afastar do cálculo da dívida consolidada prevista na LCF nº 101/2000, o que deve ser atribuído ao contexto histórico da edição da referida lei complementar.

Logo, **em termos fiscais**, o legislador nacional quis aplicar aos entes federativos um limite percentual, em razão de suas receitas correntes líquidas, a um conjunto de itens caracterizáveis como dívida consolidada dos entes federativos, desconsiderando, resumidamente, os precatórios antigos e o passivo atuarial. Para estados e Distrito Federal, esse limite estabelecido foi de 200% da RCL, enquanto que para os municípios, 120% das suas RCLs.

Visto esse preâmbulo, passemos ao Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida do Estado de Pernambuco, pertinente ao RGF do 3º quadrimestre de 2017:

**Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida (resumo) – tabela 5.3.a**

Em R\$

<b>DÍVIDA CONSOLIDADA</b>	<b>SALDO EM 31/12/2017</b>
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA (DC) (I)</b>	<b>14.734.618.918,51</b>
Dívida mobiliária	0,00
Dívida contratual	14.112.169.956,36
Empréstimos	10.614.664.258,42
Interna	4.204.001.049,85
Externa	6.410.663.208,57
Reestruturação da Dívida dos Estados e Municípios	3.410.200.620,86
Financiamentos	0,00
Parcelamento e renegociação de dívidas	87.305.077,28
Precatórios Posteriores a 05/05/2000	622.448.962,15
Outras dívidas	0,00
<b>(-) DEDUÇÕES (II)</b>	<b>1.558.167.958,68</b>
Disponibilidades de Caixa	1.475.274.069,81
Disponibilidade de Caixa Bruta	2.966.572.069,28
(-) Restos a Pagar Processados (exceto precatórios)	-1.491.297.999,47
Demais Haveres Financeiros	82.893.888,87
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL) = (III) = (I) – (II)</b>	<b>13.176.450.959,83</b>
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA</b>	<b>21.512.144.300,43</b>
% da DCL sobre a RCL (Res. 43/01 do Senado Federal)	61,25%





**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

<b>DÍVIDA CONSOLIDADA</b>	<b>SALDO EM 31/12/2017</b>
<b><u>OUTROS VALORES NÃO INTEGRANTES DA DÍVIDA CONSOLIDADA</u></b>	
Precatórios anteriores a 05/05/2000	
Precatórios posteriores a 05/05/2000 (não incluídos na DC)	
Passivo Atuarial	221.772.914.909,42
Insuficiência Financeira	
Depósitos	1.396.558.549,71
RP Não Processados de Exercícios Anteriores	
Antecipação de Receita Orçamentária	

Fonte: Quadro 58 do Balanço Geral do Estado 2017 (Doc. 02, pág 441).

Os valores constantes do quadro acima informam que a dívida consolidada líquida do Estado se encontra dentro do “limite geral de comprometimento”, que é de 200% da sua Receita Corrente Líquida, como definido pela Resolução do Senado Federal nº 43/01. Este teto, definido logo após a LCF nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) trata de “estoque” (saldo acumulado) máximo admitido para a dívida consolidada do ente da federação. O demonstrativo informa, adicionalmente, o tamanho do componente atuarial, que é ilustrado após o cálculo.

Segundo o demonstrativo, ao final do ano de 2017, a DCL estadual correspondia a 61,25% da RCL medida no referido exercício. Comparativamente ao dado publicado no ano anterior, houve elevação desse indicativo, visto que ao final de 2016 esse percentual havia alcançado 60,68%.

Ressalve-se que o estado permanece **não inserindo no demonstrativo acima as parcelas de juros a pagar já reconhecidos e assumidos em sua contabilidade incidentes sobre os valores históricos dos financiamentos obtidos**. Esses “juros a pagar” encontravam-se avaliados em 31/12/2017 em R\$ 71,88 milhões, os quais, em nosso entendimento, deveriam integrar a dívida consolidada bruta e, em consequência, a dívida consolidada líquida, fazendo com que a relação ante a Receita Corrente Líquida do Estado (R\$ 21,51 bilhões em 2017) passasse dos 61,25% publicados para 61,59%.

Quanto ao tema, o Manual do Demonstrativo Fiscal, expedido pela Secretaria do Tesouro Nacional, em sua 7ª edição<sup>22</sup>, não faz nenhuma referência expressa ao aproveitamento ou desconsideração dos juros a pagar incidentes sobre os contratos de dívidas de financiamento. Assim, o entendimento aplicado pelo estado de que estes juros não devem integrar a dívida consolidada bruta (restringindo-se, portanto, ao valor histórico) não transparece respaldado no referido Manual. Para tanto, transcrevemos os excertos do MDF aplicáveis:

“O Demonstrativo contém informações sobre a Dívida Consolidada (detalhada em Dívida Mobiliária, Dívida Contratual, Precatórios Posteriores a 05/05/2000 e Outras Dívidas), as Deduções (detalhadas em Disponibilidade de Caixa e Demais Haveres Financeiros), a Dívida Consolidada Líquida e o percentual apurado com base na Receita Corrente Líquida.

[...] Para o registro de dívidas no demonstrativo, deverão ser observados os seguintes procedimentos:

<sup>22</sup> Portaria STN nº 403, de 28/06/2016.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

a) **Regra Básica:** no caso de contratação de dívidas que tenham receita orçamentária, registrar o valor da liberação no exercício financeiro, acrescentando-o ao saldo existente anteriormente, se houver.

b) **Dívidas que não demandam registro de receita orçamentária:** consideradas no momento em que passa a existir a obrigação financeira delas decorrentes, ou seja, registrar o valor previsto no contrato ou instrumento equivalente, acrescentando-o ao saldo existente anteriormente, se houver. Como exemplos temos parcelamentos de dívidas, aquisição financiada de bens e assunção, reconhecimento e confissão de dívidas. Neste caso, todo o valor da dívida deverá ser registrado no demonstrativo a partir do momento da assinatura do contrato ou instrumento equivalente.

[...] Em resumo, a Dívida Consolidada ou Fundada, para fins fiscais, corresponde ao montante total das obrigações financeiras, apurado sem duplicidade (excluídas obrigações entre órgãos da administração direta e entre estes e as entidades da administração indireta), assumidas:

d) pela emissão de títulos públicos, para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses (**dívida mobiliária**);

e) em virtude de leis, contratos (**dívida contratual**), convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses;

f) pela realização de operações de crédito que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento.

g) com os **precatórios** judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos;

h) pela realização de operações **equiparadas** a operações de crédito pela LRF, para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses”.

Chamamos atenção às alíneas “a” e “b” acima reproduzidas. Se por um lado a regra básica (alínea “a”) indicada no MDF de 7ª edição, quando se refere à contratação de dívidas que repercutam em receita orçamentária, faz referência a “valores da liberação” (que poderia ser tomado como sugestão de que apenas os valores históricos das captações interessariam ao cálculo), a continuidade do raciocínio da alínea “b” acima impõe que as dívidas sem a repercussão em receitas orçamentárias são reconhecidas “no momento em que passa a existir a obrigação financeira dela decorrente”. Segundo o princípio da competência contábil, os juros e encargos sobre financiamentos obtidos devem ser reconhecidos mensal e tempestivamente e atribuídos a cada período de apuração. **Esse reconhecimento vem sendo efetuado pelo estado em sua Contabilidade, apenas não vem sendo transcrito no referido demonstrativo.**

O exemplo trazido na mesma alínea “b”, para parcelamento de dívidas, reforça essa interpretação. Se, como ali dito, em casos de parcelamentos de dívidas, “todo o valor da dívida (reparcelada) deverá ser inserida no demonstrativo a partir da assinatura do contrato”, há implícito que nesse total estarão presentes parcelas de juros de mora devidos. Visto assim, não se deveria cogitar interpretação diferente para os juros contratuais que são incorporados ao valor das dívidas de financiamento ao longo do prazo de pagamento. Estes, em decorrência lógica, devem compor a Dívida Consolidada Bruta, e ter seu efeito na Dívida Consolidada Líquida.

Caso paire alguma dúvida acerca da inclusão ou não dos juros a pagar já reconhecidos no demonstrativo, é válido exercer o seguinte exercício hipotético: caso a inflação em nosso país volte a patamares elevados como verificado na década de 1980



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

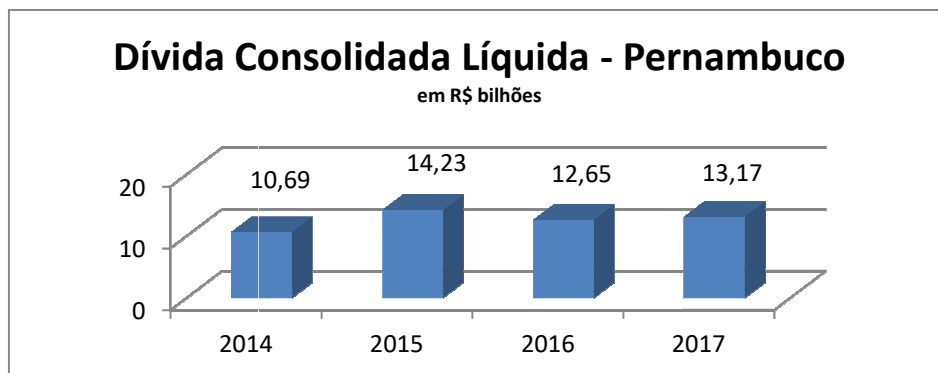
---

até meados da década de 1990, seria razoável registrar a dívida consolidada apenas pelo valor histórico dos financiamentos obtidos? Forçoso reconhecer que não, pois isso implicaria quantificá-la de forma irreal, simbólica apenas, distante do tamanho da dívida efetiva decorrente de tais contratos.

Portanto, recomendamos que o estado passe a inserir em sua dívida consolidada bruta (com reflexo na líquida) os valores de juros a pagar incidentes sobre financiamentos obtidos, reconhecidos em sua Contabilidade, em adição aos valores históricos de captação. Ressalve-se apenas que em 2017, essa inclusão deslocaria o percentual em 0,34% da RCL estadual, fazendo-o passar dos 61,25% publicados para um novo percentual de 61,59%.

De todo modo, vista apenas a DCL publicada pelo estado, no mesmo critério utilizado no ano anterior, verificou-se um aumento desse indicador, de R\$ 12,65 bilhões para R\$ 13,17 bilhões. Curiosamente, o valor bruto da dívida consolidada sofreu redução, de R\$ 15,10 bilhões para R\$ 14,73 bilhões. A junção desses dois aspectos indica que houve um enxugamento considerável nas disponibilidades financeiras no exercício (as quais são utilizadas no cálculo como deduções).

Numa série histórica de quatro anos (2014 a 2017), a DCL estadual oscilou nos seguintes valores:



**Fonte:** Demonstrativo da Dívida Consolidada, integrantes dos RGFs 3º quadrs. 2014, 2015, 2016 e 2017.

Esse movimento de oscilação da dívida<sup>23</sup>, na moeda brasileira, entre os exercícios, foi verificado, em maior ou menor proporção, nos demais estados da Federação que têm volumes expressivos de financiamentos junto a instituições internacionais, sobretudo porque no ano de 2015, a elevação da DCL foi fortemente vinculada à expressiva desvalorização do real brasileiro havida naquele exercício.

No caso do Estado de Pernambuco, tanto o percentual publicado de 61,25% quanto o que entendemos como devido (61,59%) mantém considerável distância com os 200% advertidos em lei como limite. Frise-se, contudo, que a definição, pela Lei de

<sup>23</sup> Um dos fatores que muito interferem no quantum da dívida para antes que detém contratos de financiamentos internacionais em valores relevantes, como se afigura o estado de Pernambuco, é a variação da cotação do dólar norte-americano (US\$) ante o real brasileiro (R\$) entre 01 de janeiro e 31 de dezembro. Quando essa variação é diminuta, a variação da dívida é, via de regra, definida em razão de componentes como volume de captação financeira e amortizações no exercício.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

Responsabilidade Fiscal, do limite geral de endividamento dos estados em 200% foi significativamente influenciada à época (2001) pelo fato de que os quatro maiores estados da federação (SP, RJ, MG e RS) terem, já àquele momento, percentuais de endividamento próximos a esse cenário de 200% (dívida consolidada líquida equivalente ao dobro da receita corrente líquida anual). **Desse modo, a lei não cuidou de estabelecer limites percentuais (tetos) diferenciados para os demais 23 estados que, à semelhança de Pernambuco, encontravam-se com limites inferiores a 100% de suas RCLs**, limitando-se apenas ao volume de operações de crédito no exercício (16% da RCL) e ao limite máximo de capacidade de pagamento do estado, os quais serão abordados nos itens 5.4 e 5.5 deste Relatório.

Deve-se ressaltar, por fim, que a análise do percentual DCL/RCL deve sempre ser contraposta a outras verificações. Uma delas, se as variações nela incorridas ocorrem em cenário de crescimento/retração da RCL após descontada a inflação do período. Outra, em razão de desvalorizações significativas da moeda num determinado exercício. E, principalmente, se os avanços do percentual de limite estão com impactos contidos sobre a gestão do estado.

### **Evolução da Dívida Consolidada estadual**

Como dito acima, a Dívida Consolidada Líquida do estado, após avanços e recuos, alcançou para R\$ 13,18 bilhões ao final de 2017 (percentual publicado pelo estado), valor que representou 61,25% da RCL do estado.

Numa série histórica maior, entre o final de 2011 e o final de 2017, tem-se que a Dívida Consolidada Líquida cresceu 126,80% ante uma elevação de RCL de 43,28%. Esse, o comparativo a valores nominais. Quando, todavia, é descontada a inflação do período<sup>24</sup>, tem-se que a DCL foi elevada em 63,49% enquanto que a RCL, cresceu efetivos 2,33%, conforme demonstrado no quadro a seguir:

#### **Evolução da Dívida Consolidada Líquida e da RCL entre 2011 e 2017**

Em bilhões R\$

Conceito	Critério	EXERCÍCIO						
		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Dívida Consolidada Líquida (DCL)	Publicado	5,579 bi	7,143 bi	9,061 bi	10,695 bi	14,235 bi	12,654 bi	13,176 bi
	Atualizado a dez 2017	8,059 bi	9,749 bi	11,676 bi	12,952 bi	15,576 bi	13,027 bi	13,176 bi
Número-índice		<b>100,00</b>	<b>120,96</b>	<b>144,88</b>	<b>160,71</b>	<b>193,27</b>	<b>161,64</b>	<b>163,49</b>
Receita Corrente Líquida (RCL)	Publicado	14,553 bi	15,612 bi	17,174 bi	18,475 bi	19,648 bi	20,853 bi	21,512 bi
	Atualizado a dez 2017	21,021 bi	21,307 bi	22,130 bi	22,373 bi	21,499 bi	21,468 bi	21,512 bi
Número-índice		<b>100,00</b>	<b>101,36</b>	<b>105,28</b>	<b>106,43</b>	<b>102,27</b>	<b>102,12</b>	<b>102,33</b>
% da (DCL) sobre a (RCL)		38,34%	45,75%	52,76%	57,89%	72,45%	60,68%	61,25%

**Fonte:** (DCL e RCL “publicados”): Demonstrativo da Dívida Consolidada (RGFs 3º quadrimestre 2011 a 2017).

**Nota:** O comparativo com DCL e RCL “atualizados” considera o valor histórico publicado, atualizado até dez/17 pelo IPCA. O número-base de 100 foi aplicado ao primeiro ano do comparativo (2011), ao valor já atualizado.

Do quadro acima, vê-se que a RCL experimentou em crescimento real (acima da inflação) entre 2011 e 2014 (número-índice avançou para 106,43), seguido de

<sup>24</sup> Considerada a variação do IPCA nesse exame.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

recoo em 2015 e reposição de inflação nos exercícios de 2016 e 2017 (número-índice vem se mantendo “na casa” de 102). O número-índice 102,33 informa que a RCL do estado teve aumento real de 2,33% entre 2011 e 2017. Por sua vez, observou-se crescimento real da dívida consolidada líquida em patamares bem mais expressivos entre 2011 e 2014. Entre o início de 2015 e o término de 2017, o quadro transparece ser o da manutenção, o que é indicado pela manutenção do número-índice próximo a 160. O número-índice de 163,49 indica que houve um aumento real de 63,49% quando comparado ao ano-base 2011.

Portanto, esse aumento real da Dívida Consolidada Líquida, em 63,49%, num período de sete exercícios financeiros (2011 a 2017) foi contraposto a um aumento real da Receita Corrente Líquida estadual no mesmo período de apenas 2,33%.

As captações financeiras de recursos de terceiros entre 2012 e 2014 (cerca de R\$ 7,1 bilhões nos três exercícios) foram o principal componente de movimentação quantitativa e qualitativa desse quadro, vez que a partir de 2015, essas captações financeiras voltaram ao nível histórico do estado, sendo reduzidas para cerca de R\$ 1,13 bilhão no conjunto de três anos de 2015 a 2017 (média R\$ 371 milhões anuais).

### **Comparativo com outros estados**

Apropriado comparar a situação da Dívida Consolidada Líquida do estado com as verificadas nos principais estados nordestinos e com os estados dotados de menor e maior RCLs da federação (exame comparado).

Efetuando-se, então, análise comparativa entre os três maiores estados da Região Nordeste (Bahia, Pernambuco e Ceará), além dos estados brasileiros dotados, respectivamente, da maior e da menor Receita Corrente Líquida (São Paulo e Roraima), chega-se ao seguinte quadro comparativo:

#### **Dívida Consolidada Líquida de Estados**

Ano	Em R\$ bilhões				
	CE	PE	BA	RR	SP
2011	3,22	5,58	8,92	0,43	157,42
2012	3,36	7,14	10,62	0,47	177,52
2013	3,94	9,06	10,88	0,48	183,76
2014	6,13	10,69	10,33	0,51	200,48
2015	9,54	14,23	16,14	0,33	235,65
2016	7,77	12,65	16,01	1,17	246,43
2017	8,15	13,18	17,23	1,33	259,05

**Fonte:** Sítios eletrônicos dos estados e/ou das respectivas secretarias de fazenda

No Nordeste, tem-se que a elevação da DCL havida em Pernambuco entre os exercícios de 2016 e 2017 (de 4,19%, em valores nominais), foi inferior às verificadas no estado do Ceará (4,89%) e na Bahia (7,62%). Em valores absolutos, a



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

DCL de Pernambuco (segunda maior do Nordeste) vem, nos exercícios mais recentes (2015 a 2017), reafirmando tendência de posicionamento equidistante entre a do estado da Bahia (maior DCL da região) e a cearense (3ª maior).

Já quando vista a variação na série histórica 2011-2017, nota-se que Pernambuco elevou sua Dívida Consolidada Líquida a valores nominais em 136,2% contra uma variação de 44,44% do IPCA no período. No mesmo intervalo, as Dívidas Consolidadas Líquidas do Ceará e da Bahia experimentaram crescimentos respectivos de 153,1% e de 93,16%.

Os estados de São Paulo e Roraima, inseridos no estudo acima, apresentaram, por sua vez, elevações de 64,56% (São Paulo) e 209,3% (Roraima) na mesma série histórica de 2011 a 2017, tendo sido registradas elevações de 5,12% e 13,7% quando visto apenas o período 2016-2017.

Um dado importante nesse cenário diz respeito à composição das dívidas estaduais em suas parcelas interna e externa. Sabe-se que a evolução da dívida interna dos estados sofre interferência de indicadores como a SELIC, TJLP e TR, enquanto que a externa da variação da cotação do dólar americano frente ao real brasileiro, o que confere diferentes efeitos de crescimento de dívida total, a depender do cenário de inflação interna ou de desvalorização cambial.

Pernambuco ostentava, ao final de 2017 participações da dívida de financiamentos internos e externos de 54,43% e de 45,57% da sua dívida contratual total, sendo esta parcela externa proporcionalmente mais significativa do que a verificada na maioria dos demais estados brasileiros. Como a variação do dólar americano em 2017 foi de apenas 1,5% (inferior aos principais índices inflacionários), o estado viu um efeito total mais contido na variação de sua dívida total.<sup>25</sup>

Conclusivamente, então, tem-se que, para o estado de Pernambuco, a diminuta variação do dólar americano ante o real brasileiro em 2017 e o volume restrito de novas captações financeiras no exercício de 2017 serviram para conter a elevação da sua dívida consolidada líquida, tendo o estado verificado a menor elevação entre os quatro estados comparados acima. Numa série histórica maior (2011 a 2017), todavia, ainda em relação a esses quatro estados comparados, o acréscimo da Dívida Consolidada Líquida do estado foi superior à do estado da Bahia e de São Paulo, muito em razão do expressivo volume de financiamentos obtidos por Pernambuco entre 2011 e 2014.

De toda forma, o estado cumpriu no exercício o limite geral imposto pela legislação nacional para a DCL (200% da RCL), tendo sido verificada elevação de 60,68% em 2016 para 61,25% em 2017 no que toca à dívida consolidada líquida publicada pelo estado (em 2011, tal percentual era de apenas 38%).

Atente-se, agora, a uma extensão de análise, quando verificados todos os estados da federação. O quadro a seguir, extraído de relatório de dívida do estado do

---

<sup>25</sup> Na série histórica 2011 a 2017, contudo, a variação da cotação da mesma moeda atingiu 98,54% (mais que o dobro da variação inflacionária de 44,44% do IPCA, por exemplo).



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

Rio Grande do Sul<sup>26</sup>, oferece na coluna “2017” a relação DCL/RCL dos estados brasileiros ao final do exercício de 2017 sob análise.

ESTADOS	2017		
	DCL	RCL	DCL/RCL
São Paulo	259.055	151.562	1,71
Rio de Janeiro	135.393	50.194	2,70
Minas Gerais	102.815	55.174	1,86
<b>RIO GRANDE DO SUL</b>	<b>76.703</b>	<b>35.046</b>	<b>2,19</b>
Goiás	19.357	21.034	0,92
Bahia	17.229	29.953	0,58
Pernambuco	13.115	21.512	0,61
Santa Catarina	10.798	21.131	0,51
Paraná	10.743	36.615	0,29
Ceará	8.147	17.779	0,46
Mato Grosso do Sul	7.387	9.747	0,76
Alagoas	7.000	7.349	0,95
Distrito Federal	6.999	20.720	0,34
Maranhão	6.419	12.505	0,51
Mato Grosso	4.053	13.371	0,30
Sergipe	3.993	6.885	0,58
Amazonas	3.798	12.052	0,32
Piauí	3.288	8.006	0,41
Acre	3.212	4.472	0,72
Rondônia	3.152	6.500	0,48
Tocantins	2.736	7.198	0,38
Paraíba	2.641	9.131	0,29
Espírito Santo	2.111	12.193	0,17
Roraima	1.327	3.197	0,41
Rio Grande do Norte	1.205	9.112	0,13
Pará	1.153	18.017	0,06
Amapá	324	4.354	0,07
<b>TOTAL</b>	<b>714.153</b>	<b>604.810</b>	<b>1,18</b>

**Fonte:** Relatório da Dívida Pública Anual do estado do Rio Grande do Sul (9ª edição - 2017)

A referida coluna informa que a relação DCL/RCL de Pernambuco ocupa a 9ª posição mais desfavorável entre os 27 estados da federação (Distrito Federal aí incluído), só restando em melhor situação proporcional, ao término de 2017, que os estados de RJ, RS, MG, SP, AL, GO, MS e AC.

Interessante perceber que, dentre estes últimos, a condição dos estados de SP, RJ, MG e RS é mais desfavorável em relação à dos demais, estando suas relações de DCL/RCL posicionadas entre 170% e 270%. Atente-se, nesse contexto, à condição do estado do Rio Grande do Sul, que, tendo sido a 4ª maior economia da federação durante toda a segunda metade do século XX (medida pelo PIB), perdeu, nesta década de 2010, esta condição para o estado do Paraná<sup>27</sup>. Consta que o estado paranaense possui, desde a edição da LRF, uma relação percentual de DCL/RCL entre 30% e 40% de sua RCL

<sup>26</sup> Consulta efetuada em 21/08/2018. Quadro obtido no endereço eletrônico [http://tesouro.fazenda.rs.gov.br/upload/1531930726\\_Relat%C3%B3rio%20Anual%20da%20D%C3%ADvida%20AF%20-%20Gr%C3%A1fica.pdf](http://tesouro.fazenda.rs.gov.br/upload/1531930726_Relat%C3%B3rio%20Anual%20da%20D%C3%ADvida%20AF%20-%20Gr%C3%A1fica.pdf)

<sup>27</sup> Os dados do IBGE apontavam até 2014 números equivalentes entre o RS e o PR no que tange aos respectivos Produtos Internos Brutos. Dados mais recentes informam que para 2017 os totais dos estados somaram R\$ 415,8 bilhões (PR) e R\$ 375 bilhões (RS), conforme reportado nos endereços <https://g1.globo.com/pr/parana/noticia/pib-do-parana-cresce-25-em-2017-depois-de-tres-anos-de-retracao.ghtml> e <https://estado.rs.gov.br/produto-interno-bruto-do-rio-grande-do-sul-aponta-crescimento-de-1-em-2017>



apenas, tendo o percentual alcançado 29,4% em 2017. Não é desarrazoado apontar a relação DCL/RCL desvantajosa do estado gaúcho frente à do estado paranaense como uma das principais causas dessa perda da 4ª posição histórica, visto que o estado que arca com menor serviço da dívida culmina tendo maior lastro financeiro (após o pagamento de amortizações e juros em cada exercício) no exercício do papel de “vetor de desenvolvimento da economia estadual” que lhe é atribuível.

Este segundo exame comparado acima a princípio poderia não interessar ao exame de contas de governo de Pernambuco, mas culmina sendo-lhe aplicável como instrumento de recomendação a que o estado **não eleve em demasia sua relação DCL/RCL**. Assim deve ser considerado quando é visto que inexistem no estado projeções de crescimentos reais significativos de Receita Corrente Líquida, nem em relação a inflação nacional, nem em relação à Dívida Consolidada Líquida. Sabe-se, por outro lado, que esta (a dívida), uma vez constituída, gera seu cronograma de amortizações e juros assumidos pelo ente federativo. Nesse contexto, se as elevações de DCL não forem compensadas com crescimentos de RCL proporcionais, tem-se situação na qual os projetos estruturadores da economia estadual culminam comprometidos por avanços desproporcionais de sua DCL.

#### **5.4 Operações de Crédito no exercício (limites anuais de operações)**

A Resolução nº 43/2001 do Senado Federal, além de estabelecer um limite geral aplicado ao **estoque da dívida** (200% da RCL), fixou um segundo limite a que são submetidos os estados e o DF relativo ao volume de operações de crédito internas e externas (financiamentos) **contraídas em cada exercício**, conforme previsto no art. 7º, inciso I, da Resolução do Senado Federal nº 43/2001. Por esse dispositivo, ficou estabelecido que, em um exercício financeiro, o Estado não poderá exceder o limite de 16% de sua RCL com operações de crédito internas e externas.

Este segundo limite, incidente sobre estados e o DF, representa a preocupação de que entes federativos que historicamente não possuíam dívidas consolidadas elevadas **não venham a aproximar seus níveis de endividamento abruptamente dos 200% definidos como limite geral**.

O estado de Pernambuco, quanto a isso, efetuou operações de créditos que geraram recebimentos totais de R\$ 321,85 milhões no exercício, das quais a parcela de R\$ 7,42 milhões teve autorização para ser desconsiderada da aferição. O valor líquido a ser considerado (R\$ 314,43 milhões) fez um percentual de 1,54% da RCL em 2016, mais adiante pormenorizado. Portanto, as operações de crédito do exercício em 2016 não foram fator relevante para o aumento do percentual de comprometimento da dívida consolidada.

O demonstrativo relativo ao 3º quadrimestre de 2017 encontra-se a seguir reproduzido:





**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

**Demonstrativo das Operações de Crédito (resumo)**

Em R\$

<b>Operações de Crédito 2017</b>		<b>Valor</b>
<b>Sujeitas ao Limite Para Fins de Verificação</b>		<b>387.473.908,08</b>
Mobiliária		0,00
Contratual		387.473.908,08
Interna		129.148.952,96
Externa		258.324.955,12
<b>Apuração do Cumprimento dos Limites</b>		
<b>Receita Corrente Líquida – RCL</b>		<b>21.512.144.300,43</b>
Total Considerado para fins de apuração do cumprimento do limite	387.473.908,08	1,80%
Limite Geral Para Operações de Crédito Internas e externas	3.441.943.088,07	16,00%
Limite de alerta	3.097.748.779,26	14,40%
Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária	0,00	0%
Limite Definido pelo Senado Federal Para as Operações de Crédito por Antecipação de Receita	1.505.850.101,03	7%
<b>Outras Operações que Integram a Dívida Consolidada</b>		<b>Valor realizado até o 3º quadrimestre</b>
Parcelamento de dívidas		58.612.211,38
Operações de reestruturação e recomposição do principal das dívidas		0,00

**Fontes:** Relatório de Gestão Fiscal, 3º quadrimestre 2017, transcrito no quadro 60 do Balanço Geral do Estado.

O total de R\$ 387.473.908,08 caracterizou a totalidade das operações de crédito contraídas no exercício<sup>28</sup>, não tendo havido parcelas dedutivas do cálculo enquadráveis nos incisos I, III e IV do parágrafo 3º do art. 7º da Resolução nº 43/2001 do Senado Federal. Em consequência, o total fez o percentual de 1,80% da RCL do exercício.

Desta forma, ao atingirem um percentual de 1,80% da Receita Corrente Líquida, as Operações de Crédito consideradas para efeito do limite estiveram dentro do limite máximo de 16% estabelecido pela Resolução do Senado Federal nº 43/01. Por consequência, as receitas de operações de crédito reduzidas também contribuíram para o diminuto crescimento da Dívida Consolidada Líquida no exercício.

Outro limite também aferido no Demonstrativo de Operações de Crédito acima diz respeito às operações de crédito por antecipação de receita (ARO), conforme previsto no art. 10, da mesma resolução, limita o saldo devedor das operações de crédito por Antecipação de Receita Orçamentária (ARO) a 7% da RCL. Em 2017, não houve registro de ingresso decorrente de antecipação de receita orçamentária.

Em relação às operações de crédito, um outro limite é inserido na Lei Orçamentária Anual (LOA) do estado, conforme verificado no inciso II do art. 10 da Lei Estadual nº 15.979, de 26/12/2016 (que instituiu a LOA para o exercício de 2017). O referido dispositivo expõe: “fica o Poder Executivo [...] autorizado a realizar operações de crédito da dívida fundada até o limite de R\$ 1.366.697.700,00”, tendo o estado,

<sup>28</sup> Conforme e-Fisco, na conta contábil 6.2.1.21.00.00, com filtros nas especificações 21239900, 21149900 e 21190000.



conforme visto anteriormente, contraído operações de crédito bem aquém desse limite autorizado na lei.

A análise das operações de crédito realizadas no exercício encontra-se pormenorizada no capítulo 8 (da Gestão Financeira e Patrimonial) constante deste Relatório, estando ali inseridas em meio ao item 7.3.2.2. *Movimento ao longo de 2017*, segmento *Captações (Operações de Crédito)*.

### **5.5 Juros e Encargos da Dívida (limite < 11,5% da RCL)**

Além do limite geral de endividamento e do limite anual de operação de crédito, mencionados respectivamente nos itens 5.3 e 5.4, o inciso II do art. 7º da Resolução nº 43/2001 do Senado Federal estabelece ainda que a soma das amortizações da dívida consolidada e dos juros e encargos processados no exercício não deve ultrapassar 11,5% da RCL de cada estado. Esse limite é comumente denominado de “capacidade de pagamento” do ente federativo.

Vista a execução orçamentária do estado, tem-se que este também cumpriu o referido limite, vez que a soma das amortizações e juros e encargos processados no exercício perfaz R\$ 1.352.407.533,75 (R\$ 1,352 bilhão) em 2017, alcançando 6,29% da RCL. O valor de R\$ 1,35 bilhão foi 2,52% superior ao despendido em 2016, percentual esse equivalente aos índices inflacionários do exercício (o IPCA, por exemplo, variou em 2,9473%). Decompostos os eventos, viu-se que as amortizações à Dívida Contratual ocorridas em 2017 somaram R\$ 832,73 milhões (4,14% superior às de 2016, que haviam atingido R\$ 799,6 milhões), enquanto que os juros e encargos empenhados no mesmo período alcançaram R\$ 519,68 milhões (elevação de 1,10% em relação aos R\$ 514,05 milhões verificados em 2016).

Deve-se ressaltar a tendência de elevação das amortizações a partir de 2018, tendo em vista o término programado, em 2018, do prazo de carência de quatro contratos relevantes captados entre 2011 e 2013 junto ao BID e BIRD<sup>29</sup> e do consequente início de amortizações semestrais ali previstos. Dois desses contratos contam com uma primeira parcela de amortização no valor de US\$ 10 milhões (R\$ 38 milhões, aproximadamente, a valores de 21/08/2018). Vê-se, então, que o percentual acima tende a aumentar, sobretudo no caso de a RCL estadual não voltar a observar crescimentos reais até lá.

Portanto, apesar de ainda enquadrar-se no limite de capacidade de pagamento (estabelecido pelo Senado como 11,5% da RCL), o estado, em termos práticos, vê sua capacidade de pagamento nos exercícios futuros condicionada a crescimento efetivo da sua RCL e a variações não muito significativas na cotação da moeda americana.

---

<sup>29</sup> Contratos 2830 e 2852 junto ao BIRD e 2854 junto ao BID.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

## 5.6 Garantias e Contragarantias

O Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores tem por objetivo assegurar a transparência das garantias oferecidas a terceiros pelo ente da federação e verificar os limites estabelecidos pela LRF, assim como das contragarantias vinculadas, decorrentes das operações de crédito internas e externas. Os entes poderão conceder garantia em operações de crédito internas ou externas, observado o disposto na LRF e nas Resoluções do Senado nº 40 e 43, de 2001, nº 96, de 1989, e suas alterações.

### Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores (resumo)

Em R\$

Garantias Concedidas	Saldo do Exercício	
	Exercício Anterior 2016	Exercício de 2017
Externas (I)	-	-
Internas (II)	746.036,58	818.581,11
<b>TOTAL DAS GARANTIAS CONCEDIDAS (III)=(I+II)</b>	<b>746.036,58</b>	<b>818.581,11</b>
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)	20.853.041.088,71	21.512.144.300,43
% do TOTAL DAS GARANTIAS sobre a RCL (III/IV)	0,00%	0,00%
LIMITE PARA GARANTIAS CONCEDIDAS (22% sobre a RCL) DEFINIDO PELO SENADO FEDERAL	4.587.669.039,52	4.732.671.746,09
Contragarantias Recebidas	Saldo do Exercício	
	Exercício Anterior 2016	Exercício de 2017
Externas (V)	1.964.236,51	203.000,00
Internas (VI)	-	-
<b>TOTAL DAS CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS (III)=(I+II)</b>	<b>1.964.236,51</b>	<b>203.000,00</b>

Fonte: Balanço Geral do Estado 2017, Quadro 59 (Doc. 02, p- 442).

Como acima verificado, o Estado cumpriu o limite de 22% aplicável às garantias concedidas, tendo se utilizado de valores correspondentes a 0,0038% (valor arredondado de 0,00% no demonstrativo publicado). No exercício anterior, o percentual foi de 0,0036%.

## 5.7 Despesa com Pessoal

### 5.7.1 Exame Preliminar (sobre dados divulgados)

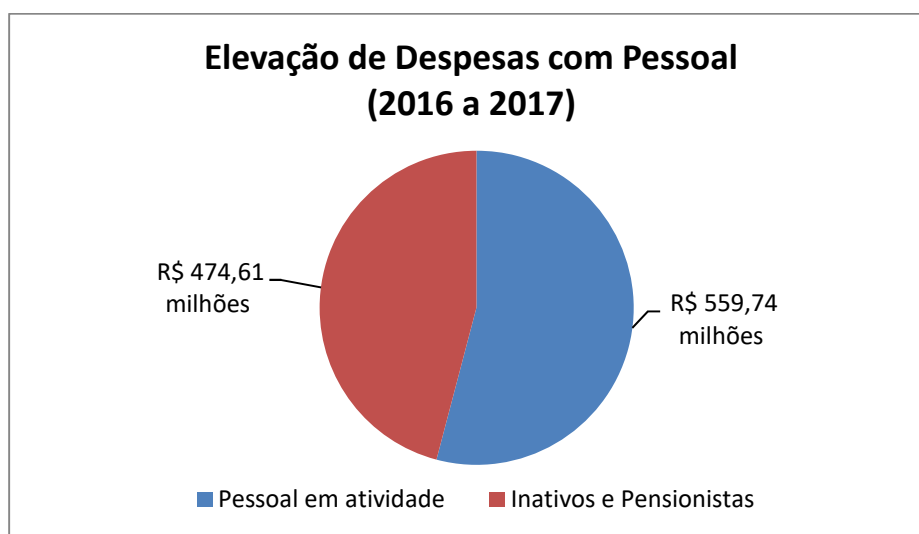
A soma das despesas líquidas de pessoal constantes dos Relatórios de Gestão Fiscal referentes ao 3º quadrimestre de 2017 publicados pelo Poder Executivo, Poder Judiciário, Assembleia Legislativa do Estado, Tribunal de Contas do Estado e Ministério Público do Estado fez um percentual total de 58,46%, percentual decorrente do total de R\$ 12.575.642.792,96 obtido da soma daqueles cinco relatórios<sup>30</sup>.

<sup>30</sup> O valor publicado pelo estado no quadro 54 de seu Balanço Geral do Estado indicou que teriam havido despesas totais de R\$ 12.536.706.434,04 (58,28% da RCL), mas a soma das despesas líquidas das cinco peças alcançou R\$ 12.575.642.792,86 (58,46% da RCL). Houve transcrição incorreta de dados pertinentes de quatro dos cinco relatórios (TCE, MPPE, ALEPE e Poder Judiciário), sendo coincidente apenas a despesa total líquida publicada no RGF do próprio Poder Executivo.



Comparativamente ao exercício anterior, houve elevação da despesa líquida em R\$ 1,03 bilhão, suficiente para promover o deslocamento do percentual de 55,16% do exercício anterior para os 58,46% de 2017.

A elevação de R\$ 1,03 bilhão acima representou um crescimento, a valores nominais, de 8,99% sobre as despesas líquidas do ano anterior (2016). Pode ser decomposta em duas parcelas: R\$ 559,7 milhões atribuíveis a elevações de pessoal em atividade e outros R\$ 474,6 milhões a elevação nas contas de inativos/pensionistas, conforme abaixo ilustrado:



**Fonte:** Demonstrativos da Despesa com Pessoal 6º bimestre 2016 e 6º bimestre 2017

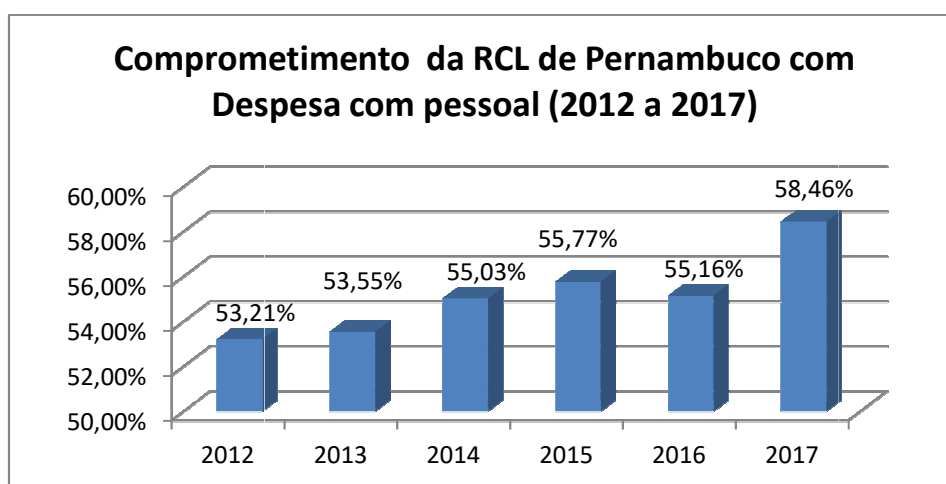
Viu-se que a elevação nas despesas com pessoal em atividade entre os anos de 2016 e 2017 (de R\$ 559,74 milhões), isoladamente representou um aumento de 5,91% sobre a despesa de pessoal no período. Essa elevação foi concentrada em maior escala no último quadrimestre de 2017, tendo sido decorrente da junção de fatores como: a) reposição de servidores em número maior do que aposentações, quando então foi verificado que, diante de 5.096 aposentadorias, o Estado deu posse a 6.369 servidores (sendo mais da metade composta de policiais militares e professores efetivos); b) reajustes ou reposições inflacionárias a servidores de órgãos e entidades estaduais, tanto do Executivo quanto nos demais Poderes e órgãos constitucionais.

Já no que toca aos gastos com inativos e pensionistas, conforme será visto no capítulo de Previdência, a elevação de despesas líquidas (R\$ 474,6 milhões), que representou um aumento de 23,3% ante 2016, adveio de um crescimento abrupto de requisições de aposentadorias ao longo de 2017, fenômeno que entendemos fortemente vinculado aos intensos debates legislativos nacionais havidos no exercício na tentativa de uma Reforma da Previdência (houve requisições a maior que as previsões, tanto por servidores que haviam acabado de cumprir os requisitos quanto para servidores que percebiam abono de permanência, mesmo tendo estes assegurados direitos adquiridos).



Essas verificações culminaram em aumento das despesas com pessoal no exercício em percentual de 8,99% ante um aumento da RCL em 3,15%. Segmentado por Poder, tem-se que três dos cinco relatórios de gestão fiscal que integram o estado trouxeram despesas de pessoal com variação superior à variação da RCL do período: os Poderes Executivo e Judiciário, e a Assembleia Legislativa do Estado<sup>31</sup>.

Expandida a verificação a anos anteriores, vê-se confirmada a tendência de crescimento inaugurada a partir de 2013, com interrupção momentânea em 2016, conforme representado a seguir:



Fonte: RGFs Poder Executivo, Poder Judiciário, ALEPE, TCE-PE e MPPE 3º quadr. 2012 a 2017

Note-se que o comprometimento do estado com pessoal vem sofrendo elevação real entre os exercícios, tendo sido esta potencializada em 2017.

Outra verificação oportuna é que a distância entre os percentuais indicados no gráfico e o percentual de 60% comumente atribuído como limite de despesa de pessoal dos estados não representam, a rigor, uma “folga” de exata dimensão. No caso, por exemplo, a diferença de 1,54% havida em 2017 pelo estado em relação aos 60% mencionados no inciso II do art. 19 da LC 101/2000 tem função referencial apenas. Diz-se assim porque a lei não impõe que os limites de alerta e prudencial, bem como as medidas de recondução a limites, sejam aplicados de forma global ao ente governamental, mas sim em relação a cada um dos Poderes. Ou seja, são privilegiados para todos os efeitos e finalidades os limites específicos de cada Poder/órgão.

Com efeito, veja-se o que acontece em relação aos 5,37% de comprometimento havido no Poder Judiciário ao final de 2017.

A leitura conjunta dos arts. 20, II, 22 e 23 da LCF nº 101/2000 desencoraja interpretações de que a diferença entre esse percentual e os 6% máximos conferidos ao Poder Judiciário pelo art. 20, II, b desta lei seja repassável a outro Poder ou órgão autônomo, o que conduz à necessidade de que os Poderes e órgãos autônomos devem se ajustar ao seu limite percentual máximo, sem considerar a utilização de “sobras”

<sup>31</sup> Os dois outros RGFs são levantados pelo Ministério Público e pelo Tribunal de Contas do Estado.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

havidas em outro Poder/órgão autônomo. A decorrência desse raciocínio é que os 60% atribuídos a estados é meramente referencial. A “folga” de 0,63% do exemplo trazido, portanto, é intrínseca ao Poder Judiciário e não ao Estado como um todo.

Em relação a Poderes/órgãos, foram verificados recuos de percentuais de comprometimento no Tribunal de Contas e no Ministério Público. Em sentido oposto, houve avanços de despesas líquidas de pessoal na Assembleia Legislativa, no Poder Judiciário e no Poder Executivo.

Neste último, que é submetido sozinho pelo art. 20, II, c, da LC Federal nº 101/2000 ao limite geral de 49% da RCL, o estado divulgou valor de despesa líquida de R\$ 10.533.102.110,81 (R\$ 10,53 bilhões, aproximadamente), valor superior em cerca de R\$ 988,78 milhões aos R\$ 9,54 bilhões registrados em 2016, diferença que resume, em valores nominais, quase a integralidade do aumento das despesas verificado entre os exercícios.

### **5.7.2 Observações quanto a valores e percentuais publicados**

Em relação aos valores e percentuais publicados, existem duas observações dignas de registro: a primeira, **de natureza não material**, incide sobre o demonstrativo consolidado, diz respeito a equívoco na transcrição de valores e percentuais publicados pelos Poderes em seus RGFs, por ocasião da confecção dos quadros 53 e 54 do Balanço Geral do Estado (que não chega a ter relevância na verificação de limites); a segunda, verificada no demonstrativo do Poder Executivo, **de natureza material**, verifica classificação indevida de despesas, cujo reflexo é o de deixar de computá-las no cálculo da despesa com pessoal. Em relação a essa segunda observação, destacam-se dois eventos de despesas passíveis de caracterização como “substituição de servidor” advertida no § 1º do art. 18 da LCF nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), ambas na área de Saúde, em fatos que, na essência, deveriam requerer a sua inclusão no cálculo da despesa do Poder Executivo e, por consequência, na despesa consolidada do estado. Essas parcelas de despesas culminaram excluídas do cálculo pelo estado, por este divergir do entendimento à finalidade pretendida pelo legislador quando da confecção da norma contida neste § 1º do art. 18 da LCF nº 101/2000.

Assim, quando enquadrados esses eventos como “substituição de servidor público”, o percentual divulgado pelo Poder Executivo ao final de 2017, que como será visto foi de 48,97%, seria deslocado para novo percentual de 51,36% da RCL. Esse percentual ajustado posiciona o estado em montante acima do limite geral aplicados a Poder Executivo de estados, que no caso é de 49% da RLC<sup>32</sup>.

Embora essa equipe de auditoria ofereça opinativo pela necessidade de inclusão dessas parcelas no cálculo, seus efeitos no cálculo foram tratados como “acréscimos potenciais” em vista de que um dos temas ainda se encontra com recurso ordinário pendente de julgamento neste Tribunal de Contas – no caso, o das despesas de profissionais de saúde processadas por Organizações Sociais – e outro – o dos gastos com plantonistas – passou a sofrer a incidência de Lei Estadual nº 16.089, de

---

<sup>32</sup> Conforme art. 20, inciso II, alínea c da LCF nº 101/2000.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

30/06/2017. Esta lei, ao introduzir Sistema de Plantões Extraordinários no âmbito da rede pública de saúde, almeja, no seu art. 4º, afastar a aplicabilidade de norma contida na Lei de Responsabilidade Fiscal para o caso concreto em que é suscitada a caracterização de “substituição de servidor”.

Abaixo, retratamos de forma apartada esses dois aspectos, de início o de aspecto de equívoco de transcrição (que não traz efeitos materiais) para em seguida retratar o de acréscimos potenciais (que tem efeitos materiais).

### **5.7.2.1 Transcrição incorreta para demonstrativo consolidado de dados parciais publicados pelos Poderes**

Veremos, a princípio, os efeitos do primeiro aspecto, que versa sobre equívoco de transcrição de valores e percentuais. Esse aspecto não remete a ajuste potencial de valores divulgados pelos Poderes e órgãos obrigados a publicar relatórios de gestão fiscal. Trata de exame preliminar necessário porque decorre de equívoco de soma de dados parciais, havendo transcrição de total inadequado pelo estado quando da confecção de demonstrativo consolidado (quadros 53 e 54 do Balanço Geral do Estado).

Reproduzimos, para tanto, o demonstrativo publicado no quadro 53 Balanço Geral do Estado de 2017, transcrito, por sua vez, do quadro de mesmo nome que integrou o RGF do 3º quadrimestre 2017 (publicação em 10/03/2018):

#### **Despesa com Pessoal – Consolidado dos Poderes (publicado)**

**Período de Referência: Janeiro a Dezembro/2017** Em R\$

<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>CONSOLIDADO</b>
<b>DESPESA BRUTA COM PESSOAL</b>	<b>18.131.876.219,93</b>
Pessoal Ativo	10.391.707.204,96
Pessoal Inativo e Pensionistas	7.740.169.014,97
Outras Desp. Decor. de Cont. Terceirização	-
<b>( - ) DESPESA NÃO COMPUTADA</b>	<b>5.595.169.785,89</b>
(-) Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão	8.825.786,69
(-) Decorrentes de Decisões Judiciais	146.843.749,99
(-) Despesas de Exercícios Anteriores	213.099.759,36
(-) Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	5.226.400.489,85
<b>(=) DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL</b>	<b>12.536.706.434,04</b>
Receita Corrente Líquida (RCL)	21.512.144.300,43
(-) Transferências obrigatórias da União relativas às emendas individuais	1.044.099,60
<b>(=) RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA</b>	<b>21.511.100.200,83</b>
Despesa Total com Pessoal	<b>12.536.706.434,04</b>
<b>% sobre a RCL</b>	<b>58,28%</b>

**Fonte:** Balanço Geral do Estado 2017, quadro 53 (Doc. 02, p. 436).



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

Quando se contrapõe a informação sintética acima do demonstrativo consolidado de 2017 com os dados parciais (analíticos) contidos nos cinco RGFs dos Poderes e órgãos pertinentes ao 3º quadrimestre/2017, percebe-se uma diferença de R\$ 38,9 milhões no dado final Despesa Líquida de Pessoal, vez que a soma das despesas líquidas constantes dos cinco RGFs dos Poderes e órgãos estaduais totaliza R\$ 12.575.642.792,96 (e não R\$ 12.536.706.434,04, como publicado). O equívoco do demonstrativo consolidado altera para menor (reduz, portanto) o percentual de comprometimento publicado pelo estado, em 0,18 pontos percentuais, vez que o percentual obtido dos RGF seria 58,46% e não 58,28%. O mesmo equívoco de transcrição também havia sido verificado ao final do exercício anterior.

O equívoco de publicação do estado é mantido ainda quando da publicação dos valores correspondentes a cada um dos Poderes e órgãos autônomos (quadro 54 do Balanço Geral do Estado), que ao trazer o total de R\$ 11.502.351.347,97 (do quadro 53) comete incorreções em todos os Poderes e órgãos, à exceção do Ministério Público do Estado. Da mesma forma que o anterior, se forem reproduzidos os dados retificados pelos Poderes/órgãos até esta data (última publicação ocorrida em 23/02/2017), os valores que deveriam constar do demonstrativo consolidado, que totalizariam o valor de R\$ 11.500.468.606,31, seriam os seguintes:

**Demonstrativo da Despesa com Pessoal por Poderes - jan a dez/2017 (corrigido)**

Em R\$

Receita Corrente Líquida (RCL)	Valor	% s/ RCL	Limites	
			Geral	Prudencial
<b>Discriminação</b>				
PODER LEGISLATIVO	558.257.683,35	2,5952%	3,00% <sup>33</sup>	2,85%
<i>Assembleia Legislativa</i>	282.191.402,31	1,3118%	1,44%	1,37%
<i>Tribunal de Contas do Estado</i>	276.066.281,04	1,2834%	1,56%	1,48%
PODER JUDICIÁRIO (TJPE)	1.154.795.318,04	5,37%	6,00%	5,70%
Ministério Público	329.487.680,76	1,53%	2,00%	1,90%
PODER EXECUTIVO	10.533.102.110,81	48,97%	49,00%	46,55%
<b>TOTAL</b>	<b>12.575.642.792,96</b>	<b>58,46%</b>	<b>60,00%</b>	<b>57,00%</b>

Fonte: RGFs referentes ao 3º quadrimestre/2017 publicados. TJPE, ALEPE e MPPE (publicados até 30/05/18).

Visto apenas esse aspecto (o do equívoco de transcrição), poder-se-ia concluir que, ao final do exercício de 2017, todos os Poderes e órgãos constitucionais do Estado de Pernambuco encontravam-se enquadrados nos limites individuais a eles impostos, estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, bem como abaixo dos respectivos limites prudenciais, o que afastaria necessidade de aplicação de medidas previstas no art. 23 e parágrafo único do art. 22 da referida lei.

Note-se, porém, que nesse primeiro exame, são desconsideradas ainda as parcelas de despesas que esta equipe entende que deveriam ter sido incluídas no cálculo, como será pormenorizado no item a seguir.

<sup>33</sup> Os limites geral e prudencial para os dois órgãos do Poder Legislativo no estado (Assembleia Legislativa e Tribunal de Contas do Estado) foram definidos por aplicação do § 1º do art. 20 da LCF nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).





### **5.7.2.2 Desconsideração de despesas com profissionais de saúde em atividade regular em unidades de saúde estaduais**

O segundo aspecto a ser observado quanto ao percentual de gastos com pessoal do estado diz respeito à ausência de inclusão de outras despesas de pessoal, assim não classificadas, mas assim passíveis de caracterização, como se afiguram, por exemplo, as despesas com pagamentos de salários de profissionais de saúde lotados nos hospitais estaduais que são geridos por Organizações Sociais e seus respectivos encargos sociais, bem como pelo próprio estado na remuneração a plantonistas nos hospitais geridos diretamente.

Esses aspectos atingem o percentual de comprometimento do Poder Executivo, apenas.

Na essência, a questão versa sobre a aplicação prática do §1º do art. 18 da LCF nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Reproduzimos abaixo o referido dispositivo:

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".

O excerto “outras despesas de pessoal” caracteriza subgrupo contábil que faz parte do grupo “Pessoal e Encargos Sociais”, codificado no manual de classificação orçamentário como 3.1. As despesas classificadas nesse grupo 3.1, em regra, integram o cálculo das despesas brutas de pessoal. Se não houver fundamento para uma possível dedução, culminam integrando as despesas líquidas de pessoal do ente federativo. Uma vez classificada a despesa no grupo 3.1, ela não será classificada nos demais grupos de despesa, notadamente no 3.3, “Outras despesas correntes”, que não integra o cálculo.

Note-se de antemão que a norma acima sublinhada não se restringe a despesas com profissionais da área de saúde, avançando, em tese, sobre salários despendidos com quaisquer profissionais “que venham a substituir servidores e empregados públicos”. Particularmente ao estado de Pernambuco, tem-se que o grande contingente profissional em atuação em áreas-fins cuja remuneração na atualidade que não é computada no cálculo da despesa de pessoal de forma questionável é exatamente o de profissionais de saúde.

Veja-se, todavia, que a mesma norma se refere de forma expressa a “valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra...”. É sobre a hermenêutica jurídica a ser aplicada a essa norma que incide a controvérsia levantada por entes federativos, ou seja,



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

a de que deveria ser privilegiado o critério literal restritivo da norma (só inclui a despesa se o instrumento for o previsto na lei), ante eventual critério teleológico (inclui diante da finalidade pretendida, sublevando a forma descrita em lei).

Em suma: a parte incontroversa da norma acima é que as despesas de pessoal advindas de funções demandadas ao estado (em suas áreas-fim, ainda mais quando previstas em plano de cargos do ente público, com provimento submetido a Concurso Público) quando exercidas por agentes inseridos em contratos de terceirização devem ser incluídas no cálculo das despesas por se caracterizarem como “substituição de servidor”. Isso é facilmente depreensível da leitura da norma.

Não se questiona, assim, que médico e professor, como exemplos, sejam funções precípua do estado quando em atendimento gratuito ao público. Se esses profissionais atuam como servidores estaduais, as despesas com sua remuneração são naturalmente computadas no cálculo, visto serem contabilizadas no grupo próprio de Pessoal e Encargos Sociais (grupo 3.1). Se o estado, por hipótese, viesse a se utilizar de empresa de terceirização para contratá-los, esses gastos, independentemente da classificação utilizada contábil, deveriam ser incluídos no cálculo, a título de “substituição de servidor” citada na norma federal. Essa hipótese não será questionada pelo estado porque é tradução literal da norma. A questão que é relevante para o caso concreto é mais específica: se a mesma “substituição de servidor” deve ter o mesmo efeito prático (consideração no cálculo) quando forem utilizados meios alternativos, diferentes do tradicional contrato celebrado com empresa de terceirização, não mencionados de forma expressa no § 1º do art. 18 da LCF nº 101/2000.

O Manual de Demonstrativos Fiscais aplicado ao exercício de 2017, aprovado pela Portaria STN nº 403, de 28/06/2016, assim interpreta “despesa de pessoal”:

O conceito de despesa com pessoal não depende da natureza do vínculo empregatício. Assim, as despesas com servidores, independentemente do regime de trabalho a que estejam submetidos, integram a despesa total com pessoal e compõem o cálculo do limite de gasto com pessoal. Assim, consideram-se incluídos tanto servidores efetivos, como cargos em comissão, celetistas, empregados públicos e agentes políticos. Esse também é o caso dos agentes comunitários de saúde e dos agentes de combate às endemias, quer tenham sido contratados por meio de processo seletivo público ou não. O conceito de despesa com pessoal também não depende de avaliação jurídica sobre a legalidade ou não da contratação. Assim, tanto as contratações por tempo determinado para atender necessidade temporária de excepcional interesse público como as que poderão vir a ser contestadas à luz do instituto constitucional do concurso público, por exemplo, deverão ser registradas na despesa com pessoal, independentemente da verificação da legalidade ou validade das contratações, bem como das eventuais cominações que possam advir.

Entendemos que a interpretação dada pela STN foi no sentido de admitir todos os meios de contratação de pessoal por terceiros, independentemente da nomenclatura do instrumento jurídico, privilegiando, portanto, a finalidade da norma. Nesta linha, interpretamos que escapam apenas os vínculos trabalhistas de atividades tipicamente de apoio, naturalmente desempenhadas mediante contratos com empresas



ESTADO DE PERNAMBUCO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO  
COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO  
DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS

---

de terceirização, tais como serventes e auxiliares de serviço gerais e respectivos supervisores.

Portanto, à luz da situação acima, recomendável que o estado reconheça no cálculo as despesas de remuneração e encargos sociais contraídas face os **profissionais de saúde contratados por Organizações Sociais** e atendendo exclusivamente pacientes pelo SUS, contabilizando-as como “Outras despesas de pessoal” da forma suscitada no parágrafo único do art. 18 da LCF nº 101/2000. Isso, todavia, não é procedido aqui no estado de Pernambuco, à semelhança de outros entes federativos, que optam por se apegar à literalidade da lei.

O mesmo raciocínio se aplica aos gastos com profissionais de saúde que realizam **plantões** nos hospitais sob gestão da administração direta, a exemplo do Hospital Agamenon Magalhães. O atendimento ali é exclusivamente público, integralmente aos usuários do SUS, num hospital público, com o agravante, nesse caso, de que o plantonista é remunerado diretamente pelo estado.

Analisemos por parte o efeito potencial de cada um desses vínculos sobre o percentual de comprometimento da RCL.

**a) Profissionais de saúde de organizações sociais em atuação em hospitais estaduais**

Como dito inicialmente, a questão a ser debatida versa sobre a hermenêutica a ser aplicada à norma contida no § 1º do art. 18 da LCF nº 101/2000, notadamente se deveria ser privilegiada a literalidade de forma restrita ali conferida ou se outros meios de utilização de mão-de-obra (a exemplo dos contratos de gestão pactuados ante Organizações Sociais) deveriam também ser considerados para a aplicação do evento de “substituição de servidor” trazido na norma.

Tem-se que a norma cita de forma expressa apenas os “contratos de terceirização de mão de obra”. Esse o argumento central utilizado pelo estado para firmar entendimento de que as despesas de mesma natureza geradas em meio a contratos de gestão celebrados ante Organizações Sociais não têm obrigação de serem incluídas no cálculo.

Pondere-se, todavia, quanto a isso, que à época da edição da LCF nº 101/2000, o “contrato de terceirização” era o meio impróprio de utilização de pessoal de alcance mais comum, o largamente exercido pela Administração Pública como alternativo ao meio mais adequado (que desde lá era a posse em cargo público por meio de concurso público ou seleção simplificada) e, portanto, era o exemplo de disfunção mais acessível ao legislador. Isso porque, embora já houvesse legislação acerca de Organizações Sociais à época da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, estas só começaram a atuar de forma sistemática nos estados da federação na área de saúde após a referida lei (exatamente como forma alternativa de não ter os valores computados em gastos de pessoal).

A aplicação da norma do §1º do art. 18 da LCF nº 101/2000 no que tange à situação dos profissionais de saúde contratados por Organizações Sociais e instalados em hospitais estaduais foi discutida neste Tribunal em meio a Auditoria Especial na



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

Secretaria Estadual de Saúde no exercício de 2009 (processo TC nº 0906269-5). Nele, o Tribunal exarou o Acórdão TC nº 069/2013, que determinou que o Poder Executivo do Estado de Pernambuco passasse a incorporar, “na sua Despesa Total de Pessoal, para fins de elaboração do Relatório de Gestão Fiscal, **as despesas de pessoal junto às Organizações Sociais e Outras Entidades não Governamentais, que se refiram à execução de atividades-fins do Estado, para as quais haja correspondência com cargos e funções dos seus quadros de servidores**”.

O Acórdão acima transparece guardar consonância com os dispositivos contidos no Manual de Demonstrativos Fiscais publicado pela STN, notadamente nas págs. 502 a 510 da 7ª edição (aplicada ao exercício de 2017).

A recomendação ventilada nas Notas Taquigráficas daquele processo era de que o estado, quando efetuasse os repasses às referidas Organizações, segregasse contabilmente a parte correspondente ao pagamento de salários e encargos patronais dos profissionais de saúde que funcionassem nas unidades de saúde estaduais, que funcionaria como parcela ou “montante” A, do restante do valor sujeito a repasse, que constituiria a parcela B. Dessa forma, ao contabilizar a primeira parte no subgrupo 3.1 (Pessoal e Encargos), o estado incluiria tais gastos nas suas despesas com pessoal, sendo apenas a parte adicional contabilizada no subgrupo 3.3 (Outras Despesas Correntes), cujos valores, regra geral, não convertem para o cálculo das despesas com pessoal. A recomendação era aplicável porque, na prática, o estado efetua os repasses às Organizações Sociais em atuação nos hospitais do estado integralmente no grupo 3.3 (Outras Despesas Correntes).

Diante do Acórdão, o estado interpôs, ainda em 2013, Recurso Ordinário que ganhou o nº 1301713-5, alegando pela inaplicabilidade do § 1º do art. 18 da LCF nº 101/2000 ao caso, recurso esse que permanece, até a presente data, pendente de julgamento. O estado se pautou pela literalidade da norma federal, dando caráter restrito ao excerto que menciona o meio de “contratos de terceirização de mão-de-obra”. Assim, justifica que, não se enquadrando as referidas Organizações Sociais como “empresas de terceirização”, não haveria de se cogitar a obrigatoriedade de inclusão de quaisquer parcelas financeiras a estas repassadas no cálculo das despesas com pessoal, mesmo estando evidente que a finalidade do gasto é, de fato, de pessoal. Nesse intermeio, o Parecer Prévio pertinente às contas do Governo do Estado do exercício de 2013, emitido por este Tribunal, também recomendou que tais despesas fossem incluídas, ao assim dispor como primeira das recomendações ao estado:

Incluir, no cálculo do limite de despesas total com pessoal do Poder Executivo, os gastos com as Organizações Sociais destinados ao pagamento dos empregados contratados pelas referidas OSs, nos termos do Acórdão T.C. nº 069/2013, o mesmo devendo-se aplicar a outras entidades não governamentais que executem atividades-fins do Estado.

O estado invocou, no contexto, a não obrigatoriedade de observância da determinação acima quando do cálculo das despesas com pessoal enquanto pendente de julgamento o Recurso nº 1301713-5, dado o efeito suspensivo obtido com o referido Recurso. Mais recentemente, adicionou novo argumento para a não inclusão das despesas no cálculo das despesas com pessoal. Entendeu que o julgamento da ADI



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

1923-DF, ao declarar a natureza convencional do contrato de gestão, iria corroborar a inaplicabilidade da norma contida no §1º do art. 18 da LCF nº 101/2000 quanto a parcelas de valores repassados a Organizações Sociais.

Todavia, verificado o Inteiro Teor da Decisão exarada da referida ADI, percebe-se que a discussão ali **não versou sobre a inclusão ou não de gastos de pessoal das referidas Organizações no cálculo das despesas com pessoal** previsto no art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal, mas sim sobre a obrigatoriedade de licitar do Poder Público quando da escolha de Organizações Sociais para fins de realização de Contratos de Gestão bem como a natureza da seleção dos funcionários da referidas organizações (se sujeitas a Concurso Público ou não), e da ratificação de que a natureza do contrato de gestão não se afigura idêntica à de contrato de terceirização. Nesse exame, o STF decidiu que:

[...] julgar parcialmente procedente o pedido, apenas para conferir interpretação conforme à Constituição à Lei nº 9.637/98 e ao art. 24, XXIV da Lei nº 8.666/93, incluído pela Lei nº 9.648/98, para que: (i) o procedimento de qualificação seja conduzido de forma pública, objetiva e impessoal, com observância dos princípios do caput do art. 37 da Constituição Federal, e de acordo com parâmetros fixados em abstrato segundo o que prega o art. 20 da Lei nº 9.637/98; (ii) a celebração do contrato de gestão seja conduzida de forma pública, objetiva e impessoal, com observância dos princípios do caput do art. 37 da Constituição Federal; (iii) as hipóteses de dispensa de licitação para contratações (Lei nº 8.666/93, art. 24, XXIV) e outorga de permissão de uso de bem público (Lei nº 9.637/98, art. 12, § 3º) sejam conduzidas de forma pública, objetiva e impessoal, com observância dos princípios do *caput* do art. 37 da CF; (iv) os contratos a serem celebrados pela Organização Social com terceiros, com recursos públicos, sejam conduzidos de forma pública, objetiva e impessoal, com observância dos princípios do *caput* do art. 37 da CF, e nos termos do regulamento próprio a ser editado por cada entidade; (v) a seleção de pessoal pelas Organizações Sociais seja conduzida de forma pública, objetiva e impessoal, com observância dos princípios do *caput* do art. 37 da CF, e nos termos do regulamento próprio a ser editado por cada entidade; e (vi) para afastar qualquer interpretação que restrinja o controle, pelo Ministério Público e pelo TCU, da aplicação de verbas públicas.

Portanto, tal entendimento do STF não demonstrou ir de encontro ao dispositivo do Acórdão TC nº 069/2013, que determina a inclusão de despesas no cálculo. Também não desconstituiu a interpretação oferecida pela STN no seu Manual de Demonstrativos Fiscais. Logo, em nosso ver, o referido posicionamento do STF não dá guarida ao argumento do estado.

Noutras palavras: no julgamento do STF, nem no âmbito do Inteiro Teor da Decisão pertinente ao exame da ADI 1923-DF, nem na Ementa da Decisão, não foi enfrentada a questão examinada por esse Tribunal quando do Acórdão TC nº 069/2013, objeto de determinação contida no referido Acórdão e no Parecer Prévio das contas do exercício de 2013, qual seja: se as despesas necessárias aos salários e encargos de profissionais de saúde (médicos, enfermeiros etc) contratados por Organizações Sociais para atuar de forma permanente em hospitais estaduais por ela geridos teriam de compor



ESTADO DE PERNAMBUCO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO  
COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO  
DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS

---

ou não o cálculo das despesas com pessoal do estado para fins de enquadramento no limite legal definido pela LRF.

Recentemente, duas decisões que examinaram essa questão emergiram, em sentidos diversos: a Decisão nº 2.753/2015 do TCDF (mantida, após pedido de reexame, pela Decisão 2.786/2016, de 02/06/2016) considerou que deveriam ser incluídas as despesas com pessoal de Organizações Sociais que tenham se caracterizado como substituição de servidor. Já o TCU, em seu Acórdão nº 2.444/2016, de 21/09/2016, em resposta à Consulta formulada pela Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, requereu do Congresso Nacional a supressão do que entendeu ser omissão legislativa da norma contida no § 1º do art. 18 da LRF no que tange a contratos de gestão, ao assim acordar:

9.1.1 não há, no âmbito da jurisprudência do Tribunal de Contas da União, deliberações que reconheçam como obrigatória a inclusão de despesas pagas a organizações sociais que celebram contrato de gestão financiado com fontes federais para fins de verificação do atendimento aos limites com gastos de pessoal estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal

9.1.2. os fundamentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1.923 confirmam que os contratos de gestão celebrados com organizações sociais não consistem em contratação de terceirizados (...); [...]

9.1.5. não se pode, todavia, olvidar dos riscos que a utilização abusiva desse instrumento pode acarretar ao equilíbrio fiscal do ente federativo. Assim, diante desses riscos e da omissão da LRF, cumpra ao Congresso Nacional sopesá-los com a realidade da assistência à saúde e a necessidade de prestação desses serviços à sociedade e, com base nisso, avaliar a oportunidade e a conveniência de legislar sobre a matéria, de forma a inserir ou não no cômputo de apuração dos limites previstos no art. 19 da Lei Complementar 101/2000 as despesas com pessoal das organizações sociais; (grifos nossos).

Visto todo o exposto acima, e sopesadas as decisões trazidas, ainda somos de entendimento de que os recursos destinados a pagamento de salários e encargos patronais dos profissionais de saúde em atuação nos hospitais estaduais **devem integrar o cálculo da despesa com pessoal**, por se caracterizar tal área de atuação uma função essencial do estado. Não nos transpõe adequado privilegiar o meio utilizado (o tipo de contrato ou vínculo empregatício aplicado) em detrimento da função exercida pelo agente (no caso, um médico que atende, num hospital público em nome do estado, exclusivamente usuários do SUS).

Restringir, como deseja o estado, a condição de “substituição de servidor” apenas àquelas processadas através do meio de “contrato de terceirização”, dando interpretação literal restritiva à norma do § 1º do art. 18 da LCF nº 101/2000, possibilita disfunção fiscal.

Isso é ainda mais aplicável ao caso concreto (contas do estado de Pernambuco) quando reconhecido que o tipo de vínculo da maior parte dos profissionais de saúde que atende o usuário do SUS em nome do estado **sofreu visível alteração**, entre o ano da edição da LRF (2000) e o exercício de 2017 sob análise, passando de “médico do estado” para “médico de Organização Social”. Bem verdade que tal



ESTADO DE PERNAMBUCO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO  
COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO  
DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS

---

transformação não foi exclusiva do estado de Pernambuco no cenário “pós-LRF”. De fato, a mesma situação foi evidenciada na maioria dos estados, talvez como forma de tangenciar a aplicação da norma contida no § 1º do art. 18 supracitado.

Contrariamente a essa prática adotada por entes federativos, a finalidade de prevenção a riscos advertida pela Lei de Responsabilidade Fiscal contida já no seu art. 1º é a que, entendemos, deveria ser privilegiada na interpretação de suas normas específicas, sob pena de os entes federativos, ao utilizarem formas alternativas não vedadas nessas normas específicas, virem a apresentar “resultados fiscais bons”, paradoxais, contudo, aos visíveis riscos fiscais a que estão submetidos. Noutros termos: não se afigura adequada a situação de que um ente federativo apresente percentuais de comprometimento com despesas de pessoal confortáveis, com boa margem em relação aos percentuais definidos na LRF, mas de fato tenha dificuldades de honrar a folha de pagamento em sua integralidade.

Logo, o que se deve questionar no caso é se o objetivo precípua trazido na LCF nº 101/2000 poderia estar ameaçado diante de uma interpretação literal restritiva a ser adotada ao art. 18 da LCF nº 101/2000. **Em nosso entendimento, essa ameaça é concreta.** A consideração apenas de contratos de terceirização como substituição de servidor, e não dos demais tipos de meios usados na atualidade ou passíveis de criação, **consiste numa das grandes ameaças à finalidade buscada pela lei em sua integralidade.** Suficiente, para tanto, a visualização dos casos concretos já existentes entre os entes federativos brasileiros, a exemplo do Estado do Rio de Janeiro que, durante anos, ostentou dados de comprometimento de pessoal reduzidos e, em exercício recente, precisou parcelar pagamentos a seus servidores.

Assim, se em decorrência da forma de atuação empregada pelos estados hoje o percentual admitido a despesas com pessoal do Poder Executivo deve ser modificado, tal iniciativa é de competência do Congresso Nacional. Mas, enquanto não ocorre eventual exame, não é recomendável a apresentação de números bons, dentro do limite, quando na prática se sabe que existem de fato compromissos de pessoal bem maiores, e ainda se sabe exatamente onde residem esses compromissos fiscais. Seu tratamento contábil “à parte” pode comprometer a gestão fiscal do estado.

Apesar da conclusão acima, entendemos que procedimentalmente a obrigação do estado de Pernambuco em incluir esses valores quando do cálculo quadrimestral efetuado no seu RGF **permanece dispensada** enquanto pendente continuar o julgamento do Recurso TC nº 1301713-5, dado o efeito suspensivo advindo do referido Recurso. Por isso, enquanto não julgado este, entendemos que o critério utilizado pelo estado, que desconsidera essas despesas no cálculo das despesas líquidas de pessoal, ainda não deve ser caracterizável como antijurídico.

Importante destacar, contudo, que mesmo antes do julgamento do citado Recurso, o estado poderia utilizar-se de ferramenta de controle por ocasião da contabilização dos recursos enviados a essas organizações sociais. Diz-se assim porque o estado permanece contabilizando em uma única rubrica, no subgrupo 3.3 (Outras Despesas Correntes), a totalidade dos valores repassados, quando deveria contabilizar parte desse valor no subgrupo 3.1 (Pessoal e Encargos Sociais), mesmo que aplicasse



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

dedução enquanto pendente de julgamento o recurso processual anteriormente citado. Nesse controle sugerido, estaria visível quanto é o efeito financeiro dos valores repassados cuja finalidade é a de suprir as despesas direcionadas à folha de pagamento dessas organizações sociais.

Quando solicitadas planilhas de custos preenchidas pelas OS de Saúde, no entanto, viu-se que elas informaram haver direcionado apenas no período<sup>34</sup> de janeiro/2017 a junho/2017 um montante de R\$ 209.292.184,12 dos recursos a elas direcionados pelo estado para salários e encargos incidentes (FGTS, INSS etc) dos profissionais de saúde em unidades de saúde estaduais diretamente pagos por Organizações Sociais em atuação em hospitais, UPAS e UPAs estaduais. Se expandido esse valor do primeiro semestre a todo o exercício tem-se uma estimativa de gastos que alcançam a ordem dos R\$ 418,5 milhões.

Diante do exposto, sobretudo da forma empregada, o valor de R\$ 418,5 milhões representa o efeito financeiro estimado sobre as despesas com pessoal do Poder Executivo no caso da manutenção do Acórdão TC nº 069/2013 acima referido no que tange “a profissionais de saúde em OS”. Esse valor, caso adicionado às despesas de pessoal, acrescentaria 1,95 pontos percentuais à despesa líquida do Poder Executivo, fruto do deslocamento de suas despesas líquidas de R\$ 10,53 bilhões admitidas para um novo patamar registrado, de R\$ 10,95 bilhões apenas com o incremento desse fator.

#### **b) Profissionais de saúde custeados sob regime de plantão extra**

Outro exame de modificação potencial do percentual de comprometimento das despesas de pessoal ocorre quando se verifica a contabilização aplicada pelo estado para as despesas com pagamentos de plantões extras dessas mesmas áreas de saúde.

O estado se vale da prática permanente de contratação de profissionais de saúde para o regime de plantões em hospitais sob gestão direta, os quais são denominados, nessa condição, de “plantonistas”. Note-se que, diferentemente da relação estabelecida na alínea “a” acima, nesse caso o contratante não é Organização Social, mas sim o próprio estado. Mesmo assim, tais despesas não são incluídas no cálculo das despesas de pessoal, sendo contabilizadas no grupo 3.3 Outras Despesas Correntes.

Em recente Auditoria de Acompanhamento na Secretaria de Saúde do estado, efetuado por equipe de auditoria deste Tribunal, restou demonstrado que o valor empregado em 2017 para o custeio desses expedientes alcançou R\$ 96.661.101,29 (R\$ 96,67 milhões), processado pela UG 530401 (FES) e outras seis UGs correspondentes aos hospitais de grande porte estaduais (Hospital da Restauração, Getúlio Vargas, Barão de Lucena, Agamenon Magalhães, Otávio de Freitas e Hospital Geral do Agreste). Diante da contabilização efetuada<sup>35</sup>, esses valores culminaram não

---

<sup>34</sup> Até a data de 16/09/2018 esta auditoria não dispunha de dados das competências de julho/2017 a dezembro/2017.

<sup>35</sup> O Estado contabilizou na rubrica 3.3.90.36.35 (Outras Despesas Correntes – Outros Serviços de Pessoas Físicas – Apoio administrativo, técnico e operacional) quando o mais adequado seria utilizar a rubrica 3.1.90.04.02 (Pessoal e Encargos Sociais – Contratação por Tempo Determinado – Outras Despesas Variáveis), que possibilitaria a inclusão dos valores no cálculo das despesas de pessoal.





integrando o cálculo das despesas de pessoal do Poder Executivo e, por conseguinte, do estado. Concluiu a referida equipe pela necessidade de inclusão de referidas despesas ao cálculo requerido pelo art. 18 da LCF nº 101/2000. Os R\$ 96,66 milhões, sozinhos, tem efeito de acréscimo em 0,45 pontos percentuais de comprometimento da RCL para o Poder Executivo, efeito esse adicional ao veiculado no item “a” acima.

Em posicionamento efetuado pela SCGE por meio da Nota Técnica DOGP/COR 006/2015, aquela Contadoria Geral entendeu pela necessidade de inclusão dos valores pagos regularmente aos plantonistas no cálculo da despesa com pessoal do Poder Executivo. Na mesma linha, o Ministério Público de Contas do Estado de Pernambuco ofereceu Representação Interna nesta Corte de Contas (Doc. 37) argumentando pela necessidade de cômputo imediato de tais despesas no cálculo de pessoal e emissão de alerta ao estado.

Recentemente, todavia, emergiu a Lei Estadual nº 16.089, de 30/06/2017, a qual institui sistema de plantões extraordinários, mas que no seu art. 4º avança sobre matéria tratada na legislação federal (Lei Complementar Federal nº 101/2000), declarando que o credenciamento de plantonistas tratado na lei “não caracteriza substituição de servidor”.

Entendemos que a definição ou caracterização do evento de “substituição de servidor”, advertida na LCF nº 101/2000, não é matéria conferida a lei estadual, mas sim à legislação federal, como atualmente disciplinada em lei complementar federal. Mostra-se, então, sujeita a verificação concreta efetuada pelos Tribunais de Contas, na sua função de auxiliar o controle externo, bem como, noutro plano, submetidas sempre à apreciação judicial. Em tais situações, são examinadas se as funções exercidas pelos respectivos agentes de fato caracterizam a substituição de servidor veiculada em lei, com verificação de similitude ante as funções exercidas por servidores de carreira, existência de planos de cargos e carreiras etc.

No caso em tela, a referida Auditoria de Acompanhamento concluiu que haveria inequívoca substituição de servidor no que tange aos plantonistas da área de Saúde que laboram nos hospitais estaduais, pelo que somos levados a concordar pela necessidade de cômputo das despesas decorrentes dessa substituição.

### **5.7.3 Efeitos potenciais de cada tipo de vínculo**

Como dito, a parte que guarda maior materialidade no tocante a ajuste da despesa de pessoal do estado é centrada, predominantemente, nos gastos de profissionais da área de saúde, em vista principalmente de que nessa área está concentrada a maior parcela de Organizações Sociais que recebem recursos financeiros indispensáveis à sua atuação e ao funcionamento de alguns hospitais estaduais.

Viu-se que tais organizações sociais contratam profissionais de saúde, cujas remunerações e respectivos encargos são estimados<sup>36</sup> em 2017 em R\$ 418,5 milhões.

---

<sup>36</sup> Até 16/09/18 somente haviam sido recebidas informações das competências de janeiro/2017 a junho/2017. O valor de R\$ 209.292.184,12 é o que deve ser atribuído ao custo dos 10 hospitais, 14 UPAS e 9 UPAES administradas por



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

Outras despesas também passíveis de inclusão, como dito anteriormente, são as despesas com médicos e demais profissionais de saúde sob o regime de plantão nas unidades de saúde estaduais, cujo custeio não vem integrando o cálculo, os quais foram avaliados em R\$ 96.661.101,81 em 2017.

Se forem somados os valores acima indicados, o total de despesa líquida de pessoal do Poder Executivo subirá dos R\$ 10,53 bilhões reconhecidos pelo estado para a ordem dos R\$ 11,05 bilhões (51,36% da RCL estadual), como abaixo resumido:

Em R\$		
Fator	Valor	% sobre a RCL
Despesas Líquidas de Pessoal informadas pelo Executivo (janeiro a dezembro – 2017)	10.533.102.110,81	48,97%
Remuneração de Plantonistas Hospitais UPAS, UPAES	96.661.101,29	0,45%
Remuneração de Profissionais de Saúde Contratados por OS	418.584.368,24	1,95%
<b>Total com acréscimos</b>	<b>11.048.347.580,34</b>	<b>51,36%</b>

**Fonte:** e-Fisco e relatórios de custos mensais das Organizações Sociais

Em resumo: em que pese a despesa líquida de pessoal publicada pelo Poder Executivo para o exercício de 2017 ter sido de R\$ 10,53 bilhões (48,97% da RCL), se a interpretação desta Casa for no sentido de que tenham de ser acrescidos os valores descritos às situações “a” e “b” acima indicadas, inclusive encargos, o Poder Executivo teria alcançado, em 2017, um índice ajustado de 51,36%, o que posicionaria o Poder Executivo acima do limite geral a ele atribuído em lei (de 49%), fato que o submeteria a medidas de reenquadramento previstas no parágrafo único do art. 23 da LC Federal nº 101/2000. De mesmo modo, o efeito da adição cumulativa dos dois fatores sobre os dados consolidados do estado seria de deslocar o percentual admitido pelo estado para o exercício de 2017, dos 58,46% publicados para um novo percentual consolidado de 60,86%<sup>37</sup>.

O cenário de extrapolamento do limite geral de 49% da RCL atribuído ao Poder Executivo, bem como do limite referencial de 60% da RCL aplicado a todo o estado, depende, reitere-se, da interpretação a ser dada à lei estadual 16.089/2017, que almejou afastar do cálculo da despesa de pessoal do estado parcelas reiteradamente pagas a profissionais de saúde plantonistas do estado, e aos argumentos efetuados pelo estado por ocasião do Recurso TC nº 1301713-5.

## **5.8 Despesas com Contratos de Parcerias Público-Privadas**

O Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas, na coluna de despesa, deverá identificar as despesas derivadas de PPP contratadas pelo ente da Federação, com destaque para as contratadas por empresas estatais não dependentes, abrangendo todas as despesas executadas, correntes e de capital, conforme se depreende da orientação

---

Organizações Sociais em nome do estado, considerado o item 1 da planilha de custo (Pessoal) e descontado o subitem 1.1.3 (Administrativo). O valor de R\$ 418,5 milhões é estimativo de todo o exercício.

<sup>37</sup> Dado apenas referencial, já que, como visto, os limites são por Poder e não ao ente federativo como um todo.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

expressa no Manual de Demonstrativo Fiscais (Portaria STN nº 403/2016, válido a partir do exercício financeiro de 2017).

A seguir, serão analisados os valores das despesas do contrato de Parceria Público-Privada, em vigor no exercício de 2017, registrado no Demonstrativo das Parcerias Público - Privadas do Estado de Pernambuco integrante do RREO – 6º bimestre/2017, constante no Balanço Geral do Estado - Exercício 2017 (doc. 2, p. 433).

PPP	EXERCÍCIO			
	2016	2017	2018	2019
CGPE 001/2006 – Praia do Paiva	8.543.932,27	6.538.069,36	3.471.722,97	1.735.861,48

**Fonte:** Demonstrativo Parcerias Público-privadas RREO 6º bimestre 2017 (quadro 51 do BGE)

Vê-se que a despesa liquidada, em 2017, do Contrato CGPE 001/2006 (Praia do Paiva) foi de R\$ 6,54 milhões. Este valor diverge do valor apresentado no Mapa Demonstrativo Consolidado de Concessões e PPPs, enviado na Prestação de Contas do Governo (doc. 10, p. 1), onde consta o valor de R\$ 5.494.167,05.

Em consulta ao sistema e-Fisco 2017, verificou-se que foi liquidado, em 2017, um total de R\$ 5.000.736,19 (parcelas de janeiro/2017 a novembro/2017) e, em 2018, o valor de R\$ 493.446,82, referente à parcela de dezembro/2017, somando um total de R\$ 5.494.183,01.

Além disso, no Mapa Demonstrativo Consolidado de Concessões e PPPs constam também os valores da rescisão contratual do contrato CGPE 001/2010 da Arena Multiuso da Copa 2014, que foi formalizada em 06 de junho de 2016. Em 2017, esse mapa apresentou um valor de R\$ 31.097.276,45 de rescisão contratual. Esse valor é divergente do apresentado no e-Fisco em 2017, do Contrato da Arena Multiuso da Copa 2014, onde consta o valor total de R\$ 31.097.452,46.

O mapa acima evidencia ainda o valor acumulado da rescisão contratual. Em 2016, o valor da rescisão foi de R\$ 27.962.973,51, que somado com o valor da rescisão contratual em 2017 apresentado no mapa (R\$ 31.097.276,45) representa um valor acumulado de R\$ 59.060.249,96. Esse valor também diverge dos R\$ 49.822.000,26 apresentados como valor recebido acumulado no mapa de 2017.

Observa-se que no Quadro 51 do BGE 2017 (doc. 2, p. 435) não constam os valores referentes ao contrato CGPE 001/2010 a partir de 2017. A nota explicativa 3 afirma que não existem informações referentes à Arena da Copa 2014 a partir de 2017 por ter deixado de ser PPP.

### **5.8.1 Despesas com contratos de PPP/RCL (%)**

O Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas do Estado, integrante do RREO – 6º bimestre de 2017, constante no Balanço Geral – Exercício 2017 (Quadro 51), doc. 2, p. 433, evidencia que o percentual de comprometimento da despesa com contratos de PPP em relação à Receita Corrente Líquida (RCL) foi de 0,25% em 2016 e



0,03% em 2017. Os valores projetados para 2018 e 2019 apresentam um percentual de comprometimento da despesa de 0,02% e 0,01%, respectivamente.

A redução do percentual em relação a 2016 se deve aos valores do contrato CGPE 001/2010 – Arena da Copa 2014, que só apresentam dados até 2016. Como dito, a nota explicativa 3 do Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas afirma que não existem informações sobre esse contrato a partir de 2017 por ter deixado de ser PPP.

Dessa forma, o percentual de comprometimento da despesa com contratos de PPP em relação à Receita Corrente Líquida encontra-se enquadrado no limite legal (5% da RCL), definido no artigo 28 da Lei Federal nº 11.079/2004 alterada pela Lei Federal nº 12.766/2012.

### 5.9 Resultado Primário<sup>38</sup>

Conforme informado pelo Demonstrativo do Resultado Primário (quadro 44 do Balanço Geral do Estado), relativo ao exercício de 2017, o Governo do Estado de Pernambuco apresentou, no citado exercício, déficit primário de R\$ 292.214.945,19 (R\$ 292,21 milhões) e, como tal, não conseguiu atender a Meta Fiscal fixada na LDO, que para 2017 definiu uma meta de déficit de R\$ 255.997.700,00 (limite mínimo a ser alcançado).

Deve-se ressaltar que a sistemática de aferição de resultado primário prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias desconsidera, na coluna das despesas, parte das despesas de capital no cálculo, notadamente aquelas incluídas no PPI (Programa Piloto de Investimentos). Essa previsão, na LDO, em nosso entendimento, deveria ser revista para os exercícios futuros, vez que diverge da metodologia preceituada pela STN (que não autoriza essa dedução). E, de fato, a finalidade pretendida no cálculo do resultado primário é aferir o “*quantum*” de recursos que sobra para o ente para fins de amortizações de sua dívida contratual, sendo pouco efetivo, por exemplo, um cálculo que indica um resultado primário “positivo” (sugerindo que há saldo de recursos para amortização de dívidas) quando na prática tais recursos já foram consumidos pelo ente federativo no custeio de despesas de capital de outra espécie (a de investimentos). Essa desconsideração de despesas inseridas no PPI é inadmitida pela Secretaria do Tesouro Nacional, bem como no cálculo do resultado primário pactuado na meta 2 do Programa de Ajuste Fiscal (celebrado entre estado e União), a ser pormenorizado no item 5.10 deste capítulo.

De todo modo, quando da divulgação do Demonstrativo do Resultado Primário (na execução, portanto), o estado publicou o referido demonstrativo segundo as orientações proferidas pela STN (considerando também as despesas inseridas no PPI

---

<sup>38</sup> O resultado primário indica a compatibilidade dos níveis de gastos orçamentários do Estado (excetuando-se o pagamento dos serviços da dívida) com sua arrecadação (excetuando-se as de natureza financeira), ou seja, se as receitas fiscais líquidas são capazes de suportar as despesas fiscais líquidas. No caso da diferença entre as receitas e despesas mencionadas ser positiva, ou seja, se houver superávit, este deverá ser utilizado no pagamento da dívida pública, com vistas à redução do seu estoque, contribuindo assim para a gestão fiscal responsável, conforme preceitua a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

estadual). Em decorrência, utilizando o critério de aferição adequado, o estado informou haver obtido um resultado primário em valor inferior ao estabelecido na referida meta, como adiante demonstrado:

**Resumo do Demonstrativo do Resultado Primário**

Em R\$

<b>Especificação</b>	<b>Jan a dez de 2017</b>	<b>Jan a dez de 2016</b>
Receita Primária Total (A)	31.660.534.933,53	29.541.152.250,54
Despesa Primária Total (B)	31.952.749.878,72	28.763.739.101,63
Resultado Primário (A-B)	-292.214.945,19	777.413.148,91
Meta Fiscal na LDO	-255.997.700,00	10.586.300,00

**Fonte:** Balanços Gerais do Estado 2017 e 2016, quadro 44 (Doc. 02, p. 417-418).

O resultado primário deficitário em um cenário de amortizações crescentes de financiamentos bancários (como se afigura no presente) reforça a delicada situação financeira do estado, que é corroborada quando verificado o enxugamento de disponibilidades líquidas havido no exercício, evidenciado no início do item 5.2.

### 5.10 Resultado Nominal

O objetivo da apuração do Resultado Nominal é medir a evolução da Dívida Fiscal Líquida<sup>39</sup>. Esse resultado representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida em 31 de dezembro de determinado ano em relação ao apurado em 31 de dezembro do ano anterior ao de referência.

O Resultado Nominal apresentado pelo estado por ocasião do Relatório de Resumido de Gestão Orçamentária referente ao 6º bimestre de 2017 é abaixo reproduzido<sup>40</sup>:

**Demonstrativo do Resultado Nominal**

Em R\$

<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>SALDO</b>	
	<b>dez/16</b>	<b>dez/17</b>
DÍVIDA CONSOLIDADA (I)	15.106.217.589,30	14.734.618.918,51
DEDUÇÕES (II)	2.452.134.696,46	1.558.167.958,68
Disponibilidade de Caixa Bruta	3.574.711.170,01	2.966.572.069,28
Demais Haveres Financeiros	84.491.391,30	82.893.888,87
(-) Restos a Pagar Processados	-1.207.067.864,85	-1.491.297.999,47
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (III) = (I-II)	12.654.082.892,84	13.176.450.959,83
RECEITA DE PRIVATIZAÇÕES (IV)	0,00	0,00
PASSIVOS RECONHECIDOS (V)	713.565.846,22	709.754.039,43
<b>DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA (VI) = (III+IV-V)</b>	<b>11.940.517.046,62</b>	<b>12.466.696.920,40</b>
<b>RESULTADO NOMINAL 2017</b>	<b>526.179.873,78</b>	
<b>META FISCAL FIXADA NA LDO PARA 2017</b>	<b>732.169.300,00</b>	

**Fonte:** Demonstrativo do Resultado Nominal, Quadro 43 do BGE 2017 (Doc. 02, p. 416)

<sup>39</sup> Definição depreensível do item 03.05.02 do Manual de Demonstrativos Fiscais da STN (7ª edição).

<sup>40</sup> No Demonstrativo do Resultado Nominal publicado no BGE 2017, os valores das linhas 'Demais Haveres Financeiros' e '(-) Restos a Pagar Processados (exc. Precatório)' estão invertidos. Essa inversão, porém, não altera o valor da dívida fiscal líquida e do resultado nominal.



**ESTADO DE PERNAMBUCO**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**  
**COORDENADORIA DE CONTROLE EXTERNO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTROLE ESTADUAL - GERÊNCIA DE CONTAS DOS PODERES ESTADUAIS**

---

No modelo previsto no Manual dos Demonstrativos Fiscais 7ª edição, de autoria da STN, essa variação é efetuada pelo método denominado “abaixo da linha”, e pelo qual, a variação é medida<sup>41</sup> do ano mais recente para o ano anterior (no caso, total da dívida em 2017 menos total em 2016), o que gera situação segundo a qual resultados nominais algebricamente positivos demonstram, na verdade, elevações de dívida e não reduções desta. Portanto, o resultado nominal **positivo** de R\$ 526 milhões, exposto no demonstrativo acima, **ilustra de fato um aumento de dívida fiscal líquida**. Ou seja, um resultado algebricamente positivo que ilustra um fato que ao senso comum é negativo (o aumento de dívida). No caso, o saldo da dívida líquida de R\$ 12,466 bilhões em 31/12/2017 representa um avanço de 4,4% sobre aquele considerado como efetivo ao final de 2016.

A partir do Anexo de Metas Fiscais constante da LDO 2017<sup>42</sup>, verifica-se que, antes do início do exercício, o Poder Executivo do estado admitia aumento de sua dívida fiscal líquida em R\$ 732 milhões durante o exercício de 2017. A realização de um aumento da dívida em R\$ 526 milhões, como trazido no Demonstrativo do Resultado Nominal, informa que o Estado conseguiu enquadrar-se no limite definido para esta meta.

O dado referente à linha “Passivos Reconhecidos” em 31/12/2016 publicado no Demonstrativo de Resultado Nominal de 2017 (RREO do 6º bimestre/2017, publicação no Diário Oficial de 01/03/2018) foi alterado em relação ao que havia sido publicado no Demonstrativo do Resultado Nominal de 2016 (RREO do 6º bimestre/2016, publicação no Diário Oficial de 23/02/2017). O valor de R\$ 713.565.846,22 publicado no demonstrativo de 2017 havia sido publicado originariamente como R\$ 595.569.198,22, havendo aí uma diferença de R\$ 117.996.648,00 (R\$ 117,99 milhões)<sup>43</sup>. Quando da publicação do RREO do 4º bimestre/2017 (publicação no Diário Oficial de 30/09/2017), foi informado que a causa da alteração se resume ao saldo da conta 2.1.1.1.05.02 (P), denominada PRECATÓRIOS DE PESSOAL - INSCRITOS REGIME ESPECIAL NO CURTO PRAZO. A modificação de critério no cálculo não chega, contudo, a alterar a condição de cumprimento de meta do Resultado Nominal do exercício de 2017.

Ainda nesse exercício de 2017, o Manual de Demonstrativos Fiscais traz como inovação a supressão do quadro adicional denominado Dívida Fiscal Previdenciária, que era oferecido expletivamente após o cálculo da dívida fiscal líquida. Caso o referido quadro houvesse sido mantido, a dívida fiscal líquida previdenciária ali apontada teria alcançado R\$ 221,4 bilhões, que representa 14% a mais que o valor trazido ao final de 2016 (R\$ 193,4 bilhões).

---

<sup>41</sup> Conforme verificado no item 03.05.05 “Instruções de Preenchimento” do Manual de Demonstrativos Fiscais.

<sup>42</sup> Lei Estadual nº 15.890, de 14 de setembro de 2016.

<sup>43</sup> Essa alteração implicou na redução da dívida fiscal líquida em 2016 de R\$ 12.058.513.694,62 para R\$ 11.940.517.046,62.



### 5.11 Programa de Ajuste Fiscal: Compromissos Assumidos com a União

Além dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, o Governo do Estado, por meio do Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal<sup>44</sup> (designaremos como PAF), assume compromissos com a União voltados ao equilíbrio das contas públicas, denominados como “metas de ajustes fiscais”. Esses compromissos assumidos têm influenciado diretamente a gestão fiscal do Estado, estando o seu acompanhamento sob a responsabilidade do Conselho de Programação Financeira do Estado.

O referido Programa sofre atualizações de metas – com intervalos normalmente anuais – por meio de revisões. O ano de 2017 sob análise foi pautado pela vigência de metas de ajustes fiscais definidas inicialmente através da 15ª Revisão do Programa, que redefiniu metas para o triênio 2017-2019. Tal revisão foi datada de 29/12/2017, estando disponível ao público no sítio eletrônico <https://www.sefaz.pe.gov.br/Transparencia/Financas/Paginas/Programa-de-Ajuste-Fiscal.aspx>.

Para o exercício de 2017, a 15ª. Revisão cuidou de modificar o cálculo de algumas metas, a exemplo da meta 1, que até 2016 era aferida pelo quociente Dívidas Financeiras / Receita Líquida Real e a partir de 2017, passou a ser Dívida Consolidada / Receita Corrente Líquida. Ao aproximar os conceitos empregados daqueles suscitados na Lei de Responsabilidade Fiscal, o Programa de Ajuste Fiscal facilitou consideravelmente a aplicação prática de suas metas.

Reproduzimos, a seguir, a avaliação efetuada pelo estado:

#### **META 1: Relação DÍVIDA CONSOLIDADA (DC) / RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL) < 80,94%**

**Cumprida**, haja vista que a dívida consolidada alcançou cerca de R\$ 14,73 bilhões, enquanto a receita corrente líquida foi de R\$ 21,51 bilhões, tendo alcançado a razão de 68,49% ao final do exercício, que é menor que o limite de 80,94% (doc. 38, p.1). A estabilidade da cotação do dólar americano frente à moeda brasileira em 2017, cujos efeitos incidem sobre os saldos acumulados de financiamentos do Estado junto ao BID e BIRD, contribuiu para o alcance da meta.

#### **META 2: Resultado Primário > R\$ 64 milhões**

**Descumprida**, pois foi requerido um resultado primário positivo de R\$ 64 milhões, enquanto que o Resultado Primário verificado em 2017, segundo os parâmetros definidos no PAF, foi de R\$ 102 milhões negativos (doc. 38, p.1). A identificação, em testes de amostragem, de despesas que deveriam ter sido vinculadas a 2017, mas que culminaram sendo processadas apenas em 2018 a título de DEA (vide item 4.3.1.2), não

---

<sup>44</sup> O Programa, iniciado em 1999, é parte integrante do Contrato STN/COAFI nº 007/97 contrato de renegociação da dívida do estado, firmado com o Governo Federal, no âmbito da Lei Federal nº 9.496/97 (lei de consolidação, assunção e refinanciamento da dívida pública de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal com a União) e da Resolução do Senado Federal nº 66/98.



altera a condição de descumprimento acima retratada. Também não a torna pior, haja visto que os volumes de despesas transferidos de 2017 foram equivalentes aos que haviam sido identificados na transição anterior (de 2016 para 2017).

### **META 3: Despesas com pessoal / Receita Corrente Líquida (RCL) < 60%**

#### **Cumprida, se validado o critério de interpretação utilizado pelo estado para o § 1º do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal.**

As despesas com pessoal do Estado, segundo os critérios por ele adotados, representaram 58,51% da Receita Corrente Líquida em 2017 (doc. 38, p.1), quando o limite autorizado é de 60%. Tais critérios, todavia, são baseados em interpretação literal do § 1º do art. 18 da LCF nº 101/2000, o qual prevê a inclusão, como Outras Despesas de Pessoal, de parcelas de despesas pertinentes a substituição de servidores através de contratos de terceirização. Como trazido no item 5.7.2.2 deste Relatório, os eventos de substituição de servidores no estado não têm se utilizado do instrumento de contrato de terceirização, mas sim do contrato de gestão e dos plantões hospitalares contratados de forma reiterada pela Administração Pública, no que tange, ambos, a profissionais de Saúde. Conforme quantificado no item 5.7.3, os gastos havidos ante tais procedimentos representaram, sozinhos, 2,4 pontos percentuais nessa aferição caso dada a interpretação teleológica do dispositivo, o que, nos parâmetros aplicados ao PAF, deslocaria o percentual publicado de 58,51% para 60,91%, acarretando, nessa hipótese, o descumprimento dessa Meta 3. Este Tribunal já se posicionou pela inclusão de tais parcelas (Acórdão TC nº 069/2013, exarado no processo nº TC 0906269-5), contudo ainda não julgou recurso interposto pelo estado após a referida decisão.

### **META 4: Receitas de Arrecadação Própria > R\$ 9,937 milhões**

**Cumprida**, pois a arrecadação própria do exercício (que, segundo os critérios de cálculo do PAF, somou R\$ 11,16 bilhões) ficou 12,31% acima da meta de R\$ 9,93 bilhões definidos por ocasião da 15ª Revisão (doc. 38, p.1). Essa arrecadação própria, conforme avaliação efetuada pela STN, passou a ser a diferença entre a Receita Corrente Líquida (R\$ 21,51 bilhões em 2017) e as parcelas de Receitas de Transferências Correntes<sup>45</sup> (R\$ 8,73 bilhões), IRRF (R\$ 1,32 bilhões) e receitas de aplicações financeiras (R\$ 297 milhões).

### **META 5: Gestão Pública**

**Cumprida**, pois o Estado efetuou os compromissos de encaminhar à STN, até 31 de maio de cada ano, relatório sobre a execução do Programa de Reestruturação e de Ajuste Fiscal do Estado relativo ao ano anterior e sobre as perspectivas para o triênio seguinte, bem como divulgar, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, os dados e informações relativos ao Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal do Estado.

---

<sup>45</sup> As receitas brutas de transferências correntes somaram no exercício R\$ 9,885 bilhões, mas elas são ajustáveis pelas parcelas de dedução do Fundeb, que alcançaram R\$ 1,155 bilhão no período.





## **META 6: Disponibilidade de Caixa Líquida > 0**

**Descumprida**, pois, conforme informações do estado (doc. 38, p.1), a disponibilidade de caixa líquida<sup>46</sup> alcançada pelo estado em 2017, para recursos não vinculados, foi de R\$ 1,009 bilhão negativo.

### **Síntese da Avaliação das metas do PAF**

Os dados e índices acima, quando tabulados, permitem uma visualização sintética dos itens atendidos e não atendidos pelo estado no exercício. As conclusões foram oferecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional, mediante análise dos dados fornecidos pelo estado e respectivos ajustes.

Pela análise efetuada pela STN, das seis metas fiscais imputadas ao estado, houve o não atendimento de duas metas ali pactuadas (2 e 6), como resumido a seguir:

#### **Resumo do Cumprimento das Metas do PAF**

	<b>Meta</b>	<b>Realizado</b>	<b>Status</b>
Meta 1 – Endividamento (%)	80,94	68,49	Cumprimento
Meta 2 – Resultado Primário (R\$ milhão)	64	-102	Descumprimento
Meta 3 – Despesa com Pessoal (%)	60,00	58,51	Cumprimento
Meta 4- Arrecadação Própria (R\$ milhão)	9.937	11.160	Cumprimento
Meta 5 – Gestão Pública	-	-	Cumprimento
Meta 6 – Caixa Líquida (R\$ milhão)	0	-1.009	Descumprimento

**Fonte:** Nota Técnica SEI nº 33/2018/GEAFI III/COREM/SURIN/STN-MF (doc. 38).

Cabe ponderar que o cumprimento da meta 3 (Despesa com Pessoal) está diretamente dependente de interpretação literal do § 1º do art. 18 da LCF nº 101/2000, anteriormente pormenorizado, não tendo sido questionado por aquela Secretaria do Tesouro Nacional, para fins da verificação do PAF, o percentual de 58,51% da RCL estadual.

<sup>46</sup> A Meta 6 somente se interessa pelo cotejo entre disponibilidades brutas de recursos não vinculados e suas respectivas obrigações financeiras, não avançando sobre os recursos vinculados.