



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.¹

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 Executivo²; o do Poder Judiciário³; o do Ministério Público Estadual, órgão constitucional autônomo; o da Assembleia Legislativa do Estado e, por fim, o do Tribunal de Contas do Estado⁴, 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 LC federal 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.

Dentre outros demonstrativos, o RREO contempla ainda dois relatórios específicos voltados às áreas de Educação e Saúde, os quais, além de publicados, são

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

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

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

⁴ Além da UG 070001 (TCE-PE), estão abrangidos também os resultados da UG 070002 (FAPRE) e 820101 (ECPBG).



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

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, respectivamente⁵. A Resolução TC nº 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 do capítulo Gestão Financeira e Patrimonial.

De início será abordada a **Receita Corrente Líquida** de 2018 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 2018 foi de R\$ 23.131.949.602,05 (R\$ 23,13 bilhões), tendo sido verificada uma variação positiva de R\$ 1,62 bilhão (ou 7,53%) quando comparada a 2017, exercício no qual a RCL havia alcançado R\$ 21.512.144.300,43 (R\$ 21,51 bilhões).

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

⁵ http://siops.datasus.gov.br/rel_LRFUF.php e https://www.fnade.gov.br/siope/relatorioRREOEstadual2006.do?acao=pesquisar&pag=result&urlFTP=%24%7BlinkFTP%7D&anos=2016&periodos=1&cod_uf=26.



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 2017 (B)	Jan a dez de 2018 (A)	% crescimento
RECEITAS CORRENTES (I)	30.110.287.512,08	32.461.308.367,40	7,81%
Receitas Tributárias	17.417.783.257,25	19.306.386.073,72	10,84%
Receita de Contribuições	1.414.685.790,75	1.524.467.265,70	7,76%
Receita Patrimonial	412.460.178,64	453.021.081,02	9,83%
Receita Agropecuária	1.113.101,23	1.601.218,65	43,85%
Receita Industrial	898.505,29	575.818,02	-35,91%
Receita de Serviços	145.238.248,90	179.032.930,21	23,27%
Transferências Correntes	9.885.652.997,40	10.415.161.116,35	5,36%
Outras Receitas Correntes	832.455.432,62	581.062.863,73	-30,20%
DEDUÇÕES (II)	8.598.143.211,65	9.329.358.675,35	8,50%
Transferências Constitucionais e Legais	4.108.803.125,53	4.471.793.980,27	8,83%
Contribuições do Plano de Seg. Soc. do Servidor	1.083.607.413,36	1.130.585.125,68	4,34%
Compensação Financeira entre R.Prev.	12.021.321,98	33.996.488,08	182,80%
Dedução de Receita p/ Formação FUNDEB	3.393.711.350,78	3.692.983.081,32	8,82%
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (I - II)	21.512.144.300,43	23.131.949.692,05	7,53%

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 7,53% reflete uma elevação superior à variação inflacionária no período⁶, o que indica crescimento real no período. Quando, por exemplo, é aplicado o IPCA⁷ como índice de atualização (3,7455% de variação em 2018), o percentual resultante indica um crescimento real de 3,65%. Como a maioria dos índices que medem a variação inflacionária oscilou entre 2,99% e 4,33% (IPC e IPC-BR, medidos pela FIPE e FGV, respectivamente), observa-se uma elevação efetiva da RCL em 2018, em todos os índices considerados⁸.

Mesmo que se afaste o efeito eventual de R\$ 139,2 milhões de receitas de exploração de Folha de Pagamento, obtidas em dezembro/2018, ainda assim restaria concretizada uma elevação da RCL em percentual superior a qualquer índice inflacionário do período.

A maior razão da variação decorreu da elevação das Receitas Tributárias em cerca de R\$ 1,89 bilhão (bruto). A elevação em 5,36% nas Receitas de Transferências Correntes, alavancadas pelo Fundo de Participação dos Estados, também contribuiu para tanto. Residualmente, houve apropriação na RCL de 2018 de R\$ 139,2 milhões referente à venda de direitos de exploração da Folha de Pagamento⁹, que foi a maior causa de elevação de 23,27% nas Receitas de Serviços no exercício.

⁶ Se aplicada a variação do IPCA de 2018 à RCL medida ao final de 2017, o valor que deveria ser obtido ao final de 2018 da RCL seria aproximadamente R\$ 22,318 bilhões, valor esse inferior aos R\$ 23,131 bilhões alcançados no exercício.

⁷ Índice de Preços ao Consumidor-amplio, calculado pelo IBGE.

⁸ Nessa aferição, foram desconsiderados os índices IGP-m e IGP-DI, que refletem a variação do dólar americano em proporção maior que quaisquer outros custos nacionais.

⁹ Em 2015, o estado havia apropriado à sua RCL o valor de R\$ 696 milhões obtido com a venda de direitos de processamento da folha de pagamento dos servidores do estado ao Bradesco (período previsto de fev2016 a jan2021). Ao final de 2018, o estado aditou o período por mais doze meses (fev2021 a jan2022), vindo a apropriar a receita neste momento auferida, de R\$ 139,2 milhões, ao cálculo da RCL de 2018.



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

No que tange às reduções percentuais, viu-se que a queda de 35,91% nas Receitas Industriais, apesar do percentual significativo, não teve relevância no número final da RCL. Por sua vez, a redução em 30,20% em Outras Receitas Correntes foi apenas aparente, decorrendo de modificação nos critérios de classificação das receitas a partir de 2018. Por meio de tal alteração, R\$ 302,9 milhões de multas e juros de mora anteriormente classificados como Outras Receitas Correntes passaram a ser englobados em Receitas Tributárias.

Portanto, a elevação de R\$ 1,89 bilhão nas Receitas Tributárias de 2018 ante o total verificado em 2017 é ajustável para R\$ 1,59 bilhão se mantidos fossem os mesmos critérios aplicados no exercício anterior. Observe-se ainda que o aumento em Receitas Tributárias é acompanhado da elevação nos repasses de transferências constitucionais a municípios, os quais foram superiores em cerca de R\$ 360 milhões em 2018 comparativamente ao ano anterior. Tais fatos, em conjunto, reduzem o efeito líquido da elevação nas receitas tributárias para R\$ 1,23 bilhão no exercício, valor que, ainda assim, ofereceu um percentual superior à variação inflacionária do período.

Comparativo com outros estados

Para fins de contextualizar a variação verificada no estado em 2018, 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 2014 a 2018.

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

Ano	CE	PE	BA	RR	SP
2014	14,4	18,47	25,87	2,78	135,63
2015	15,18	19,65	27,21	2,82	140,39
2016	17,83	20,85	28,71	3,38	140,44
2017	17,76	21,51	29,93	3,2	151,56
2018	19,19	23,13	31,98	3,59	159,21

Fonte: Portais da transparência dos estados.

Verificado apenas o ano de 2018, em comparação com o anterior, tem-se que a variação ocorrida no estado de Pernambuco (7,53%) foi superior às verificadas nos estados da Bahia (6,85%) e de São Paulo (5,05%), mas inferior à experimentada pelos estados do Ceará (8,05%) e de Roraima (12,18%). No intervalo histórico dos últimos cinco exercícios, os resultados se repetem: o crescimento em valores nominais da RCL de Pernambuco (25,23%) se revelou superior ao de São Paulo (17,38%) e da Bahia (23,62%), mas inferior aos verificados nos estados do Ceará (33,26%) e Roraima (29,13%) no mesmo período.



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

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 das Disponibilidades de Caixa e dos Restos a Pagar¹⁰, 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 Financeiro¹¹ do estado. A diferença obtida com este cálculo, por fim, indica o montante caracterizável como “suficiência financeira”, a qual é ilustrada nos quadros 61 do Balanço Geral do Estado (a do estado, como um todo, vista no demonstrativo consolidado de todos os Poderes) e no quadro 62 (onde é vista a parcela da suficiência financeira que cabe apenas ao Poder Executivo).

O demonstrativo do ano de 2018 sob análise (consolidado e do Poder Executivo apenas) continua expondo a opção do estado em não inscrever qualquer valor como “RP não processados”, enquanto que em relação aos “RP processados” há a divisão entre obrigações geradas no próprio ano e os saldos de RP processados pendentes de exercícios anteriores. O quadro 62, referente às disponibilidades do Poder Executivo, é transcrito a seguir:

Tabela C - DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR (apenas PODER EXECUTIVO); 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)	
Total dos Recursos Vinculados (I)	3.815.925.210,66	209.595.074,79	730.265.115,30	579.070.075,44	2.296.994.945,13
Receitas de Imposto e de Transferências de Impostos - Educação	183.293.388,27	24.339.793,96	158.953.594,31	0,00	0,00
Transferências do FUNDEB 60%	46.586.207,20	0,00	0,00	0,00	46.586.207,20
Transferências do FUNDEB 40%	16.021.793,43	4.979.246,53	11.042.546,90	0,00	0,00
Outros Recursos Destinados à Educação	379.553.908,80	5.913.874,63	40.013.947,69	0,00	333.626.086,48

¹⁰ A vinculação das disponibilidades de caixa aos Restos a Pagar somente foi construída no demonstrativo a partir do exercício de 2015, ocasião em que os dois demonstrativos foram agrupados em uma peça única. À ocasião, a coluna “Obrigações Financeiras” foi seccionada em três subcolunas, das quais duas pertinentes a Restos a Pagar e outra relativa a “demais obrigações financeiras” (trata, essa última, de outros itens do Passivo Financeiro do estado).

¹¹ 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 folha, e continua 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

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)	
Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos - Saúde	269.833.438,21	97.908.279,69	161.135.796,37	0,00	10.789.362,15
Outros Recursos Destinados à Saúde	527.660.869,90	52.497.910,18	85.497.841,20	0,00	389.665.118,52
Recursos Destinados à Assistência Social	10.452.568,31	7.772.822,27	2.679.746,04	0,00	0,00
Recursos Destinados ao RPPS - Plano Previdenciário	581.258.843,29	1.238.608,67	950.159,18	579.070.075,44	0,00
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)	539.934.531,17	2.199.000,60	26.225.619,94	0,00	511.509.910,63
Recursos de Alienação de Bens/Ativos	51.286.658,80	0,00	0,00	0,00	51.286.658,80
Outras Destinações Vinculadas de Recursos	1.210.043.003,28	12.745.538,26	243.765.863,67	0,00	953.531.601,35
Total dos Recursos Não Vinculados (II)	-611.327.496,47	135.088.318,92	559.577.907,04	840.476.921,40	-2.146.470.643,83
Recursos Ordinários	-611.327.496,47	135.088.318,92	559.577.907,04	840.476.921,40	-2.146.470.643,83
Total (III) = (I + II)	3.204.597.714,19	344.683.393,71	1.289.843.022,34	1.419.546.996,84	150.524.301,30

Fonte: Balanço Geral do Estado (quadro 62). Colunas “d”, “P”, “h” e “i” suprimidas por contemplarem valores iguais a zero.

Principal informação trazida no demonstrativo e aparente cumprimento de norma

A informação principal trazida pelo demonstrativo acima retratado é de que o Poder Executivo do estado detinha ao final de 2018 uma disponibilidade financeira de R\$ 3.204.597.714,19 (R\$ 3,20 bilhões; coluna “a”), mas que, após verificados os comprometimentos imediatos (obrigações de curto prazo; colunas “b”+“c”+“e”), no valor de R\$ 3.054.073.412,89 (R\$ 3,05 bilhões), restava uma disponibilidade financeira líquida da ordem de R\$ 150.524.301,30 (R\$ 150,52 milhões), ilustrado na coluna “g”. Este total líquido representa o saldo residual de disponibilidades financeiras do referido Poder após deduzidas todas as obrigações de repasse incidentes diretamente sobre as disponibilidades brutas. Por outro lado, as suficiências financeiras do Poder Judiciário, do Ministério Público do Estado, da Assembleia Legislativa e do Tribunal de Contas do Estado, juntas, somaram outros R\$ 216,45 milhões, valor que, somado aos R\$ 150,52 milhões atribuído ao Poder Executivo, perfaz os R\$ 366,97 milhões informados no demonstrativo consolidado de todo o estado (quadro 61 do Balanço Geral do Estado).

Logo, o Quadro 62 do B.G.E. informa que havia suficiência financeira ao Poder Executivo, ao final de 2018, de R\$ 150,52 milhões, após confrontar o saldo bruto de R\$ 3,20 bilhões com as obrigações financeiras existentes sobre este valor. A existência de saldo líquido ainda positivo desse confronto sugere o cumprimento do art. 42 da LCF nº 101/2000. Conforme será visto adiante no item 5.2.1, esse cumprimento



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

deve ser reconhecido **apenas como aparente**, em razão da ausência de processamento orçamentário em 2018 (empenho e liquidação, ou apenas empenho) de diversas obrigações inquestionavelmente vinculadas à gestão 2015-2018 no valor identificado de R\$ 228,55 milhões (presentes entre as DEA processadas entre janeiro e abril/2019), o qual, por superar os R\$ 150,52 milhões informados no Demonstrativo como suficiência de caixa, indica o descumprimento efetivo do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Disponibilidades orçamentárias do estado (posição consolidada) no controle de fontes

Visto de forma consolidada a todo o estado, o valor das disponibilidades líquidas trazido na conta de controle 8.9.1.11.01.00 alcança R\$ 366.973.106,65, dos quais a parcela de R\$ 150.524.301,30 é atribuída ao Poder Executivo, como adiante é discriminado:



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

- 2.045.086.911,11

Tabela D – Quadro Resumo de Disponibilidades do Estado em 31/12/2018, 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)	13.332.923,65	10.946.134,17	29.414,01	11.823.735,78	16.363.635,94	-2.069.443.293,26	24.356.382,15	-1.992.591.067,56
Convênios a fundo perdido (102)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	707.364.468,85	162.059.229,83	869.423.698,68
Operações de Crédito (103)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	236.740.655,40	-975.864,36	235.764.791,04
Diretamente Arrecadados (104)	-2.421.389,13	45.726.160,97	6.506,00	0,00	2.615.565,93	19.646.042,29	886.172,18	66.459.058,24
Salário-educação (105)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	18.298.326,38	-206.858,39	18.091.467,99
Recursos do INDESP (108)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.936.943,71	0,00	1.936.943,71
FUNDEB (109)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	46.441.682,09	144.525,11	46.586.207,20
Loterias e Bingos (114)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	289,75	289,75
FAPRE (115)	0,00	17.045.076,00	0,00	0,00	0,00	9.316,34	85,00	17.054.477,34
FECEP (116)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	27.250.043,23	-19.399.518,69	7.850.524,54
CIDE (118)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.445.605,31	3.445.605,31
Conta Única – Proj Resp Social (119)	0,00	0,00	0,00	0,00	256.747,00	136.718.241,34	-8.309.139,53	128.665.848,81
Recursos decorrentes Conta Única p/ Modern.Adm.do Sistema (120)	0,00	24.282.521,48	0,00	0,00	0,00	2.189,16	0,00	24.284.710,64
Alien. de Outros Ativos -Direta (121)	500,00	2.490.174,02	0,00	619.056,27	15.892,39	47.887.994,74	-136,19	51.013.481,23
Recursos do FECSE (123)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.269.718,57	0,00	3.269.718,57
Recursos do FERM - TJPE (124)	0,00	0,00	0,00	71.708.320,38	0,00	33.873.989,98	0,00	105.582.310,36
Compens. Financ. Rec Hídricos (126)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	19.554.694,10	-119.670,29	19.435.023,81
Compens. Financ Rec Minerais (127)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.121.027,44	-258.830,72	6.862.196,72
Comp. Fin. Rec Fundo Petróleo (128)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12.539.184,29	-381.861,09	12.157.323,20
Oper. de crédito multissetoriais (140)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	291.137.092,84	-15.391.973,25	275.745.119,59
Recursos SUS Excl. Convênios (144)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	347.803.132,62	2.035.985,19	349.839.117,81
Recursos do FEV(145)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-31.885.056,70	0,00	-31.885.056,70
Recursos do Fundo Penit do Estado de Pernambuco – FUNPEPE (150)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	51.138.323,85	0,00	51.138.323,85
Recursos Oriundos de Repasses de Depós Jud e Adm Estado de PE (151)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	27.587.029,80	0,00	27.587.029,80



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 do Fundo de Inov Estado de Pernambuco - INOVAR-PE (152)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.340.085,78	0,00	8.340.085,78
Fundo de Aperfeiç e Estruturação da PGE – FUNPGE (153)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.687.068,25	0,00	1.687.068,25
Recursos do Fundo de Desenv. Instit. MPPE – FDMPPPE (154)	0,00	0,00	0,00	0,00	6.755,00	0,00	0,00	6.755,00
Recurs Fundo Esp Amparo Munic. Atingidos Chuvas – FAMAC (155)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.647,54	0,00	2.647,54
Recursos de Outras Transferências Recebidas – Adm. Direta (172)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	165.384,51	35.923,46	201.307,97
Recursos Próprios – Adm. Indir (241)	0,00	0,00	1.587.755,49	0,00	0,00	163.439.206,73	-225.192.825,18	-60.165.862,96
Convênio a Fundo Perdido (242)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-74.777.364,89	-27.558.739,62	-102.336.104,51
SUS (exclusive convênios) (244)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.197.799,13	32.614.866,62	39.812.665,75
FDS – Adm. Indireta (245)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.604.494,14	-42.824,84	1.561.669,30
FURPE (246)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	186.315.521,32	-25.966.567,59	160.348.953,73
Funcultura - Adm. Indireta (248)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,90	-3.358.873,37	-3.358.871,47
Outras Transfer. Voluntárias (250)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.749,75	3.749,75
Alienação de Outros Ativos (251)	0,00	0,00	13.320,00	0,00	0,00	-31.672,89	3.430.473,14	3.412.120,25
Recursos Captados para Aumento de Capital - Diversos (255)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-4.827.463,13	-1.483.116,96	-6.310.580,09
Recursos Captados para Aumento de Capital Ambiental (261)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	184.821.882,46	-120.189.780,18	64.632.102,28
Rec Ord. Oriundos FES-PE (271)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-1.803.223,92	-36.786.492,82	-38.589.716,74
Recursos de Outras Transferênc Recebidas - Adm Indireta (272)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7.972,89	7.972,89
Total	10.912.034,52	100.490.066,64	1.636.995,50	84.151.112,43	19.258.596,26	407.126.113,99	-256.601.812,69	366.973.106,65

Fonte: Conta 8.9.1.11.01.00, no sistema e-Fisco, posição “013” (exercício de 2018).

150.524.301,30



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\$ 150.524.301,30, 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\$ 366.973.106,65, 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).

5.2.1. Análise do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar federal nº 101/2000 impõe, em seu art. 42, aos chefes de Poderes e órgãos submetidos à publicação de Relatórios de Gestão Fiscal¹² a obrigação de deixar em caixa recursos líquidos suficientes a honrar os compromissos deixados contraídos nos últimos dois quadrimestres de sua gestão. Diz-se “recursos líquidos” porque não se trata do montante deixado em caixa pelo gestor, mas sim o valor resultante do cotejo entre esse montante e as obrigações financeiras que incidem sobre eles. A referida norma é abaixo reproduzida:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

O Demonstrativo de Disponibilidades de Caixa e dos Restos a Pagar do último quadrimestre de cada gestão cumpre papel importante nessa aferição, à medida que a ele é designada a indicação da suficiência de caixa deixada pelo gestor no último dia de seu mandato para o mandato subsequente. A lei não faz ressalva, para tal exame, em relação a candidatos reconduzidos ao cargo por reeleição.

A princípio, o valor indicado no demonstrativo como disponibilidade de caixa líquido (coluna “g”) já informaria se houve cumprimento do dispositivo legal, bastando, para tanto, afigurar-se como qualquer valor positivo. Todavia, considerando que o valor de disponibilidade financeira publicado no demonstrativo do último quadrimestre de 2018 nada mais é do que **um número resultante após consideradas todas as receitas arrecadadas e também todas as despesas processadas em 2018**, esse número poderá estar superdimensionado caso o Poder deixe de contemplar, por exemplo, entre suas despesas orçamentárias de 2018, parcelas de compromissos gerados no exercício cuja ciência lhe fosse inquestionável até ali. Ou seja, compromissos

¹² No estado, são submetidos a publicar o Relatório de Gestão Fiscal o Poder Executivo, Poder Judiciário, Assembleia Legislativa, Tribunal de Contas e Ministério Público.



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

reconhecidamente gerados em 2018 e que, ao contrário do que determina a prática contábil, tenham deixado de cumprir os estágios de empenho e liquidação no mesmo exercício. Nessa hipótese, a fim de se concluir se houve o cumprimento efetivo do dispositivo legal, deve-se subtrair do total de suficiência líquida informada no demonstrativo eventuais parcelas de compromissos reconhecidamente atribuíveis ao exercício de 2018, **de conhecimento inequívoco do Poder até o encerramento contábil**, e que tenham deixado de ser empenhados oportunamente (ainda em 2018) pela gestão.

No caso concreto, conforme visto no item 5.2, o Poder Executivo do estado informou haver deixado uma disponibilidade de caixa líquida de R\$ 150,52 milhões em 31/12/2018. Todavia, exames efetuados nas Despesas de Exercícios Anteriores do exercício de 2019, apenas entre os meses de janeiro/2019 e abril/2019, em cinco Unidades Gestoras do estado, apontaram compromissos originados em 2018, de conhecimento inequívoco pelo Poder Executivo e que deixaram de sofrer o registro orçamentário oportuno, no valor de R\$ 228.553.431,52 (R\$ 228,55 milhões). Caso tais compromissos tivessem sofrido o adequado registro orçamentário em 2018, o valor de disponibilidade de caixa líquido apontado pelo Poder Executivo como R\$ 150,52 milhões seria revertido para um valor negativo de R\$ 78,03 milhões.

Para compreender o mecanismo das disponibilidades financeiras é suficiente saber que o valor informado no demonstrativo como disponibilidade de caixa líquida (suficiência financeira) espelha o valor contábil da conta de controle 8.9.1.11.01.00. Essa conta recebe lançamentos a crédito a cada ingresso de receita orçamentária e a débito a cada liquidação de despesa. Portanto, espera-se que o saldo dessa conta permaneça credor. Sua inversão para saldo devedor significa que o ente público liquidou valor maior do que sua disponibilidade financeira momentânea. Visto assim, tem-se que o Poder Executivo somente logrou êxito em exibir um saldo de disponibilidades positivo ao final do exercício ao deixar de liquidar despesas reconhecidamente devidas até ali (data contábil de 31/12/2018).

O exame foi efetuado, em duas etapas, sendo 1ª fase caracterizada por teste automatizado em todas as unidades gestoras do estado. Conforme a prevalência de lançamentos com suspeita de transferência indevida tenha sido concentrada nas unidades gestoras que atuam de forma mais relevante na área de Saúde, a 2ª fase do exame (a análise pormenorizada e individual dos históricos dos lançamentos) foi restrita às Unidades Gestoras 420202 (SASSEPE), 530401 (FES), 530404 (HAM) 530405 (HBL). Foi identificado, no período amostral de janeiro/2019 e abril/2019, um quantitativo de 2.338 lançamentos de DEA 2019 que de fato correspondiam a compromissos gerados no exercício de 2018 e cujo conhecimento pelo Poder Executivo era inequívoco até o encerramento contábil de 2018, conforme resumido no quadro abaixo:



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

UG	ÓRGÃO	Tipo de obrigação	Qtde. de lançamentos	Valor (em R\$)
420202	SASSEPE	Contas médicas + administrativas	990	110.476.157,97
530401	FES	Contas médicas + administrativas	664	89.196.023,23
530401	FES	Repases a OS de Saúde	27	21.945.759,18
530404	HAM	Contas médicas + administrativas	500	4.325.718,69
530405	HBL	Contas médicas + administrativas	55	1.468.730,35
530406	HGV	Contas médicas + administrativas	102	1.141.042,10
			2.338	228.553.431,52

Fonte: e-Fisco 2019

Note-se que à exceção de 27 lançamentos representativos de repasses a organizações sociais da área de Saúde (cuja competência viu-se tratar de setembro/2018 a novembro/2018), os lançamentos dizem respeito a contas médicas e administrativas, em sua maioria do Fundo Estadual de Saúde e do SASSEPE, que administra o Hospital de Servidores do Estado.

Ressalte-se sempre que também foram identificados, em menor escala, lançamentos transpostos de 2018 para 2019 em várias outras unidades gestoras do estado, mas diante de baixa materialidade na maioria destas, esses foram desconsiderados, somente tendo sido sintetizados no quadro acima os lançamentos transpostos nessas cinco UGs, nas quais se verificou maior incidência.

A título meramente ilustrativo, reproduzimos abaixo alguns exemplos de despesas transpostas indevidamente de 2018 para 2019:

UG	Empenho; Liquidação (data liquidação)	Valor (em R\$)	Credor	Histórico no doc contábil
SASSEPE (420202)	2019NE000017; 2019LE000037 (24/01/2019)	1.619.113,46	Centro de Saúde Comunitario de Amaraji	Serv. médico ref a NF 341, set/18, proc 01289/18.
	2019NE000014; 2019LE000030 (23/01/2019)	1.193.234,75	COOPANEST PE	Atendimento médico ref. ao mês de set/2018, conf. Recibos 14718135/14718134 proc. 21595095/2018.
FES (530401)	2019NE002066; 2019LE001934 (15/03/2019)	2.461.840,40	Hospital de Assistência Domiciliar Ltda	Liq NF-e 4250 - 03/10/2018. Comp setembro 2018. ref a serviços home care a pacientes contemplados por ação judicial. SIGEPE n° 0080630-8/2018
	2019NE003424; 2019LE002852 (13/03/2019)	338.647,25	Casa de Saúde e Maternidade Nossa Senhora do Perpétuo Socorro Ltda	MAC (média e alta complexidade), comp. Julho/2018, NF 5118 emitida em 03/09/2018, NE 12496/18.
	2019NE002013; 2019LE001566	168.305,27	RM Terceiriz e Gestão de Recursos	Nfs-e:4518, 4519, 4522, 4523, 4528, 4529, 4530 comp.



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

UG	Empenho; Liquidação (data liquidação)	Valor (em R\$)	Credor	Histórico no doc contábil
	(11/03/2019)		Humanos eireli	agosto/2018 lote I - adm. serviços de auxiliar de lavanderia, contínuo, copeiro e secretária p/ atender a SES/PE. contrato
HGV (530406)	2019NE000062; 2019LE000049 (17/01/2019)	14.900,00	Cirúrgica Brasileira Comércio de Produtos Hospitalares Eireli	NF 18270-18305/18 - emissão 17/10/18 - atesto 19/10/18 - cod 136 - Brasil - MMH- NE 0062/19 - em subst a NE 3134/18 - aq cateter intravenoso radiopaco estéril.

Fonte: e-Fisco 2019

Os 2.338 lançamentos cuja transposição de 2018 para 2019 foi tida como indevida são aqueles que, sendo de competência até novembro/2018¹³, tiveram adicionalmente a indicação de Nota Fiscal emitida em 2018, acompanhada de Memo, Comunicação Interna ou número de processo de pagamento atribuído ao mesmo exercício, fatos que impõem reconhecer a ciência da obrigação pelo Poder Executivo ainda na gestão 2015-2018. Para estes eventos, o processamento orçamentário foi deixado para o exercício de 2019 sem motivação técnica que o justificasse. A rigor, deveriam ter o processamento orçamentário em 2018 (empenho e liquidação), vindo a integrar, no caso de inexistência de recursos para pagamento, os Restos a Pagar inscritos do exercício de 2018. No entanto, tem-se que o montante de R\$ 228,55 milhões indevidamente transpostos não compõem os Restos a Pagar/2018.

Pelo exposto, conclui-se que a gestão 2015-2018 do Poder Executivo estadual não conseguiu cumprir o comando previsto no art. 42 da LC Federal nº 101/2000.

Um elemento que poderia servir de atenuante a esse descumprimento legal reside no fato de que as referidas transposições indevidas de despesas de um exercício para o subsequente não constituem fato novo no exercício de 2018 sob análise. De fato, elas foram verificadas no estado, e já com forte incidência, desde o final do exercício de 2013, conforme relatado em relatórios anuais de contas de governador. Assim, poder-se-ia argumentar que a gestão 2015-2018, apesar de haver deixado compromissos financeiros maiores que a suficiência de caixa líquida, também “herdou” compromissos significativamente relevantes originados em 2014. Para tanto, procedemos a um segundo teste de verificação nas DEA 2019 com vistas a realizar comparativo com o perfil das DEA 2015. Utilizado idêntico critério indicativo de transposição indevida, verificou-se que o valor de compromissos de 2014 “herdado” pelo Poder Executivo em

¹³ Excluímos do teste o mês de dezembro/2018 porque é o mês de competência do exercício que contempla as maiores possibilidades de contas sem cobrança até o encerramento contábil do balanço de 2018 e sem conhecimento de valor cobrado pela Administração.



2015 (indicado no teste como R\$ 172,4 milhões) foi inferior ao de obrigações 2018 recebidas no início de 2019.

De todo modo, a verificação de que a transposição indevida de despesas já era prática ao final de 2014 deixa de servir como elemento atenuante à conclusão da presente análise quando visto que o mesmo demonstrativo de disponibilidades de caixa do Poder Executivo referente ao 3º quadrimestre/2014 indicava uma suficiência financeira de R\$ 873,45 milhões. Ou seja, a transposição de despesas que ali em 2014 já era prática do estado não chegou a caracterizar, naquele momento, descumprimento fático do art. 42 da LRF que já era vigente, em face do lastro financeiro mais elevado do Poder Executivo àquele momento. Já para o encerramento da gestão 2015-2018, não se pode chegar à mesma conclusão, em virtude de que os R\$ 150,52 milhões indicados como suficiência financeira ao final do mandato não são suficientes a “cobrir” o volume de compromissos transferidos indevidamente para 2019 identificados já nos quatro primeiros meses do exercício de 2019 em curso.

5.2.2. Disponibilidades líquidas negativas na fonte Tesouro

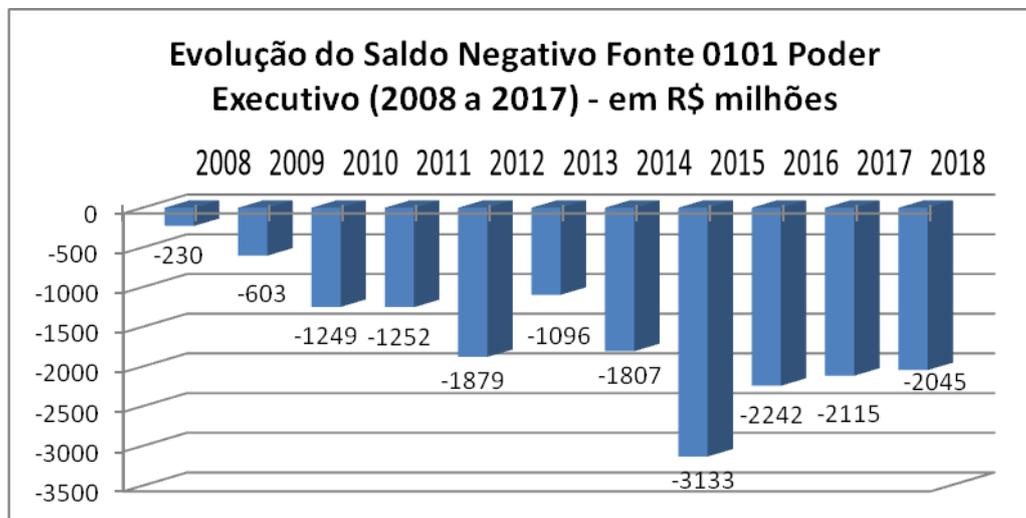
Outro elemento de caráter técnico que sobreleva ressaltar diz respeito à inversão de saldos de disponibilidades líquidas na conta 8.9.1.11.01.00 (Recursos Orçamentários, por fontes).

Tal conta decompõe o total de disponibilidade por fonte de recursos. Os saldos de cada fonte aumentam (são creditados) quando da arrecadação da receita (nesse estágio é efetuada a indicação, com classificação contábil, da fonte conforme a sua origem). Por sua vez, esses saldos sofrem redução (são debitados) quando do processamento da despesa.

A existência de saldos negativos de fontes de recursos informa duas possibilidades práticas: a) que o estado usou recursos vinculados para despesas com finalidades diferentes da vinculação do recurso em momentos indeterminados; 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). Considerando que a referida conta informa a situação de disponibilidades, as hipóteses acima não se prendem ao exercício sob análise, mas sim ao comportamento histórico verificado **nos últimos exercícios, notadamente entre os anos de 2008 a 2015**, conforme expõe o gráfico a seguir acerca da evolução do saldo negativo da fonte 0101:



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



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

O saldo negativo da fonte 0101 no Poder Executivo de R\$ 2,045 bilhões é verificada em diversas unidades gestoras, sendo sua materialidade concentrada em cinco delas, como abaixo ilustrado:

Saldos Contábeis Invertidos de Disponibilidades (Fonte 0101)

Em R\$

Código	Unidade Gestora	Valor
150102	SEFAZ-DAFE	(1.091.971.597,37)
530401	Fundo Estadual de Saúde	(227.563.469,76)
140101	Sec. de Educação	(183.126.054,15)
290301	Enc. Gerais do Estado – Recursos sob Supervisão da SEFAZ	(217.978.351,16)
290101	Enc. Gerais – Recursos sob supervisão da SAD	(251.715.964,21)
	Subtotal (I)	(1.972.355.436,65)
	Outras UGs do Poder Executivo (II)	(72.731.474,46)
	Total Poder Executivo (III) = I + II	(2.045.086.911,11)
	UGs Demais Poderes (IV)	52.495.843,55
	Total Estado (V) = III + IV	(1.992.591.067,56)

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

Numa situação ideal, em que houvesse controle rigoroso dos saldos de disponibilidades pelo estado, inexistiria qualquer saldo líquido negativo. Todavia, esses eventos de valores negativos nessa coluna permaneceram ocorrendo em 2018. Na prática, valores líquidos de disponibilidades “negativos” significam o reflexo de práticas reiteradas 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 diversa¹⁴.

¹⁴ 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

Portanto, a situação é:

1. num determinado momento, o estado dispõe de dinheiro suficiente pra efetuar um certo pagamento;
2. quando do seu processamento orçamentário (empenho e liquidação), precisa informar a fonte de recurso orçamentária do recurso que será despendido (por exigência legal, reproduzida no sistema e-Fisco);
3. não tendo saldo “livre” nessa fonte, ainda assim empenha e liquida nessa fonte, 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 no Poder Executivo entre 2009 e 2015 anteriormente retratado. No exercício de 2018, houve uma atenuação **apenas aparente** do saldo negativo, de R\$ 2,060 bilhões negativos para R\$ 1,99 bilhão negativo ao final do exercício, como será pormenorizado no item 5.2.3 adiante.

De todo modo, visualizada a conta contábil de controle existente no e-Fisco¹⁵, vê-se que eram existentes, na posição 31/12/2018, 07 (sete) fontes de recursos com saldo invertido dentre as 41 totais. A fonte 0101 é a que comporta o maior saldo contábil invertido (R\$ 1,99 bilhão), sendo que o saldo da conta de disponibilidades no Poder Executivo é o que enseja essa inversão, quando visto que este Poder detém saldo invertido de R\$ 2,045 bilhões.

Resumidamente, então, tem-se: o saldo total de disponibilidades líquidas do estado (R\$ 366,9 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.

Tem-se, então, que o estado, apesar de tentativas efetuadas nos últimos exercícios, inclusive com reclassificação de lançamentos *a posteriori* ocorrida em 2014, ainda não viabilizou controles efetivos quanto à prevenção de novas inversões de saldos contábeis.

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.

¹⁵ Conta contábil 8.9.1.11.01.00.



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

Em razão disso, e sobretudo do fato de a inversão de saldo da fonte 0101 manter-se em cifra superior a 6% do total do orçamento do estado, recomendamos que o estado reforce controles efetivos que remediem essa reversão de saldos no Poder Executivo.

5.2.3. Procedimento contábil inadequado no tratamento da desvinculação de recursos da EC Federal nº 93/2016

O valor de R\$ 2,045 bilhões negativo trazido como disponibilidade da fonte 0101 do Poder Executivo só não foi agravado em 2018 porque o Estado passou a fazer uso em nosso entender indevido do expediente da Desvinculação de Recursos Estaduais (DRE), assegurado a estados por força da EC Federal nº 93/2016.

O caráter indevido que é visualizado reside na supressão da origem dos recursos vinculados, que é o efeito decorrente da forma de remanejamento efetuada. Caso houvesse mantido a origem dos recursos que foram vinculados, o valor negativo da fonte 0101 teria encerrado o exercício em R\$ 2,213 bilhões.

Explica-se: a DRE é um mecanismo idealizado à semelhança do que já praticado pela União mediante a Desvinculação de Recursos da União (DRU). Por esse expediente foi assegurado aos estados, até 2023, a desvinculação de 30% de receitas “relativas a impostos, taxas e multas” (art. 76-A introduzido pela EC Federal nº 93/2016). Ocorre que o estado, ao invés de manter a informação da origem do recurso desvinculado, optou por reclassificar a fonte original para a fonte de recursos 0101000000 (fonte 0101 reduzida). O adequado, segundo entendemos, seria manter o registro da fonte original, adicionando especificação de que o recurso foi desvinculado por força da EC Federal nº 93/2016. Através desse expediente, o Estado reclassificou R\$ 168.808.817,53 de dez fontes diversas para a fonte 0101000000 através do documento 2018NL000275 da UG 150102 (SEFAZ – DAFE).

Para melhor compreensão, ilustramos abaixo a reclassificação efetuada pelo Estado através do referido documento e, ao lado, o que entendemos que deveria ter sido procedido:

Realizado (2018NL000275 da UG150102)		Recomendável	
Valor Debitado (R\$)	Valor Creditado (R\$)	Valor Debitado (R\$)	Valor Creditado (R\$)
	168.808.817,53 (fonte 0101000000)		
10.800.000,00 (fonte 0104220201)		10.800.000,00 (fonte 0104220201)	10.800.000,00 (fonte 0104999999)
6.000.000,00 (fonte 0104360101)		6.000.000,00 (fonte 0104360101)	6.000.000,00 (fonte 0104999999)
40.000.000,00 (fonte 0104390301)		40.000.000,00 (fonte 0104390301)	40.000.000,00 (fonte 0104999999)
48.689.373,41 (fonte 0116000000)		48.689.373,41 (fonte 0116000000)	48.689.373,41 (fonte 0116999999)
41.893.053,55 (fonte 0119000000)		41.893.053,55 (fonte 0119000000)	41.893.053,55 (fonte 0119999999)



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

Realizado (2018NL000275 da UG150102)

Valor Debitado (R\$)	Valor Creditado (R\$)
83.491,18 (fonte 0125000000)	
1.859.324,80 (fonte 0152000000)	
16.452.000,17 (fonte 0246000000)	
2.276.859,05 (fonte 0261000000)	
754.715,37 (fonte 0104120101)	
TOTAL: R\$ 168.808.817,53	TOTAL: R\$ 168.808.817,53

Fonte: e-Fisco 2018

Recomendável

Valor Debitado (R\$)	Valor Creditado (R\$)
83.491,18 (fonte 0125000000)	83.491,18 (fonte 0125 999999)
1.859.324,80 (fonte 0152000000)	1.859.324,80 (fonte 0152 999999)
16.452.000,17 (fonte 0246000000)	16.452.000,17 (fonte 0246 999999)
2.276.859,05 (fonte 0261000000)	2.276.859,05 (fonte 0261 999999)
754.715,37 (fonte 0104120101)	754.715,37 (fonte 0104 999999)
TOTAL: R\$ 168.808.817,53	TOTAL: R\$ 168.808.817,53

Note-se que a soma das dez parcelas debitadas no lançamento 2018NL000275 perfaz o total de R\$ 168.808.817,53 levado a crédito da fonte 0101. Note-se também que o e-Fisco tem como padronização código com 10 algarismos para designar a fonte de recursos completa (exemplo: 0104120101 – PE CONSIG - SAD), dos quais os quatro primeiros algarismos identificam a fonte de recursos reduzida (no mesmo exemplo, a fonte de recursos reduzida 0104 é intitulada como “Recursos Diretamente Arrecadados”).

A Emenda Constitucional Federal nº 93/2016 autorizou os estados a desvincularem recursos para uso em finalidades diversas das que estariam obrigados. O procedimento efetuado pelo estado, no entanto, **vai além disso, culminando por apagar a origem não vinculada do recurso**, conferindo-lhe, assim, a mesma feição de recurso tributário aos que demais recursos classificados na fonte 0101000000. Há, portanto, uma mistura de recursos que não nos parece autorizada pela Emenda.

Entendemos que o procedimento recomendável é o que mantém a informação da fonte de recurso original (exemplo fonte de recurso 0104 – Recursos Diretamente Arrecadados), devendo a informação de que o recurso foi desvinculado ser trazida em seu desdobramento, de modo que a fonte de recurso completa, com a desvinculação, passaria a ser 0104**999999**, a ser criada pelo estado com a titulação aqui sugerida de “RDA – DRE parcela desvinculada pela EC Federal nº 93/2016”.

Um bom argumento para tanto é o caráter temporário aplicado aos efeitos da EC Federal nº 93/2016. Considerando que o estado pode proceder à desvinculação de recursos somente até 2023, e que parcelas de recursos remanejados podem não vir a ser utilizadas até lá, como conseguirá o estado reconhecer, na metodologia por ele utilizada, parcelas de recursos remanescentes, não utilizadas, em meio àqueles carimbados com a fonte 0101, após o período previsto na Emenda?

Recomenda-se, assim, que o estado crie novos desdobramentos nas fontes que terão recursos desvinculados a fim de preservar as respectivas origens.



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 LC federal 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 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 flutuante.

No contexto histórico da Lei Federal nº 4.320/64, a dívida flutuante 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 flutuante**. Outro item também muito referenciado como enquadrado como dívida flutuante 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 flutuante à dívida de curto prazo, enquanto a dívida consolidada, ou fundada, seria equiparada a uma dívida de longo prazo.

Com o advento da LC federal 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**



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

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 LC federal 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), 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 2018, por exemplo, a Dívida Consolidada Líquida (DCL) do Estado de Pernambuco alcançou R\$ 14,33 bilhões, calculada de sua dívida consolidada bruta de R\$ 15,91 bilhões, enquanto que a dívida total declarada pelo estado, no seu Balanço Patrimonial, perfaz R\$ 89,17 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 flutuante (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 LC federal 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 2018:



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

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

Em R\$

DÍVIDA CONSOLIDADA	SALDO EM 31/12/2018
DÍVIDA CONSOLIDADA (DC) (I)	15.708.981.884,98
Dívida mobiliária	0,00
Dívida contratual	15.184.157.987,99
Empréstimos	11.622.707.532,18
Interna	4.104.347.532,97
Externa	7.518.359.999,21
Reestruturação da Dívida dos Estados e Municípios	3.472.204.872,40
Financiamentos	0,00
Parcelamento e renegociação de dívidas	89.245.583,41
Precatórios Posteriores a 05/05/2000	524.823.896,99
Outras dívidas	0,00
(-) DEDUÇÕES (II)	1.575.031.605,27
Disponibilidades de Caixa	1.493.724.952,01
Disponibilidade de Caixa Bruta	3.153.010.291,12
(-) Restos a Pagar Processados (exceto precatórios)	-1.659.285.339,11
Demais Haveres Financeiros	81.306.653,26
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL) = (III) = (I) – (II)	14.133.950.279,71
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	23.131.949.692,05
% da DCL sobre a RCL (Res. 43/01 do Senado Federal)	61,10%
OUTROS VALORES NÃO INTEGRANTES DA DÍVIDA CONSOLIDADA	
Precatórios anteriores a 05/05/2000	
Precatórios posteriores a 05/05/2000 (não incluídos na DC)	
Passivo Atuarial	244.854.832.811,20
Insuficiência Financeira	
Depósitos	947.263.780,37
RP Não Processados de Exercícios Anteriores	
Antecipação de Receita Orçamentária	
Apropriação de Depósitos Judiciais – EC 99/2017	305.052.221,62

Fonte: Quadro 58 do Balanço Geral do Estado 2018 (Doc. 02, pág 328).

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 LC federal 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.

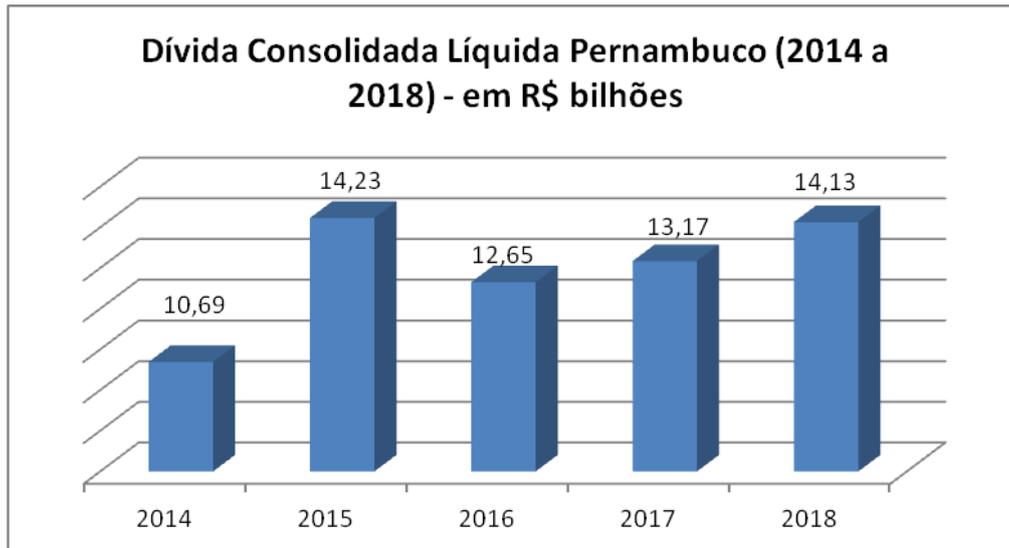
Segundo o demonstrativo, ao final do ano de 2017, a DCL estadual correspondia a 61,10% da RCL medida no referido exercício. Comparativamente ao dado publicado no ano anterior, houve recuo desse indicativo, visto que ao final de 2017 esse percentual havia alcançado 61,25%.

O recuo percentual advém de um crescimento da Dívida Consolidada Líquida levemente inferior em termos proporcionais à elevação da Receita Corrente Líquida do período. O aumento da DCL verificado entre 2017 e 2018, de R\$ 13,17



bilhões para R\$ 14,13 bilhões (7,29%), foi proporcionalmente inferior à elevação da RCL, de R\$ 21,51 bilhões para R\$ 23,13 bilhões (7,53%).

Numa série histórica de quatro anos (2014 a 2018), a DCL estadual oscilou nos seguintes valores:



Fonte: Demonstrativo da Dívida Consolidada, integrantes dos RGFs 3º quadrs. 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018.

Esse movimento de oscilação da dívida¹⁶, 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. Na série histórica acima, os anos de 2015 e de 2018 foram marcados por fortes desvalorizações do Real brasileiro (R\$) ante o Dólar americano (US\$), o que repercutiu diretamente na elevação da DCL do Estado de Pernambuco.

No caso do Estado de Pernambuco, o percentual publicado da DCL, de 61,10% ao final de 2018, mantém considerável distância ante os 200% advertidos em lei como limite. Sempre deve-se frisar, contudo, que a definição, pela Lei de 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 diferenciados (subtetos) para os demais 23 estados que, à semelhança de Pernambuco, encontravam-se com limites inferiores a 100% de suas RCLs**, limitando-se apenas a limitar o volume de operações de crédito

¹⁶ 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

no exercício (16% da RCL) e o definir um volume 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 Líquida estadual

Como dito acima, a Dívida Consolidada Líquida do estado, após avanços e recuos, alcançou R\$ 14,13 bilhões ao final de 2018 (percentual publicado pelo estado), valor que representou 61,10% da RCL do estado.

Numa série histórica compreendida entre o final de 2014 e o final de 2018, tem-se que a Dívida Consolidada Líquida cresceu 32,15% ante uma elevação de RCL de 25,20%. Esse, o comparativo a valores nominais. Quando, todavia, é descontada a inflação do período¹⁷, tem-se que a DCL foi elevada em 5,19% enquanto que a RCL, cresceu efetivos 3,65%, conforme verificado nos números-índices demonstrados no quadro a seguir:

Evolução da Dívida Consolidada Líquida e da RCL entre 2014 e 2018

Em bilhões R\$

Conceito	Critério	2014					2015					2016					2017					2018				
		2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018					
Dívida Consolidada Líquida (DCL)	Publicado	10,695	14,235	12,654	13,176	14,134																				
	Atualizado a dez 2018	13,437	16,159	13,515	13,670	14,134																				
Número-índice		100	120,26	100,58	101,73	105,19																				
Receita Corrente Líquida (RCL)	Publicado	18,475	19,648	20,853	21,512	23,132																				
	Atualizado a dez 2018	23,211	22,304	22,272	22,318	23,132																				
Número-índice		100	96,09	99,85	100,21	103,65																				
% da (DCL) sobre a (RCL)		57,89%	72,45%	60,68%	61,25%	61,10%																				

Fonte: (DCL e RCL “publicados”): Demonstrativo da Dívida Consolidada (RGFs 3º quadrimestre 2014 a 2018).

Nota: O comparativo com DCL e RCL “atualizados” considera o valor histórico publicado, atualizado até dez/18 pelo IPCA. O número-base de 100 foi aplicado ao primeiro ano do comparativo (2014), ao valor já atualizado.

Os números-índices são comparados sempre ao ano de 2014, tomado como índice 100.

Do quadro acima, vê-se que a RCL experimentou um avanço efetivo de 3,65% entre os finais de exercícios de 2014 e 2018. Por sua vez, observou-se crescimento real da dívida consolidada líquida no mesmo período de 5,19%. Apenas para ilustrar, tem-se que, em relação à RCL, houve recuo efetivo desta entre 2014 e

¹⁷ 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

2015 de 3,91% (número-índice havia ali recuado para 96,09), seguido de avanços consecutivos a partir de 2016 (número-índice subiu para 99,85, em seguida 100,21 e alcançou 103,65 ao término de 2018). Caminho inverso foi observado para a DCL, que subiu vigorosamente no ano de 2015 (20,26% entre 2014 e 2015) e depois experimentou recuo proporcionais até 2017. Recentemente, em 2018, a DCL observou novo impulsionamento, restando na série histórica 2014-2018 um crescimento real de 5,19%.

Portanto, esse aumento real da Dívida Consolidada Líquida, em 5,19%, num período de cinco exercícios financeiros (2014 a 2018) foi contraposto a um aumento real da Receita Corrente Líquida estadual no mesmo período de apenas 3,65%.

Deve-se sempre frisar que os níveis endividamento do estado verificados na série histórica acima (2014 – 2018) foram definidos e decisivamente influenciados por ciclo anterior (2012 a 2014), período no qual as captações financeiras de recursos de terceiros (cerca de R\$ 7,1 bilhões nos três exercícios) foram o principal componente que fizeram a relação DCL/RCL saltar da ordem de 35% da RCL (final de 2011) para uma novo patamar (nas ordens de 60% e de 70%) entre 2014 e 2018. O ápice desse comprometimento se deu exatamente ao final de 2014, quando a DCL chegou a representar 72% da RCL.

Comparativo com outros estados

Apesar do avanço da Dívida Consolidada Líquida maior do que a variação inflacionária ao longo de 2018, tem-se que tal avanço se posicionou em escala inferior à observada em outros estados da federação. Isso ocorreu, acreditamos, em virtude da baixa disponibilidade de empréstimos oferecidos por instituições nacionais ao estado de Pernambuco no exercício ou, noutra hipótese, por política de contenção ministrada pela atual gestão.

Apropriado cotejar a situação da Dívida Consolidada Líquida do estado ante as verificadas nos principais estados nordestinos e nos 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
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
2018	10,96	14,13	20,49	1,17	277,74

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



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

No Nordeste, tem-se que a elevação da DCL havida em Pernambuco no exercício de 2018 (comparativo entre o término de 2017 e final de 2018), de 8,72%, foi inferior à promovida pela Bahia (18,92%) e pelo Ceará (34,48%). Os Estados extremos trazidos no comparativo acima (de São Paulo e Roraima) experimentaram, respectivamente, avanço de 7,21% e recuo de 2,03%.

No comparativo de últimos quatro exercícios (2014 e 2018), verificou-se também que a elevação da DCL de Pernambuco (de 34,05%, em valores nominais), foi inferior às verificadas no estado do Ceará (78,79%) e na Bahia (98,35%). Em valores absolutos, a DCL de Pernambuco (segunda maior do Nordeste) se distanciou da maior DCL da região (da Bahia) e se aproximou da terceira maior DCL da região (a do Ceará).

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 2018, participações da dívida de financiamentos internos e externos de 50,35% e de 49,65% da sua dívida contratual total, sendo esta parcela externa proporcionalmente mais significativa do que a verificada na maioria dos demais estados brasileiros. O percentual de participação da dívida externa de 49,65% já é resultante da significativa variação do dólar americano em 2018, a qual, de 17,13%, se revelou superior a todos os índices de inflação internos (ao final de 2017, esse percentual de participação era de 45,57%).

Conclusivamente, então, tem-se que, para o Estado de Pernambuco, a variação do Dólar americano ante o Real brasileiro em 2018, mais expressiva que os índices inflacionários internos, foi o fator que mais influenciou a composição de sua dívida contratual total ao final do exercício. Apesar disso, o estado ainda verificou a menor elevação entre os estados comparados do Ceará e da Bahia.

Em relação ao limite definido pela Lei de Responsabilidade Federal, o estado cumpriu no exercício o limite geral imposto pela legislação nacional para a DCL (200% da RCL), tendo sido verificado recuo de 61,25% em 2017 para 61,10% em 2018, devendo-se sempre frisar que o estado detém hoje patamar de endividamento construído muito em função da política de financiamento do período pré-Copa de 2014 (antes disso, 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 Rio Grande do Sul¹⁸, oferece na coluna “2018” a relação DCL/RCL dos estados brasileiros ao final do exercício de 2018 sob análise.

¹⁸ 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



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

Dívida Consolidada Líquida e Receita Corrente Líquida das Unidades Federativas Brasileiras

Estado	DCL	RCL	Relação DCL/RCL	Var. DCL	Var. RCL
São Paulo	277.744	159.211	1,74	7,20%	5,00%
Rio de Janeiro	152.984	58.291	2,62	13,00%	16,10%
Minas Gerais	106.509	56.345	1,89	3,60%	2,10%
Rio Grande do Sul	84.198	37.773	2,23	9,80%	7,80%
Santa Catarina	21.166	22.774	0,93	96,00%	7,80%
Bahia	20.494	31.980	0,64	18,90%	6,80%
Goiás	19.635	21.298	0,92	1,40%	1,30%
Pernambuco	14.329	23.132	0,62	9,30%	7,50%
Paraná	14.251	37.596	0,38	32,70%	2,70%
Ceará	10.957	19.186	0,57	34,50%	7,90%
Mato Grosso do Sul	7.772	10.735	0,72	5,20%	10,10%
Distrito Federal	7.648	21.743	0,35	9,30%	4,90%
Maranhão	7.223	13.317	0,54	12,50%	6,50%
Alagoas	6.816	7.965	0,86	-2,60%	8,40%
Mato Grosso	4.618	15.221	0,3	13,90%	13,80%
Amazonas	4.023	13.222	0,3	5,90%	9,70%
Acre	3.565	4.846	0,74	11,00%	8,40%
Sergipe	3.400	7.371	0,46	-14,80%	7,10%
Piauí	3.392	8.634	0,39	3,20%	7,80%
Rondônia	3.262	6.944	0,47	3,50%	6,80%
Paraíba	3.115	9.593	0,32	18,00%	5,10%
Tocantins	2.707	7.190	0,38	-1,00%	-0,10%
Espírito	2.707	13.567	0,2	28,20%	11,30%
Pará	2.504	18.818	0,13	117,10%	4,40%
Rio Grande do Norte	2.328	9.533	0,24	93,30%	4,60%
Roraima	672	3.581	0,19	-49,30%	12,00%
Amapá	-675	4.906	-0,14	-308,30%	12,70%
Total	787.344	644.774	1,22	10,20%	6,60%

Fonte: Relatório da Dívida Pública Anual do estado do Rio Grande do Sul (9ª edição - 2017), disponível em <https://estado.rs.gov.br/upload/arquivos/relatorio-divida.pdf>.

Há, no quadro trazido no Relatório da Dívida Pública acima, uma pequena distorção na relação DCL/RCL aplicada a Pernambuco. O quadro aponta a relação 0,62, quando entendemos que deva ser reconhecida 0,61. Todavia, acreditadas as demais informações, tem-se que o Estado de Pernambuco detém a 11ª maior relação DCL/RCL dentre os estados da federação (e 8ª maior em valores absolutos). Pernambuco detém, assim, melhor situação do que a dos quatro maiores estados da federação (SP, RJ, MG e



RS), além dos estados de SC, BA, GO, AL, MS e AC e pior que a dos demais 16 estados da federação.

O quadro comparado acima é interessante ao exame de contas de governo de Pernambuco, porque indica dificuldades de estados com relação desfavorável **DCL/RCL**, tais como o Rio de Janeiro e o Rio Grande do Sul.

Sabe-se que a evolução da Receita Corrente Líquida guarda, em regra, relação próxima à variação inflacionária interna. Por sua vez, a Dívida Consolidada, uma vez constituída, gera cronograma de amortizações e juros próprios, independentes da evolução ou recuo da RCL. Nesse contexto, se as elevações de DCL não forem compensadas com crescimentos de RCL proporcionais, tem-se situação de alerta significativo para as contas estaduais.

Sempre se repise que os valores obtidos por operações de crédito devem se voltar a projetos estruturadores da economia estadual, com vistas a que possam gerar incrementos sustentáveis da RCL em razão do aumento de volume de operações tributáveis e não em função de elevação de alíquotas.

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\$ 638,38 milhões no exercício, que fez um percentual de 2,76% da RCL em 2018. Portanto, as operações de crédito do exercício em 2018 não foram vetor suficiente a aumento do percentual de comprometimento da dívida consolidada.

O demonstrativo relativo ao 3º quadrimestre de 2018 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\$

Operações de Crédito 2018		Valor
Sujeitas ao Limite Para Fins de Verificação		638.379.633,97
Mobiliária		0,00
Contratual		638.379.633,97
Interna		312.080.212,97
Externa		326.299.421,00
Apuração do Cumprimento dos Limites		
Receita Corrente Líquida – RCL		23.131.949.602,05
Total Considerado para fins de apuração do cumprimento do limite	638.379.633,97	2,76%
Limite Geral Para Operações de Crédito Internas e externas	3.701.111.936,33	16,00%
Limite de alerta	3.331.000.742,70	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	1.619.236.478,44	7%
Outras Operações que Integram a Dívida Consolidada		Valor realizado até o 3º quadrimestre
Parcelamento de dívidas		82.899.255,63
Operações de reestruturação e recomposição do principal das dívidas		0,00

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal, 3º quadrimestre 2018, transcrito no quadro 60 do Balanço Geral do Estado.

O total de R\$ 638.379.633,97 caracterizou a totalidade das operações de crédito contraídas no exercício¹⁹, 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 2,76% da RCL do exercício.

Desta forma, ao atingirem um percentual de 2,76% 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 2018, 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 16.275, de 26/12/2017 (que instituiu a LOA para o exercício de 2018). O referido dispositivo expõe: “fica o Poder Executivo [...] autorizado a realizar operações de crédito da dívida fundada até o limite de R\$ 1.252.452.000,00”, tendo o estado,

¹⁹ 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 aquém desse limite autorizado na lei.

A análise das operações de crédito realizadas no exercício encontra-se pormenorizada no capítulo 4 (da Gestão Financeira e Patrimonial) constante deste Relatório, estando ali inseridas em meio ao item 4.3.2.2. *Movimento ao longo de 2018*, 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\$ 1.495.709.498,79 (R\$ 1,496 bilhão) em 2018, alcançando 6,47% da RCL. O valor de R\$ 1,496 bilhão foi 10,60% superior ao despendido em 2017, percentual esse superior aos índices inflacionários do exercício. Decompostos os eventos, viu-se que as amortizações à Dívida Contratual ocorridas em 2018 somaram R\$ 876,49 milhões (5,3% superior às de 2017, que haviam atingido R\$ 832,73 milhões), enquanto que os juros e encargos empenhados no mesmo período alcançaram R\$ 619,22 milhões (elevação de 19,15% em relação aos R\$ 519,68 milhões verificados em 2017).

A elevação do percentual de comprometimento das amortizações mais juros se deveu bastante ao encerramento do prazo de carência de quatro contratos relevantes celebrados ante o BID e BIRD²⁰ entre 2011 e 2013 e do consequente início de amortizações semestrais ali previstos. Conforme estes contratos tenham sido os últimos dentre os relevantes celebrados entre 2011 e 2013 a terem o prazo de carência expirado, a tendência é a estabilização do percentual de comprometimento em percentual próximo a 7% da RCL nos exercícios seguintes. O maior fator de elevação potencial desse percentual no cenário atual se deve a desvalorizações abruptas do Real brasileiro em relação ao Dólar americano.

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.

²⁰ Contratos 2830 e 2852 junto ao BIRD e 2854 junto ao BID.



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 2017	Exercício de 2018
Externas (I)	0,00	0,00
Internas (II)	818.581,11	765.899,06
TOTAL DAS GARANTIAS CONCEDIDAS (III)=(I+II)	818.581,11	765.899,06
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)	21.512.144.300,43	23.131.949.602,05
% 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	4.732.671.746,09	5.089.028.932,25
Contragarantias Recebidas	Saldo do Exercício	
	Exercício Anterior 2017	Exercício de 2018
Externas (V)	203.000,00	130.389,10
Internas (VI)	0,00	0,00
TOTAL DAS CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS (III)=(I+II)	203.000,00	130.389,10

Fonte: Balanço Geral do Estado 2018, 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 0,0033% (valor arredondado de 0,00% no demonstrativo publicado). No exercício anterior, o percentual havia sido de 0,0038%.

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 2018 publicados pelo Poder Executivo, Poder Judiciário, Assembleia Legislativa do Estado, Tribunal de Contas do Estado e Ministério Público do Estado alcançou o montante de R\$ 13.151.869.388,99. O Poder Executivo, ao consolidar os dados parciais existentes em tais Relatórios, tem dificuldades de consolidação em razão de diferenças de critérios existentes entre esses demonstrativos. O dado consolidado pelo estado aponta despesas totais líquidas de



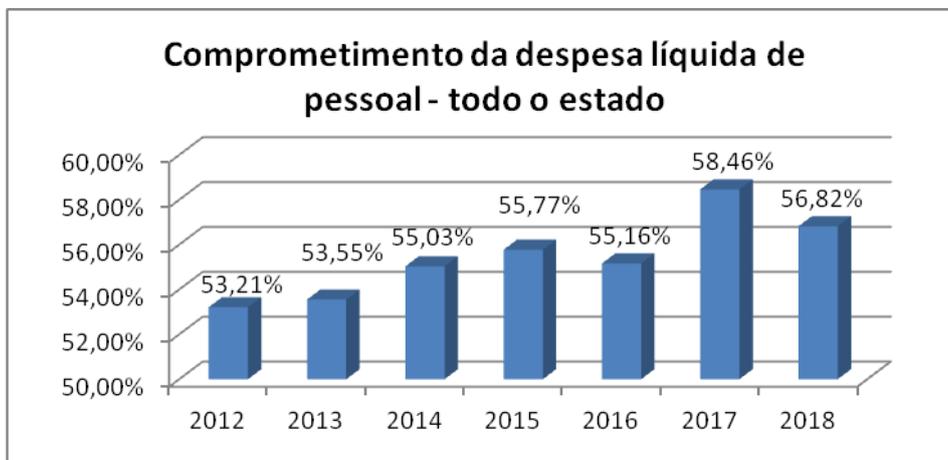
R\$ 13.140.026.663,30, o que representa um percentual total de 56,82% da Receita Corrente Líquida Ajustada²¹ do estado no exercício²².

Comparativamente ao exercício anterior, a elevação da despesa líquida em valores nominais em R\$ 575 milhões (de R\$ 12,54 bilhões em 2017 para R\$ 13,14 bilhões em 2018) contempla de fato uma redução relativa do total, visto que o percentual de comprometimento foi reduzido de 58,28% para os 56,82% acima informado.

O aumento de R\$ 575 milhões acima representou um crescimento, a valores nominais, de 4,81% sobre as despesas líquidas do ano anterior (2017). Como a Receita Corrente Líquida observou variação percentual superior, o efeito da despesa líquida total do estado sobre a sua RCL culminou tendo a redução relativa anteriormente comentada.

A elevação da despesa líquida foi mais influenciada pelo aumento de gastos com inativos (variação de 6,36% nos gastos) do que com ativos (aumento de 4,34%).

Expandida a verificação a anos anteriores, vê-se em 2018 pausa na 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 sofreu elevações contínuas entre 2012 a 2016, tendo saído do patamar de 53,21% para 55,16% nesse período. Em 2017, verificou-se a elevação mais abrupta de gastos da série histórica (de 55,16% para 58,46%), tendo o estado, por fim, experimentado um recuo relativo neste último momento mais recente (2018) para 56,82%.

²¹ Receita Corrente Líquida menos deduções de emendas parlamentares. O conceito de RCL Ajustada só é aplicado para a aferição das despesas de pessoal, sendo empregada a RCL para as demais aferições.

²² O valor publicado pelo estado nos quadros 55 e 56 de seu Balanço Geral do Estado (elaborados pelo Poder Executivo, com dados atribuídos a todos os Poderes) indica despesas totais líquidas de pessoal no estado em 2018 de R\$ 13.140.026.663,30 em todo o Estado (56,82% da RCL Ajustada). Por sua vez, a soma das despesas líquidas dos cinco RGFs alcançou R\$ 13.151.869.388,99 (56,87% da RCL Ajustada). A diferença se deve a diferenças de critérios na elaboração do demonstrativo entre Ministério Público, Assembleia Legislativa, Tribunal de Contas e Tribunal de Justiça. A conciliação entre os números só será possível quando houver uniformidade de critérios (TCE, MPPE, ALEPE e Poder Judiciário).



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 3,18% havida em 2018 pelo estado em relação aos 60% mencionados no inciso II do art. 19 da LC 101/2000 ($60\% - 56,82\% = 3,18\%$) 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 4,95% de comprometimento havido no Poder Judiciário ao final de 2018.

A leitura conjunta dos arts. 20, II, 22 e 23 da LC federal 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” havidas em outro Poder/órgão autônomo. A decorrência desse raciocínio é que os 60% atribuídos a estados é meramente referencial. A “folga” de 1,05% do exemplo trazido, portanto, é intrínseca ao Poder Judiciário e não ao Estado como um todo. Não sendo necessária àquele Poder o limite geral aplicado ao estado culmina sendo inferior aos 60% que lhe são referenciais.

Em relação aos percentuais publicados pelos Poderes/órgãos no exercício anterior (2017), foram verificados recuos de percentuais de comprometimento em todos eles. O percentual atribuído ao Poder Executivo permanece na área intermediária entre o seu limite prudencial (46,55% da RCL) e seu limite geral (49% da RCL).

Especificamente em relação a este, 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 líquida²³ de R\$ 11.087.984.045,16 (R\$ 11,09 bilhões, aproximadamente), valor superior em cerca de R\$ 554 milhões aos R\$ 10,53 bilhões registrados em 2017, 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 à impossibilidade de consolidação de valores pelo Poder Executivo dos percentuais publicados pelos Poderes em seus RGFs, enquanto não

²³ Dentro do valor de R\$ 11.087.984.045,16 constam os valores aplicados pela UG Defensoria Pública do Estado, num total de R\$ 80.061.008,67, para os quais a Lei Complementar 101/2000 não fixou limite específico. Este valor representa 0,35% da RCL. Enquanto não definido limite específico para o órgão, suas despesas de pessoal permanecem integradas ao Poder Executivo do ente que a mantém.



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

definidos critérios uniformes de preenchimento dos demonstrativos de despesas de pessoal; e a segunda, **de natureza material**, decorrente de ausência de cômputo de valores de despesas no cálculo de despesas de pessoal do Poder Executivo em razão de efeito suspensivo de recurso e de lei estadual superveniente à Lei de Responsabilidade Fiscal.

A primeira observação, de natureza não material **para a presente aferição**, sofre efeitos principais da classificação orçamentária no estado dos valores utilizados para cobertura de déficit financeiro do RPPS, intitulada no estado como DOE (Dotação Orçamentária Específica). Quando da confecção dos quadros 53 e 54 do Balanço Geral do Estado, que respondem pela consolidação dos valores, o Poder Executivo lança valores divergentes aos publicados (que não chega a ter relevância na verificação de limites). A diferença de critérios, que dificulta a consolidação, não se resume à questão da DOE, passando pela ausência de uniformidade de critério em deduções também.

Em relação a valores não computados entre despesas, estes se devem a efeito suspensivo de processo aqui neste TCE e a lei ordinária estadual que, em nosso entendimento, entra em confronto com lei complementar federal.

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 Ausência de correspondência entre os dados parciais publicados pelos Poderes e o valor consolidado

Veremos, a princípio, os efeitos do primeiro aspecto, que versa sobre a falta de correspondência entre valores e percentuais atribuídos aos Poderes Judiciário, Legislativo (TCE e ALEPE) e Ministério Público. Esse aspecto é verificado do confronto dos demonstrativos publicados por estes Poderes, em meio aos respectivos Relatórios de Gestão Fiscal, e o demonstrativo consolidado apresentado pelo Poder Executivo 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 2018, transcrito, por sua vez, do quadro de mesmo nome que integrou o RGF do 3º quadrimestre 2018 (publicação em 30/01/2019):

Despesa com Pessoal – Consolidado dos Poderes (publicado)

Período de Referência: Janeiro a Dezembro/2018 Em R\$

ESPECIFICAÇÃO	CONSOLIDADO
DESPESA BRUTA COM PESSOAL	19.075.694.506,25
Pessoal Ativo	10.843.281.970,34
Pessoal Inativo e Pensionistas	8.232.412.535,91
Outras Desp. Decor. de Cont. Terceirização	-



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

(-) DESPESA NÃO COMPUTADA	5.935.667.842,95
(-) Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão	4.315.250,87
(-) Decorrentes de Decisões Judiciais	248.783.974,29
(-) Despesas de Exercícios Anteriores	55.282.504,86
(-) Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	5.627.286.112,93
(=) DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL	13.140.026.663,30
Receita Corrente Líquida (RCL)	23.131.949.692,05
(-) Transferências obrigatórias da União relativas às emendas individuais	4.763.183,00
(=) RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA	23.127.186.509,05
Despesa Total com Pessoal	13.140.026.663,30
% sobre a RCL	56,82%

Fonte: Balanço Geral do Estado 2018, quadro 53 (Doc. 02, p. 436).

Quando se contrapõe a informação sintética acima do demonstrativo consolidado de 2018 com os dados parciais (analíticos) contidos nos cinco RGFs dos Poderes e órgãos pertinentes ao 3º quadrimestre/2018, percebe-se uma diferença de R\$ 11,84 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\$ 13.151.869.388,98 (e não R\$ 13.140.026.663,30, como publicado). O demonstrativo consolidado altera para menor (reduz, portanto) o percentual de comprometimento publicado pelo estado, em 0,05 pontos percentuais, vez que o percentual obtido dos RGF seria 56,87% e não 56,82%.

Verifica-se que a soma dos dados parciais não corresponde com os dados publicados pelo Poder Executivo como consolidados por divergência de critérios em alguns itens. As divergências encontram-se entre as Despesas Brutas e também entre Despesas não Computadas. Os valores atribuídos pelo Poder Executivo aos demais Poderes em regra reduziram a despesas brutas

As divergências verificadas são abaixo ilustradas:

Demonstrativo da Despesa com Pessoal por Poderes - jan a dez/2018 (calculado pelo Executivo)

Em R\$

Receita Corrente Líquida (RCL)	23.127.186.509,05	%	Limites		
			Discriminação	Valor	% s/ RCL
PODER LEGISLATIVO	572.558.349,27	2,48%		3,00% ²⁴	2,85%
<i>Assembleia Legislativa</i>	291.783.548,53	1,26%		1,44%	1,37%
<i>Tribunal de Contas do Estado</i>	280.774.800,74	1,21%		1,56%	1,48%
PODER JUDICIÁRIO (TJPE)	1.141.426.907,73	4,94%		6,00%	5,70%
Ministério Público	338.057.361,14	1,46%		2,00%	1,90%
PODER EXECUTIVO	11.087.984.045,16	47,94%		49,00%	46,55%
TOTAL	13.140.026.663,30	56,82%		60,00%	57,00%

Fonte: Quadro 55 do balanço geral do estado

²⁴ 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 LC federal nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).



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

Demonstrativo da Despesa com Pessoal por Poderes - jan a dez/2018 (publicações dos Poderes)

Em R\$

Receita Corrente Líquida (RCL)	23.127.186.509,05		Limites	
Discriminação	Valor	% s/ RCL	Geral	Prudencial
PODER LEGISLATIVO	574.792.486,70	2,49%	3,00% ²⁵	2,85%
<i>Assembleia Legislativa</i>	291.785.130,39	1,26%	1,44%	1,37%
<i>Tribunal de Contas do Estado</i>	283.007.356,31	1,22%	1,56%	1,48%
PODER JUDICIÁRIO (TJPE)	1.144.777.000,00	4,95%	6,00%	5,70%
Ministério Público	344.315.708,24	1,49%	2,00%	1,90%
PODER EXECUTIVO	11.087.984.045,16	47,94%	49,00%	46,55%
TOTAL	13.151.869.240,10	56,87%	60,00%	57,00%

Fonte: RGFs referentes ao 3º quadrimestre/2018 publicados. TJPE, ALEPE e MPPE (publicados até 30/05/18).

Note-se que o cálculo efetuado pelo Poder Executivo para fins da publicação do demonstrativo consolidado reduz em 0,01 ponto percentual o comprometimento da RCL Ajustada pelo Poder Judiciário (de 4,95% para 4,94%) e do Tribunal de Contas do Estado (de 1,22% para 1,21%) e em 0,03 pontos percentuais o do Ministério Público (de 1,49% para 1,46%).

A memória de cálculo obtida por esta auditoria apontou que o Poder Executivo, ao calcular os valores atribuídos aos demais Poderes, aplica fórmula que eleva o total das despesas não computadas (que funcionam como valor deduzido no cálculo), possibilitando um valor líquido menor.

De todo modo, visto apenas esse aspecto, poder-se-ia concluir que, ao final do exercício de 2018, 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 apenas o Poder Executivo estaria na faixa de limite prudencial (entre 95% e 100% a ele permitido), 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.

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.

²⁵ 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 LC federal nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).



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

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 LC federal 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 alguns entes federativos levantam controvérsia, ou seja, 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). Como se verá adiante, **essa controvérsia vem gradativamente perdendo força**, sendo cada vez mais pacífico que os gastos desses entes com Organizações Sociais direcionados para profissionais de Saúde e Educação, por exemplo (funções essenciais do estado), devem ser computados no cálculo juntamente com seus encargos patronais diretos.

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



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

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 precípuas 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 LC federal nº 101/2000.

O Manual de Demonstrativos Fiscais aplicado ao exercício de 2018, aprovado pela Portaria STN nº 495, de 06/06/2017, 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 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 LC federal 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 LC federal 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 LC federal 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 LC federal 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 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



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

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 8ª edição (aplicada ao exercício de 2018).

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).

Tendo o Acórdão contra seu entendimento, o estado interpôs, ainda em 2013, Recurso Ordinário que ganhou o nº 1301713-5, alegando pela inaplicabilidade do § 1º do art. 18 da LC federal 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 conveniente do contrato de gestão, iria corroborar a inaplicabilidade da norma contida no §1º do art. 18 da LC federal 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 objeto de determinação contida no referido Acórdão TC nº 069/2013 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



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

estaduais por ela geridos teriam de compor ou não o cálculo das despesas com pessoal do estado para fins de enquadramento no limite legal definido pela LRF.

O TCU, no Acórdão Pleno nº 2.444/2016, deixou, a nosso ver, de emitir comando próprio e preferiu requerer do Congresso Nacional a revisão da redação de norma legal. No entanto, recentemente, **definiu posicionamento com vistas à inclusão dos valores no cálculo**. Para isso, deve-se confrontar o Acórdão nº 2.444/2016, de 21/09/2016 em sua origem com a decisão exarada após embargos contra este, no caso o Acórdão Pleno nº 1.187/2019, de 22/05/2019.

Inicialmente, em resposta à Consulta formulada pela Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, o TCU assim dispôs (Acórdão 2.444/2016):

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).

Todavia, ao julgar Embargos de Declaração sobre os referidos excertos, o TCU, por meio do Acórdão Pleno nº 1.187/2019, recentemente, em 22/05/2019, declarou nulos os itens 9.1.2 e 9.1.5 acima e acrescentou o seguinte:

9.5. integrar o Acórdão 2444/2016-Plenário para informar à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal que, de acordo com a 8ª e 9ª edições do Manual de Demonstrativos Fiscais publicado na Secretaria do Tesouro Nacional (STN), bem como orientação contida na portaria 233/2015 do Ministério da Economia, a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade-fim do ente público nas organizações sociais deve ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal estipulados na Lei de Responsabilidade Fiscal, e que o cumprimento dessa orientação da STN poderá ser avaliado pelo TCU no âmbito dos processos de acompanhamento dos Relatórios de Gestão Fiscal”

Portanto, se remanesca algum entendimento técnico-jurídico que relutasse contra a consideração de gastos de pessoal de atividade-fim de Organizações Sociais (entenda-se: profissionais de saúde que operam dentro de Organizações Sociais de



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

saúde; e professores que atuam dentro de Organizações Sociais de educação), esse foi esvaziado com o Acórdão nº 1.187/2019 do TCU²⁶.

Visto todo o exposto acima, reforçamos nosso 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.

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 LC federal nº 101/2000, possibilita disfunção fiscal.

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 paradoxalmente, “resultados fiscais bons”, ante inequívocos riscos fiscais a que estão visivelmente submetidos. Noutros termos: não se afigura adequada a situação de que um ente federativo apresente percentuais de comprometimento com despesas de pessoal aparentemente 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 precípuo trazido na LC federal nº 101/2000 poderia estar ameaçado diante de uma interpretação literal restritiva a ser adotada ao art. 18 da LC federal 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, até o exercício de 2015, ostentou dados de comprometimento de pessoal reduzidos e, somente reviu o método de apuração, inserindo os gastos de pessoal de atividade-fim de suas Organizações Sociais de saúde após precisar 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 se sabe que a situação efetiva é crítica”. O tratamento fiscal “à parte” dos gastos em Organizações Sociais que funcionam em nome do estado pode comprometer a gestão fiscal deste.

²⁶ O TCDF também já havia firmado posição no mesmo sentido, de incluir despesas com pessoal de Organizações Sociais que se caracterizem como substituição de servidor, conforme Decisão nº 2.753/2015 do TCDF (mantida, após pedido de reexame, pela Decisão nº 2.786/2016, de 02/06/2016).



Com o recente posicionamento do TCU, entendemos não mais remanescer ponto de controvérsia quanto ao tema.

Importante destacar, ainda, que mesmo estando ainda pendente o julgamento do Recurso nº 1301713-5, o estado deveria 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 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.

Na última aferição de gastos de pessoal com Organizações Sociais de saúde atuando em nome do estado (semestre de janeiro/2017 a junho/2017), foi verificada uma estimativa de valores totais de R\$ 418,5 milhões para aquele exercício de 2017. Os dados preliminares obtidos para 2018 sugerem que o valor de tais gastos para profissionais de saúde nas referidas organizações, incluídos encargos patronais, foi da ordem de R\$ 500 milhões²⁷.

Diante do exposto, o valor estimativo de R\$ 500 milhões acima representa o efeito de cerca de dois pontos percentuais nas despesas com pessoal do Poder Executivo sobre a receita corrente líquida do estado. Ou seja, isolado apenas esse fator, o percentual de comprometimento de despesas de pessoal desse Poder em 2018 saltaria dos 48,07% publicados para percentual superior a 50%, quando o limite aplicável ao Poder Executivo é de 49% da RCL estadual.

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.

²⁷ O e-Fisco informa um volume de repasses em 2018 para as Organizações Sociais contratadas pelo estado da ordem de R\$ 865,78 milhões. Desses totais, a Comissão Mista de Avaliação das Organizações Sociais, instalada pelo governo em sua Secretaria de Saúde apontou direcionamento de gastos variáveis em despesas com pessoal, mas com média próxima de 70% em Hospitais e UPAS geridos por Organizações Sociais, percentual esse mais próximo a 60% quando se trata de UPAsEs, o que permite uma estimativa de cerca de R\$ 600 milhões de despesas com pessoal e encargos nessas organizações. A estimativa é reduzida para R\$ 500 milhões quando verificado que os gastos minoritários com pessoal administrativo em tais Organizações (no máximo 15%).



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

Exame efetuado junto ao sistema e-Fisco indicou que o valor empregado em 2018 para o custeio desses expedientes (plantões extras, inclusive o encargo apropriado junto ao INSS sobre os valores pagos) alcançou R\$ 102.486.956,25 (R\$ 102,49 milhões)²⁸, 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 efetuada²⁹, esses valores culminaram não integrando o cálculo das despesas de pessoal do Poder Executivo e, por conseguinte, do estado. O valor acima reportado (R\$ 102,49 milhões), tem efeito, sozinho, de acréscimo em 0,44 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 Controladoria 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 argumentando pela necessidade de cômputo imediato de tais despesas no cálculo de pessoal e emissão de alerta ao estado.

Em 30/06/2017, todavia, emergiu a Lei Estadual nº 16.089/2017, 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 LC federal nº 101/2000, não é matéria conferida a lei estadual, mas sim à legislação federal, como atualmente disciplinada em lei complementar federal. A antinomia existente entre norma complementar federal e norma estadual ordinária mostra-se sujeita a verificação concreta efetuada pelos Tribunais de Contas, na sua função auxiliar de controle externo, bem como, noutro plano, submetida 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.

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

²⁸ Valor obtido da ação B583, intitulada “Pagamento de plantão extra realizado por profissionais de saúde”, a qual é verificada apenas nas UGs de saúde e contemplam, além dos valores pagos aos profissionais, os respectivos encargos recolhidos ao INSS.

²⁹ 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.



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

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 em 2018 em cerca de R\$ 500 milhões.

Outras despesas também passíveis de inclusão, como dito anteriormente, são as despesas com 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\$ 102.486.956,25 em 2018.

Se forem somados os valores acima indicados, o total de despesa líquida de pessoal do Poder Executivo subirá dos R\$ 11,09 bilhões reconhecidos pelo estado para a ordem dos R\$ 11,69 bilhões (50,54% da RCL estadual), como abaixo resumido:

Em R\$		
Fator	Valor	% sobre a RCL
Despesas Líquidas de Pessoal informadas pelo Executivo (janeiro a dezembro – 2018)	11.087.984.045,16	47,94%
Remuneração de Plantonistas Hospitais UPAS, UPAES (a)	102.486.956,25	0,44%
Remuneração de Profissionais de Saúde Contratados por OS * (b)	500.000.000,00	2,16%
Total com acréscimos	11.690.371.001,41	50,54%

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

* dado estimativo com base em dados informados pela Comissão de Avaliação de OSs implantada na SES.

Em resumo: em que pese a despesa líquida de pessoal publicada pelo Poder Executivo para o exercício de 2018 ter sido de R\$ 11,09 bilhões (47,94% 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 2018, um índice ajustado de 50,54%, 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 2018, dos 56,82% publicados para um novo percentual consolidado de 59,42%³⁰.

O cenário de extrapolação do limite geral de 49% da RCL atribuído ao Poder Executivo, bem como a proximidade do limite referencial de 60% da RCL aplicado a todo o estado, depende, reitere-se, da validação jurídica a ser dada à Lei Estadual nº 16.089/2017 (frente à Lei de Responsabilidade Fiscal), que almejou afastar do cálculo da despesa de pessoal do estado parcelas reiteradamente pagas a profissionais de saúde plantonistas do estado, bem como da aceitação/rejeição aos argumentos efetuados pelo estado por ocasião do Recurso TC nº 1301713-5.

³⁰ Dado apenas referencial, já que, como visto, os limites são por Poder e não ao ente federativo como um todo.



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 expressa no Manual de Demonstrativo Fiscais válido para o exercício financeiro de 2018 (introduzido pela Portaria STN nº 495/2017).

A seguir, serão analisados os valores das despesas do contrato de Parceria Público-Privada, em vigor no exercício de 2018, registrado no Demonstrativo das Parcerias Público - Privadas do Estado de Pernambuco integrante do RREO – 6º bimestre/2018, constante no Balanço Geral do Estado - Exercício 2018 (doc. 2, p. 321).

PPP	EXERCÍCIO		
	2017	2018	2019
CGPE 001/2006 – Praia do Paiva	6.538.069,36	3.733.282,89	1.800.863,75

Despesa liquidada (2017 e 2018) e despesa projetada (2019) Em R\$
Fonte: Demonstrativo Parcerias Público-privadas RREO 6º bimestre 2018 (quadro 51 do BGE)

Vê-se que a despesa liquidada, em 2018, do Contrato CGPE nº 001/2006 (Praia do Paiva) teria sido, nos termos do demonstrativo, de R\$ 3,73 milhões, que corresponde a 0,01614% da Receita Corrente Líquida do estado em 2018. Este percentual de comprometimento 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.

A bem da transparência, deve-se ressaltar que o sistema e-Fisco 2018 informa dados divergentes. Verificou-se que foi liquidado, em 2018 um total de R\$ 3.100.787,67 (parcelas de janeiro/2018 a novembro/2018). Este o valor que deveria ter sido publicado no demonstrativo acima para 2018, que representa um comprometimento de 0,01340% da RCL estadual, e não de 0,01614% da RCL estadual de 2018.

O referido sistema informa, adicionalmente, que no início de 2019 foi liquidado, a título de Despesas de Exercícios Anteriores, a parcela de R\$ 233.565,23 pertinente à competência dezembro/2018 (2019LE000029 e 2019OB000291 da UG 120101, Secretaria de Administração). Computada essa parcela, chega-se ao valor de R\$ 3.334.352,90, que é idêntico ao valor informado pela Secretaria de Administração do Estado no documento denominado “Mapa Demonstrativo Consolidado de Concessões e PPPs” (doc. 10, p.1).

Apesar do equívoco no demonstrativo publicado pelo Estado, não há indicativos de descumprimento a limite definido pela legislação, dada a margem de folga ante os 5% da RCL admitidos.



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

Por fim, tem-se que o valor da despesa com PPPs projetada para 2019 alcança R\$ 1.800.863,75, valor que representa um percentual de comprometimento da despesa de 0,00753% da RCL projetada para 2019.

5.9 Resultado Primário³¹

O exercício de 2018 inaugura o Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal, que passa a condensar os demonstrativos que até 2017 eram segregados. A modificação é verificada pelo exame comparativo da 8ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, expedido pela STN, introduzida pela Portaria nº 495, de 06 de junho de 2017 (válida a partir do exercício de 2018), com o modelo vigente até 2017.

Conforme informado pelo Demonstrativo dos Resultados Primário e Nominal do exercício de 2018 (quadro 44 do Balanço Geral do Estado), o Governo do Estado de Pernambuco apresentou, no citado exercício, superávit primário de R\$ 852.945.230,99 (R\$ 852,95 milhões) no critério “**acima de linha**”³² e, como tal, conseguiu atender a Meta Fiscal fixada na LDO, que para 2018 admitiu como meta um déficit de R\$ 161.954.000,00.

Na essência, a modificação consistiu de que as despesas primárias totais deixam de ser medidas pelo regime de competência medido pelos empenhos e passam a sê-lo pelo regime de caixa. Os componentes que permitiram identificar o resultado primário em 2018, são abaixo resumidos:

Especificação	Jan a dez de 2018
Receita Primária Total (A)	29.017.574.228,55
Despesa Primária 2018 Paga em 2018 (B)	27.130.159.955,61
Pagamentos de RP em 2018 (excluídas despesas financeiras)	1.034.469.041,95
Despesa Primária Total (B)	28.164.628.997,56
Resultado Primário (A-B)	852.945.230,99
Meta Fiscal na LDO	-161.954.000,00

Fonte: Balanço Geral do Estado 2018, quadro 44.

Deve-se ter em mente que, para o ano de 2018, as despesas primárias totais ilustradas no quadro acima foram medidas pelo regime de caixa (inclusive abrangem os pagamentos de Restos a Pagar efetuados em 2018, relativos a despesas não financeiras), substituindo o critério aplicado até 2017 quando a medição era pelo critério de empenho no exercício.

³¹ 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 primárias são capazes de gerar algum excedente em relação às despesas primárias. 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.

³² Resultado Primário acima da linha é aquele advindo do comparativo entre receitas primárias totais e despesas primárias totais pagas (medidas pelo regime de caixa).



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

A Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2018 no exercício de 2018 manteve possibilidade de desconsiderar no cálculo do resultado nominal do Estado parte das suas despesas de capital incluídas no PPI (Programa Piloto de Investimentos), o que não coaduna com a metodologia preceituada pela STN (que não autoriza essa dedução).

Lei Estadual nº 16.148/2017 (LDO 2018): Art. 4º. O resultado primário constante dos demonstrativos “1” e “3” do Anexo de Metas Fiscais de que trata o art. 3º poderá ser reduzido, para o atendimento das despesas relativas à Programação Piloto de Investimento – PPI, conforme detalhamento a constar de anexo específico da Lei Orçamentária do exercício vigente desta LDO”

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 possibilidade teve origem em decreto estadual (Decreto nº 33.714/2009) e vem sendo reiterada anualmente, sem uso prático, a cada Lei de Diretrizes Orçamentárias. 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 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.

5.10 Resultado Nominal

Em decorrência do novo formato de apresentação dos Resultados Primário e Nominal inaugurado em 2018 (num único demonstrativo), o resultado primário do exercício “**acima da linha**” passou a ser adicionado aos juros e encargos ativos auferidos pelo ente no exercício para logo em seguida sofrer a dedução dos juros e encargos passivos incorridos também no exercício. Essa conta aritmética é que fornece o resultado nominal pelo critério **acima da linha**. Se o resultado dessa operação for positivo, tem-se o resultado nominal positivo. Se negativo, ocorre o resultado nominal negativo. Interessante advertir que o conceito de “positivo” ou “negativo” aí empregado ao resultado está correlacionado ao movimento da dívida consolidada do estado, estando longe do que poderia representar ao senso comum, haja vista que o resultado nominal positivo (que ao senso comum é um fato também positivo) indicará, ao contrário do que seria perceptível ao senso comum, um aumento da dívida consolidada do ente federativo e não o seu recuo.

No caso concreto, o **resultado primário do estado acima da linha**, após adicionados os juros/encargos ativos e deduzidos os juros/encargos passivos, produziu um resultado nominal “**acima da linha**” positivo (superavitário, portanto) em R\$ 308.637.723,36, conforme explicitado a seguir:



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

Especificação	Jan a dez de 2018
Resultado Primário “Acima da Linha” (A)	852.945.230,99
Juros Ativos (B)	143.496.749,09
Juros Passivos (C)	(687.804.256,72)
Resultado Nominal “Acima da Linha” (A + B - C)	308.637.723,36

Fonte: Balanço Geral do Estado, quadro 44

Como a meta fixada na LDO foi de até R\$ 206.170.150,00, tem-se que o estado deixou de atender a meta aí estabelecida em cerca de R\$ 102,5 milhões (0,44% da Receita Corrente Líquida do exercício).

Adicionalmente a esse método de apuração “acima da linha”, há também o método de apuração do resultado nominal “abaixo da linha”, o qual compara não receitas e despesas, mas sim o saldo inicial e final da dívida consolidada líquida. Por este método, chega-se a um valor de R\$ 957,5 milhões, decorrente do comparativo dos saldos da dívida consolidada líquida do Estado e R\$ 13,17 bilhões e R\$ 14,13 bilhões, respectivamente no início e no final do exercício. O demonstrativo publicado pelo estado expletivamente também informa esse método de apuração, procedendo a ajustes posteriores que aproximam o resultado obtido (R\$ 310,53 milhões) aos R\$ 308,63 milhões apurado anteriormente pelo método acima da linha.

Em qualquer dos dois métodos, o superávit nominal (resultado positivo) corrobora o aumento do saldo da dívida líquida anteriormente referido, da mesma forma que o desatendimento da meta.

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 Fiscal³³ (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 2018 sob análise foi pautado pela vigência de metas de ajustes fiscais definidas inicialmente através da 16ª Revisão do Programa, que redefiniu metas para o triênio 2018-2020. Tal revisão foi datada de 31/10/2018, estando disponível ao público no sítio eletrônico <https://www.sefaz.pe.gov.br/Transparencia/Financas/Paginas/Programa-de-Ajuste-Fiscal.aspx>.

³³ 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.



Para o exercício de 2018, a 16ª Revisão manteve o conteúdo das seis metas aplicado na revisão anterior, as quais passaram a aproximar-se dos indicadores já trabalhados em razão da Lei de responsabilidade Fiscal.

Reproduzimos, a seguir, a avaliação efetuada pelo estado:

META 1: Relação DÍVIDA CONSOLIDADA (DC) / RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL) < 72,52%

Cumprida, haja vista que a dívida consolidada alcançou cerca de R\$ 15,71 bilhões, enquanto a receita corrente líquida foi de R\$ 23,13 bilhões, tendo alcançado a razão de 67,92% ao final do exercício, que é menor que o limite de 72,52%. 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\$ 715,36 milhões

Cumprida, pois foi admitido um resultado primário negativo em até R\$ 715,36 milhões, enquanto que o Resultado Primário verificado em 2018 foi superavitário em R\$ 852 milhões. A identificação, em testes de amostragem, de despesas que deveriam ter sido vinculadas a 2018, mas que culminaram sendo processadas apenas em 2018 a título de DEA (vide item 4.3.1.2), não altera a condição de descumprimento acima retratada, haja vista a grande margem de folga aí existente.

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

Cumprida, pois as despesas com pessoal consolidadas de todo o Estado, segundo os critérios por ele adotados, representaram 56,82% da Receita Corrente Líquida em 2018 (doc. 38, p.1), quando o limite autorizado é de 60%. Mesmo que se cogite de adicionar parcelas de despesas que o Estado não vem inserindo no cálculo cuja inclusão é entendida como devida neste relatório (tratado no item 5.2.3 deste), ou seja, despesas com remuneração e encargos diretos com profissionais de saúde que laboram em Organizações Sociais que atuam em nome do estado, bem como com plantonistas da área também de saúde em hospitais sob gestão direta, ainda assim o percentual considerado pelo estado não ultrapassaria o limite definido de 60% da RCL estadual.

META 4: Receitas de Arrecadação Própria > R\$ 18,95 milhões

Descumprida, pois a arrecadação própria do exercício (que, segundo os critérios de cálculo do PAF, somou R\$ 12,19 bilhões) ficou 35,67% aquém da meta de R\$ 18,95 bilhões definida como meta de 2018 por ocasião da 16ª Revisão. Essa arrecadação própria, conforme avaliação efetuada pela STN, passou a ser a diferença entre a Receita Corrente Líquida (R\$ 23,13 bilhões em 2018) e a soma das parcelas de Receitas de Transferências Correntes³⁴ (R\$ 9,17 bilhões), IRRF (R\$ 1,47 bilhões) e receitas de aplicações financeiras (R\$ 304 milhões).

³⁴ As receitas brutas de transferências correntes somaram no exercício R\$ 10,415 bilhões, mas elas são ajustáveis pelas parcelas de dedução do Fundeb, que alcançaram R\$ 1,239 bilhão no período.



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.

META 6: Disponibilidade de Caixa de Recursos Não Vinculados > Total de obrigações financeiras

Descumprida, pois, conforme informações do estado, a disponibilidade de caixa, especificamente no que toca a recursos não vinculados³⁵ alcançada pelo estado em 2018, foi negativa em R\$ 305,11 milhões (saldo histórico acumulado de recursos vinculados financiando despesas que deveriam ocorrer com recursos próprios), que, por ser negativo, se posiciona em montante inferior ao total de obrigações financeiras, de R\$ 1,627 bilhão. Da operação aritmética acima, consta que o estado esteve fora da meta em R\$ 1,932 bilhão.

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 (4 e 6), como resumido a seguir:

Resumo do Cumprimento das Metas do PAF

	Meta	Realizado	Status
Meta 1 – Endividamento DC/RCL (%)	72,52%	67,92%	Cumprimento
Meta 2 – Resultado Primário (R\$ milhão)	-715,36	852	Cumprimento
Meta 3 – Despesa com Pessoal / RCL (%)	60,00	58,51	Cumprimento
Meta 4- Receitas de Arrecadação Própria (R\$ milhão)	18.940	12.190	Descumprimento
Meta 5 – Gestão Pública	-	-	Cumprimento
Meta 6 – Caixa Líquida de recursos não vinculados(R\$ milhão)	0,00	-1.932	Descumprimento

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

³⁵ 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.