PARECER PAR - GACS CLO - 4609/2017

PROCESSO TC/MS	:	**TC/5375/2017**
PROTOCOLO	:	**1797876**
UNIDADE JURISDICIONADA	:	**GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**
JURISDICIONADO/INTERESSADO (A)	:	**REINALDO AZAMBUJA SILVA**
TIPO DE PROCESSO	:	**CONTAS DE GOVERNO DE 2016**
RELATOR (A)	:	**MARISA JOAQUINA MONTEIRO SERRANO**

EMENTA: CONTAS ANUAIS DE GOVERNO ESTADUAL. CUMPRIMENTO DOS ARTIGOS 21, I, E 32 DA LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL Nº 160/2012 (LEI ORGÂNICA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL). EMISSÃO DE PARECER PRÉVIO FAVORÁVEL À APROVAÇÃO. RESSALVAS. RECOMENDAÇÕES. ACOMPANHAMENTO. MONITORAMENTO.

I- APRESENTAÇÃO

Versa o processo sobre a Prestação de Contas Anuais de Governo, do Estado de Mato Grosso do Sul, inerente ao exercício financeiro de 2016, apresentada pelo Excelentíssimo Senhor Governador, REINALDO AZAMBUJA SILVA, para fins do disposto no **inciso I** do **art. 77** da Constituição Estadual de 1989 e no **inciso I** do **art. 21** da Lei Complementar Estadual nº 160, de 02 de janeiro de 2012, o qual é trazido à consideração desta Auditoria, para emissão de parecer em cumprimento ao que reza o **inciso I** do **art. 14** da citada LCE.

As contas governamentais abrangem a totalidade do exercício financeiro de 2016, compreendendo as atividades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, do Tribunal de Contas, do Ministério Público e Defensoria Pública, restrin-

gindo este parecer às **Contas do Poder Executivo**, conforme a redação dada pelo **§ 1º** do **art. 32** da Lei Complementar nº 160, de 02 de janeiro de 2012.

II- RELATÓRIO

A Comissão Especial, constituída pelo Excelentíssimo Senhor Presidente deste Tribunal de Contas, composta por membros indicados pela Excelentíssima Senhora Conselheira Relatora desta Prestação de Contas anuais de Governo, de conformidade com inciso do art. 114 do Regimento Interno desta Corte de Contas, manifestou-se, preliminarmente, nos autos do processo, por meio de Manifestação Técnica emitida através da análise "ANÁLISE ANA - 6ICE - 7096/2017", peça nº 49, oportunidade em que entendeu ser necessária a intimação do Governo Estadual para que apresentasse esclarecimentos e documentos "para melhor apreciação do processo em tela".

O Governo Estadual, atendendo a intimação[1] realizada por esta Corte de Contas, apresentou os esclarecimentos requeridos, devidamente acompanhados de documentação comprobatória, os quais foram juntados aos autos do processo às peças nº 55 e 57, oportunizando, com isso, a manifestação conclusiva por parte da Comissão Especial, emitida mediante "ANÁLISE ANA - 6ICE - 8026/2017", peça nº 58, nos seguintes termos:

> "**11. CONCLUSÃO**
>
> Diante do exposto, esta Comissão Técnica entende que a Prestação de Contas do Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, referente ao exercício financeiro de 2016, de responsabilidade do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado Reinaldo Azambuja Silva, opina no

[1] TERMO DE INTIMAÇÃO INT - G.MJMS - 5300/2017, peça nº 51.
[2] Orçamento Programa, TC/0543/2016, peça nº 2.

sentido de que as contas apresentadas **reúnem condições técnicas satisfatórias** para a emissão de Parecer Prévio favorável a sua aprovação."

É o relatório. Passo a opinar.

III – FUNDAMENTAÇÕES E CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA O EXAME DAS CONTAS.

A fundamentação do parecer sobre as contas governamentais encontra-se respaldada nos seguintes ordenamentos jurídicos:

a- *Constituições Federal e Estadual*: Definem normas sobre os orçamentos públicos, aplicações de recursos em ações e serviços públicos de saúde, na manutenção e desenvolvimento do ensino, gastos com pessoal e outras;

b- *Lei Federal nº 4.320/1964:* Institui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios;

c- *Lei Complementar Federal nº 101/2000 – LRF:* Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal;

d- *Lei Estadual nº 4.700/2015*: Dispõe sobre as diretrizes para elaboração e execução da lei orçamentária de 2016, e da outras providências;

e- *Lei Estadual nº 4.806/2015*: Institui o Plano Plurianual para o período de 2016/2019;

f- *Lei Estadual nº 4.807/2015*: Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro de ano de 2016;

g- *Portarias e Instruções Normativas*: Expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN;

h - *Normas Regulamentares*: Expedidas pelo TCE/MS.

Com isso, o exame das matérias versadas nos autos do processo será realizado conforme os seguintes critérios:

3.1) Tempestividade da Apresentação das Contas;
3.2) Remessa obrigatória de dados e documentos;
3.3) Manifestação da Comissão Especial de Assessoramento para elaborar o Parecer sobre as Contas Anuais de Governo do Estado do Mato Grosso do Sul constituída pela Portaria TC/MS nº 14/2016 (alterada pela portaria nº 11/2017);
3.4) Planejamento governamental;
3.5) Avaliação da responsabilidade fiscal;
3.6) Gestão orçamentária;
3.7) Gestão Financeira;
3.8) Gestão Patrimonial;
3.9) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
3.10) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL);
3.11) Estoque e evolução da dívida ativa;
3.12) Dívida Pública – Aspecto Contábil;
3.13) Obrigações Constitucionais;
3.14) Regime Próprio de Previdência Social – RPPS;
3.15) Sociedades de Economia Mista;
3.16) Avaliação das Recomendações das Contas Anuais de Governo

de 2015;

3.17) Síntese das Ressalvas e Recomendações;

3.18) Avaliação de legitimidade e economicidade;

3.19) Documentos digitalizados de veracidade ideológica presumida.

3.1. DA TEMPESTIVIDADE DA APRESENTAÇÃO DAS CONTAS

A apresentação destas Contas Anuais de Governo efetivou-se dentro do prazo determinado no art. 32, *caput,* da LCE nº 160/2012 (LOTCE) e do Anexo II, Item 3, Subitem 3.1.1, Letra A, da Resolução Normativa nº 54, de 14 de dezembro de 2016, ou seja, até 60 (sessenta) dias após a abertura da Sessão Legislativa, conforme Recibo de Protocolo Definitivo, peça nº 1.

3.2. REMESSA OBRIGATÓRIA DE DADOS E DOCUMENTOS

No que se refere à remessa obrigatória de informações, dados e documentos, de acordo com os autos, as Contas Governamentais foram apresentadas em conformidade com o disposto do Anexo II, Item 3, Subitem 3.1.1, Letra B, da Resolução Normativa nº 54, de 14 de dezembro de 2016.

3.3. MANIFESTAÇÃO DA COMISSÃO ESPECIAL DE ASSESSORAMENTO PARA ELABORAR O PARECER SOBRE AS CONTAS ANUAIS DE GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.

Ao avaliar a prestação de contas do exercício de 2016, a Comissão Especial de Assessoramento destacou em seu Relatório, “ANÁLISE ANA - 6ICE - 8026/2017”, peça nº 58, os seguintes aspectos, os quais consideraram relevantes:

"10. DO RELATÓRIO

Finalizando os trabalhos de análise dos documentos constantes da prestação de contas anual do Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, esta Comissão Especial evidenciou alguns achados dignos de destaque, os quais não comprometem a prestação de contas encaminhada pelo Excelentíssimo Senhor Governador do Estado, a saber:

Do total de despesas realizadas com saúde pública (R$ 1,072 bilhão), apenas R$ 527,9 milhões foram executados pelo Fundo Especial de Saúde, contrariando o disposto no parágrafo único do art. 2º da LC nº 141/2012.

A contabilidade do Estado não evidenciou no exercício de 2016, de forma segregada, as despesas do FUNDEB (40% e 60%), impossibilitando assim, a confirmação da aplicação mínima dos recursos do Fundo no pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica, conforme disposto no art. 22 da Lei 11.494/2007.

Descumprimento por parte do Governo do Estado no que se refere ao percentual máximo de 5% dos recursos recebidos do FUNDEB, o qual poderia ser utilizado primeiro trimestre do exercício imediatamente subsequente, pois conforme apurado neste relatório, item 4.1.2.1, o percentual atingiu 10,04% dos recursos recebidos.

O Estado não destinou à Fundação de Apoio e de Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia do Estado de Mato Grosso do Sul, no exercício de 2016, o percentual de 0,5% (meio por cento) de sua receita tributária, para aplicação em desenvolvimento científico e tecnológico, conforme disposto no art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Gerais e Transitórias da Constituição Estadual.

Não cumprimento das Metas Fiscais fixadas no LDO para o Resultado

Primário e Nominal. De acordo com o Anexo de Metas Fiscais constante da Lei nº 4.700/2015 (LDO 2016), o Governo do Estado fixou a meta de Resultado Primário para o exercício de 2016 em R$ 891.5 milhões (valor constante) e a de Resultado Nominal em R$ -312,0 milhões (valor constante). No entanto, conforme demonstrado nos itens 6.2.2 e 6.2.3 deste relatório, o resultado primário obtido foi de R$ 74,0 milhões, correspondente a 8,31% da meta fixada e o resultado atingido foi de R$ -112,9 milhões o que representa 36,19% da meta fixada.

Não realização de avaliação do Passivo Atuarial dos Planos Previdenciário e Financeiro, contrariando o disposto no inciso I, art. 1º da Lei Federal 9.717/1998. A falta da reavaliação faz com que o Balanço Patrimonial do Exercício não espelhe de forma fidedigna o valor do passivo atuarial do Estado de Mato Grosso do Sul.

As Demonstrações Contábeis integrantes da prestação de contas não contemplam o resultado obtido pelas empresas estatais, pois de acordo com as Notas Explicativas encaminhadas não foi realizada pelo Estado a apuração das participações societárias, em razão dos prazos legais para fechamento do exercício ser diferente da Prestação de Contas Anual de Governo. A ocorrência faz com que o Balanço Geral do Estado contenha distorções e não espelhe de forma fidedigna o valor real dos investimentos do Estado.

O repasse duodecimal à Defensoria Pública Estadual superou o montante da dotação atualizada (dotação inicial + créditos suplementares) em 6,3 milhões infringindo assim o disposto no § 1º do artigo 142-A da Constituição Estadual, e no artigo 11, combinado com o artigo 13 da Lei nº 4700/2015 (LDO).

Analisados os pontos de controle levantados pela Comissão Especial de Assessoramento supracitada, esta Auditoria opina no sentido de **ratificar** os

argumentos ora defendidos, cujos fundamentos serão traçados no desenvolver deste parecer.

3.4. PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL

O planejamento governamental agrega instrumentos que representam a estrutura e o encadeamento lógico do processo orçamentário, os quais devem ser complementares e correlacionados entre si, com a finalidade de nortearem a atuação da administração pública, nesse caso, a Estadual. Assim, o respeito à Lei constitui imperativo fundamental a que se submetem todos os cidadãos, inclusive os Gestores Públicos, e entidades, e assim se espera que haja estrita observância às normas constitucionais e legais por parte do Estado.

No Brasil, o planejamento governamental tem sua previsão legal na Seção II, do Capítulo II, do Título VI, que trata “DOS ORÇAMENTOS”, por meio do artigo 165 da Constituição Federal de 1988, estabelecendo sistema orçamentário na forma exposta a seguir:

> “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
>
> I - o plano plurianual;
>
> II - as diretrizes orçamentárias;
>
> III - os orçamentos anuais.”

Na Constituição do Estado de Mato Grosso do Sul, promulgada em 1989, esses instrumentos estão relacionados nos artigos 160 a 165. Não obstante, tais mandamentais não tratam dos prazos de remessa do PPA, LDO e LOA para a Assembleia Legislativa e nem da devolução para sanção do Poder Executivo, preva-

lecendo, neste caso, os prazos determinados nas disposições do art. 35, § 2º, I, II, III, do ADCT da CF/1988, os quais são os constantes na forma exposta a seguir:

> "Art. 35. O disposto no art. 165, § 7º, será cumprido de forma progressiva, no prazo de até dez anos, distribuindo-se os recursos entre as regiões macroeconômicas em razão proporcional à população, a partir da situação verificada no biênio 1986-87.
>
> § 2º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:
>
> I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subseqüente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;
>
> II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;
>
> III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa."

3.4.1. Plano Plurianual – PPA

O Plano Plurianual estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes,

objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. É uma forma de planejamento estratégico. Objetiva orientar as ações macro do governo e representa, em suma, as diretrizes das finanças públicas.

Plano Plurianual, importante peça do planejamento governamental, é elaborado no primeiro ano do mandato, com vigência a partir do segundo até o primeiro exercício financeiro do mandato subsequente.

O PPA para o quadriênio de 2016/2019, aprovado pela Lei nº 4.806, de 21 de dezembro de 2015[2], estabeleceu o Plano de Governo para o período de 2016, instituindo princípios norteadores e diretrizes estratégicas da Administração Pública Estadual, direta ou indireta, a saber:

> "Art. 6° Constituem os princípios norteadores e as diretrizes estratégicas da Administração Pública Estadual, direta ou indireta, para o planejamento plurianual para o período 2016/2019:
>
> I - PRINCÍPIOS NORTEADORES:
> a) mobilização e participação social;
> b) vida digna e próspera;
> c) atendimento igualitário a todas as regiões do Estado, respeitando as diversidades;
> d) criatividade, ciência, tecnologia e inovação, como motores das mudanças;
> e) promoção da cidadania e da justiça social;
> f) promoção do desenvolvimento sustentável;

[2] Orçamento Programa, TC/0543/2016, peça nº 2.

II - DIRETRIZES ESTRATÉGICAS - EIXO SOCIAL:

a) preservar a vida e o patrimônio por meio de políticas integradas de segurança ;

b) reduzir o déficit e a inadequação habitacional;

c) promover o desenvolvimento sociocultural, fortalecendo a identidade GOVERN O D O ESTAD O Maio Grosso do Sul;

d) garantir o acesso do cidadão às ações e aos serviços de saúde, por meio da regionalização e ampliação da capacidade e diversificação dos serviços;

e) assegurar o acesso a uma rede de proteção social integral aos cidadãos;

f) elevar a qualidade da aprendizagem na rede pública de ensino, com foco na formação integral do cidadão , promovendo o desenvolvimento social;

III - DIRETRIZES ESTRATÉGICAS - EIXO ECONÔMICO E AMBIENTAL :

a) fomentar o desenvolvimento das cadeias produtivas em bases sustentáveis;

b) fomentar a inovação, a cultura empreendedora e o desenvolvimento científico tecnológico;

c) atrair investimentos para o maior dinamismo e diversificação das atividades econômicas;

d) potencializar a educação e a qualificação profissional para a maior produtividade da mão de obra;

IV - DIRETRIZES ESTRATÉGICAS – EIXO INFRAESTRUTURA

a) diversificar a matriz energética, priorizando as fontes renováveis;

b) desenvolver um sistema de logística intermodal integrado;

c) melhorar a estrutura de saneamento ambiental;

d) viabilizar e modernizar a infraestrutura em tecnologia da

informação e comunicação;

V - DIRETRIZES ESTRATÉGICAS - EIXO GESTÃO:

a) promover o desenvolvimento e a valorização dos servidores públicos estaduais;

b) desenvolver um modelo de gestão participativa, desburocratizada, moderna, transparente e com foco em resultados;

c) fortalecer a articulação institucional e a política, a fim de destacar Mato Grosso do Sul no cenário nacional e internacional;

d) garantir a boa gestão dos recursos públicos."

De acordo com o PPA, o dispêndio do Estado, por programa, para o período de 2016, foi fixado na ordem de R$ 10.628.210.400,00, cuja composição é a exposta a seguir:

Tipo de Programa: Temático - Gestão e Manutenção		
Código	**Título**	**2016 – R$**
2001	Programa de Equilíbrio Fiscal e Gestão de Recursos	10.182.400,00
2002	Programa de Assistência de Média E Alta Complexidade	514.294.700,00
2003	Programa de Assistência a Farmacêutica	78.718.700,00
2004	Programa de Gestão Compartilhada e Trabalhador em Foco	78.128.000,00
2005	Programa de Vigilância em Saúde	21.613.700,00
2006	Programa Investindo em Saúde	130.217.800,00
2007	Programa Saúde Com Atenção Básica	64.571.500,00
2010	Programa Qualidade na Educação	245.660.800,00
2011	Programa de Reestruturação da Segurança Pública e Justiça .	99.592.300,00
2012	Programa de Segurança, Custódia E Ressocialização de Execução Penal	25.417.900,00
2013	Programa Pró Vida e Segurança Para Todos	44.853.000,00
2014	Programa de Identidade e Protagonismo de MS	943.200,00
2015	Programa de Ampliação da Capacidade de Investimento	100.500,00
2016	Programa de Governança e Gestão	1.507.200,00
2017	Programa de Promoção ao Esporte e Lazer	23.511.900,00
2018	Programa de Desburocratização	901.000,00
2019	Programa de Desenvolvimento, Valorização do Servidor e Meritocracia	30.998.200,00
2020	Programa de Abastecimento De Água E Esgotamento Sanitário	259.090.800,00
2021	Programa de Gestão, Expansão e Diversificação da Matriz Energética	89.255.900,00
2022	Programa de Infraestrutura e Logística de Transporte	591.790.300,00
2023	Programa de Ciência, Tecnologia Inovação	95.496.600,00

2024	Programa de Desenvolvimento Do Turismo	9.613.600,00
2025	Programa MS Cultura	46.286.000,00
2026	Programa Economia Criativa	853.000,00
2027	Programa Estado Digital Inteligente	4.575.000,00
2028	Programa de Desenvolvimento da Faixa de Fronteira	865.500,00
2029	Programa de Valorização e Preservação do Meio Ambiente	57.823.200,00
2030	Programa de Desenvolvimento da Nova Economia Sul-Matogrossense	11.073.800,00
2031	Programa Agronegócio Produtivo	111.430.500,00
2032	Programa de Assistência Social - Suas	20.425.300,00
2033	Programa de Defesa da Cidadania E Direitos Humanos	143.023.900,00
2034	Programa de Educação e Qualificação Profis., Trabalho e Acesso e Emprego e Renda	17.053.700,00
2035	Programa Rede Solidária	12.000.000,00
2036	Programa de Produção e Adequação Habit. Integrada e Fomento ao Des. Urbano	97.172.000,00
Subtotal		**2.939.041.900,00**
0001	Execução da Ação Legislativa	232.657.000,00
0002	Fiscalização Financeira e Orçamentária	177.596.000,00
0003	Gestão da Prestação Jurisdicional	735.655.000,00
0004	Promoção e Defesa dos Direitos Constitucionais	312.884.000,00
0005	Apoio e Desenvolvimento do Ministério Público	55.215.600,00
0006	Combate às Drogas no Âmbito do Ministério Público	525.000,00
0007	Assistência Jurídica na Área Cível e Criminal	161.691.000,00
0024	Representação Judicial e Extrajudicial do Estado	45.760.000,00
0025	Aprimoramento Profissional dos Procuradores e Apoio às Atividades da ESAP	4.245.000,00
0043	Programa de Gestão E Manutenção da SEFAZ e Vinculadas	698.516.200,00
0044	Programa de Gestão e Manutenção da SEJUSP e Vinculadas	1.540.993.500,00
0046	Programa de Gestão e Manutenção da SED e Vinculadas	1.305.171.700,00
0053	Programa de Gestão e Manutenção da SES e Vinculadas	348.671.100,00
0054	Programa de Gestão e Manutenção da Casa Civil e Vinculadas	47.037.600,00
0057	Programa de Gestão e Manutenção da SEINFRA e Vinculadas	91.827.000,00
0058	Programa de Gestão e Manutenção da SEHAB e Vinculadas	12.524.000,00
0059	Programa De Gestão e Manutenção da SEGOV E Vinculadas	41.456.600,00
0060	Programa de Gestão e Manutenção da SECTEI e Vinculadas	17.639.800,00
0061	Programa de Gestão e Manutenção da SEPAF e Vinculadas	123.878.700,00
0062	Programa de Gestão e Manutenção da SEDHAST e Vinculadas	59.845.600,00
0063	Programa de Gestão e Manutenção da SEMADE e Vinculadas	93.238.500,00
0064	Programa de Gestão e Manutenção da SAD e Vinculadas	99.283.600,00
0065	Programa de Gestão e Manutenção da CGE	7.000.000,00
0066	MS AGEPREV	1.467.801.000,00
0067	Apoio as Atividades aa PGE	8.055.000,00
Subtotal		**7.689.168.500,00**
TOTAL		**10.628.210.400,00**

3.4.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO

Compreende o conjunto das metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual – LOA, dispõe sobre as alterações

na legislação tributária e estabelece a política de aplicação de agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal ampliou o conteúdo a respeito da Lei de Diretrizes Orçamentárias, estabelecendo que na mesma devam constar, dentre outros, os seguintes parâmetros:

> "Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:
>
> I - disporá também sobre:
>
> a) equilíbrio entre receitas e despesas;
>
> b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;
>
> c) (VETADO)
>
> d) (VETADO)
>
> e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
>
> f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
>
> II - (VETADO)
>
> III - (VETADO)
>
> § 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes."

A Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2016

foi aprovada pela Lei Estadual nº 4.700/2015, 20 de julho de 2015, estabelecendo as diretrizes orçamentárias do Estado de Mato Grosso do Sul, compreendendo[3]:

> I - as diretrizes gerais para a elaboração dos orçamentos da administração pública estadual;
> II - as prioridades e as metas da administração pública estadual;
> III - a organização e a estrutura dos orçamentos;
> IV - as disposições relativas à política de pessoal;
> V ' as disposições sobre as alterações na legislação tributária;
> VI - as metas e os riscos fiscais determinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF);
> VII - as disposições gerais.

Além disso, constaram na LDO os anexos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal[4], dispondo sobre as metas anuais e os riscos fiscais previstos para o exercício de 2016, conforme segue demonstrado:

METAS ANUAIS E RISCOS FISCAIS PARA 2016			
Lei nº 4.700/2015 – LDO (Demonstrativos I e II)	**METAS ANUAIS**		
	Resultado Primário:		
	➢ Corrente	R$	891.574.000,00
	➢ Constante	R$	849.118.000,00
	Resultado Nominal:		
	➢ Corrente	R$	(312.098.000,00)
	➢ Constante	R$	(297.236.000,00)
	RISCOS FISCAIS		
	Passivo:		
	➢ Contingente	R$	30.694.000,00
	➢ Demais Passivos	R$	135.179.000,00
	➢ **Total**	**R$**	**165.873.000,00**

Fonte: Lei Estadual nº 4.700/2015 – LDO, Orçamento Programa, TC/0543/2016, peça nº 6.

[3] Orçamento Programa, TC/0543/2016, peça nº 5.
[4] Orçamento Programa, TC/0543/2016, peça nº 6.

Em simples análise da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO verifica-se que não houve disposição sobre *"normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos*".

Assim, destaca-se a necessidade de proceder ressalva e recomendação ao Governador do Estado, no intuito de fazer constar no próximo Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias os dispositivos legais aqui mencionados, levando em conta que não foi exposto na Lei nº 4.700/2015 (LDO), como segue:

Ressalva	Não cumprimento do art. 4º, I, alínea "e" da LRF, por não dispor a respeito de "*normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos"*.
Recomendação	Ao Governador, que sejam observadas na elaboração do Projeto de Lei da LDO de 2017 as disposições do art. 4º, I, "e" da LCF nº 101/2000 (LRF), tendo por base a experiência observada na LDO da União.

3.4.3. Lei Orçamentária Anual – LOA

A Lei Orçamentária Anual (LOA) compreende o orçamento fiscal, referente aos Poderes do Estado, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de investimentos das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e; o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Para o exercício financeiro de 2016, a LOA foi aprovada pela Lei nº 4.807, de 21 de dezembro de 2015, que no conjunto dos orçamentos fiscal e da seguridade social destinou recursos para o Estado na ordem de R$

13.926.525.000,00 e para o orçamento de investimentos das sociedades de economia mista, o montante de R$ 209.088.000,00, perfazendo o total de R$ 14.135.613.000,00 conforme exposto a seguir:

ORÇAMENTO FISCAL, DA SEGURIDADE SOCIAL E DE INVESTIMENTOS DE 2016		
Lei nº 4.807/2015 - LOA (Artigos 2º, 4º, 6º, 7º)	Orçamento Fiscal	10.938.317.700,00
	Orçamento da Seguridade Social	2.988.207.300,00
	Total	**13.926.525.000,00**
	Orçamento de Investimentos	209.088.000,00
	Total Geral	**14.135.613.000,00**

Fonte: Lei Estadual nº 4.807/2015 – LOA/2015, publicada no DOE nº 9.071 – Suplemento II.

3.4.4. Dos Créditos Adicionais Autorizados

Os créditos adicionais têm suas regras disciplinadas pelos artigos 40 a 46 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.

De acordo com a LOA, Lei Estadual nº 4.807/2015, a Assembleia Legislativa autorizou o Poder Executivo a abrir créditos suplementares até o limite de 25% (vinte e cinco por cento) do total da despesa de R$ 14.135.613.000,00, constantes dos orçamentos (fiscal, investimentos e seguridade social), em conformidade com o determinado no art. 9º, *caput, in verbis*:

> "Art. 9º Fica o Poder Executivo autorizado, durante o exercício de 2016, a abrir créditos suplementares até o limite de 25% (vinte e cinco por cento) do total da despesa constante dos orçamentos que integram esta Lei, utilizando como recursos compensatórios as fontes referidas nos incisos I a III do § 1º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964."

A LOA disciplinou, ainda, a respeito da abertura de créditos suplementares que não seriam computados, para efeito do limite autorizado de 25%

(vinte e cinco por cento) referido no caput do art. 9º, da maneira exposta a seguir, *in verbis*:

> "§ 1° Fica autorizada, e não será computada para efeito do limite fixado no caput, a abertura de créditos suplementares:
>
> I - para atender às despesas com pessoal e encargos sociais e com precatórios judiciais, limitadas ao fixado no art. 20 da Lei Complementar Federal n° 101, de 4 de março de 2000, e no art. 100 da Constituição Federal, respectivamente;
>
> II - destinados à cobertura de despesas com as transferências constitucionais aos municípios, limitadas ao estabelecido no art. 158 da Constituição Federal;
>
> III - à conta de recursos provenientes de operações de crédito, limitadas aos valores fixados na Resolução do Senado Federal n° 43, de 26 de dezembro de 2001, ou por leis específicas."

No mais, autorizou, também, a abertura de créditos suplementares por conta de recursos de excesso de arrecadação, no limite do crescimento nominal da receita, conforme visto no art. 10º, *in verbis*:

> Art. 10. Para ajustar as despesas ao efetivo comportamento da receita e para atender, inclusive, aos preceitos contidos nos arts. 56, 110 e 130, da Constituição Estadual, fica o Poder Executivo autorizado, no decorrer da execução orçamentária, a abrir créditos suplementares por excesso de arrecadação, no limite do crescimento nominal da receita, de acordo com o disposto no § 3º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964.

No que tange aos créditos especiais[5], tais créditos foram autorizados de acordo com o art. 4º da Lei nº 4.243/2012, que permitiu o Poder Executivo contratar operação de crédito com o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e abrir créditos adicionais ao orçamento, como segue:

> "Art. 1° Fica o Poder Executivo autorizado a contratar operação de crédito até o limite de R$ 1.090.916.386,13 (um bilhão, noventa milhões, novecentos e dezesseis mil, trezentos e oitenta e seis reais e treze centavos), com o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).
>
> ...
>
> Art. 4º Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos adicionais ao orçamento, no limite de que trata o art. 1° desta Lei."

3.5. AVALIAÇÃO DA RESPONSABILIDADE FISCAL

Em conformidade com a Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF), a Responsabilidade Fiscal é norteada por normas de finanças públicas voltadas para a ação planejada e transparente, que visa prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas, resultados, preservação do patrimônio público e a adoção de política tributária previsível e estável.

Assim, examinando o contexto geral do processo, bem como o Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Sexto Bimestre e do Relatório de Gestão Fiscal do Terceiro Quadrimestre divulgados na Imprensa Oficial, dentro das normas estabelecidas na Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000 – LRF ficou constatado o que segue:

[5] Crédito Especial aberto pelo Decreto nº 011/2016, R$ 37.008,00, conforme publicação no DOE nº 9.106, de 17/02/2016, página 2.

3.5.1. Equilíbrio das Contas Públicas.

A Responsabilidade na gestão fiscal, conceituada no § 1º do art. 1º da Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000 – LRF, visa, de forma primordial, prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Nessa ótica, o Balanço Orçamentário evidencia o encerramento da gestão orçamentária, demonstrando as receitas e as despesas orçamentárias realizadas, detalhadas em níveis relevantes de análise, permitindo conhecer a avaliar o resultado da execução orçamentária em confronto com o orçamento inicialmente aprovado, juntamente com as alterações ocorridas no decorrer do exercício financeiro.

De acordo com os autos, o resultado em 31 de dezembro de 2016, apurado na consolidação geral, consistiu na existência de *déficit* orçamentário geral do Estado, na ordem de R$ 501.771.706,91, apurado na forma da síntese exposta a seguir:

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL			
Receitas Orçamentárias	**Previsão Inicial**	**Previsão Atualizada**	**Receitas Realizadas**
Receitas Correntes	13.017.865.100,00	13.017.865.100,00	11.137.622.657,80
Receitas de Capital	908.659.900,00	908.659.900,00	621.832.862,91
Subtotal das Receitas	**13.926.525.000,00**	**13.926.525.000,00**	**11.759.455.520,71**
Déficit	0,00	1.444.428.989,00	501.771.706,91
Total	**13.926.525.000,00**	**15.370.953.989,00**	**12.261.227.227,62**
Despesas Orçamentárias	**Dotação Inicial**	**Dotação Atualizada**	**Despesas Empenhadas**
Despesas Correntes	11.639.243.400,00	12.942.940.862,34	10.948.823.804,95
Despesas de Capital	2.158.528.600,00	2.387.976.126,66	1.312.403.422,67
Reserva de Contingência	128.753.000,00	40.037.000,00	0,00
Reserva do RPPS	0,00	0,00	0,00
Subtotal das Despesas	**13.926.525.000,00**	**15.370.953.989,00**	**12.261.227.227,62**
Superavit	0,00	0,00	0,00
Total	**13.926.525.000,00**	**15.370.953.989,00**	**12.261.227.227,62**

Fonte: Anexo 12 - Balanço Orçamentário Consolidado, peça nº 18, fls. 822/828. Lei Federal nº 4.320/1964 (art.102) e LCF nº 101/2000 – LRF: art. 50, III.

Este déficit, constatado na execução orçamentária do exercício em

exame, contribuiu diretamente para o desequilíbrio financeiro apurado no Balanço Patrimonial, peça nº 20, fl. 835, sob o aspecto da consolidação geral das contas anuais do Governo Estadual, no montante de R$ 236.219.037,66, conforme quadro abaixo:

Balanço Patrimonial - Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros	
Especificação	**R$**
Ativo Financeiro	1.921.524.013,95
Passivo Financeiro	2.157.743.051,61
Déficit Financeiro	**-236.219.037,66**

Fonte: Anexo 14 – Balanço Patrimonial, peça nº 20, fl 835.

Considere-se, entretanto, que depois de excluídas as receitas diretamente arrecadadas pelos respectivos fundos especiais e despesas dos demais Poderes, do Tribunal de Contas, do Ministério Público e da Defensoria Pública, o referido Déficit passa a constituir-se no "Superávit Orçamentário" do Poder Executivo, na ordem de R$ 1.083.231.292,66, o que revela o esforço para atender a diretriz estabelecida pelo § 1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 101/2000 – LFR, conforme segue demonstrado:

EQUILÍBRIO CONTAS PÚBLICAS DO PODER EXECUTIVO § 1º DO ART. 1º LRF		
Especificação	Receita Orçamentária	Despesa Orçamentária
Governo Estadual Consolidação Geral	**11.759.455.520,71**	**12.261.227.227,62**
(-) Assembleia Legislativa	0,00	200.390.778,58
(-) Tribunal de Contas	0,00	197.800.382,92
(-) FUNTC	1.195.499,21	2.470.220,70
(-) Tribunal de Justiça	0,00	698.236.625,61
(-) FUNJECC	168.185.312,47	197.943.414,58
(-) Ministério Público	0,00	330.096.699,73
(-)FEADMPMS	30.049.982,09	19.135.408,00
(-)FUNDROGAS	0,00	0,00
(-) Defensoria Pública	0,00	143.099.433,99
(-)FUNADEP	18.265.070,27	13.525.899,50
Totais da Receita e Despesa Orçamentária Outros Poderes	**217.695.864,04**	**1.802.698.863,61**
Totais da Receita e Despesa Orçamentária Poder Executivo	**11.541.759.656,67**	**10.458.528.364,01**
Superávit Orçamentário do Poder Executivo		**1.083.231.292,66**

Fonte: Anexo 12 - Balanço Orçamentário Consolidado, peça nº 18, fls. 822/828Comparativo da Receita Orçada coma Arrecada, peça nº 14, fls. 329/392; Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada Consolidado acostado à peça nº 15, fls. 393/546

3.5.2. Receita Corrente Líquida

A receita corrente líquida (RCL) é o principal parâmetro adotado pela LRF para estabelecimento dos limites das despesas com pessoal, do comprometimento da dívida, da realização de operações de crédito e concessão de garantias e da reserva de contingência.

A apuração da RCL segue critérios específicos definidos na LRF. No caso do Estado compreende o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, deduzidas as parcelas entregues aos municípios por determinação constitucional, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência social e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da CF/1988.

Deduzem-se, ainda, as contribuições para o FUNDEB, nos termos da Portaria 553/2014 da Secretária do Tesouro Nacional (STN).

Assim, segue abaixo a apuração da Receita Corrente Líquida (RCL):

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL	
RECEITAS CORRENTES (I)	13.484.896.738,14
Receita Tributária	**8.791.001.393,23**
• ICMS	7.120.226.787,48
• IPVA	533.409.088,90
• ITCD	165.388.623,11
• IRRF	676.262.184,88
• Outras Receitas Tributárias	295.714.708,86
Receitas de Contribuições	**417.901.077,00**
Receita Patrimonial	**248.409.416,07**
Receita Agropecuária	0,00
Receita Industrial	0,00
Receitas de Serviços	**521.325.602,25**
Transferências Correntes	**3.339.495.613,38**
• Cota-Parte do FPE	1.208.996.261,55
• Transferências da LC nº 87/1996	18.056.756,28
• Transferências da LC nº 61/1989	83.521.008,86
• Transferências do FUNDEB	914.707.316,77

• Outras Transferências Correntes	1.114.214.269,92
Outras Receitas Correntes	**166.763.636,21**
DEDUÇÕES (II)	**4.136.915.028,24**
• Transferências Constitucionais e Legais	2.276.315.233,44
• Contribuição Previdenciária do Servidor para RPPS	417.008.708,18
• Contribuição Previdenciária dos Militares para o Custeio das Pensões	892.368,82
• Compensação Financeira entre Regimes de Previdência	6.115.306,97
• Dedução de Receita para Formação do FUNDEB[6]	1.436.583.410,83
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA = (I – II)	**9.347.981.709,90**

Fonte: Anexo 3 do RREO 6º Bimestre Publicado no DOE nº 9382, de 03/04/2017, página 14.. LCF nº 101/2000 – LRF (Art. 2º, IV, B, C).

3.5.3. Receitas de Operações Crédito e Despesas de Capital

As disposições constitucionais consolidam a chamada "regra de ouro" do Direito Financeiro, a qual estabelece como princípio básico que as receitas de operações de crédito, em regra, não poderão superar as despesas de capital, conforme visto no art. 167, III, da Constituição Federal de 1988, como segue:

> "Art. 167. São vedados:
>
> ...
>
> III - a realização de operações de crédito que excedam as despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta".

Com isso, em norma geral, o montante de operações de crédito em cada exercício deve ficar limitado ao montante da despesa de capital, salvo a exceção expressa no final do próprio art. 167, III, da CF/88, que exige a aprovação por maioria absoluta por parte do Poder Legislativo.

Nessa ótica, constatou-se o cumprimento por parte do Governo Estadual da relação entre as receitas de operações de crédito e despesas de capital, conforme segue demonstrado:

[6] Portaria STN nº 553/2014.

RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO E DESPESAS DE CAPITAL ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL		
ESPECIFICAÇÃO	**R$**	**%**
Despesas de Capital	1.312.403.422,67	100,00
Operações de Créditos	11.097.766,50	0,85
Resultado do Exame	**Regular**	

Fonte: Anexo 9 do RREO 6º Bimestre Publicado no DOE nº 9382, de 03/04/2017, página 20.

3.5.4. Despesas com Pessoal e Encargos Sociais

A Constituição Federal em seu art. 169, expressa que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar. Nesse sentido, a Lei Complementar 101/2000 (LRF), em seus artigos 18 a 23, apresentou limites e meios de controle da despesa total com pessoal.

No caso, no exercício de 2016, a realização da despesa com pessoal e encargos deu-se da seguinte forma:

DESPESAS COM PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS - PODER EXECUTIVO ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL		
Especificação	**R$**	**%**
Despesa Bruta com Pessoal (I)	**6.203.205.411,68**	**100,00**
Pessoal Ativo	4.177.926.843,49	67,35
Pessoal Inativo e Pensionistas	2.025.278.568,19	32,65
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização	0,00	0,00
Despesas não Computadas (II)	**2.169.962.921,64**	**34,98**
Indenização por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	36.445.779,93	0,59
Decorrentes de Decisão Judicial de Período Anterior ao da Apuração	278.517,61	0,00
Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração	107.960.055,91	1,74
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	2.025.278.568,19	32,65
Despesa Líquida com Pessoal (III) = (I - II)	**4.033.242.490,04**	**65,02**
Apuração do Cumprimento do Limite Legal	**Valor**	**%**
Receita Corrente Líquida – RCL (IV)	9.347.981.709,90	100,00
Despesa Total com Pessoal (V) = Item (III)	**4.033.242.490,04**	43,15
Limite Máximo (VI)	4.580.511.037,85	49,00
Limite Prudencial (VII) = (0,95 x VI)	4.351.485.485,96	46,55
Limite de Alerta (VIII) = (0,90 x VI)	4.122.459.934,07	44,10
Resultado do Exame	**Regular**	

Fonte: Anexo 1 do RGF Terceiro Quadrimestre de 2016, publicado no DOE nº 9.382 de 03/04/2017, página 25. (Art. 169 CF/88, Art. 18 a 23 da LCF nº 101/2000).

Esta Auditoria, no exame das despesas com pessoal e encargos sociais, destaca a informação da Secretaria do Tesouro Nacional, que em publicação do "Boletim de Finanças Públicas dos Entes Subnacionais"[7], divulgado em 20/10/2016, revela a existência de diferenças na demonstração dos gastos com pessoal de Estados e Municípios, ao confrontar "informações auto-declaradas pelos estados no Demonstrativo das Despesas com Pessoal, divulgado no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, com as informações colhidas e examinadas pelos técnicos na STN no âmbito do Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal – (PAF)".

O Boletim em comento traz a tona dados do exercício financeiro de 2015, e seu conteúdo evidencia a seguinte situação:

TESOURONACIONAL

RELAÇÃO ENTRE A DESPESA COM PESSOAL E A RECEITA CORRENTE LÍQUIDA DE 2015

UF	Despesa Pessoal/RCL RGF	Despesa Pessoal/RCL PAF
AC	58,15	57,97
AL	51,64	57,12
AM	56,01	53,69
AP	52,97	58,91
BA	57,45	58,48
CE	54,09	52,74
DF	49,30	64,19
ES	53,54	52,13
GO	50,41	63,84
MA	53,04	50,31
MG	57,33	78,00
MS	45,83	73,49
MT	59,10	59,72
PA	54,29	57,00
PB	61,86	64,44
PE	55,76	52,92
PI	52,52	58,03
PR	51,09	61,83
RJ	41,77	62,84
RN	57,82	57,42
RO	54,32	56,08
RR	57,17	59,76
RS	58,11	70,62
SC	58,17	57,47
SE	47,82	55,19
SP	53,44	53,29
TO	63,04	58,01
Mediana	54,29	58,01

Elaboração própria
Fontes : Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal/STN e Siconfi/STN

[7] http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/stn-divulga-novo-boletim-de-financas-de-estados-e-municipios. Consultado em 24/04/2017.

De acordo com Secretaria do Tesouro Nacional, o Estado de Mato Grasso do Sul, informou, via RGF, de forma consolidada, despesas com pessoal e encargos sociais no montante que representa 45,83% da Receita Corrente Líquida - RCL, ao passo que em metodologia adotada no "Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal", considerando todos os poderes, esse montante passa representar 73,49% da RCL.

Assim, esta Auditoria entende haver a necessidade de adoção de medidas, por parte desta Corte de Contas, no sentido de se verificar e entender os motivos que levaram às divergências entre os valores apurados pela Secretaria do Tesouro Nacional, no intuito de conhecer, com profundidade, as metodologias empregadas em ambas situações (RGF e PAF), visando, com isso, confirmar a real situação das despesas com pessoal no âmbito do Estado de Mato Grosso do Sul, elidindo eventuais dúvidas que possam pairar sobre conclusões extraídas dos dados apresentados pelo Governo Estadual.

No mais, há outro fato que, no entender desta Auditoria, merece ser destacado. Refere-se à folha de pagamento do FUNDEB, no valor de R$ 100.322.018,41, referente ao mês de dezembro de 2016, que segundo revelação do Governo Estadual "*foi para pagamento somente no dia 02 de janeiro de 2017*"[8]. Tal situação pode impactar diretamente na avaliação das despesas com pessoal, visto que o referido valor não foi empenhado no exercício financeiro de 2016 (ver Anexo 8 do RREO, peça nº 40, fl. 5.172, a inexistência de restos a pagar no citado montante).

No caso, os gastos com pessoal do Poder Executivo ficariam elevados para R$ 4.133.464.508,45 (R$ 4.033.242.490,04 + R$ 100.322.018,41), passando a representar 44,22% da Receita Corrente Líquida, portanto, ainda dentro do limite legalmente estabelecido.

[8] Resposta à Intimação, peça nº 55, fl. 7195.

Contudo, no entender desta Auditoria, é preciso conhecer se este procedimento, de empenhar a folha de dezembro em mês subsequente, ocorreu em outras unidades gestoras do Poder Executivo Estadual, análise esta que não é possível ser realizada nos autos do presente processo, haja vista que não há documentação específica para esse tipo de avaliação.

Assim, os assuntos aqui destacados por esta Auditoria, poderão ser objeto de verificação e acompanhamento pela comissão para o monitoramento da execução orçamentaria das Contas do Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, para o exercício financeiro de 2017, nos termos do art. 30 da Lei Complementar 160/2012 c/c. o art. 176, da Resolução Normativa TC/MS n°. 76/2013.

3.5.5. Dívida Consolidada Líquida

A Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000 – LRF, nos arts. 29 a 31 e a Resolução do Senado Federal nº 40, de 20 de dezembro de 2001 no inciso I do art. 3º, trataram da definição básica, do limite da dívida pública, bem como da condição de recondução de limite de seu endividamento.

No caso, o inciso I, do art. 3º, da Resolução n. 40/2001 do Senado Federal, dispõe especificamente sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal, na maneira como segue:

> "Art. 3º A dívida consolidada líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do ano de publicação desta Resolução, não poderá exceder,

respectivamente, a:

I - no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2º;"

Na espécie, a Dívida Pública Líquida do Estado apresentou-se na forma detalhada adiante:

DÍVIDA PÚBLICA LÍQUIDA ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL	
DÍVIDA CONSOLIDADA – DC (I)	**8.848.325.565,61**
Dívida Mobiliária	0,00
Dívida Contratual	8.077.109.045,37
Interna	7.005.049.989,95
Externa	1.072.059.055,42
Precatórios Posteriores a 5/5/2000	771.216.520,24
DEDUÇÕES (II)	1.540.999.567,23
Disponibilidade de Caixa Bruta	1.564.515.405,92
Demais Haveres Financeiros	0,00
(-) Restos a Pagar Processados (Exceto Precatórios)	(23.515.838,69)
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA – DCL III = (I – II)	**7.307.325.998,38**
Receita Corrente Líquida – RCL	9.347.981.709,90
% da DC sobre a RCL (I/RC)	94,65
% da DCL sobre a RCL (III/RCL)	78,17
Limite Definido por RSF[9] Nº 40/2001 = (2 X RCL) 200%	18.695.963.419,80
Resultado do Exame	**Regular**

Fonte: : Anexo 2 do RGF Terceiro Quadrimestre de 2016, publicado no DOE nº 9.382 de 03/04/2017, página 25. . Lei nº 101/2000 – LRF (Arts. 29 a 31) e RSF nº 40/2001 (Art.3º, I).

3.5.6. Operações de Crédito

As operações de crédito, enunciadas nos termos do art. 29, III e § 1º, da Lei 101/2000 (LRF), são os compromissos assumidos com credores internos ou externos, em virtude de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

[9] Resolução do Senado Federal.

Nas contratações de operações de crédito devem ser respeitadas as disposições do art. 32 da Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000 – LRF, que atribui verificação de cumprimento de limites e condições de concessão ao Ministério da Fazenda**.**

Aplica-se no caso, a Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, que dispôs sobre os limites a serem observados pelos Estados nas contratações de operações de créditos, na forma transcrita seguir:

> **"**Art**.** 7º As operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios observarão, ainda, os seguintes limites:
>
> I - o montante global das operações realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 16% (dezesseis por cento) da receita corrente líquida, definida no art. 4;"

Nesse diapasão, realizou-se o exame a respeito do montante das operações de crédito realizadas pelo Governo estadual, oportunidade em que ficou constatado o cumprimento dos limites aqui destacados, conforme visto na demonstração à frente:

OPERAÇÕES DE CRÉDITO ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL LRF, ART. 32, § 3º e RSF Nº 43/2001 ART. 7º, I		
Especificação	**R$**	**%**
Receita Corrente Líquida	9.347.981.709,90	100,00
16 % Limite Op. de Créd. Interna e Externa - RCL	1.495.677.073,58	16,00
Operações de Crédito Realizadas	11.097.766,50	0,12
Resultado do Exame	**Regular**	

Fonte: Anexo 4 do RGF Terceiro Quadrimestre de 2016, publicado no DOE nº 9.382 de 03/04/2017, página 26**.**

3.5.7. Operações de Créditos por Antecipação de Receita Orçamentária

As Operações de Créditos por Antecipação de Receita Orçamentária são receitas realizadas para atender a insuficiências de caixa ou de tesouraria, as quais estão sujeitas às regras gerais do art. 38 da Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000 - LRF.

A Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, dispôs sobre os limites a serem observados pelos Estados nas contratações de operações de créditos por antecipação de receita orçamentária, na forma transcrita seguir:

> "Art. 10. O saldo devedor das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária não poderá exceder, no exercício em que estiver sendo apurado, a 7% (sete por cento) da receita corrente líquida, definida no art. 4º, observado o disposto nos arts. 14 e 15."

Mediante as normas fiscais supracitadas, Constatou-se nos autos do processo que o Governo Estadual não realizou operação desta natureza no exercício financeiro em exame, conforme demonstrado a seguir:

OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITA LRF, ART. 38 e RSF Nº 43/2001 ART. 10		
Especificação	**R$**	**%**
Receita Corrente Líquida	9.347.981.709,90	100,00
7% Receita Corrente Líquida	655.433.417,93	7,00
Operações de Crédito Realizadas	0,00	0,00
Resultado do Exame	**Regular**	

Fonte: Anexo 4 do RGF Terceiro Quadrimestre de 2016, publicado no DOE nº 9.382 de 03/04/2017, página 26.

3.5.8. Garantias e Contragarantias Concedidas

Os Entes Federativos poderão conceder garantias em operações de crédito internas ou externas, observados o disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, c/c o art. 32 da citada Lei.

De acordo com o exame realizado nos autos do processo contatou-se que as garantias encontram-se dentro do limite autorizado pela Resolução do Senado Federal nº 43/2001, conforme segure demonstrado:

GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS CONCEDIDAS		
Especificação	**R$**	**%**
Receita Corrente Líquida	9.347.981.709,90	100,00
Limite Definido 22% Receita Corrente Líquida	2.056.555.976,18	22,00
Total das Garantias Concedidas	20.987.414,86	0,22
Resultado do Exame	**Regular**	

Fonte: Anexo 3 do RGF Terceiro Quadrimestre de 2016, publicado no DOE nº 9.382 de 03/04/2017, página 26. LCF nº 101/2000 – LRF (art. 40 c/c 32) e RSF nº 43/2001 art. 9)

3.5.9. Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar (Balanço Consolidado).

O demonstrativo da disponibilidade de caixa confere transparência ao montante disponível para fins de inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas, cuja demonstração restringe-se aos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20, § 2º, da LCF nº 101/2000 (LRF).

A composição da disponibilidade de caixa bruta é constituída de ativos de alta liquidez como Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Outras Disponibilidades Financeiras, cujas destinações são correlacionadas a aplicações de recursos vinculados (aplicações em atendimentos às finalidades específicas estabelecidas em normas) e ordinários (alocação livre entre origem e a aplicação de recursos, para atender quaisquer finalidades).

Por outro lado, Restos a Pagar são as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas[10] das não processadas[11].

No caso, na determinação das disponibilidades de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício de 2016, cujo cálculo da disponibilidade é do ponto de vista estritamente fiscal e, ainda, demonstra se o Estado possui liquidez para arcar com seus compromissos financeiros.

Na espécie, o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, apresentou-se da seguinte forma:

DEMONSTRATIVO DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016 BALANÇO PODER EXECUTIVO							
RECURSOS	Disponibilidade de Caixa Bruta	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS				Disponibilidade de Caixa (Antes da Inscrição Em Restos a Pagar Não Processados do Exercício)	Restos a Pagar Empenhados e não Liquidados do Exercício
		Restos a Pagar Liquidados e Não Pagos		Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados de Exercícios Anteriores	Demais Obrigações Financeiras		
		De Exercícios Anteriores	Do Exercício				
Vinculados	786.101.769,92	1.072.637,77	108.706.122,10	11.027.953,83	23.068.238,52	642.226.817,70	106.136.655,26
Não Vinculados	560.710.176,01	22.060.474,27	192.401.357,72	5.768.701,83	195.887.564,15	144.592.078,04	93.812.144,52
Total	**1.346.811.945,93**	**23.133.112,04**	**301.107.479,82**	**16.796.655,66**	**218.955.802,67**	**786.818.895,74**	**199.948.799,78**
Total da Disponibilidade de Caixa após a Inscrição de Restos a Pagar não Processado						**586.870.095,96**	
Resultado do exame						**Regular**	

Fonte: Anexo 5 do RGF Terceiro Quadrimestre de 2016, publicado no DOE nº 9.382 de 03/04/2017, página 27. **LCF Nº 101/2000 – LRF (art. 55, III, b)**

3.5.10. Depósitos de Disponibilidades Financeiras de Caixa em Instituições Oficiais do Poder Executivo.

O art. 164, § 3º, da Constituição Federal de 1988 dispõe que as disponibilidades de caixa da União serão depositadas no Banco Central; as dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos órgãos ou entidades do Poder

[10] Processadas são as despesas inscritas em restos a pagar, liquidadas e não pagas.
[11] Não Processados, são as despesas empenhadas e não liquidadas.

Público e das empresas por ele controladas, em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos em lei.

A matéria em destaque foi sedimentada no âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU), como segue:

> "são instituições financeiras oficiais o Banco do Brasil S.A. (que é uma sociedade de economia mista), a Caixa Econômica Federal (que é uma empresa pública), ou "(...) outra instituição de caráter regional com as características dessas duas anteriores, como, verbi gratia, instituição financeira estadual." (TCU, Acórdão 1967/2006 – Plenário, número interno do documento AC-1967-43/06-P. consulta/715524 – IV/VN/F/SO/MG/s.f)"

Acresça-se que, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.661-5 (D.J. 23/08/2002), o Supremo Tribunal Federal, guardião e intérprete maior da Constituição da República, pronunciou-se nos seguintes termos:

> "A norma constitucional inscrita no art. 164, 3º da Carta Política projetou-se no art. 43, caput, da Lei de Responsabilidade Fiscal constitucional referida, estabelece que 'As disponibilidades de caixa dos entes da Federação serão depositadas conforme estabelece o §3º do art. 164 da Constituição'.
>
> Essa regra legal, bem por isso, mereceu, daqueles que estão a examinar a Lei de Responsabilidade Fiscal, a observação de que 'o caput do artigo reitera norma constitucional, vale dizer, os saldos financeiros da Administração direta, autarquias, fundações (...) serão depositados em instituições financeiras

> oficiais', assim consideradas aquelas controladas 'pelo Poder Público, a exemplo do Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal e os bancos estaduais ainda não privatizados' (FLÁVIO C. TOLEDO JR. e SÉRGIO CIQUERA ROSSI, "Lei de Responsabilidade Fiscal", p 199/200, 2001, Editora NDJ)."

No mesmo rumo, o assunto foi objeto de consulta perante os Tribunais de Contas dos Estados de Minas Gerais e Espírito Santo, cujas conclusões foram as seguintes:

> "são bancos oficiais o Banco do Brasil S.A., a Caixa Econômica Federal e qualquer outra instituição financeira que possua as mesmas características das anteriores e integre a administração pública, inclusive em âmbito estadual" (TCE/MG, consulta nº: 715524)
>
> "O Município deve depositar suas disponibilidades de caixa em instituição financeira oficial (leia-se pública, controlada pelo Poder Público), sendo livre a escolha por instituição federal, estadual ou municipal."(TCE/ES, consulta nº 2735/2005)

No caso, constatou-se nos autos do processo que as disponibilidades de caixa foram depositadas em instituições financeiras oficiais, conforme visto às peças 33 a 39, fls. 2808/5174.

3.5.11. Preservação do Patrimônio Público

A Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000 – LRF dispõe em seu art. 44, que a receita derivada da venda de bens e direitos que integram o patrimônio público é vedada para o financiamento de despesa corrente,

ressalvada se for destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

Constatou-se que no exercício financeiro de 2016 o Estado efetuou alienação de bens móveis e imóveis, no total de R$ 1.520.009,11, cujos recursos foram aplicados, em parte, no mesmo exercício, conforme exposto a seguir:

PRESERVAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO DEMONSTRATIVO DA RECEITA DE ALIENAÇÃO DE ATIVOS E APLICAÇÃO DOS RECURSOS			
I - Receitas de Alienação			**1.520.009,11**
Alienação de Bens Móveis			946.769,44
Alienação de Bens Imóveis			573.239,67
II - Despesas de Capital			**68.140,92**
Investimentos			68.140,92
Inversões Financeiras			0,00
RPPS – AGEPREV			0,00
III - SALDO FINANCEIRO A APLICAR = I – II (2016)			**1.451.868,19**
Saldo Financeiro a Aplicar	**Exercício Anterior**	**Do Exercício**	**Atual**
	5.039.329,52	**1.451.868,19**	**6.491.957,71**

Fonte: Anexo 11 do RREO 6º Bimestre, publicado DOE nº 9.382 de 03/04/2017, página 22. LCF nº 101/2000 – LRF (art. 44)

A alienação de bens públicos, segundo regramento legal disposto no artigo 17 da Lei nº 8.666/1993, subordina-se a um rol de requisitos que devem ser cumpridos pelo Gestor Público, tais como a necessidade de prévia avaliação do bem, licitação e autorização legislativa.

No caso, considerando que na Resolução Normativa nº 54, de 14 de dezembro de 2016, que regulamenta, dentre outras, a instrução das contas anuais governo estadual a serem entregues a esta Corte de Contas (Anexo II, Item 3, Subitem 3.1.1, Letra B), não há exigência para o encaminhamento de documentos, específicos, relacionados à alienação de bens, não é possível, de acordo com as informações que constam nos autos do processo, emitir opinião a respeito cumprimento das exigências legais que as precederam.

Nada obsta, entretanto, que esta Corte de Contas averigue, por meio processo específico de fiscalização, o cumprimento das disposições legais que regulamentam a alienação de bens realizados pelo poder público, visando, com isso, apurar se o Governo Estadual respeitou os requisitos estabelecidos pela legislação em vigor, já citada anteriormente.

3.5.12. Escrituração e Consolidação das Contas

As contas públicas, além de obedecer às normas dispostas na Lei Federal nº 4.320/1964 e às Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), também deverão observar as normas dispostas na LCF nº 101/2000 (LRF), na forma de seu art. 50, como segue:

> I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;
>
> II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;
>
> III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;
>
> IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas

> em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;
>
> V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;
>
> **VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.**

No caso, as contas governamentais foram escrituradas e consolidadas, na forma da legislação aqui destacada, deixando de cumprir, entretanto, as normas do inciso VI, do citado art. 50 da LRF, por deixar de dar destaque, na Demonstração Variações Patrimoniais, da origem e do destino dos recursos provenientes da alienação de ativos, no valor de 1.520.009,11[12].

3.5.12.1. Notas Explicativas

De acordo com o MCASP 6ª Edição, Parte V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, as "Notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP. São consideradas parte integrante das demonstrações. Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários. Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas. Englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente

[12] Anexo 12 – Balanço Orçamentário, peça nº 18, fl. 824.

evidenciadas ou que não constam nas demonstrações."

Nesse sentido o MCASP dispõe a respeito da estrutura das Notas Explicativas, as quais devem ser apresentadas de forma sistemática, abrangendo os seguintes temas como a "Divulgação de Políticas Contábeis, Bases de Mensuração, Alteração de Políticas Contábeis, Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis, Divulgação de Estimativas", com base na seguinte ordem, sugerida:

> "**a. Informações gerais**:
>
> i. Natureza jurídica da entidade.
>
> ii. Domicílio da entidade.
>
> iii. Natureza das operações e principais atividades da entidade.
>
> iv. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.
>
> **b. Resumo das políticas contábeis significativas, por exemplo**:
>
> i. Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável.
>
> ii. Novas normas e políticas contábeis alteradas.
>
> iii. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.
>
> **c. Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas.**
>
> d. **Outras informações relevantes, por exemplo**:
>
> i. Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;

> ii. Divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas;
> iii. Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro;
> iv. Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro."

Verificou-se, nos autos do processo, que as "Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis", foram apresentadas pelo Governo Estadual juntamente com o Anexo 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais, peça nº 21, fls. 843/889.

Na avaliação das mencionadas Notas Explicativas, constatou-se, de modo geral, que o Governo Estadual evoluiu em relação ao que foi apresentado nas contas anuais do exercício financeiro de 2015.

Contudo, mostraram-se, ainda, bastante conceituais. Trazem, na sua maior parte, definições constantes, próprias, do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, deixando de alcançar seu objetivo essencial, que é o de trazer informações relevantes, complementares e/ou suplementares, esclarecedoras, dos registros contábeis sintéticos, que constituem as demonstrações contábeis ora em exame.

Nesse sentido, devem ser consideradas as seguintes ressalva e recomendação:

Ressalva	As "Notas Explicativas" alcançaram parcialmente seu objetivo essencial, que é o de trazer informações relevantes, complementares e/ou suplementares, esclarecedoras, dos registros contábeis sintéticos das demonstrações contábeis.
Recomendação	Ao Governador do Estado a adoção de medidas para rigorosa observância às "Normas Contábeis Aplicadas ao Setor Público", no sentido de evidenciar em Notas Explicativas os lançamentos contábeis não suficientemente registrados ou não constantes nas demonstrações contábeis.

3.5.13. Desempenho da Arrecadação em Relação à Previsão e Destaque das Ações de Recuperação de Créditos

O art. 58 da LRF, dispõe que *"a prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições."*

No caso, a arrecadação das receitas próprias **frustrou** a previsão inicial. Da mesma forma aconteceu com a recuperação de créditos, cuja execução é a exposta a seguir:

DESEMPENHO DA ARRECADAÇÃO EM RELAÇÃO À PREVISÃO E DESTAQUE DAS AÇÕES DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS			
Receita	**Previsão**	**Arrecadação**	**Diferença**
Impostos	**8.755.231.400,00**	**8.565.690.154,52**	**(189.541.245,48)**
IRRF	588.500.000,00	676.262.184,88	87.762.184,88
IPVA	317.100.000,00	533.409.088,90	216.309.088,90
ITCD	114.800.000,00	165.388.623,11	50.588.623,11
ICMS	7.734.831.400,00	7.190.630.257,63	(544.201.142,37)
Taxas	**272.614.200,00**	**225.311.238,71**	**(47.302.961,29)**
Contribuições	**411.000.000,00**	**417.901.077,00**	**6.901.077,00**
Dívida Ativa	**18.075.600,00**	**16.235.125,39**	**(1.840.674,61)**
Total	**9.456.921.200,00**	**9.225.137.595,62**	**(231.783.804,38)**
O resultado do quadro mostra que a receita arrecadada não atingiu a estimada em R$ 231.783.804,38, fato que demonstra a dificuldade do Estado em RECUPERAR SEUS CRÉDITOS.			

Fonte: Anexo 10 – Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado, peça nº 14, fls. 329/328. LCF nº 101/2000 – LRF (art. 58)

3.5.14. Resultado Nominal

O Resultado Nominal deve ser apresentado pelo Estado conforme disposição do **inciso III** do **art. 53** da Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000 – LRF. Evidencia a variação da dívida fiscal líquida em determinado período, ou seja, a evolução da dívida. Por intermédio deste cálculo, verificar-se-á se

o Estado necessitará ou não de empréstimos junto às entidades financeiras ou setor privado para fazer face aos seus gastos.

No exercício em exame, a averiguação do resultado nominal evidenciou diminuição da dívida em R$ 112.917.584,68.

Portanto, descumpriu-se o resultado de meta fiscal prevista na LDO, no valor de R$ (312.098.000,00) conforme demonstrado na forma exposta no quadro a seguir:

RESULTADO NOMINAL	
Especificação	**RREO**
1-Dívida Pública Líquida 2015	7.328.284.256,70
2-Dívida Pública Líquida 2016	7.215.366.672,02
3-Resultado Nominal Obtido (2 – 1)	(112.917.584,68)
4-Meta - Resultado Nominal – LDO	(312.098.000,00)
5-Resultado do Exame	**Resultado Nominal não alcançado**

Fonte: Anexo 5 do RREO 6º Bimestre, publicado DOE nº 9382 de 30.01/2017, página 16. LCF nº 101/2000 – LRF (art. 53, III)

Em razão do exposto, destaca-se a necessidade de proceder ressalva e recomendação ao Governador do Estado, no intuito de que sejam adotadas medidas para das contas públicas alcancem as metas previstas na LDO, como segue:

Ressalva	*Não foi atingido do resultado nominal estipulado no anexo de metas fiscais, constante da lei de diretrizes orçamentárias.*
Recomendação	*Ao Governador, juntamente com os chefes dos demais Poderes, que envide esforços para que as contas públicas alcancem os resultados previstos no anexo de metas fiscais, fixados na Lei de Diretrizes Orçamentárias.*

Com isso esta Auditoria ratifica as informações prestadas pela digna Comissão Especial, verificadas ao final de sua manifestação, exarada por meio da análise “ANA - 6ICE - 8026/2017”, peça nº 58, 7596.

3.5.1.5. Resultado Primário

O resultado primário reflete o resultado das operações básicas do Setor Público, tratando-se da diferença entre receitas e despesas, delas excluídas tudo o que diz respeito a juros e principal da dívida pública, tanto recebido quanto pago, cujo resultado final revela a capacidade de pagamento da dívida pública consolidada e seus respectivos encargos, ou ainda no conceito clássico seria a diferença entre as Receitas Não-Financeiras e as Despesas Não-Financeiras.

Assim, caso essa diferença seja positiva, tem-se um *superavit* primário; caso seja negativa, tem-se um *deficit* primário.

Na espécie, constata-se que o resultado primário do exercício pode ser demonstrado na forma a seguir:

RESULTADO PRIMÁRIO	
Especificação	**RREO**
Receitas Primárias	11.530.510.241,47
Despesas Primárias	11.456.460.443,14
Resultado Primário Obtido	**74.049.798,33**
Metas - Resultado Primário – LDO	**891.574.000,00**
Resultado do exame	**Superávit Primário não alcançado**

Fonte: Anexo 6 do RREO 6º Bimestre, publicado DOE nº 9382 de 30.01/2017, página 17. LCF nº 101/2000 – LRF (art. 53, III). LCF nº 101/2000 – LRF (art. 53, III)

Conforme apresentado no quadro *supra*, a Receita Primária, no valor de R$ 11.530.510.241,47 não foi suficiente para cobrir a despesa primária, no valor de R$ 11.456.460.443,14, o que levou a um resultado de déficit primário de R$ 74.049.798,33.

Portanto, restou não atendida a meta de resultado primário prevista na LDO, no valor de R$ 891.574.000,00.

Em razão do exposto, destaca-se a necessidade de proceder ressalva

e recomendação ao Governador do Estado, no intuito de que sejam adotadas medidas para das contas públicas alcancem as metas previstas na LDO, como segue:

Ressalva	*Não foi atingido o resultado primário estipulado no anexo de metas fiscais, constante da lei de diretrizes orçamentárias.*
Recomendação	*Ao Governador, juntamente com os chefes dos demais Poderes, que envide esforços para que as contas públicas alcancem os resultados previstos no anexo de metas fiscais, fixados na Lei de Diretrizes Orçamentárias.*

Desta forma, esta Auditoria ratifica as informações prestadas pela digna Comissão Especial, verificadas ao final de sua manifestação, exarada por meio da análise “ANA - 6ICE - 8026/2017”, peça nº 58, 7595.

3.6. GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

É o processo por meio do qual se faz o controle das receitas e das despesas para fins de orientação com o trato das finanças públicas e das ações governamentais, ensejando o objetivo estatal de materializar o planejamento e a execução das políticas públicas em busca do bem comum da população, cujos resultados são demonstrados adiante:

3.6.1. Execução Orçamentária da Receita

Representa todo o conjunto de ingressos financeiros, derivados de tributos (impostos, taxas e contribuições) com os de outras fontes de recursos (receitas de serviços, industriais, patrimoniais e outras), sem criar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros para atender às despesas públicas, agrupando, ainda, as de capital as quais por sua natureza alteram o patrimônio público do Estado.

De acordo com o Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado, à peça nº 14, a receita prevista, inerente ao orçamentos fiscal e da seguridade social, na ordem de R$ 13.926.525.000,00, apresentou uma arrecadação a menor de R$ 2.167.069.479,29. Sua execução, por categorias econômicas, evidência uma receita arrecadada na ordem de R$ 11.759.455.520,71, ou seja, **84,44%** do valor estimado, conforme demonstração a seguir:

RECEITA PREVISTA X ARRECADADA ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL		
Especificação	**Valor**	**%**
Receita Prevista	13.926.525.000,00	100,00
Receita Arrecadada	11.759.455.520,71	84,44
Receita Arrecadada a Menor	**2.167.069.479,29**	**15,56**

Fonte: Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado Acostado à Peça nº 14.

RECEITA ARRECADADA POR CATEGORIAS ECONÔMICAS ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL		
Especificação	**Valor**	**%**
Receitas Correntes	13.484.896.736,14	100,00
Receitas Correntes Intra-Orçamentárias	1.190.247.345,15	8,83
Receitas de Capital	621.832.862,91	4,61
Redução Receita FUNDEB	(3.537.521.425,49)	**26,23**
Receita Arrecadada Líquida	**11.759.455.520,71**	**87,20**

Fonte: Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado Acostado à Peça nº 14.

3.6.2. Execução Orçamentária da Despesa

A autorização para as despesas, já atualizada com os créditos adicionais, segundo o Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada Consolidado acostado, à peça nº 15, apresenta o valor total de R$ 15.370.953.989,00, ao passo que as despesas realizadas importam em R$ 12.261.227.227,62, evidenciando economia de dotação orçamentária no montante de R$ 3.109.726.761,38.

A despesa pode ser vista dentro das seguintes classificações:

DESPESA FIXADA X REALIZADA ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL		
Especificação	**Valor**	**%**
Despesa Fixada	15.370.953.989,00	100,00
Despesa Realizada	-12.261.227.227,62	79,77
Economia de Dotação Orçamentária	**3.109.726.761,38**	**20,23**

Fonte: Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada Consolidado à Peça nº 15

DESPESA REALIZADA POR CATEGORIAS ECONÔMICAS ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL		
Especificação	**Valor**	**%**
Despesas Correntes	10.948.823.804,95	89,30
Despesas de Capital	1.312.403.422,67	10,70
Total	**12.261.227.227,62**	**100,00**

Fonte: Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada Consolidado à Peça nº 15

DESPESA REALIZADA POR FUNÇÕES DE GOVERNO ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL		
Especificação	**Valor**	**%**
Legislativa	400.661.382,20	3,27
Judiciária	896.070.626,60	7,31
Essencial a Justiça	564.226.967,18	4,60
Administração	893.389.964,02	7,29
Segurança Pública	1.559.518.930,36	12,72
Assistência Social	175.745.287,27	1,43
Previdência Social	2.350.172.068,68	19,17
Saúde	1.072.428.301,14	8,75
Trabalho	9.821.043,81	0,08
Educação	2.070.889.096,59	16,89
Cultura	28.124.051,98	0,23
Direitos da Cidadania	262.478.811,37	2,14
Urbanismo	8.638.149,58	0,07
Habitação	34.474.199,21	0,28
Saneamento	69.279.859,97	0,57
Gestão Ambiental	42.202.734,34	0,34
Ciência e Tecnologia	11.697.684,42	0,10
Agricultura	167.597.706,86	1,37
Organização Agrária	1.127.125,47	0,01
Indústria	6.062.935,17	0,05
Comércio e Serviços	25.687.418,11	0,21
Comunicações	0,00	0,00

Energia	364.304,25	0,00
Transporte	669.518.927,10	5,46
Desporto e Lazer	13.069.219,59	0,11
Encargos Especiais	927.980.432,35	7,57
Total	**12.261.227.227,62**	**100,00**

Fonte: Anexo 9 – Demonstrativo das Despesas por Órgãos e Funções, peça nº 13.

Da demonstração acima, verificou-se que as funções governamentais que tiveram maior participação nos gastos do Governo Estadual em 2016 foram:

1ª- Previdência Social, com R$ 2.350.172.068,68 (19,17%);
2ª- Educação, com R$ 2.070.889.096,59, (16,89%);
3ª- Segurança Pública, com R$ 1.559.518.930,36 (12,72%);
4ª- Saúde, com 1.072.428.301,14 (8,75%);
5ª- Encargos Especiais, com R$ 927.980.432,3 (7,57%);
6ª- Judiciária, com R$ 896.070.626,60 (7,31%) e;
7ª- Administração, com R$ 893.389.964,02 (7,29%).

COMPORTAMENTO DOS GASTOS DO ESTADO POR PODERES, MINISTÉRIO PÚBLICO E DEFENSORIA PÚBLICA		
Despesas	**Valor**	**%**
Assembleia Legislativa	200.390.778,58	1,63
Tribunal de Contas	197.800.382,92	1,61
Tribunal de Justiça	698.236.625,61	5,69
Ministério Público	330.096.699,73	2,69
Defensoria Pública	143.099.433,99	1,17
Fundos Especiais de outros Poderes	233.074.942,78	1,90
Poder Executivo	10.458.528.364,01	85,30
Total	**12.261.227.227,62**	**100,00**

Fonte: Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada Consolidado, peça 15, fls. 393/546.

3.6.3. Créditos Adicionais Abertos

Dispõem os artigos 40 e 41 da Lei Federal nº 4320/64 o que segue a respeito de créditos adicionais:

> Art.. 40. São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.
>
> Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:
> I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
> II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
> III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Verifica-se após exame do "Demonstrativo de Abertura de Créditos Adicionais" e "Demonstrativo das Alterações Orçamentárias", acostados as peças nº 16 e 17, que o total dos créditos adicionais abertos no decorrer do exercício financeiro alcançaram o valor de R$ 4.647.434.236,00[13], dando suporte para que as autorizações de despesas atingissem o montante de R$ 15.370.953.989,00.

Quanto ao limite de 25% fixado na LOA, art. 9º, para abertura de créditos suplementares[14], constatou-se, após as exclusões previstas no § 1º do mencionado artigo, o que segue:

Especificação	Valor
1- Créditos Suplementares Abertos	**4.647.397.228,00**
2 - Exclusões Art. 9º, § 1º, I, II, III da LOA[15]	**2.836.374.162,00**
2.1. Pessoal e Encargos Socais	2.773.418.384,00
2.2. Transferências Constitucionais a Municípios	0,00
2.3. Dívidas	13.751.621,00
2.4. Precatórios	49.204.157,00
3 - Créditos Suplementares Abertos após Exclusões = (1 - 2)	**1.811.023.066,00**

[13] Suplementares: R$ 4.647.397.228,00 + Especiais: R$ 37.008,00.
[14] Lei 4.807/2015- LOA, art. 9º.
[15] Demonstrativo da Margem Orçamentária, peça 6, fl. 111.

4. Despesa Autorizada na LOA	**13.926.525.000,00**	**%**
4.1. Limite de 25% do Total da Despesa Autorizada = (4 x 25%)	3.481.631.250,00	25,00
5- Créditos Suplementares Abertos = Item 3	**1.811.023.066,00**	**13,00**
6. Saldo Margem Orçamentária = (4.1 - 5)	**1.670.608.184,00**	**12,00**

Fonte: Demonstrativo de Abertura de Créditos Adicionais e Demonstrativo das Alterações Orçamentárias, peças nº 16 e 17, Demonstrativo da Margem Orçamentária, peça 6, fl. 111.

Verificou-se, portanto, que a abertura de créditos suplementares no exercício financeiro em exame, pautou-se dentro dos limites legalmente autorizados pelo Poder Legislativo Estadual, essencialmente no que diz respeito ao limite percentual de 25% fixado na LOA .

No que diz respeito aos créditos especiais, R$ 37.008,00, foram autorizados de acordo com o art. 4º da Lei nº 4.243/2012, respeitando-se, portanto, as disposições legais.

3.6.3.1. Fontes de recursos dos créditos adicionais

As fontes de recursos para a cobertura da abertura dos créditos adicionais são previstas nos incisos I a III do §º 1º do art. 43, da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964 e, de acordo com o exame do "Demonstrativo de Abertura de Créditos Adicionais – Consolidação Geral", acostado à peça nº 16, verifica-se que as mesmas foram utilizadas conforme se vê a seguir:

FONTES DE RECURSOS UTILIZADAS PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS		
Especificação	**Valor**	**%**
Superávit Financeiro	303.767.085,00	6,54
Excesso de Arrecadação	1.131.571.758,00	24,35
Anulação de Dotação Orçamentária	3.203.005.247,00	68,92
Operações de Créditos	9.090.146,00[16]	0,20
Total	**4.647.434.236,00**	**100**

Fonte: Demonstrativo de Abertura de Créditos Adicionais – Consolidação Geral Acostado, peça nº 16.

No exame da existência de disponibilidade das fontes de recursos dispostas nos **incisos I** a **III** do **§º 1º** do **art. 43**, da Lei Federal nº 4.320, de 17 de

[16] Valor acrescido em R$ 37.008,00, referente ao crédito especial por operação de crédito.

março de 1964, utilizadas para cobertura dos créditos adicionais abertos no exercício de 2013, constatou-se a seguinte situação:

Os recursos utilizados com base no superávit financeiro, no total de R$ 303.767.085,00, não se efetivaram ao final do exercício em exame, visto que o resultado patrimonial, considerando a consolidação geral, evidenciou a ocorrência de déficit financeiro na ordem de R$ 157.529.828,30[17].

Contudo os recursos utilizados com base em resultados superavitários decorrem da apuração, de forma isolada, a ser realizada nos Anexo 14 – Balanços Patrimoniais (2015) de cada unidade gestora do Governo Estadual. No entanto, considerando que não há exigência regulamentar[18] para a remessa dos referidos demonstrativos contábeis, não foi possível avaliar a real existência do mencionado recurso, ficando, com isso, prejudicada a análise das alterações orçamentárias que o utilizaram;

Os recursos utilizados a conta de excesso de arrecadação, R$ 1.131.571.758,00, não se efetivaram ao final do exercício financeiro em exame, haja vista que, considerando a consolidação geral das contas estaduais, se constatou uma frustração no volume de receitas arrecadadas no montante de R$ 2.167.069.479,29.

De outro modo, houve ingresso a maior do que o orçado, apurado na coluna das diferenças “Para Mais” do Anexo 10 - Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado, acostado à peça nº 14, fl. 392, no valor de R$ 2.543.664.157.16.

O excesso de arrecadação, apurado na coluna das diferenças “Para

[17] Anexo 14 – Balanço Patrimonial, peça nº 20, fl. 835 (2.047.390.247,76 – 2.204.920.06,06).
[18] RESOLUÇÃO – TCE-MS N. 54, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2016, Anexo II, item 3, B.

Mais", do Anexo 10 - Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada, refere-se ao excesso de arrecadação por "rubrica", ou seja, por "fonte de recurso", representado por uma arrecadação a maior do que o previsto para um determinado tipo de receita.

No entanto, caso trate-se de fonte com destinação específica, o valor acrescido à arrecadação somente poderá ser utilizado para a abertura de crédito adicional, mantendo-se as vinculações das referidas receitas e suas finalidades específicas.

Nesse sentido, houve manifestação do Tribunal de Contas de Mato Grosso, que abordou o tema por meio do Acórdão 3.145/2006, publicado no DOE (MT) de 30/01/2007[19], na forma como segue:

> Acórdão nº 3.145/2006 (DOE, 30/01/2007). Planejamento. LOA. Alteração. Crédito adicional. Fonte de recursos. Possibilidade de se indicar o excesso de arrecadação em fonte vinculada, ainda que o excesso não se reflita na receita total arrecadada.143
>
> Para abertura de crédito adicional, poderá ser indicado como fonte de recurso o excesso de arrecadação proveniente de recursos adicionais de transferências recebidas, com destinação vinculada, não previstos ou subestimados no orçamento. Isso pode ser realizado ainda que o excesso não se reflita na receita total arrecadada, desde que atenda ao objeto da vinculação e se adotem as providências para a garantia do equilíbrio financeiro.

[19] Tribunal de Contas de Mato Grosso. Consolidação de Entendimentos Técnicos. Súmulas e Prejulgados, 8ª Edição. Período de janeiro de 2001 a janeiro de 2016. Consultado em 26/04/2017. (http://www.tce.mt.gov.br/uploads/flipbook/Consolidacao8ed/files/assets/common/downloads/publication.pdf.

Na mesma direção, posicionou-se, também, o Tribunal de Contas de Santa Catarina, por meio do "Parecer COG-1052/05"[20], com a seguinte redação:

> **"Prejulgado:1794**
>
> 1. São recursos hábeis para a abertura de créditos adicionais aqueles oriundos:(a) do superávit financeiro do exercício anterior (art. 43, I, da Lei Federal nº 4.320/64); (b) do excesso de arrecadação do exercício corrente (art. 43, II, Lei Federal nº 4.320/64);(c) da anulação de dotações orçamentárias (art. 43, III, Lei Federal n. 4.320/64);(d) do produto de operação de crédito (art. 43, IV, Lei Federal nº 4.320/64).
>
> 2. Para fins de abertura de créditos adicionais, os recursos do excesso de arrecadação do exercício corrente e do superávit financeiro do exercício anterior podem ser apurados por origem de recurso.
>
> 3. Os recursos do excesso de arrecadação e do superávit financeiro pertinentes às receitas vinculadas devem ser apurados em cada fonte específica de recurso vinculada à aplicação em determinada finalidade, e somente podem ser utilizados para abertura de créditos adicionais relacionados à respectiva finalidade."

Assim, com base no exposto, esta Auditoria, levando em conta que a documentação que instrui os autos do processo não oferece condições para se averiguar a destinação dos créditos adicionais abertos com base no excesso de arrecadação, ou seja, se foram destinados para as finalidades específicas das respectivas receitas, considera-se impossibilitada de emitir opinião conclusiva a

[20] http://www.tce.sc.gov.br/content/jurisprud%C3%AAncia. Consultado em Prejulgados na data de 26/04/2017.

respeito da matéria aqui em destaque.

Os recursos utilizados por conta de anulação de dotação orçamentária, na ordem de R$ 3.203.005.247,00, originados do caput do art. 9º da Lei nº 4.807, de 21 de dezembro de 2015 (Lei Orçamentária Anual), os mesmos são existentes em vista do total das dotações orçamentárias expressas no Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada Consolidado acostado à peça nº 15;

Os recursos utilizados por conta de operações de crédito, na ordem de R$ 9.090.146,00, se encontram amparados no inciso III do art. 9º da Lei nº 4.807, de 21 de dezembro de 2015 (Lei Orçamentária Anual) e dentro do montante realizado no exercício financeiro em exame, R$ 11.097.766,50.

Assim sendo, destaca-se o cumprimento do art. 43, §§ 1º ao 4º, incisos I a III, da Lei n. 4.320/64, excetuando-se, entretanto, os créditos adicionais abertos por meio de "Excesso de Arrecadação" e "superávit financeiro", cuja avalição não foi possível ser realizada, conforme já mencionado anteriormente.

3.6.4. Balanço Orçamentário

Fechando à gestão orçamentária, verifica-se o Balanço Orçamentário – Consolidação Geral, acostado à peça nº 18, o qual evidencia a confrontação da receita prevista e a arrecadada e a despesa fixada e a realizada ao final de exercício de 2016, onde se constatou a existência de um *déficit* orçamentário geral do Estado no montante de R$ 501.771.706,91, demonstrado na forma a seguir:

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL			
Receitas Orçamentárias	**Previsão Inicial**	**Previsão Atualizada**	**Receitas Realizadas**
Receitas Correntes	13.017.865.100,00	13.017.865.100,00	11.137.622.657,80
Receitas de Capital	908.659.900,00	908.659.900,00	621.832.862,91
Recursos Arrecadados em Exer-	0,00	0,00	0,00

cícios Anteriores			
Subtotal das Receitas	**13.926.525.000,00**	**13.926.525.000,00**	**11.759.455.520,71**
Operações de Créditos / Refinanciamento	0,00	0,00	0,00
Subtotal com Refinanciamento	**13.926.525.000,00**	**13.926.525.000,00**	**11.759.455.520,71**
Déficit	0,00	1.444.428.989,00	501.771.706,91
Total	**13.926.525.000,00**	**15.370.953.989,00**	**12.261.227.227,62**
Despesas Orçamentárias	**Dotação Inicial**	**Dotação Atualizada**	**Despesas Empenhadas**
Despesas Correntes	11.639.243.400,00	12.942.940.862,34	10.948.823.804,95
Despesas de Capital	2.158.528.600,00	2.387.976.126,66	1.312.403.422,67
Reserva de Contingência	128.753.000,00	40.037.000,00	0,00
Reserva do RPPS	0,00	0,00	0,00
Subtotal das Despesas	**13.926.525.000,00**	**15.370.953.989,00**	**12.261.227.227,62**
Amortização da Dívida/ Refinanciamento Interna	**0,00**	**0,00**	**0,00**
Amortização da Dívida/ Refinanciamento Externa	**0,00**	**0,00**	**0,00**
Subtotal com Refinanciamento	**13.926.525.000,00**	**15.370.953.989,00**	**12.261.227.227,62**
Superavit	0,00	0,00	0,00
Total	**13.926.525.000,00**	**15.370.953.989,00**	**12.261.227.227,62**

Fonte: Anexo 12 - Balanço Orçamentário Consolidado, peça nº 18, fls. 832/837. Lei Federal nº 4.320/1964 (art.102) e LCF nº 101/2000 – LRF: art. 50, III.

ANEXO 1 **DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS**					
EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)	LÍQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f) = (a+b-d-e)
14.333.946,23	498.927.099,98	230.470.038,21	228.563.312,56	267.876.704,44	16.821.029,21
ANEXO 2 **DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS**				
EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)	PAGOS (c)	CANCELADOS (d)	SALDO (e) = (a+b-c-d)
33.249.278,96	232.341.117,57	179.909.521,40	64.071.762,09	21.609.113,04

Fonte: Anexo 12 - Balanço Orçamentário Consolidado, peça nº 18, fls. 832/837. Lei Federal nº 4.320/1964 (art.102) e LCF nº 101/2000 – LRF: art. 50, III.

Constatou-se existir plena consistência dentre os valores contábeis das receitas e despesas registrados no Balanço Orçamentário – Consolidação Geral, visto que nada foi encontrado de irregular nos seus respectivos registros, atendendo desta forma, no todo, o **art. 102** da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964,

bem como as disposições da Portaria nº 700, de 10 de Dezembro de 2014 – MCASP 6ª Edição, da Secretaria do Tesouro Nacional.

O *déficit* orçamentário geral do Estado, na ordem de R$ 501.771.706,91, apurado na consolidação geral das contas públicas, contribuiu para o desequilíbrio financeiro do exercício em exame. Contudo, verificou-se, ainda, que, depois de excluídas as receitas diretamente arrecadadas pelos respectivos fundos especiais e despesas dos demais Poderes, do Tribunal de Contas, do Ministério Público e Defensoria Pública, o referido Déficit passou a constituir-se no "Superávit Orçamentário" do Poder Executivo, na ordem de R$ 1.083.231.292,66, conforme demonstrado no subitem 3.5.1. Equilíbrio das Contas Públicas, deste parecer.

No mais, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) – 6ª Edição, O Balanço Orçamentário deverá ser acompanhado de notas explicativas que divulguem, ao menos:

> "**a.** o detalhamento das receitas e despesas intraorçamentárias, quando relevante;
>
> **b**. o detalhamento das despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário);
>
> **c**. a utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário;
>
> **d**. as atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes e após a data da publicação da LOA, que compõem a coluna Previsão Inicial da receita orçamentária;

> **e**. o procedimento adotado em relação aos restos a pagar não processados liquidados, ou seja, se o ente transfere o saldo ao final do exercício para restos a pagar processados ou se mantém o controle dos restos a pagar não processados liquidados separadamente;
>
> **f.** o detalhamento dos "recursos de exercícios anteriores" utilizados para financiar as despesas orçamentárias do exercício corrente, destacando-se os recursos vinculados ao RPPS e outros com destinação vinculada;"

A respeito, especificamente, da matéria inerente às notas explicativas, o assunto foi abordado no subitem 3.5.12.1 deste parecer.

3.7. GESTÃO FINANCEIRA

A gestão financeira abrange os fluxos monetários derivados da ação operacional do Estado, no decorrer do tempo, tendo por objetivo encontrar o equilíbrio entre "receitas" e "despesas", de modo que o Estado possa honrar seus compromissos nos prazos contratados.

3.7.1. Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte (Lei 4.320/64, art. 103).

O Balanço Financeiro Consolidado, peça nº 19, fls. 829/831, comprova

que o Estado, no exercício financeiro de 2016, apresentou saldo para o exercício seguinte, no valor de R$1.921.207.867,75, apurados da seguinte forma:

BALANÇO FINANCEIRO		
ESPECIFICAÇÃO	**EXERCÍCIO 2016**	**EXERCÍCIO 2015**
1. Receita Orçamentária	11.792.520.275,65	14.692.780.785,33
1.1. Ordinária	6.651.565.267,87	9.396.738.130,23
1.2. Vinculada	5.140.955.007,78	5.296.042.655,10
2. (-) Deduções da Receita Orçamentária	0,00	0,00
3. Transferências Financeiras Recebidas	10.335.193.702,14	12.233.640.327,91
4. Recebimentos Extraorçamentários	10.338.804.211,13	18.392.392.066,60
5. Saldo do Exercício Anterior	2.034.333.356,30	838.747.121,67
6. Total	**34.500.851.545,22**	**46.157.560.301,51**
7. Despesa Orçamentária	**12.261.227.227,62**	**14.161.080.789,52**
7.1. Ordinária	7.092.031.798,67	9.386.476.453,15
7.2. Vinculada	5.169.195.428,95	4.774.604.336,37
8. Transferências Financeiras Concedidas	10.335.193.702,14	12.233.640.327,91
9. Pagamentos Extraorçamentários	9.983.222.747,71	17.728.505.827,78
10. Saldo para o Exercício Seguinte	**1.921.207.867,75**	**2.034.333.356,30**
11. Total	**34.500.851.545,22**	**46.157.560.301,51**

Fonte: Anexo 13 (Balanço Financeiro Consolidado, peça nº 19, fls. 829/831.

De acordo com Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, 6ª Edição, o Balanço Financeiro possibilita a apuração do resultado financeiro do exercício. Esse cálculo pode ser efetuado de dois modos como segue:

MODO 1	R$
Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte	**1.921.207.867,75**
(-) Saldo em Espécie do Exercício Anterior	**-2.034.333.356,30**
= Resultado Financeiro do Exercício	**-113.125.488,55**

Fonte: Anexo 13 (Balanço Financeiro Consolidado, peça nº 19, fls. 829/831.

MODO 2	**R$**
Receitas Orçamentárias	11.792.520.275,65
(+) Transferências Financeiras Recebidas	10.335.193.702,14
(+) Recebimentos Extraorçamentários	10.338.804.211,13
(-) Despesa Orçamentária	**-12.261.227.227,62**
(-) Transferências Financeiras Concedidas	-10.335.193.702,14
(-) Pagamentos Extraorçamentários	-9.983.222.747,71
= Resultado Financeiro do Exercício	**-113.125.488,55**

Fonte: Anexo 13 (Balanço Financeiro Consolidado, peça nº 19, fls. 829/831.

Verifica-se, portanto, que as disponibilidades financeiras inscritas em "Caixa e Equivalentes de Caixa", no exercício em exame, R$ 1.921.207.867,75, sofreram uma redução de R$ 113.125.488,55, em relação ao exercício de 2015, R$ 2.034.333.356,30, representando um declínio de 5,56% de um ano para outro.

Nesse contexto, o Governo Estadual, por meio de pronunciamento do Governador, peça nº 6, fls. 56/57, alertou sobre o ambiente político instável e da economia profundamente recessiva, justificando os reflexos diretos ocorridos em sua gestão, como segue:

> "...
> Nestes dois primeiros anos de Governo enfrentamos: queda de uma presidente da República e de um presidente da Câmara dos Deputados, distanciamento entre Estado e a Sociedade, três Estados decretaram calamidade nas finanças públicas, dois anos seguidos de variação negativa do PIB em mais de 3%, desemprego batendo os 12%, inflação acima da meta e contas do setor público com déficits em sequência. Mesmo o agronegócio, que vinha resistindo bravamente, começa a desacelerar. A população sofre com a sucessiva redução do seu poder de compra e das vagas de emprego.
>
> Com todo esse contexto, o Estado sentiu. Nossas demonstrações contábeis revelam as dificuldades que estamos passando. Receitas estagnadas e gastos crescentes é a síntese de uma situação cuja causa encontra-se no arranjo nacional muito distante de um verdadeiro "pacto federativo".
>
> Apesar do ambiente político instável e da economia profundamente recessiva, conseguimos seguira direção do desen-

> volvimento proposta desde a transição em 2015, ainda que tivéssemos que percorrer caminhos mais tortuosos que o previsto. Hoje, nosso Estado é considerado o quinto mais competitivo do país, nosso índice de transparência atingiu a nota máxima e pagamos todos os servidores ativos e Inativos pontualmente."

Em geral, um resultado financeiro positivo é um indicador de equilíbrio financeiro. No entanto, uma variação positiva na disponibilidade do período não é sinônimo, necessariamente, de bom desempenho da gestão financeira, pois pode decorrer, por exemplo, da elevação do endividamento público. Da mesma forma, a variação negativa não significa, necessariamente, um mau desempenho, pois pode decorrer de uma redução no endividamento. Portanto, a análise deve ser feita conjuntamente com o Balanço Patrimonial, considerando os fatores mencionados e as demais variáveis orçamentárias e extraorçamentárias[21].

No mais, constatou-se existir plena consistência dentre os valores contábeis das receitas e despesas registrados no Balanço Financeiro – Consolidação Geral, visto que nada foi encontrado de irregular nos seus respectivos registros, atendendo desta forma, no todo, o art. 103 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, bem como as disposições da Portaria nº 700, de 10 de Dezembro de 2014 – MCASP 6ª Edição, da Secretaria do Tesouro Nacional.

Por fim, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) – 6ª Edição, algumas operações podem interferir na elaboração do Balanço Financeiro, como, por exemplo, as retenções. Dessa forma, eventuais ajustes relacionados às retenções, bem como outras operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro, deverão ser evidenciados em notas explicativas.

[21] Mcasp 6ª Edição, fl. 320.

A respeito, especificamente, da matéria inerente às notas explicativas, o assunto foi abordado no subitem 3.5.12.1 deste parecer.

3.8. GESTÃO PATRIMONIAL

A gestão patrimonial tem por função a preservação e a boa utilização do patrimônio público em favor da própria sociedade, que é quem financia as ações do Poder Público. Evidencia-se pelas alterações verificadas no patrimônio durante o exercício financeiro, refletindo diretamente no resultado patrimonial, afetando, consequentemente, o Patrimônio Líquido, nesse caso, do Governo Estadual.

3.8.1. Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)

O Resultado Patrimonial do exercício será apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas, demonstrado no bojo da Demonstração das Variações Patrimoniais, com a seguinte abrangência:[22]:

> a) As alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, cujas transações promovem alterações nos elementos patrimoniais afetando, ou não, o resultado patrimonial do exercício;
>
> b) As variações patrimoniais que afetem o patrimônio líquido devem manter correlação com as respectivas contas patrimoniais;
>
> c) Entende-se por correlação a vinculação entre as contas de resultado e as patrimoniais, de forma a permitir a identificação dos efeitos nas contas patrimoniais produzidos

[22] Lei Federal nº 4.320/1964 (art. 104) e MCASP (6ª edição).

pela movimentação das contas de resultado;

d) As variações patrimoniais classificam-se em quantitativas e qualitativas decorrentes da execução orçamentária;

e) Entende-se como variações quantitativas aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido;

f) Entende-se como variações qualitativas aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

A Demonstração das Variações Patrimoniais Consolidada, peça nº 21, fls. 832/837, apresentou, no exercício, a seguinte composição:

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONAIS		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	**Exercício 2016 R$**	**Exercício 2015 R$**
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	9.603.913.486,40	8.804.294.086,63
Contribuições	1.726.025.801,29	2.377.432.121,46
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos	581.467.898,09	495.369.778,59
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras	1.841.245.049,35	1.016.406.307,20
Transferências e Delegações Recebidas	14.676.252.571,85	19.020.724.041,76
Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorp. de Passivos	64.653.865,12	21.988.159,76
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas	131.493.017,00	169.907.139,16
Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)	**28.625.051.689,10**	**31.906.121.634,56**
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	**Exercício 2016 R$**	**Exercício 2015 R$**
Pessoal e Encargos	5.724.783.538,21	5.927.678.741,45
Benefícios Previdenciários e Assistenciais	2.299.463.823,69	2.121.140.643,10
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	1.506.645.957,89	1.223.345.110,80
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	1.325.332.219,90	1.691.503.480,77
Transferências e Delegações Concedidas	14.745.056.190,68	17.896.707.652,09
Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos	601.601.379,69	124.947.883,10
Tributárias	79.505.442,69	77.141.037,29
Custo Mercadorias e Produtos Vendidos, e Serviços Prestados	0,00	0,00
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	6.831.864.347,71	690.242.133,05
Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)	**33.114.252.900,46**	**29.752.706.681,65**
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I – II)	**(4.489.201.211,36)**	**2.153.414.952,91**

Fonte: Anexo 15 -Demonstração das Variações Patrimoniais, peça nº 21, fls. 832/837. Lei Federal nº 4.320/1964 (art.104) e MCASP (6º edição)

Constatou-se existir plena consistência dentre os valores contábeis registrados na Demonstração das Variações Patrimoniais – Consolidação Geral, visto que nada foi encontrado de irregular nos seus respectivos registros, atendendo desta forma, no todo, o art. 104 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, bem como as disposições da Portaria nº 700, de 10 de Dezembro de 2014 – MCASP 6ª Edição, da Secretaria do Tesouro Nacional.

No mais, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) – 6ª Edição, a DVP deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem as Variações Patrimoniais aumentativas (VPA) e as Variações Patrimoniais Diminutivas (V)PD forem relevantes.

O MCASP indica ainda que algumas circunstâncias poderão ser apresentadas em notas explicativas, ainda que seus valores não sejam relevantes, por exemplo:

a. Redução ao valor recuperável no ativo imobilizado;
b. Baixas de investimento;
c. Constituição ou reversão de provisões.

Nesse diapasão, merece destaque o valor de R$ 6.595.985.296,24, registrado na “Demonstração das Variações Patrimoniais Diminutivas”, a título de “Constituição de Provisões”, cuja origem não foi possível identificar no conteúdo dos anexos e demonstrativos que compõem a prestação de contas, tampouco constou em nota explicativa informação a respeito de sua composição.

A respeito das Variações Patrimoniais Qualitativas, o MCASP regulamenta que é considerado facultativo para fins de consolidação. No entanto, sua apresentação poderá ser feita por meio de nota explicativa quando as alterações foram relevantes.

Contudo, o MCASP determina que as notas explicativas "darão destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes de alienação de ativos", em atendimento ao disposto no art. 50, VI da Lei Complementar 101/2000 (LRF), fato que deixou de ser registrado no demonstrativo contábil aqui em destaque, conforme já mencionado no subitem 3.5.12. Escrituração e Consolidação das Contas.

A respeito, especificamente, da matéria inerente às notas explicativas, o assunto foi abordado no subitem 3.5.12.1 deste parecer.

3.8.2. Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial evidencia a composição do patrimônio público, que representa o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Para tanto, de modo geral, a demonstração do patrimônio público é estruturada em três grupos[23], como segue:

> a) Ativo – compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro;
>
> b) Passivo – compreende as obrigações assumidas pelas

[23] Lei Federal nº 4.320/1964 (art. 105) e MCASP (6ª edição).

entidades do setor público ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões;

c) Patrimônio Líquido - Compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos."

Verifica-se a seguir, em síntese, o Balanço Patrimonial, cujo resultado, em 31 de dezembro de 2016, apresentou-se da seguinte forma:

BALANÇO PATRIMONIAL		
ATIVO	**Exercício 2016 - R$**	**Exercício 2015 – R$**
Ativo Circulante	3.492.476.798,31	2.986.160.011,65
Ativo não Circulante	4.574.887.401,07	9.730.668.492,09
Total do Ativo	**8.067.364.199,38**	**12.716.828.503,74**
PASSIVO	**Exercício 2016 - R$**	**Exercício 2015 – R$**
Passivo Circulante	1.992.310.468,07	791.718.580,28
Passivo Não Circulante	10.831.655.912,72	11.368.802.709,05
Total Passivo	**12.823.966.380,79**	**12.160.521.289,33**
Patrimônio Líquido	**(4.756.602.181,41)**	**556.307.214,41**
Patrimônio Social e Capital Social	17.230.097,32	17.230.097,32
Adiantamento Futuro Aumento Capital	0,00	0,00
Reserva de Capital	0,00	0,00
Ajustes de Avaliação Patrimonial	0,00	0,00
Reservas de Lucros	0,00	0,00
Demais Reservas	**0,00**	**0,00**
Resultados Acumulados	(4.773.832.278,73)	539.077.117,09
(-) Ações / Cotas em Tesouraria	0,00	0,00
TOTAL	**8.067.364.199,38**	**12.716.828.503,74**

Fonte: Balanço Patrimonial do Exercício Anterior publicado[24] e Balanço Patrimonial do Exercício, peça nº 20, fls. 832/837.

QUADROS DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES					
Especificação	**Exercício 2016**	**Exercício 2015**	**Especificação**	**Exercício 2016**	**Exercício 2015**
Ativo	**8.067.364.199,38**	**12.716.828.503,74**	**Passivo**	**13.091.113.196,55**	**12.688.601.418,44**
Ativo Financeiro	1.921.524.013,95	2.047.390.247,76	Passivo Financeiro	2.157.743.051,61	2.204.920.076,06
Ativo Permanente	6.145.840.185,43	10.669.438.255,98	Passivo Permanente	10.933.370.144,94	10.483.681.342,38
Saldo Patrimonial				**(5.023.748.997,17)**	**28.227.085,30**

Balanço Patrimonial do Exercício Anterior publicado[25] e Balanço Patrimonial do Exercício, peça nº 20, fls. 832/837.

[24] http://www.transparencia.ms.gov.br/#/PrestacaoContas. Consultado em 27/04/2017.

COMPENSAÇÕES					
Especificação	**Exercício Atual**	**Exercício Anterior**	**Especificação**	**Exercício Atual**	**Exercício Anterior**
Atos Potenciais Ativos	718.208.077,67	2.803.100.337,71	Atos Potenciais Passivos	66.051.453,97	72.696.445,48
Total	**718.208.077,67**	**2.803.100.337,71**	**Total**	**66.051.453,97**	**72.696.445,48**

Balanço Patrimonial do Exercício Anterior publicado[26] e Balanço Patrimonial do Exercício, peça nº 20, fls. 832/837.

Assim, de acordo com o exame de auditoria da gestão patrimonial, ficou constatado existir consistência dentre os seus registros contábeis, atendendo desta forma o art. 105 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, verificando-se a seguinte variação do patrimônio líquido:

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
ESPECIFICAÇÃO	**R$**
1 – Patrimônio Líquido do Exercício Anterior	**556.307.214,41**
2 – Resultado Patrimonial do Exercício	**(4.489.201.211,36)**
3- Ajustes de Exercícios Anteriores[27]	**(823.708.184,46)**
4 – Patrimônio Líquido do Exercício **Apurado Auditoria**	**(4.756.602.181,41)**
5 – Patrimônio Líquido do Exercício **Balanço Patrimonial**	(4.756.602.181,41)

Fonte: Balanço Patrimonial do Exercício Anterior publicado[28] e Balanço Patrimonial do Exercício, peça nº 20, fls. 832/837; e Demonstração das Variações Patrimoniais Consolidada, peça nº 21, fls. 838/889; Nota Explicativa, peça nº 21, fls. 878/880.

Destaca-se a acentuada redução do Patrimônio Líquido do exercício em exame, em relação ao verificado no exercício financeiro anterior, motivada, essencialmente, em razão da segmentação do estoque da Dívida Ativa[29] realizada pelo Governo Estadual, resultando em "Ajustes de Perdas da Dívida Ativa" no montante de R$ 6.473.265.999,57, impactando, com isso, negativamente no resultado demonstrado no Balanço Patrimonial de 2016.

Conforme regulamentações do MCASP 6º Edição, o Balanço

[25] http://www.transparencia.ms.gov.br/#/PrestacaoContas. Consultado em 27/04/2017.
[26] http://www.transparencia.ms.gov.br/#/PrestacaoContas. Consultado em 27/04/2017.
[27] Conforme Nota Explicativa, peça 21 fls. 878/880.
[28] http://www.transparencia.ms.gov.br/#/PrestacaoContas. Consultado em 27/04/2017.
[29] Lei Complementar Estadual nº 209, de 19 de novembro de 2015, passou a realizar a segmentação do estoque da dívida ativa.

Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas em função da dimensão e da natureza dos valores envolvidos nos ativos e passivos.

Referido Manual recomenda o detalhamento das seguintes contas:

a. Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;
b. Imobilizado;
c. Intangível;
d. Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;
e. Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo;
f. Demais elementos patrimoniais, quando relevantes.

Também é recomendado que as políticas contábeis relevantes que tenham reflexos no patrimônio sejam evidenciadas, como as políticas de depreciação, amortização e exaustão.

A respeito, especificamente, da matéria inerente às notas explicativas, o assunto foi abordado no subitem 3.5.12.1 deste parecer.

3.8.2.1. Bens e Direitos

Os bens e direitos do Estado totalizaram R$ 8.067.364.199,38. Compõem este grupo: R$ 3.492.476.798,31 do Ativo Circulante e R$ 4.574.887.401,07 do Ativo Não Circulante.

No que tange ao Ativo Não Circulante, o subgrupo “Imobilizado”, no total de R$ 3.026.599.135,51, foi o mais significativo, representando 37,52% do total do Ativo, seguido do “Realizável a Longo Prazo”, no total de R$ 984.804.004,04, 12,21%.

Os “Investimentos” alcançaram o valor de R$ 541.446.507,17, ao final do exercício de 2016, e os bens “Intangíveis” consignaram-se em R$ 22.083.262,75, quais representaram 6,71% e 0,27%, do somatório do Ativo.

3.8.2.2. Obrigações Passivas

As obrigações passivas do Estado totalizaram R$ 12.823.966.380,79. Compõem este grupo R$ 1.992.310.468,07 do Passivo Circulante e R$ 10.831.655.912,72 do Passivo não Circulante.

No que tange ao Passivo Não Circulante, o subgrupo “Empréstimos e Financiamento a Longo Prazo”, no total de R$ 8.189.700.600,79, foi o mais significativo, por representar 63,86% do total do Passivo, seguido das Provisões a Longo Prazo, com R$ 532.039.590,58, ou seja, 4,15% da soma do grupo.

3.9. DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (DFC)

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 6ª Edição, a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) identificará: a. as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa; b. os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e c. o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

A DFC, peça nº 25, fls. 1277/1283 evidencia que o Estado, no exercício financeiro de 2016, apresentou saldo para o exercício seguinte no valor de R$1.799.418.035,27, apurado da seguinte forma:

DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA		
ESPECIFICAÇÃO	**2016**	**2015**
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	**R$**	**R$**
Ingressos	34.597.752.057,42	28.438.413.643,05
Receitas Derivadas Originárias	8.118.083.895,23	10.321.639.914,34

Transferências correntes recebidas	3.052.603.517,51	2.376.528.872,55
Outros ingressos operacionais	23.427.064.644,68	15.740.244.856,16
Desembolsos	34.276.607.669,60	27.902.757.629,18
Pessoal e demais Despesas	8.967.157.064,00	7.520.314.537,01
Juros e Encargos da Dívida	144.651.115,55	274.716.450,68
Transferências Concedidas	1.873.759.552,79	4.466.390.481,08
Outros Desembolsos Operacionais	23.291.039.937,26	15.641.336.160,41
Fluxo de Caixa Líquido das Atividades Operacionais (I)	321.144.387,82	535.656.013,87
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO	**R$**	**R$**
Ingressos	5.648.996,15	4.991.621,78
Alienações de Bens	1.520.009,11	2.262.950,47
Amortização de empréstimo e financiamentos concedidos	4.128.987,04	2.728.671,31
Outros ingressos de investimentos	0,00	0,00
Desembolsos	661.343.302,71	513.001.273,67
Aquisição de Ativo Não Circulante	621.524.849,63	361.885.603,56
Concessão de Empréstimos e Financiamentos	1.218.811,18	473.281,00
Outros Desembolsos de Investimentos	38.599.641,90	150.642.389,11
Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Investimento (II)	(655.694.306,56)	(508.009.651,89)
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO	**R$**	**R$**
Ingressos	616.183.866,76	884.007.299,36
- Operações de Crédito	11.097.766,50	(1.063.614.323,34)
Integralização de Capital Social de empresas dependentes	0,00	1.417.890.680,14
Transferências de Capital Recebidas	605.086.100,26	529.730.942,56
Outros Ingressos de Financiamentos	0,00	0,00
Desembolsos	406.664.345,55	942.041.047,46
Amortização/Refinanciamento da Dívida	0,00	0,00
Outros Desembolsos de Financiamento	406.664.345,55	942.041.047,46
Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Financiamento (III)	209.519.521,21	(58.033.748,10)
GERAÇÃO LIQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)	(125.030.397,53)	(30.387.386,12)
Caixa e Equivalentes de Caixa Inicial	1.924.448.432,80	731.178.356,32
Caixa e Equivalente de Caixa Final	**1.799.418.035,27**	1.924.448.432,80

Fonte: Demonstração do Fluxo de Caixa, peça nº 25, fls. 1277/1283.

A DFC deverá ser acompanhada de notas explicativas quando os itens que compõem os fluxos de caixa forem relevantes.

A respeito, especificamente, da matéria inerente às notas explicativas, o assunto foi abordado no subitem 3.5.12.1 deste parecer.

3.10. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL).

O MCASP 6ª Edição preceitua que a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) demonstrará a evolução do patrimônio líquido da

entidade. Informa, ainda, que a DMPL complementa o Anexo de Metas Fiscais (AMF), integrante do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)21, sendo obrigatória para as empresas estatais dependentes, desde que constituídas sob a forma de sociedades anônimas, e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação.

Constatou-se nos autos do processo que o Governo Estadual apresentou a seguinte Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido:

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Consolidação das Empresas Dependentes

Especificação	Pat.Social/ Capital Social	Adiantament p/a Futuro Aumento De Capital	Reserva Capital	Reserva Reavaliação	Ajustes Avaliação Patrimonial	Reserva Lucros	Demais Reservas	Resultados Acumulados	Ações De Tesouraria	Total Do Patrimônio Líquido
Saldos Iniciais	17.230.097,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	(623.521.502,24)	0,00	(606.291.404,92)
Aj. Exerc. Anteriores	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.309.958,63	0,00	2.309.958,63
Redução Capital Social	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Aumento Cap. Social	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Resultado Exercício	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	(55.130.971,60)	0,00	(55.130.971,60)
Const/Reversão Res.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dividendos Propostos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldos Finais	17.230.097,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	(676.342.515,21)	0,00	(659.112.417,89)

Fonte: Demonstração das Mutações do Patrimônio Liquido, peça nº 26, fl. 1284.

Destaca-se na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido o registro na conta de “Ajustes de Exercícios Anteriores”, no valor de R$ 2.309.958,63, cuja origem não foi possível identificar no conteúdo dos anexos e demonstrativos que compõem a prestação de contas, tampouco constou em nota explicativa informação a respeito de sua composição.

3.11. ESTOQUE E EVOLUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

De acordo com o “Demonstrativo Sintético das Ações Desenvolvidas pelo Estado para cobrança da Dívida”, acostado à peça nº 31, o Estado possuía créditos a receber em Dívida Ativa Tributária e não Tributária na ordem de R$ 6.600.726.269,69, o qual durante o exercício apresentou mutações patrimoniais, conforme visto a seguir:

ESTOQUE DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA E NÃO TRIBUTÁRIA		
Movimentação	**Tributária**	**Não Tributária**
Estoque da Dívida Ativa de 2015	**6.499.134.467,54**	**161.591.802,15**
Inscrição Dívida Ativa	812.912.093,17	16.373.059,61
Atualização de Dívida Ativa	435.590.077,80	16.192.407,27
Recebimento de Dívida Ativa	(13.713.234,25)	(2.776.229,00)
Anulação	(567.767.362,21)	(5.613.609,19)
Em Análise	(8.655.774,34)	(135.619,44)
Estoque da Dívida Ativa em 31/12/ 2016	**7.157.500.267,71**	**185.631.811,40**
Ajustes de Perdas da Dívida Ativa (Lei Complementar Estadual nº 209, de 19/11/2015)	**(6.456.754.448,97)**	**(16.511.550,60)**
Dívida Ativa Segmentada (Recebível) (Lei Complementar Estadual nº 209, de 19/11/2015)	**700.745.818,74**	**169.120.260,80**
Total Geral (Tributária e Não Tributária)	**7.343.132.079,11**	
Total Geral (Tributária e Não Tributária) Segmentada	**869.866.079,54**	

Fonte: Relatório Anual da Dívida Ativa Tributária e Não Tributária, peça nº 31, fls. **1799/2304.**

Destaque-se que o Governo Estadual, em observância às disposições da Lei Complementar Estadual nº 209, de 19 de novembro de 2015, passou a realizar a segmentação do estoque da dívida ativa, visando definir estratégias de cobrança de créditos com valores expressivos e passíveis de recuperação, como segue:

> "Art. 1º Os arts. 3º e 149 da Lei Complementar nº 95, de 26 de dezembro de 2001, passam a vigorar com os acréscimos e as alterações abaixo especificados:
>
> "Art.3º...
>
> .....
>
> XII - segmentar o estoque da Dívida Ativa Estadual, para fins:
>
> a) de definição de estratégias de cobrança de créditos com valores expressivos e passíveis de recuperação;
>
> b) de informações para registros contábeis e confecção de balanço anual.

.....

> § 6º Com relação ao disposto no inciso XII do caput deste artigo, entende-se por segmentação do estoque da Dívida Ativa a seleção dos créditos, que tem por finalidade garantir a efetividade na sua arrecadação, de forma a retirar do estoque total da Dívida Ativa o valor do crédito não recuperável, filtrando-se pelo valor passível de ser cobrado das empresas com cadastramento ativo ou por outro critério a ser definido em regulamento interno." (NR)

As disposições legais aqui destacadas implicaram num elevado impacto sobre os resultados destas contas anuais de governo, ficando revelado que Governo Estadual, através de sua Procuradoria Geral, considera como créditos passíveis de recuperação apenas 11,70%, R$ 869.866.079,54, do total geral de Dívida Ativa (tributária e não tributária), R$ 7.343.132.079,11, que Estado teria que receber a curto e longo prazo.

A definição do valor segmentado do estoque da Dívida Ativa está atribuída à Procuradoria Geral do Estado - PGE, conforme deposições legais expressas pela Lei Complementar Estadual nº 95, de 26 de dezembro de 2001, art. 3º (alterada pela Lei Complementar Estadual nº 209, de 19 de novembro de 2015).

Assim, a elevada redução do estoque da dívida ativa ao valor considerado recebível por parte da PGE, dada a sua materialidade, merece, no entender desta Auditoria, ser verificada com maior profundidade por esta Corte de Contas, por meio de processo específico de fiscalização, visando, com isso, conhecer e avaliar a metodologia empregada pela competente Procuradoria, na determinação dos valores que passaram a compor as contas dos ativos "circulante" e "não circulante", integrantes do Anexo 14 – Balanço Patrimonial do exercício financeiro em exame.

3.12. DÍVIDA PÚBLICA – ASPECTO CONTÁBIL

A Dívida Pública é constituída pela Dívida Flutuante e pela Dívida Fundada Interna e Externa, bem como pela dívida mobiliária e está regulamentada nos arts. 92 e 98 da Lei Federal nº 4.320/1964 e no art. 29 da Lei 101/2000 - LRF.

3.12.1. Dívida Flutuante

Dívida Pública Flutuante é aquela contraída por um breve e determinando período de tempo, quer como administrador de terceiros, confiados à sua guarda, quer para atender às momentâneas necessidades de caixa.

Pela redação do art. 92 da Lei 4.320/64, a dívida flutuante compreende:

> I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
> II - os serviços da dívida a pagar;
> III - os depósitos;
> IV - os débitos de tesouraria.

De acordo com os autos, peça nº 24, fls.1274/1276, a Dívida Flutuante ao final do exercício de 2016, apresentou-se da seguinte forma:

DÍVIDA FLUTUANTE	
Especificação	**Valor**
Saldo em 31 de Dezembro de 2015	778.851.442,74
Inscrição	616.124.680,98
Baixa	740.421.300,49
Saldo em 31 de dezembro de 2016	654.554.823,23

Fonte: Anexo 17 - Demonstrativo da Dívida Flutuante, peça nº 24, fls.1274/1276. Lei Federal nº 4.320/1964 (art. 92)

3.12.2. Dívida Fundada

Dívida Fundada ou consolidada é a dívida contraída, em regra[30], a longo prazo (superior a doze meses), cuja definição encontra-se no art. 98 da Lei 4.320/64:

> "A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos."

A dívida fundada é interna quando assumida dentro do País. É externa quando assumida fora do País.

3.12.2.1. Dívida Fundada Interna

O Quadro Demonstrativo da Dívida Fundada Interna, peça nº 22, fl. 890, apresentou, no início do exercício, saldo patrimonial de R$ 7.084.800.673,48 e, no seu final, R$ 6.913.090.663,59.

Portanto, apresentou redução da dívida fundada interna em R$ 171.710.009,89, cuja composição e movimentação, no exercício, são as constantes na forma exposta a seguir:

DÍVIDA FUNDADA INTERNA	
Especificação	**Valor**
Saldo Anterior em Circulação	7.084.800.673,48
Emissão	3.643.176.930,34
Resgate	-3.814.886.940,23
Saldo para o Exercício Seguinte	**6.913.090.663,59**

[30] Nos termos do § 3º do art. 29 da Lei 101/2000: "*Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento*".

Fonte: Anexo 16 - Demonstrativo da Dívida Fundada Interna, peça nº 22, fls.890 - Lei Federal nº 4.320/1964 (art. 98)

3.12.2.2. Dívida Fundada Externa

O Quadro Demonstrativo da Dívida Fundada Externa, peça nº 22, fl. 891, apresentou saldo de R$ 1.072.059.055,42, cuja composição e movimentação apresentaram-se da seguinte forma:

DÍVIDA FUNDADA EXTERNA	
Especificação	**Valor**
Saldo Anterior em Circulação	1.279.865.756,38
Emissão/Reajustamento	191.522.931,27
Resgate	16.283.769,69
Saldo para o Exercício Seguinte	**1.072.059.055,42**

Fonte: Anexo 16 - Demonstrativo da Dívida Fundada Externa, peça nº 22, fls.891 - Lei Federal nº 4.320/1964 (art. 98)

3.13. OBRIGAÇÕES CONSTITUCIONAIS

3.13.1. Gastos com a Educação

O Art. 205 da Constituição Federal estabelece que a educação é direito de todos e dever do Estado e da família e será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Para tanto, o art. 198 da Constituição Estadual de 1989 determina que, nos termos dos dispositivos da Constituição Federal (art. 212), o Estado deva aplicar em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE o percentual de 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências.

Para apuração do percentual mínimo de 25% de aplicação de recursos

em MDE, foram deduzidas do montante geral das despesas empenhadas na função educação as despesas que foram custeadas com recursos de outras fontes, ou seja, as legalmente vinculadas à finalidade específica, cuja aplicação deverá ser exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício adverso daquele que ocorrer o ingresso, pois estas não fazem parte da base de cálculo do mandamento estabelecido pelo art. 212, *caput*, da CF/1988.

Seguem relacionadas as despesas custeadas com recursos de outras fontes:

DESPESAS CUSTEADAS POR OUTRAS FONTES DE RECURSOS NA FUNÇÃO EDUCAÇÃO
a)Despesas Custeadas com Ganho Financeiro junto ao FUNDEB.
b) Despesas Custeadas com Complementação da União ao FUNDEB.
c) Despesas Custeadas com Aplicação Financeira dos Recursos do FUNDEB.
d) Despesas Custeadas com Aplicação Financeira de Outros Recursos de Impostos Vinculados ao Ensino.
e) Despesas Custeadas com Transferências do Salário-Educação.
f) Despesas Custeadas com Transferências Diretas – PDDE
g) Despesas Custeadas com Transferências Diretas – PNAE.
h) Despesas Custeadas com Outras Transferências do FNDE.
i) Despesas Custeadas com Transferências Diretas do PNATE.
j) Despesas Custeadas com Aplicação Financeira dos Recursos do FNDE.
l) Despesas Custeadas com Transferências de Convênios.
m) Despesas Custeadas com Aplicação Financeira dos Recursos de Convênios.
n) Despesas Custeadas com Receita de Operações de Crédito.
o) Despesas Custeadas com Parcelas de 75% da Participação no Resultado ou na Compensação Financeira pela Exploração de Petróleo e Gás Natural – Lei Federal nº 12.858, de 09.09.2013, Art. 2º, § 3º.
p) Despesas Custeadas com Receitas de Convênios.
q) Cancelamentos de Restos Pagar para Compensar sua Inclusão como Despesa Aplicada no Exercício Anterior, contabilizado na forma do *Caput* do Art. 212 da CF.
r) Despesas não Consideradas em MDE. LF nº 9.394, de 20.12.1996, Art.71.

LCF nº 101/2000 – LRF (art.8º, Parágrafo único)

Assim, os recursos vinculados e os gastos com MDE do Estado, no exercício de 2016, em consonância com o art. 212, *caput*, da CF/1988, são os

expostos na forma a seguir:

MEMÓRIA DE CÁLCULO RECURSOS MÍNIMOS CONSTITUCIONAIS A APLICAR EM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO MDE			
CF/1988 (artigos 155, 157, e 159, I, "a" e II)	**Receitas Resultantes de Impostos e Transferências**	**Valor**	%
	1. Receitas de Impostos	**8.641.470.140,40**	**86,83**
	1.1. ITCD	165.388.623,11	1,66
	1.2. Multas, Juros e Dívida Ativa - ITCD	882.744,27	0,01
	1.3. ICMS	7.120.226.787,48	71,55
	1.4. Multas, Juros e Dívida Ativa – ICMS *(40.544.509,26 + 8.356.246,84)*	48.900.756,10	0,49
	1.5. IPVA	533.409.088,90	5,36
	1.6. Multas, Juros e Dívida Ativa – IPVA (*21.527.565,49 + 4.468.920,02)*	25.996.485,51	0,26
	1.7. IRRF	676.262.184,88	6,80
	1.8. Multas, Juros e Dívida Ativa - IRRF	0,00	0,00
	1.9. FECOMP	70.403.470,15	0,71
	1.10. Multas, Juros de Mora e Outros Encargos de Impostos	0,00	0,00
	1.11. Dívida Ativa de Impostos	0,00	0,00
	2. Receita de Transferências Constitucionais e Legais	**1.310.574.026,69**	**13,17**
	2.1. Cota Parte FPE	1.208.996.261,55	12,15
	2.2. ICMS Desoneração - L.C Nº 87/1996	18.056.756,28	0,18
	2.3. Cota Parte IPI Exportação	83.521.008,86	0,84
	2.4. Cota Parte IOF Ouro. → Fonte: Anexo	0,00	0,00
	3. Total das Receitas de Impostas e Transferências. R$ = (1 + 2)	**9.952.044.167,09**	**100,00**
	Deduções de Transferências Constitucionais.	**Valor**	%
	5. Parcela do ICMS repassada aos Municípios	1.792.281.885,90	22,80
	6. Parcela do IPVA repassada aos Municípios	279.702.787,21	3,56
	7. Parcela da Cota Parte do IPI Exportação repassada aos Municípios	20.880.252,22	0,27
	8. Total das Deduções de Transferências Constitucionais = (5 + 6 + 7)	**2.092.864.925,33**	**26,63**
	9. Total das Receitas Líquidas de Impostos e Transferências. R$ = (3 - 8)	**7.859.179.241,76**	**100,00**
CF/1988 (art. 212, caput) e LCF nº 101/2000 – LRF (art.8º, Parágrafo único)	**Receitas Adicionais para Financiamento do Ensino**	**Valor**	%
	10. Receita de Transferências do FNDE	**83.173.503,16**	**86,29**
	10.1. Transferências do Salário Educação	49.073.609,91	50,91
	10.2. Transferências Diretas - PDDE	3.200,00	0,00
	10.3. Transferências Diretas - PNAE	18.007.029,60	18,68
	10.4. Transferências Diretas - PNATE	4.731,36	0,00
	10.5. Transferências Diretas - FNDE	14.891.850,20	15,45
	10.6. Aplicação Financeira dos Recursos do FNDE	1.193.082,09	1,24
	11. Receita de Transferências de Convênios	**13.212.926,54**	**13,71**
	11.1. Transferências de Convênios	13.212.926,54	13,71
	11.2. Aplicação Financeira dos Recursos de Convênios	0,00	0,00
	12. Receita de Operações de Crédito	0,00	0,00
	13. Total das Receitas Adicionais para Financiamento do Ensino = (10 + 11)	**96.386.429,70**	**100,00**
ADCT da CF/1988 (art. 60, II, V)	**Resultado Financeiro do FUNDEB**	**Valor**	%
	14. Receitas Destinadas ao FUNDEB	1.436.583.411,39	100,00
	15. Receitas Recebidas do FUNDEB	914.707.316,77	63,67
	16. Receita de Aplicação Financeira dos Recursos do FUNDEB	2.755.059,51	0,19
	17. Ganho do FUNDEB(14 <15) = (14-15)	0,00	0,00
	18. Perda do FUNDEB(15 < 14)) = (14-15)	(521.876.094,62)	**36,33**

CF/1988 (art. 212, caput) e LCF nº 101/2000 – LRF (art.8º, Parágrafo único)	**Despesas Empenhadas por Subfunções com Recursos de Todas as Fontes em MDE**	**Valor**	**%**
	19. Administração Geral	1.851.038.286,64	**89,38**
	20. Ensino Fundamental	13.390.842,41	**0,65**
	21. Ensino Médio	17.395.063,72	**0,84**
	22. Ensino Profissional não Integrado ao Ensino Regular	14.053.983,38	**0,68**
	23. Ensino Superior	22.392.824,83	**1,08**
	24. Ensino Infantil	0,00	**0,00**
	25. Ensino Jovens e Adultos	8.505.507,67	**0,41**
	26. Ensino Especial	10.203.616,60	**0,49**
	27. Educação Básica	126.307.642,74	**6,10**
	28. Desenvolvimento Científico	7.329.187,00	**0,35**
	29. Direitos Individuais, Coletivos e Difusos	272.141,60	**0,01**
	30. Demais Subfunções	0,00	**0,00**
	Subtotal	**2.070.889.096,59**	**100,00**
	31. Perda do FUNDEB = Item 16	521.876.094,62	**25,20**
	32. (-) Receita de Aplicação Financeira dos Recursos do FUNDEB	(2.755.059,51)	**0,13**
	33. (-) Despesas Custeadas com Recursos de Outras Fontes = Item 13.	(96.386.429,70)	**4,65**
	34. (-) Cancelamento, no exercício, de Restos a Pagar Inscritos com Disponibilidade Financeira de Recursos de Impostos Vinculados ao Ensino.	(52.041.004,79)	**2,51**
	35. Total das Despesas Empenhadas por Subfunções com Recursos de Todas as Fontes em MDE % → (38 / 9)	**2.441.582.697,21**	**31,07%**
	36. Despesas Computadas pela Lei do Rateio[31]	0,00	100,00
CF/1988 (art. 212, caput)	**RESULTADO DO EXAME**		
	RECURSOS A APLICAR EM MDE	**Valor**	**%**
	37. → R$ = (9 x 25%) → % = 25%	1.964.794.810,44	**25,00**
	RECURSOS APLICADOS EM MDE		
	38. →R$ = Item 35 → % = (38 / 9)	**2.441.582.697,21**	**31,07%**
	Resultado do Exame	**REGULAR**	

Fonte: Anexo 10 - Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado, peça nº 14, fls.329/392; Anexo 7 – Programa de Trabalho do Governo Consolidado, peça 11, fls. 306/313, Anexo 8 - Educação - MDE – RREO 6º Bimestre, publicado no DOE º 9.382 de 03/04/2017, páginas 18/19.

3.13.2. Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB foi criado pela Emenda Constitucional nº 53/2006, como fundo de natureza contábil.

O FUNDEB é formado por parcelas financeiras de recursos da União e

[31] Disciplina sistema de rateio de despesas e apropriação de custos entre órgãos da administração direta, autarquias e fundações, e dá outras providências.

por recursos provenientes dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios, destinados à educação básica e à remuneração condigna dos profissionais do magistério em efetivo exercício e regulamentados, no campo infraconstitucional, pela Lei Federal nº 11.494/1997 e pelo Decreto nº 6.253/2007, enquanto que no Estado foi criado por meio da Lei Estadual nº 3.368/2007 e regulamentado pelo Decreto nº 12.322/2007.

Os recursos do FUNDEB são compostos por 20% (vinte por cento) das receitas dos impostos elencados no art. 3º, da Lei Federal nº 11.494/2007, bem como das fontes de recursos da complementação da União para o Fundo, nos termos do art. 4º do mesmo diploma.

Nos termos do Manual de Orientação do FUNDEB[32], a distribuição de recursos que compõem os Fundos, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, dar-se-á, entre o governo estadual e os de seus Municípios, na proporção do número de alunos matriculados nas respectivas redes de educação básica pública presencial.

São destinatários dos recursos do Fundo, os Estados, Distrito Federal e Municípios que oferecem atendimento na educação básica. Na distribuição desses recursos, são consideradas as matrículas nas escolas públicas e conveniadas apuradas no último Censo Escolar, realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (Inep/MEC).

A consideração dos alunos matriculados na distribuição dos recursos obedecerá a diferenciações a serem aplicadas sobre o valor por aluno/ano de cada etapa/modalidade, à localização e a outros desdobramentos da educação básica, utilizando fatores de ponderação definidos pela Comissão Intergovernamental de Financiamento para Educação Básica de Qualidade e publicados pelo MEC.

[32] www.fnde.gov.br

Assim, para cada Estado é calculado um valor por aluno/ano, tomando como base apenas os recursos provenientes da contribuição do governo estadual e dos governos municipais daquele Estado (sem os recursos da complementação da União), o número de alunos e os fatores de ponderação.

O valor mínimo nacional por aluno/ano representa o mínimo per capita a ser assegurado no ano, de forma que os recursos da complementação da União sejam repassados aos entes governamentais localizados no Estado, cujo valor por aluno/ano seja inferior a esse mínimo.

Feitas essas considerações, extrai-se que as receitas transferidas pelo Estado para formação do FUNDEB atingiu, no ano de 2016, o valor de R$ 1.436.583.411,39, composto dos valores e fontes de recursos expressos a seguir:

RECEITAS TRANSFERIDAS PELO ESTADO PARA COMPOSIÇÃO DO FUNDEB		
Receitas	**Valor**	**%**
ICMS	1.089.449.825,57	75,84
ITCD	33.254.273,48	2,31
IPVA	55.940.557,44	3,89
FPE	241.799.252,31	16,83
IPI Exportação	12.528.151,33	0,87
ICMS LC 87/96	3.611.351,26	0,25
Total	**1.436.583.411,39**	**100,00**

Fonte: RREO 6º Bimestre, publicado no DOE º 9.382 de 03/04/2017, páginas 18/19. ADCT da CF/1988 (art. 60, II) e Lei Federal nº 11.494/2007 (art. 3º, I, II, III, IV, VI, VIII, IX).

Os recursos recebidos pelo FUNDEB, no exercício de 2016, mediante transferências multigovernamentais, são da ordem de R$ 914.707.316,77, destacando-se que o Estado não recebeu complementação da União[33].

[33] Dá- se sempre quando o valor médio ponderado por aluno no âmbito de cada Estado e no Distrito Federal for inferior ao valor mínimo por aluno definido nacionalmente.

O ganho ou perda[34] de recursos com o FUNDEB é o resultado da diferença entre o valor da contribuição do Estado retido para formação do Fundo e as transferências multigovernamentais recebidas do FUNDEB.

Assim, com base na diferença dos valores das contribuições do Estado por meio das cotas-partes das receitas transferidas, que constitui a cesta dos recursos do FUNDEB e das transferências multigovernamentais recebidas, conclui-se que o Estado perdeu recursos próprios para o FUNDEB, no exercício financeiro de 2016, na ordem de R$ 521.876.094,62, como demonstrado a seguir:

RESULTADO FINANCEIRO DO FUNDEB	
Redução de Receitas e Transferências Multigovernamentais	**Valor**
A. Redução de Receitas para Formação do FUNDEB	1.436.583.411,39
B. Transferências Multigovernamentais de Recursos do FUNDEB	914.707.316,77
C = (A - B) Perda de Recursos do Estado para o FUNDEB	**521.876.094,62**

Fonte: RREO 6º Bimestre, publicado no DOE º 9.382 de 03/04/2017, páginas 18/19. ADCT da CF/1988 (art. 60, II e V)

Em conformidade com os autos, em referência aos recursos recebidos pelo FUNDEB, inclusive Receita de Aplicação Financeira, R$ 917.462.376,28, foi apurado que sua movimentação financeira foi executada por meio da conta única, atendida, portanto, as disposições do art. 16 e do art. 17, caput, ambos da Lei Federal nº 11.494/2007.

Os recursos recebidos do FUNDEB pelo Estado foram adequadamente aplicados em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, atendendo ao disposto no art. 211, § 3º, da CF/1988.

Nos anexos constantes do Balanço Geral Consolidado do Estado estão demonstradas despesas efetivadas no valor de R$ 826.059.720,84, com o ensino da

[34] Caso o valor recebido for superior ao valor retido, haverá ganho, caso contrário, perda.

educação básica, o que encampa o valor total recebido do FUNDEB e os recursos próprios, aplicados no âmbito da Secretaria de Estado de Educação, estando demonstradas de forma consolidada no RREO 6º Bimestre, publicado no DOE º 9.382 de 03/04/2017, páginas 18/19, nas subfunções ensinos fundamental e médio, cumprindo as disposições do art. 211, § 3º da CF/1988, conforme se vê a seguir:

ENSINO DA EDUCAÇÃO BÁSICA		
Despesa Funcional	**Valor**	**%**
361. Ensino Fundamental	499.508.077,75	54,44
362. Ensino Médio	326.551.643,09	35,59
Total	**826.059.720,84**	**90,04**
Recursos Transferidos do FUNDEB, Inclusive Receita de Aplicação Financeira.	917.462.376,28	**100,00**

Fonte: Anexo 10 - Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado, peça nº 14, fls. 329/392; Programa de Trabalho de Governo, peça nº 11, fls. 306/313; Fonte: RREO 6º Bimestre, publicado no DOE º 9.382 de 03/04/2017, páginas 18/19. CF/1988, (art. 211, § 3º)

Extrai-se também, que foram atendidas as disposições do art. 60, inciso XII, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/1988 e do art. 22, *caput,* da Lei Federal nº 11.494/2007, pois do valor destinado ao FUNDEB (inclusive Receita de Aplicação Financeira), no montante total de R$ 917.462.376,28, a destinação dos recursos operou-se da seguinte forma:

a) R$ 816.379.107,73[35], com pagamento dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública, o que representa 88,98% do montante total; e

b) R$ 9.680.613,11[36], com demais despesas do FUNDEB, o que representa 1,06% do montante total.

Acresça-se, ainda, que houve saldo não Aplicado no Exercício, no valor de R$ 91.402.655,44, o que representa 9,96% do montante total, levando em conta

[35] RREO 6º Bimestre, publicado no DOE º 9.382 de 03/04/2017, páginas 18/19.
[36] RREO 6º Bimestre, publicado no DOE º 9.382 de 03/04/2017, páginas 18/19.

o total empenhado.

O contexto acima pode ser demonstrado na forma que segue:

RECEITAS RECEBIDAS, DESPESAS REALIZADAS E INDICADORES DO FUNDEB		
CF/1988 ADCT art. 60, II e Lei Federal nº 11.494/2007 (art. 3º, I a IX)	**RECEITAS RECEBIDAS DO FUNDEB**	**Valor**
	1. Receitas Recebidas do FUNDEB	914.707.316,77
	2. Complementação da União ao FUNDEB	0,00
	3. Receita Aplicação Financeira dos Recursos do FUNDEB	2.755.059,51
	4. Total = (1 + 2 + 3)	**917.462.376,28**
CF/1988 ADCT (art. 60, XII) e Lei Federal nº 11.494/2007 (art. 22)	**DESPESAS REALIZADAS DO FUNDEB**	**Valor**
	5. Pagamento dos Profissionais do Magistério	**816.379.107,73**
	5.1. Com o Ensino Fundamental	489.827.464,64
	5.2. Com o Ensino Médio	326.551.643,09
	6. Outras Despesas	9.680.613,11
	6.1. Com o Ensino Fundamental	9.680.613,11
	6.2. Com o Ensino Médio	0,00
	7. Total = (5 + 6)	**826.059.720,84**
	DEDUÇÕES PARA FINS DO LIMITE DO FUNDEB	**Valor**
	8. Restos a Pagar Inscritos no Exercício sem Disponibilidade Financeira de Recursos do FUNDEB	**0,00**
	8.1. FUNDEB 60%	0,00
	8.2. FUNDEB 40%	0,00
	9. Despesas Custeadas com o Superavit Financeiro, do Exercício Anterior, do FUNDEB.	**0,00**
	10.1. FUNDEB 60%	0,00
	10.2. FUNDEB 40%	0,00
	11. Total = (8 + 9)	**0,00**
	INDICADORES DO FUNDEB	**Valor**
	12. Total das Despesas do FUNDEB = (7 - 11)	**826.059.720,84**
	12.1. Percentual Aplicado na Remuneração do Magistério (em respeito ao Limite Legal de 60%)	88,98%
	12.2. Percentual dos Demais Gastos com Despesa (MDE), não Relacionada à Remuneração do Magistério	1,06%
	12.3. Percentual do Saldo não Aplicado no Exercício (em respeito ao Limite de 5%)	9,96%
	13. Resultado do Exame	Regular com Ressalva

Fonte: RREO 6º Bimestre, publicado no DOE º 9.382 de 03/04/2017, páginas 18/19.

A ressalva considerada no exame da aplicação dos recursos do Fundeb diz respeito ao limite de 5% das receitas do fundo, que são passíveis de

serem utilizados no primeiro trimestre exercício financeiro seguinte, visto que o Governo Estadual deixou de aplicar no exercício financeiro em exame o montante de R$ 91.402.655,44, o que representa 9,96% do montante total dos recursos do Fundeb (considerando-se as despesas empenhadas com suficiente disponibilidade financeira para serem pagas), acima, portanto, do referido limite, regulamentado pelo § 2º do art. 21 da Lei nº 11.494/2007.

Não obstante a constatação de inobservância aos dispositivos legais retromencionados, verificou-se nos autos do processo que o Governo Estadual apresentou justificativa a respeito da matéria aqui em destaque[37], oportunidade em que informou que "a folha de pagamento (competência dezembro de 2016) referente ao FUNDEB foi para pagamento somente no dia 02 de janeiro de 2017, no valor de R$ 100.322.018,41, ficando o saldo remanescente menor que 5%".

A competente Comissão Especial abordou o presente tema no bojo da análise ANA - 6ICE - 8026/2017, peça 58, fls. 7499/7501, concluindo as "as justificativas apresentadas não merecem ser acolhidas", por considerar que "a referida despesa informada no montante de R$ 100.322.018,41 não foi devidamente empenhada" e, consequentemente, observou que "Legalmente e contabilmente a despesa será realizada a conta dos recursos orçamentários do exercício de 2017, a ser empenhada no elemento de despesa 92 - Despesas de Exercícios Anteriores".

No que diz respeito aos aspectos orçamentário e financeiro das contas públicas, esta Auditoria acolhe as informações prestadas pela digna Comissão Especial, haja vista que a conduta noticiada pelo Gestor Estadual causará reflexos nos referidos sistemas contábeis do exercício financeiro, seguinte, ou seja, no ano de 2017. E não seria de outra forma, pois, conforme orientação do FNDE (perguntas e respostas) existe possibilidade para que se utilize até 5% do valor total repassado no ano, à conta do Fundeb, no primeiro trimestre do ano seguinte, ensejando, com

[37] Resposta à intimação, peça nº 55, fls. 7195.

isso, que o valor correspondente seja objeto de abertura de crédito adicional, no **orçamento do ano seguinte**, com efetivação do pagamento no decorrer do 1º trimestre.(grifo nosso).

Vê-se, portanto, que o impacto orçamentário e financeiro será sim no exercício subsequente. No entanto, persiste a ilegalidade apontada em face da majoração ao limite permitido no § 2º do art. 21 da Lei nº 11.494/2007. Ademais, embora empenhado em período subsequente, cabe destacar que os recursos provêm do exercício anterior, devendo, no entender desta Auditoria, a despesa advinda de sua utilização ser computada como pertencente ao mesmo.

Nesse caminho, considera-se não cumprido o limite regulamentado pelo § 2º do art. 21 da Lei nº 11.494/2007, cabendo, portanto, as seguintes ressalvas e recomendações:

Ressalva	*O Governo Estadual deixou observar o limite de 5% estabelecido pelo* § 2º do art. 21 da Lei nº 11.494/2007.
Recomendação	*Ao Governador, que adote medidas para o cumprimento do limite de 5% estabelecido pelo* § 2º do art. 21 da Lei nº 11.494/2007.

Ressalva	*O Governo Estadual deixou de empenhar no exercício financeiro de 2016 a folha de pagamento do mês de dezembro de 2016, referente ao FUNDEB.*
Recomendação	*Ao Governador, que adote medidas para evitar que folhas de pagamento deixem de ser empenhadas no exercício financeiro correspondente.*

Ressalte-se que esta Auditoria acolhe as informações prestadas pela competente Comissão Especial, no que diz respeito à ausência de evidenciação nos autos do processo, de forma segregada, das despesas relativas aos 60% e 40% do FUNDEB, bem como no que se refere ao limite de 5%, conforme análise “ANA - 6ICE - 8026/2017”, peça 58, 7595.

3.13.3. Ensino Superior

O Estado tem atuação no ensino superior, por meio da Fundação

Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul (UEMS), criada nos termos do art. 48 do Ato das Disposições Constitucionais Gerais e Transitórias da Constituição Estadual de 1989 e instituída pela Lei nº 1.461/1993, a qual goza de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, nos termos do que preceitua o art. 2º da referida norma legal.

As fontes de financiamentos da UEMS são as constantes no art. 8º da Lei Estadual nº 1.461/1993.

O quadro das fontes de financiamento da UEMS, evidenciado na forma das disposições supracitadas e apurados por meio dos dados constantes no Balanço Geral Consolidado, evidencia receita diretamente arrecadada de R$ 5.749.632,63 e recursos orçamentários aplicados pelo Tesouro do Estado na ordem de R$ 164.670.468,75, o que perfaz um total de recursos a aplicar no exercício de 2016, no montante de R$ 170.420.101,38, cuja demonstração segue:

RECURSOS A APLICAR NA UEMS		
Fontes de Financiamento	**Valor**	**%**
1. Receitas Diretamente Arrecadadas	**5.749.632,63**	**3,37**
1.1. Taxas	200,00	**0,00**
1.2. Arrendamentos	54.554,88	0,03
1.3. Remuneração de Depósitos Bancários	705.889,43	0,41
1.4. Receitas de Serviços	14.792,56	0,01
1.5. Transferências de Convênios União	3.181.822,62	1,87
1.6. Transferências de Convênios Instituições Privadas	58.097,60	0,03
1.7. Indenizações, Restituições e Outras Receitas	204.107,34	0,12
1.8. Alienação de Bens	103.625,00	0,06
1.9. Outras Transferências de Convênio	1.426.543,20	0,84
2 . Recursos da Conta Única do Tesouro do Estado	**164.670.468,75**	**96,63**
3. Total dos Recursos = (1 + 2)	**170.420.101,38**	**100,00**

Fonte: Anexo 10 - Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado, peça nº 14, fls. 350/352 e Demonstrativo de Repasses Recebidos, peça 45, fl. 6571. Lei Estadual nº 1.461/1993 (Art. 8º).

O Anexo Comparativo da Despesa Autorizada com Realizada, peça nº 15, fls. 412/414, demonstra recursos orçamentários e adicionais em prol da UEMS, na ordem de R$ 202.140.908,00, por conta do qual foi executada despesa

no montante de R$ 170.145.662,36.

Portanto, dentro do limite orçamentário legalmente autorizado, respeitado desta forma as normas da vigente ordem legal na autorização e ordenação da despesa.

As despesas aqui em destaque, quando verificadas por classificação funcional, evidenciam que suas realizações se deram dentro das seguintes funções e subfunções:

Função 12 – Educação	
Especificação	**R$**
12.122 - Administração Geral	160.992.788,89
12.364 - Ensino Superior	7.033.346,26
12.571 - Desenvolvimento Científico	2.119.527,21
Total	**170.145.662,36**

Fonte: Anexo 6 - Programa de Trabalho, peça nº 10, fl. 266.

3.13.4. Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia.

O § 5º do art. 218 da Constituição Federal dispõe o que segue:

> Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)
> § 5º É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica.

Nessa trilha, o art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Gerais Transitórias da Constituição Estadual/1989 criou a Fundação de Apoio ao Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia (instituída pela Lei Estadual nº

1.860/1998), a qual tem por finalidade o amparo ao ensino, à ciência e à tecnologia do Estado, cujos objetivos são os definidos no art. 3º da citada Lei Estadual.

Dispõe o art. 42 do ADCT da Constituição Estadual de 1989:

> "O Estado criará a Fundação de Apoio ao Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia, destinando-lhe o mínimo de meio por cento de sua receita tributária, em parcelas mensais correspondentes a um doze avos, para aplicação em desenvolvimento científico e tecnológico."

Os recursos de financiamentos da Fundação são os definidos no art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Gerais e Transitórias da CE/1989 e no art. 5º da Lei Estadual nº 1.860/1998, com a seguinte redação:

> "o Estado destinará à Fundação, no mínimo, meio por cento da sua receita tributária em parcelas mensais correspondentes a um doze avos, para aplicação em ensino e desenvolvimento científico e tecnológico."

No caso, os recursos da Fundação de Apoio ao Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia foram aplicados da seguinte forma:

RECURSOS APLICADOS NO DESENVOLVIMENTO DO ENSINO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA		
Recursos Aplicados	**Valor**	**%**
1 - Receita Tributária Arrecadada	**8.791.001.393.23**	**100,00**
2 - 0,50% da Receita Tributária Arrecadada	**43.955.006,97**	**0,50**
3 - Despesas Empenhadas pela Fundação	**24.512.829,46**	**0,28**
3.1. Administração Geral	3.653.509,18	0,04
3.2. Segurança Pública	65.500,00	0,00
3.3. Ensino Fundamental	39.500,00	0,00
3.3. Ensino Superior	2.793.662,63	0,03

3.4. Desenvolvimento Científico[38]	15.132.585,25	0,17
3.5. Preservação e Conservação Ambiental	430.200,00	0,00
3.6. Recursos Hídricos	551.400,00	0,01
3.7. Promoção da Produção Agropecuária	1.833.672,40	0,02
3.8. Turismo	12.800,00	0,00
4 (-) Despesas Custeadas com Receitas Orçamentárias Diretamente Arrecadadas (Fonte 40)	(3.898.213,84)	0,04
5 (-) Despesas Custeadas Receitas de Convênios (Fonte 81)	0,00	0,00
7 - Despesas Realizadas por Conta de Recursos da Conta Única do Tesouro (Fonte 00) = (3 - 4 - 5)	**20.614.615,62**	**0,23**
Resumo Geral	**Valor**	**%**
8. Recursos a Aplicar = Item 2	**43.955.006,97**	0,50
9. Recursos Constitucionais Aplicados = Item 7	**20.614.615,62**	0,23
10. Diferença Recursos Constitucionais não Aplicados	23.340.391,35	0,27
Resultado do Exame	**Irregular**	

Fonte: Anexo 10 - Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado, peça nº 14, fls. 368/370, e Anexo 6 - Programa de Trabalho, peça nº 10, fls. 291/294. CF (art. 218, § 5º) e CE/1989 ADCT (art. 42) e Lei Estadual nº 1.860/1998 (art. 5º).

Quanto à destinação de recursos por parte do Estado à Fundação de Apoio ao Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia (cujo art. 42 do ADCT da Constituição Estadual de 1989 e art. 5º da Lei Estadual nº 1.860/1998, limitam-se em meio por cento de sua receita tributária), o qual se operou por meio de repasses de diversas unidades orçamentárias, na forma como se vê adiante:

RECURSOS A DESTINAR E DESTINADOS AO DESENVOLVIMENTO DO ENSINO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA		
Especificação	**Valor**	**%**
1. Receita Tributária Arrecadada	**8.791.001.393.23**	**100,00**
2. 0,50% da Receita Tributária Arrecadada	**43.955.006,97**	**0,50**
3. Recursos Repassados	**18.942.011,72**	**0,22**
3.1. Instituto de Meio Ambiente de Mato Grosso do Sul	520.000,00	0,01
3.2. Fundação Universidade Estadual de MS	5.519.970,11	0,06
3.3. Coordenadoria Financeira do Órgão Superior	11.040.819,21	0,13
3.4. Fundo para o Desenvolvimento das Culturas de Milho e Soja – FUNDEMS	1.499.622,40	0,02
3.5. Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública	144.600,00	0,00
3.6. Fundo Especial de Saúde de MS	125.000,00	0,00
3.7. Fundo Especial de Reequipamento da SSP de MS	92.000,00	0,00
Resumo Geral	**Valor**	**%**
4. Recursos a repassar = Item 2	**43.955.006,97**	0,50
5. Recursos Constitucionais repassados = Item 3	**-18.942.011,72**	0,22

[38] (R$ 5.209.659,79 + 9.922.925,46)

6. Diferença Recursos Constitucionais não repassados = Item 2-3	25.012.995,25	0,28
7. Resultado do Exame	**Irregular**	

Fonte: Anexo 10 - Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado, peça nº 14, fls. 368/370; Demonstrativo de Repasses Concedidos, peça 45, fl. 6580/6584. CF (art. 218, § 5º) e CE/1989 ADCT (art. 42) e Lei Estadual nº 1.860/1998 (art. 5º).

Conforme demonstrado, diante das disposições constitucionais e legais supraditas, verificou-se o não atendimento ao percentual mínimo exigido de 0,50%, a título de repasse para aplicação em desenvolvimento do ensino, ciência e tecnologia.

Destaque-se que a presente matéria foi objeto de recomendação que ainda não foi atendida pelo Governo Estadual[39].

Assim, segue abaixo o quadro de ressalva e recomendação:

Ressalva	*O Governo Estadual deixar de aplicar 0,5% da receita tributária em desenvolvimento do ensino, ciência e tecnologia, por meio da Fundação de Apoio ao Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia, nos termos do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Gerais e Transitórias da CE/1989 e do art. 5º da Lei Estadual nº 1.860/1998.*
Recomendação	*Ao Governador, que aplique o limite mínimo de 0,5% da receita tributária em desenvolvimento do ensino, ciência e tecnologia, previsto no art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Gerais e Transitórias da CE/1989 e no art. 5º da Lei Estadual nº 1.860/1998.*

No ensejo, esta Auditoria ratifica as informações prestadas pela digna Comissão Especial, verificadas ao final de sua manifestação, exarada por meio da análise "ANA - 6ICE - 8026/2017", peça nº 58, 7595.

3.13.5. Gastos com a Saúde

A Constituição Federal em seu art. 196 dispõe que a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que

[39] DELIBERAÇÃO PA00 - 17/2016.

visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação, cujo mandamento foi assegurado pelo art. 173 da Constituição Estadual de 1989.

O **art. 198**, da Constituição Federal de 1988 e o **art. 175**, da Constituição Estadual de 1989 dispõem sobre as ações e serviços públicos de saúde, que integram uma rede regionalizada e hierarquizada por meio de sistema único de saúde.

Ressalte-se que as disposições do **§ 3º** do **art. 198** da CF foi regulamentado pela Lei Complementar Federal nº 141, de 13 de janeiro de 2012, tratando sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde, cujo art. 6º dispôs o que segue:

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

Para apuração do percentual legal mínimo de 12% (Lei Complementar 141/2012, art. 6º), relacionada à aplicação dos recursos em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS), devem deduzidas as despesas realizadas na função saúde, custeadas com recursos de outras fontes (não inclusas no art. 6º).

Tais recursos são legalmente vinculados às finalidades específicas (utilizados exclusivamente para atenderem aos objetos de suas vinculações), ainda

que em exercício diverso daquele que ocorrer o ingresso, pois estes não fazem parte da base de cálculo, nos termos do parágrafo único do art. 8º da Lei 101/2000 - LRF, conforme demonstrado a seguir:

DESPESAS CUSTEADAS COM OUTRAS FONTES DE RECURSOS (NÃO COMPUTADAS NO LIMITE MÍNIMO CONSTITUCIONAL DE 12%)
a) Despesas Custeadas com Recursos de Receitas Diretamente Arrecadadas pelo Fundo Especial de Saúde de MS;
b) Despesas Custeadas com Recursos de Transferências – SUS;
c) Despesas Custeadas com Recursos de Outras Transferências SUS, conforme Fundo Especial de Saúde de MS;
d) Despesas Custeadas com Recursos de Receitas Diretamente Arrecadadas pela Fundação Serviços de Saúde de MS;
e) Despesas Custeadas com Receita de Operações de Crédito Vinculadas à Saúde.
f) Despesas Custeadas com 25% dos Recursos das Parcelas da Participação no Resultado ou na Compensação Financeira pela Exploração de Petróleo e Gás Natural – Lei Federal nº 12.858, de 09.09.2013, Art. 2º, § 3º;
g) Cancelamentos de Restos Pagar para Compensar sua Inclusão como Despesa Realizada no Exercício Anterior, contabilizado na forma do art. 2º da LCF nº 141, de 13.01.2012;
h) Restos a Pagar inscritos sem disponibilidade financeira;
i) Se Houver Despesa Custeada com a Parcela do Percentual Constitucional Mínimo de 12% que não foi Aplicado em Ações e Serviços de Saúde no Exercício Anterior, *Caput* do Art. 25 da LCF nº 141, de 13.01.2012.

Fonte: Anexo 10 - Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado, peça nº 14, fls. 329/392, Anexo 11 - Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada, peça nº 14, fls. 393/546, Anexo 12 do RREO 6º Bimestre, publicado no DOE nº 9382, de 03/04/2017, página 22.

Assim, à luz da vigente ordem constitucional e infraconstitucional, constatou-se que o Governo Estadual aplicou em Ações e Serviços Públicos de Saúde (12%), no ano de 2016, os valores demonstrados a seguir:

MEMÓRIA DE CÁLCULO RECURSOS MÍNIMOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS A APLICAR EM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE ASPS			
	Receitas Resultantes de Impostos e Transferências	**Valor**	**%**
CF/1988 (artigos 155, 157, e 159, I, "a" e II)	**1. Receitas de Impostos**	**8.641.470.140,40**	**86,83**
	1.1. ITCD	165.388.623,11	1,66
	1.2. Multas, Juros e Dívida Ativa - ITCD	882.744,27	0,01
	1.3. ICMS	7.120.226.787,48	71,55
	1.4. Multas, Juros e Dívida Ativa – ICMS *(40.544.509,26 + 8.356.246,84)*	48.900.756,10	0,49
	1.5. IPVA	533.409.088,90	5,36
	1.6. Multas, Juros e Dívida Ativa – IPVA (*21.527.565,49 + 4.468.920,02)*	25.996.485,51	0,26
	1.7. IRRF	676.262.184,88	6,80
	1.8. Multas, Juros e Dívida Ativa - IRRF	0,00	0,00
	1.9. FECOMP	70.403.470,15	0,71
	1.10. Multas, Juros de Mora e Outros Encargos de Impostos	0,00	0,00

	1.11. Dívida Ativa de Impostos	0,00	0,00
	2. Receita de Transferências Constitucionais e Legais	**1.310.574.026,69**	**13,17**
	2.1. Cota Parte FPE	1.208.996.261,55	12,15
	2.2. ICMS Desoneração - L.C Nº 87/1996	18.056.756,28	0,18
	2.3. Cota Parte IPI Exportação	83.521.008,86	0,84
	2.4. Cota Parte IOF Ouro. → Fonte: Anexo	0,00	0,00
	3. Total das Receitas de Impostas e Transferências. R$ = (1 + 2)	**9.952.044.167,09**	**100,00**
	Deduções de Transferências Constitucionais.	**Valor**	%
	5. Parcela do ICMS repassada aos Municípios	1.792.281.885,90	22,80
	6. Parcela do IPVA repassada aos Municípios	279.702.787,21	3,56
	7. Parcela da Cota Parte do IPI Exportação repassada aos Municípios	20.880.252,22	0,27
	8. Total das Deduções de Transferências Constitucionais = (5 + 6 + 7)	**2.092.864.925,33**	**26,63**
	9. Total das Receitas Líquidas de Impostos e Transferências. R$ = (3 - 8)	**7.859.179.241,76**	**100,00**
LFC nº 101/2000 (art. 8º, Parágrafo único)	**Receitas Líquidas Adicionais para Financiamento das Ações e Serviços Públicos de Saúde**	**Valor**	%
	10. Fundo Especial de Saúde de MS	**177.327.073,69**	**96,86**
	10.1. Transferências de Recursos do Sistema Único de Saúde – SUS Provenientes da União	164.511.352,41	89,86
	10.2. Transferências Correntes Voluntárias - Convênios	0,00	0,00
	10.3. Com Recursos de Receita Patrimonial Diretamente Arrecadada pelo Fundo Especial de Saúde de MS	7.458.931,58	4,07
	10.4. Com Recursos de Receita de Serviços Diretamente Arrecadada pelo Fundo Especial de Saúde de MS	1.724.047,51	0,94
	10.5. Com Recursos de Outras Receitas Correntes Diretamente Arrecadadas pelo Fundo Especial de Saúde de MS	84.259,98	0,05
	10.6. Com Recursos de Outras Transferências SUS, conforme Fundo Especial de Saúde de MS.	0,00	0,00
	10.7. Transferências de Capital Voluntárias - Convênios	3.548.482,21	1,94
	10.8 (-) (Disponibilidade de Caixa Líquida (Antes da Inscrição em Restos a Pagar não Processados do Exercício). → Fonte RGF página 27 do DOE nº 9382 de 03/04/2017).	0,00	0,00
	11. Fundação Serviços de Saúde MS	**5.749.632,63**	**3,14**
	11.1. Com Recursos de Receita Tributária Diretamente Arrecadada pela Fundação Serviços de Saúde de MS	200,00	0,00
	11.2. Com Recursos de Receita Patrimonial Diretamente Arrecadada pela Fundação Serviços de Saúde de MS	760.444,31	0,42
	11.3. Com Recursos de Receita de Serviços Diretamente Arrecadada pela Fundação Serviços de Saúde de MS	14.792,56	0,01
	11.4. Com Recursos de Receita de Transferências de Instituições Privadas Diretamente Arrecadada pela Fundação Serviços de Saúde de MS	3.239.920,22	1,77
	11.5. Com Recursos de Outras Receitas Correntes Diretamente Arrecadadas pela Fundação Serviços de Saúde de MS	204.107,34	0,11
	11.6. Com Recursos de Alienação de Bens	103.625,00	0,06
	11.7. Transferências de Capital Voluntárias - Convênios	1.426.543,20	0,78
	12. Outras Receitas para Financiamento da Saúde:	**0,00**	0,00
	12.1. Receitas de Operações de Crédito Vinculadas à Saúde	0,00	0,00
	12.2. Com 25% dos Recursos das Parcelas da Participação no Resultado ou na Compensação Financeira pela Exploração de Petróleo e Gás Natural – Lei Federal nº 12.858, de 09.09.2013, Art. 2º, § 3º.	0,00	0,00
	12.3. Se Houver Despesa Custeada com a Parcela do Percentual Constitucional Mínimo de 12% que não foi Aplicado em Ações e Serviços	0,00	0,00

	de Saúde no Exercício Anterior, *Caput* do Art. 25 da LCF nº 141, de 13.01.2012.		
	12.4 Outros Recursos	0,00	0,00
	13. Total de Receitas Líquidas Adicionais para Financiamento da Saúde = (10 + 11 +12)	**183.076.706,32**	**100,00**
CF/1988 (art. 198, § 2º, II), LCF nº 141/2012 (art. 6º) e LFC nº 101/2000 (art. 8º, Parágrafo único)	**Despesas Empenhadas por Subfunções com Recursos de Todas as Fontes em Saúde**	**Valor**	%
	14. Planejamento e Orçamento (121):	691.261,30	0,06
	15. Administração Geral (122)	319.135.202,48	28,18
	16. Controle Interno (124)	226.787,73	0,02
	17. Formação de Recursos Humanos (128)	1.328.082,97	0,12
	18. Assistência a Criança e ao Adolescente (243)	56.085,00	0,00
	19. Atenção Básica (301)	42.643.023,45	3,77
	20. Assistência Hospitalar e Ambulatorial (302)	595.236.145,15	52,56
	21. Suporte Profilático e Terapêutico (303)	70.697.525,27	6,24
	22. Vigilância Sanitária (304)	1.135.341,39	0,10
	23. Vigilância Epidemiológica (305)	13.124.853,20	1,16
	24. Alimentação e Nutrição (306)	22.430.390,90	1,98
	25. Proteção e Benefícios ao Trabalhador (331)	756.197,11	0,07
	26. Direitos Individuais Coletivos e Difusos (422)	147.603,23	0,01
	27. Saneamento Básico Rural (511)	2.058.459,51	0,18
	28. Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia (572)	360.562,33	0,03
	29. Serviço da Dívida Interna (843)	2.400.780,12	0,21
	30. Outras Subfunções não Típicas ***(Folha pagamento Iagro)***[40]	59.982.384,24	5,30
	31. Total das Despesas Empenhadas por Subfunções com Recursos de Todas as Fontes em Saúde.	**1.132.410.685,38**	**100,00**
	32 (-) Despesa com Saúde não Computada, conforme disposto no art. 4º da LCF nº 141, de 13.01.2012.	**0,00**	**0,00**
	33. Total das Despesas Típicas por Subfunções em Saúde = (31 - 32)	**1.132.410.685,38**	**100,00**
LFC nº 101/2000 (art. 8º, Parágrafo único)	**Despesas com a Saúde não Computadas para fins de Apuração do Percentual Mínimo**	**Valor**	%
	34. Despesas com Inativos e Pensionistas	0,00	**0,00**
	35. Despesas com Assistência à Saúde que não Atende ao Princípio de Acesso Universal	0,00	**0,00**
	36. Despesas Custeadas com Receitas Adicionais para Financiamento da Saúde = Item 13	**183.076.706,32**	**100,00**
	37. Despesas Custeadas com Operações de Créditos	0,00	**0,00**
	38. Despesas Custeadas com 25% dos Recursos das Parcelas da Participação no Resultado ou na Compensação Financeira pela Exploração de Petróleo e Gás Natural – Lei Federal nº 12.858, de 09.09.2013, Art. 2º, § 3º.	0,00	0,00
	39. Despesas Custeadas com Outros Recursos	0,00	0,00
	40. Outras Ações e Serviços não Computados	0,00	0,00
	41. Restos a Pagar Não Processados Inscritos Indevidamente no Exercício sem Disponibilidade Financeira.	0,00	0,00
	42. Despesas Custeadas com Disponibilidade de Caixa Vinculada aos Restos a Pagar Cancelados	0,00	0,00
	43. Despesas Custeadas com Recursos Vinculados a Parcela do	0,00	0,00

[40] Resposta à Intimação, peça nº 57, fl. 7478.

	Percentual Mínimo que não foi Aplicada em Ações e Serviços de Saúde em Exercícios Anteriores		
	44. Total das Despesas com Saúde não Computadas	**183.076.706,32**	**100,00**
	45. Total das Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde = (33 - 44) → % = (45 / 9)	**949.333.979,06**	**12,08**
	46. Despesas Computadas pela Lei do Rateio	0,00	0,00
CF/1988 (art. 198, § 2º, II) e LCF nº 141 (art. 6º)	**RESULTADO DO EXAME**	**Valor**	**%**
	47. Recursos Constitucionais a Aplicar em ASPS. → R$ = (9 x 12%) → % = 12%	**943.101.509,01**	**12,00**
	RECURSOS APLICADOS EM ASPS		
	48. → R$ = Item 45 → % = (45 / 9)	**949.333.979,06**	**12,08**
LCF nº 141/2012 (artigos 25)	**49. Diferença da Parcela de Impostos e Transferências Constitucionais a Aplicar no Exercício Subsequente, em Ações e Serviços de Saúde. → R$ = (45 < 47) → % = (50 / 9)**	**0,00**	**0,00**
Resultado do Exame		**REGULAR**	

Fonte: Anexo 10 – Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado, peça nº 14, fls. 329/392, Anexo 7 – Programa de Trabalho do Governo Consolidado, peça nº 11, fls. 306/313, e Anexo 12 do RREO Sexto Bimestre de 2016, peça nº 41 e publicação no DOE nº 9382 de 03/04/2017, página 22. Resposta à Intimação, peça nº 57, fl. 7478.

Diante do exposto, o resultado geral do exame, embasado na LCF nº 141, de 13.01.2012, que regulamentou o inciso II do § 2º do art. 198 da Constituição Federal, revelou-se na forma exposta a seguir:

O Governo Estadual, no exercício financeiro de 2016, frente à obrigação constitucional e infraconstitucional ficou obrigado a aplicar em ações e serviços públicos de saúde a importância de R$ 943.101.509,01[41], correspondente ao limite mínimo de 12% do valor de R$ 7.859.179.241,76[42], resultante do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam o art. 157, a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, deduzidas as parcelas transferidas aos respectivos Municípios, ambas as disposições da Constituição Federal;

A despesa realizada pelo Estado em ações e serviços públicos de saúde, por subfunções, com recursos de todas as fontes, alcançou o montante de R$ 1.132.410.685,38[43], a qual corresponde 14,41% da receita base constitucional.

[41] Conforme linha 47 da Memória de Cálculo.
[42] Conforme linha 9 da Memória de Cálculo.
[43] Conforme linha 33 da Memória de Cálculo.

Expurgadas as despesas custeadas com recursos de outras fontes, no montante de R$ 183.076.706,32[44], visto que não fazem parte do limite mínimo constitucional de 12%, o Estado aplicou em ações e serviços públicos de saúde o valor de R$ 949.333.979,06[45], correspondente a 12,08%, acima, portanto, da obrigação constitucional de R$ 943.101.509,01.

Ressalte-se, que não foi levado a efeito no cálculo demonstrado, o valor de R$ 326.154.070,15, computado pelo Estado nas Demonstrações dos Recursos Destinados à Saúde, peça nº 14, com base na Lei Estadual nº 2.261, de 16.07.2001.

A mencionada Lei Estadual n. 2.261/2001 disciplina sistema de rateio de despesas e apropriação de custos entre órgãos da administração direta, autarquias e fundações, cuja redação do art. 1º dispõe:

> "Art. 1° O Poder Executivo adotará, a partir do exercício de 2001, sistema de rateio de despesas e apropriação de custos entre órgãos da administração direta, autarquias e fundações, para fins de alocação das despesas de custeio realizadas com a manutenção de serviços de arrecadação, administrativos e de gestão por órgãos centralizadores de atividades de arrecadação, suporte técnico, administrativo e gestão do aparelho do Estado, na proporção dos usos de recursos nas atividades-fins, podendo, para essa finalidade, utilizar-se dos mecanismos previstos no inciso VI, art. 167, da Constituição Federal.

Assim a despesa no valor de R$ 326.154.070,15 não se trata de

[44] Conforme linha 13 da Memória de Cálculo.
[45] Conforme linha 48 da Memória de Cálculo.

despesa vinculada à saúde, mas claramente de apropriação de despesa de rateio, não prevista nos fundamentos do art. 3º da LCF nº 141, de 13.01.2012, não devendo, portanto, compor o montante das despesas a serem consideradas para fins apuração do cumprimento do limite mínimo de recursos a ser aplicado em ações e serviços públicos de saúde.

Esta Auditoria destaca, de forma relevante, a dificuldade em correlacionar as despesas realizadas pelo Governo Estadual, por meio de subfunções atípicas, na área da saúde, com o art. 3º da Lei Complementar nº 141/2012, dispositivo legal que identifica quais despesas serão consideradas para fins de apuração da aplicação dos recursos mínimos em ações e serviços públicos de saúde.

O exame da matéria fica restrito, portanto, às informações prestadas pelo Governo Estadual, que muito embora estejam revestidas pela veracidade presumida, não são, no entender desta Auditoria, suficientes para definir a quais áreas da saúde foram destinadas, bem como se estão, ou não, enquadradas nas disposições legais retromencionadas.

No caso, o Governo Estadual informou ter realizado despesas na área saúde nas seguintes subfunções atípicas:

Despesas Empenhadas por Subfunções com Recursos de Todas as Fontes em Saúde	Valor
1. Planejamento e Orçamento (121):	691.261,30
2. Administração Geral (122)	319.135.202,48
3. Controle Interno (124)	226.787,73
4. Formação de Recursos Humanos (128)	1.328.082,97
5. Assistência a Criança e ao Adolescente (243)	56.085,00
6. Proteção e Benefícios ao Trabalhador (331)	756.197,11
7. Direitos Individuais Coletivos e Difusos (422)	147.603,23
8. Saneamento Básico Rural (511)	2.058.459,51
9. Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia (572)	360.562,33
10. Serviço da Dívida Interna (843)	2.400.780,12
11. Outras Subfunções não Típicas ***(Folha pagamento Iagro)***[46]	59.982.384,24
Total das Despesas Empenhadas por Subfunções Atípicas com Recursos de Todas as Fontes em	**387.143.406,02**

[46] Resposta à Intimação, peça nº 57, fl. 7478.

Saúde.	

Fonte: Anexo 7 – Programa de Trabalho do Governo Consolidado, peça nº 11, fls. 306/313. Resposta à Intimação, peça nº 57, fl. 7478.

Verifica-se, portanto, que o total das despesas realizadas por meio de funções atípicas na área da saúde alcançou o montante de R$ 387.143.406,02, representando 34,19% do total das despesas empenhadas com recursos de todas as fontes.

Assim, o fato aqui destacado poderá ser objeto de verificação e acompanhamento pela comissão para o monitoramento da execução orçamentaria das Contas do Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, para o exercício financeiro de 2017, nos termos do art. 30 da Lei Complementar 160/2012 c/c. o art. 176, da Resolução Normativa TC/MS n°. 76/2013.

3.13.6. Fundo Especial de Saúde

Em conformidade com o disposto no art. 14 da LCF nº141/2012, os recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinados às Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS) e os transferidos pela União para a mesma finalidade serão aplicados por meio do Fundo de Saúde, que será acompanhado e fiscalizado mediante o Conselho de Saúde, sem prejuízo do disposto no art. 74, da CF/1988.

Por conseguinte, conforme as disposições do art. 198, § 2º, II, da CF/1988 e do art. 6º da LCF nº 141/2012, foi apurado que o montante dos recursos aplicados nas Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS), R$ 949.333.979,06, não foi aplicado, integralmente, por meio do Fundo Especial de Saúde.

De acordo com informações apuradas no Balanço Geral Consolidado do Estado, a despesa empenhada com as Ações e Serviços Públicos de Saúde

(ASPS), com recursos de todas as fontes na função saúde, no valor de R$ R$ 1.072.428.301,14, foi realizada por meio de vários órgãos do Estado, conforme demonstrado a seguir:

DESPESA EFETIVADA POR ÓRGÃOS NA FUNÇÃO SAÚDE RECURSOS DE TODAS AS FONTES		
Órgãos	**R$**	**%**
Secretaria de Estado da Casa Civil	22.873.092,04	2,02
Secretaria de Estado de Fazenda	3.314.143,55	0,29
Fundo Especial de Saúde MS	527.991.040,43	46,63
Fundação Serviços de Saúde MS	316.696.671,27	27,97
Fundação Estadual Jornalista Luiz Chagas de Radio e TV Educativa	430.721,24	0,04
Secretaria de Estado Administração e Desburocratização	2.920.332,01	0,26
Agencia Estadual de Gestão de Empreendimentos	2.444.281,80	0,22
Secretaria de Estado de Direitos Humanos, Assistência Social	22.898.783,46	2,02
Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública	49.396.125,72	4,36
Encargos Gerais Financeiro do Estado	123.463.109,62	10,90
Iagro	59.982.384,24	5,30
Total de Despesa Empenhada por Órgãos na Função Saúde com Recursos de Todas As Fontes	**1.132.410.685,38**	**100,00**

Fonte: Anexo 9 - Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções, peça nº 13, fl. 324. CF/1988 (art. 198, § 2º, II), LCF nº 141/2012 (art. 6º) e LFC nº 101/2000 (art. 8º, Parágrafo único). Resposta à Intimação, peça nº 57, fl. 7478.

,

Como se depreende do quadro *supra,* não foram atendidos os comandos dos artigos 2º, parágrafo único, e 14 da LC nº 141/2012, bem como do art. 77, § 3º, do ADCT que assim determinam:

> "CF/88
>
> Art. 77. (...)
>
> § 3º Os recursos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pela União para a mesma finalidade serão aplicados por meio de Fundo de Saúde que será acompanhado e fiscalizado por Conselho de Saúde, sem prejuízo do disposto no art. 74 da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)
>
> LC nº 141/2012

> Art. 2º Para fins de apuração da aplicação dos recursos mínimos estabelecidos nesta Lei Complementar, considerar-se-ão como despesas com ações e serviços públicos de saúde aquelas voltadas para a promoção, proteção e recuperação da saúde que atendam, simultaneamente, aos princípios estatuídos no art. 7º da Lei no 8.080, de 19 de setembro de 1990, e às seguintes diretrizes:
> (...)
> Parágrafo único. Além de atender aos critérios estabelecidos no caput, as despesas com ações e serviços públicos de saúde realizadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios deverão ser financiadas com recursos movimentados por meio dos respectivos fundos de saúde.
>
> Art. 14. O Fundo de Saúde, instituído por lei e mantido em funcionamento pela administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, constituir-se-á em unidade orçamentária e gestora dos recursos destinados a ações e serviços públicos de saúde, ressalvados os recursos repassados diretamente às unidades vinculadas ao Ministério da Saúde."

Portanto, extrai-se da leitura dos dispositivos legais e constitucionais *retro* mencionados, a obrigatoriedade de movimentação dos recursos relativos à saúde, obrigatoriamente, por meio do Fundo de Saúde.

A obrigatoriedade de concentração das despesas no Fundo de Saúde favorece a atuação do Conselho Estadual de Saúde ao qual cabe fiscalizar a aplicação dos recursos vinculados à saúde. A fiscalização realizada pelo conselho

tem matriz constitucional, visto que o art. 198, inciso III, prevê a participação da comunidade na gestão do SUS.

Tal dispositivo (CF, 198, III) foi regulamentado pela lei nº 8.142/90 (dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde – SUS - e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde), que assim dispõe:

> "Art. 1° O Sistema Único de Saúde (SUS), de que trata a Lei n° 8.080, de 19 de setembro de 1990, contará, em cada esfera de governo, sem prejuízo das funções do Poder Legislativo, com as seguintes instâncias colegiadas:
> (...)
>
> § 2° O Conselho de Saúde, em caráter permanente e deliberativo, órgão colegiado composto por representantes do governo, prestadores de serviço, profissionais de saúde e usuários, atua na formulação de estratégias e no controle da execução da política de saúde na instância correspondente, inclusive nos aspectos econômicos e financeiros, cujas decisões serão homologadas pelo chefe do poder legalmente constituído em cada esfera do governo."

No mesmo sentido, a Resolução nº 453/2012-CNS dispõe sobre a competência dos Conselhos de Saúde (quinta diretriz) o que segue, dentre outras:

> "VI - anualmente deliberar sobre a aprovação ou não do relatório de gestão;
> XIV - aprovar a proposta orçamentária anual da saúde, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na Lei de

> Diretrizes Orçamentárias, observado o princípio do processo de planejamento e orçamento ascendentes, conforme legislação vigente;
>
> XVII - analisar, discutir e aprovar o relatório de gestão, com a prestação de contas e informações financeiras, repassadas em tempo hábil aos conselheiros, e garantia do devido assessoramento;
>
> XVIII - fiscalizar e acompanhar o desenvolvimento das ações e dos serviços de saúde e encaminhar denúncias aos respectivos órgãos de controle interno e externo, conforme legislação vigente;

Como se vê, é imperioso, por lei e pela Constituição Federal, que a totalidade dos gastos em saúde seja efetuada pelo Fundo de Saúde, de maneira a possibilitar o controle social mais acurado sobre os gastos com saúde e permitir a participação da comunidade na gestão e na fiscalização do SUS.

A informação contábil, quando sujeita ao controle social, traz consigo maior confiabilidade, imparcialidade e objetividade, uma vez que as despesas realizadas via Fundo Municipal são acompanhadas e fiscalizadas pelos Conselhos de Saúde, conforme quinta diretriz, da Resolução nº 453/2012-CNS.

No caso, apenas R$ 527.991.040,43, ou seja, 56,63%, do montante total gasto com saúde foram efetuados via Fundo de Saúde.

Destaque-se que a presente matéria foi objeto de reiteradas recomendações que ainda não foram atendidas pelo Governo Estadual[47].

Nesse contexto, convém destacar a seguinte ressalva e a recomendação:

[47] DELIBERAÇÃO AC00 - G.RC - 543/2015, DELIBERAÇÃO PA00 - 17/2016.

Ressalva	*Descumprimento dos artigos 2º, parágrafo único, e 14 da LCF nº 141/2012 e do art. 77, § 3º, do ADCT da CF/88, por não aplicar os recursos relativos às ações e serviços públicos de saúde, via Fundo de Saúde.*
Recomendação	*Aplicar, por meio do Fundo Estadual de Saúde, a totalidade dos recursos destinados às ações e serviços públicos de saúde.*

Na espécie, esta Auditoria ratifica as informações prestadas pela digna Comissão Especial, verificadas ao final de sua manifestação, exarada por meio da análise "ANA - 6ICE - 8026/2017", peça nº 58, 7595.

3.13.7. Duodécimos

No que diz respeito às autorizações e repasses dos duodécimos aos Poderes, ao Tribunal de Contas, ao Ministério Público e a Defensoria Pública do Estado, o seu valor a ser dar-se-á com base na receita corrente líquida, conforme definido o art. 11, § 1º, I, II, III, IV, V da LDO, cujo quadro, em conformidade com os autos, é o seguinte:

DUODÉCIMOS FIXADOS AOS DEMAIS PODERES						
Receita Corrente Líquida (RCL) DEZEMBRO 2015: R$** 8.321.250.479,18[48] **Receita Corrente Líquida (RCL) DEZEMBRO 2016: R$ 9.347.981.709,90						
Especificação (Incisos)	**Limite Autorizado - LDO**		**Créditos**			**Crescimento % das Autorizações Orçamentárias (f)=(d-c)*100/c)**
	% da RCL (a)	**R$ RCL Dez/2015 (b) =(RCL 2015 x a)**	**Orçamentários (LOA) (c)**	**Orçamentários e Suplementares (d)**	**Orçamentários e Suplementares X RCL 2016 (e) =(d/RCL 2016)**	
I - Assembleia Legislativa	2,90	241.316.263,90	232.657.000,00	232.657.000,00	2,49	0,00
II - Tribunal de Contas	2,20	183.067.510,54	176.494.000,00	197.894.000,00	2,12	12,13
III - Tribunal de Justiça	7,30	607.451.284,98	585.655.000,00	705.655.000,00	7,55	20,49
IV - Ministério Público	3,90	324.528.768,69	312.884.000,00	330.676.000,00	3,54	5,69
V - Defensoria Pública	1,80	149.782.508,63	144.408.000,00	145.808.000,00	1,56	0,97
Total	**18,10**	**1.506.146.336,73**	**1.452.098.000,00**	**1.612.690.000,00**	**17,26**	**11,06**

Fonte: LDO, Lei nº 4.700/2015, art. 11, § 1º, I, II, III, IV, V e § 3º; LOA, Lei 4807/2015, art. 5º – Processo TC/543/2016 – Orçamento Programa, peça 5, fl, 333 e peça 7, fls. 344/345, respectivamente. Anexo 3 - Receita Corrente Líquida – RREO 6º Bimestre, publicado no DOE nº 9.382, de 03/04/2017, fl. 14. Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada, peça nº 15;. Lei Estadual nº 4.700/2015 – LDO.

Constatou-se, inicialmente, que os orçamentos dos órgãos e poderes

[48] Portal Transparência MS: http://www.scge.ms.gov.br/wp-content/uploads/sites/63/2015/10/Resolu%C3%A7%C3%A3o-SEFAZ-n-2697-28-01-2016.pdf. Consultado em 18/04/2017, às 8:13h.

destacados na demonstração acima, R$ 1.452.098.000,00, coluna “c”, aprovados pela Lei Orçamentária Anual – LOA, respeitaram os limites dos índices globais pré-fixados na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, R$ 1.506.146.336,73, coluna “b”.

Verificou-se ainda, no decorrer da execução orçamentária, que os orçamentos gerais dos órgãos e poderes retromencionados, foram alvo de alterações orçamentárias realizadas mediante créditos adicionais, as quais alteraram os montantes das autorizações para R$ 1.612.690.000,00, coluna “d”.

De modo geral, constatou-se ao final do exercício financeiro em exame, que os orçamentos dos órgãos e poderes destacados anteriormente, seguiram as diretrizes estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, com exceção do Tribunal de Justiça – MS, cujos créditos “orçamentários e suplementares” alcançaram o montante de R$ 705.655.000,00, valor este que representa 7,55% da Receita Corrente Líquida – RCL apurada em dezembro de 2016, superando, portanto, o patamar planejado na LDO, ou seja, 7,30% da referida RCL.

Contudo, o referido extrapolamento da diretriz fixada na LDO, não se trata, a princípio, de conduta infracional e/ou ilegal, haja vista que a própria LDO, em seu art. 11, § 3º, dispõe que os “*recursos constantes dos orçamentos da Assembleia Legislativa, do Tribunal de Justiça, do Ministério Público, do Tribunal de Contas e da Defensoria Pública do Estado serão repassados pelo Poder Executivo até o dia 20 de cada mês, acrescidos do excesso de arrecadação, apurado em relação à receita realizada no mês anterior, nos termos dos arts. 56, 110, 130 e 142-A da Constituição Estadual*... ” .

(não grifado no original)

No caso do Tribunal de Justiça (Poder Judiciário), a Constituição Estadual trata do assunto em seu art. nº 110 e parágrafos, como segue:

> "Art. 110. Ao Poder Judiciário é assegurada a autonomia administrativa e financeira.
> § 1º O Tribunal de Justiça, anualmente, elaborará sua proposta orçamentária dentro dos limites estipulados conjuntamente com os demais Poderes na lei de diretrizes orçamentárias e a encaminhará à Assembleia Legislativa.
>
> § 2º Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e os especiais, consignados ao Poder Judiciário, ser-lhe-ão repassados em duodécimos até o dia vinte de cada mês, corrigidas as parcelas na mesma proporção do excesso de arrecadação apurado em relação à previsão orçamentária."

(não grifado no original)

Vê-se, portanto, que tanto a LDO quanto a Constituição Estadual permitem o aumento dos orçamentos dos órgãos e poderes aqui em destaque, neste caso específico, o Tribunal de Justiça, com base no excesso de arrecadação apurado em relação à previsão orçamentária.

Todavia, conforme já mencionado no item 3.6.3 deste parecer e, também, evidenciado de forma geral no Anexo 12 – Balanço Orçamentário, peça nº 18, não houve excesso de arrecadação ao final do exercício em exame, ao se avaliar o conjunto total das receitas realizadas em comparação às receitas inicialmente previstas na LOA, tendo ocorrido déficit de R$ 2.167.069.479,29.

Entretanto, como a LDO, em seu art. 11, § 3º, transcrito anteriormente, dispõe que os *"recursos constantes dos orçamentos serão repassados acrescidos do excesso de arrecadação, apurado em relação à receita realizada no mês*

anterior", é juridicamente concebível aceitar que em algum mês do exercício financeiro em exame tenha ocorrido uma situação superavitária que possibilitasse ao Governo Estadual conceder o aumento das autorizações orçamentárias dos mencionados órgãos e poderes.

Contudo, a documentação que instrui os autos do processo não possibilita a realização de exame aprofundado a respeito da matéria, não havendo, portanto, como comprovar a existência de possíveis recursos (mensais) e/ou conhecer a metodologia empregada pelo Governo Estadual para os aumentos das referidas autorizações orçamentárias, mesmo porque ocorreram de forma heterogênea, ficando, com isso, inexequível a emissão de manifestação conclusiva sobre este assunto.

Assim, verifica-se a necessidade da seguinte ressalva e recomendação:

Ressalva	Não foi possível emitir opinião conclusiva a respeito dos aumentos das autorizações orçamentárias concedidas aos demais poderes.
Recomendação	Que o Governo Estadual demonstre a metodologia utilizada e comprove a origem dos recursos utilizados para cobertura dos aumentos das autorizações orçamentárias concedidas aos demais poderes.

No que diz respeito aos repasses dos duodécimos efetivamente realizados aos Poderes, ao Tribunal de Contas, ao Ministério Público e a Defensoria Pública do Estado, verificou-se, de acordo com os autos do processo, a seguinte situação:

DUODÉCIMOS FIXADOS E REPSSADOS AOS DEMAIS PODERES						
Receita Corrente Líquida (RCL) DEZEMBRO 2015: R$** 8.321.250.479,18[49] **Receita Corrente Líquida (RCL) DEZEMBRO 2016: R$ 9.347.981.709,90						
Especificação (Incisos)	**Limite Autorizado - LDO**		**Créditos Orçamentários e Suplementares (c)**	**Despesas Realizadas (d)**	**Valores Repassados R$ (e)**	**% da RCL Dez/2016 (f)= (e/RCL)**
	% da RCL (a)	**RCL Dez/2015 (b) =(RCL 2015 x a) R$**				
I - Assembleia Legislativa	2,90	241.316.263,90	232.657.000,00	200.390.778,58	203.658.038,00	2,18
II - Tribunal de Contas	2,20	183.067.510,54	197.894.000,00	197.800.382,92	191.708.615,00	2,05
III - Tribunal de Justiça	7,30	607.451.284,98	705.655.000,00	698.236.625,61	663.688.550,00	7,10
IV - Ministério Público	3,90	324.528.768,69	330.676.000,00	330.096.699,73	328.334.647,00	3,51
V - Defensoria Pública	1,80	149.782.508,63	145.808.000,00	143.099.433,99	152.108.746,00	1,63
Total	**18,10**	**1.506.146.336,73**	**1.612.690.000,00**	**1.569.623.920,83**	**1.539.498.596,00**	**16,47**

Fonte: LDO, Lei nº 4.700/2015, art. 11, § 1º, I, II, III, IV, V e § 3º; LOA, Lei 4807/2015, art. 5º – Processo TC/543/2016 – Orçamento Programa, peça 5, fl, 333 e peça 7, fls. 344/345, respectivamente. Anexo 3 - Receita Corrente Líquida – RREO 6º Bimestre, publicado no DOE nº 9.382, de 03/04/2017, fl. 14. Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada, peça nº 15;. Lei Estadual nº 4.700/2015 – LDO. Demonstrativo de Repasses Concedidos, peça 45, fls. 6578/6584; Resposta à Intimação: OFÍCIO/GABGOV/N. 128/2017,peça nº 55, fl. 7197.

Da demonstração acima, apurou-se que os Duodécimos repassados pelo Governo Estadual seguiram a premissa estipulada pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, atendendo, portanto, ao que foi almejado no escopo da referida Lei, conforme visto na coluna "f".

No mais, esta Auditoria concorda com as informações prestadas pela digna Comissão Especial, verificadas ao final de sua manifestação, exarada por meio da análise "ANA - 6ICE - 8026/2017", peça nº 58, 7596, no sentido de que houve repasse a maior do que as dotações orçamentárias autorizadas para a Defensoria Pública. Contudo não há elementos nos autos do processo para que se proceda avaliação a respeito do mencionado fato.

3.13.8. Repartição das Receitas Tributárias

No que diz respeito à repartição das receitas tributárias do Estado, a Constituição Estadual de 1989 (art.153, I a III) e a Constituição Federal (art. 159, §§ 3º e 4º) disciplinam o seguinte:

[49] Portal Transparência MS: http://www.scge.ms.gov.br/wp-content/uploads/sites/63/2015/10/Resolu%C3%A7%C3%A3o-SEFAZ-n-2697-28-01-2016.pdf. Consultado em 18/04/2017, às 8:13h.

Constituição Estadual/1989

" Art.153. Pertencem aos Municípios:

I - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre propriedade de veículos automotores licenciados em seu território;

II - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação;

III - setenta por cento, para o Município de origem, do produto da arrecadação do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, incidentes sobre ouro, quando definido em lei federal como ativo financeiro ou instrumento cambial."

Constituição Federal/1988 - Art. 159

"§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem, nos termos do inciso II (Imposto sobre produto industrializado, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações)...

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III (do art. 159 - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios..."

Em conformidade com as normas constitucionais *supra* transcritas, o Estado repassou para os Municípios receitas, na ordem de R$ 2.092.864.925,33, da seguinte forma:

PARTICIPAÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS				
Receitas	**Receitas Arrecadadas**	**Receitas a Repassar**	**Receitas Repassadas**	**%**
ICMS (25%), Inclusive Multas, Juros de Mora, Outros Encargos e Receita de Dívida Ativa.	7.169.127.543,60	1.792.281.885,90	1.792.281.885,90	85,64
IPVA (50%), Inclusive Multas, Juros de Mora, Outros Encargos e Receita de Dívida Ativa.	559.405.574,41	279.702.787,21	279.702.787,21	13,36
IPI Exportação (25%)	83.521.008,86	20.880.252,22	20.880.252,22	1,00
CIDE (25%)	0,00	0,00	0,00	0,00
Total de Receitas Arrecadadas e a Repassar para os Municípios	**7.882.457.597,00**	**2.092.864.925,33**	**2.092.864.925,33**	**100,00**

Fonte: Anexo 10 – Comparativo da Receita Arrecadada coma Realizada, peça nº 14; RREO - Anexo 12 Demonstrativo das Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde e Saúde, peça 41, fl. 5.175. CE/1989 (art.153, I a III) e CF/1988 (art. 159, II e III e § 3º e 4º).

Verifica-se, portanto, após a demonstração acima, que houve cumprimento por parte do Governo às disposições constitucionais que regulamentam a repartição de receitas tributárias em favor dos municípios do Estado de Mato Grasso do Sul.

3.14. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL – RPPS

De acordo com a redação do art. 40 da Constituição Federal:

> "Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo."

Extrai-se do texto constitucional, além do regime de caráter contributivo e solidário, a preocupação na observância de critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, a fim de assegurar a incolumidade das contas previdenciárias para a presente e futuras gerações.

Por oportuno, destaca Frederico Augusto Di Trindade Amado[50], em sua doutrina de Direito Previdenciário:

> "Uma previdência poderá estar equilibrada financeiramente no presente, mas com perspectivas de não estar no amanhã, sendo também imprescindível o seu equilíbrio atuarial, onde serão traçados cenários futuros para manutenção ou alcance do equilíbrio financeiro, com manejo da matemática estatística."

Recentemente, a União deu importante passo para a sustentabilidade futura de seu Regime Próprio de Previdência Social, com a aprovação da Lei nº 12.618, de 30 de abril de 2012, que instituiu a previdência complementar dos servidores públicos federais, medida que contribuirá no processo de construção do equilíbrio financeiro e atuarial[51].

O Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) do Estado de Mato Grosso do Sul foi instituído pela Lei Estadual nº 2.207, de 28 de dezembro de 2000, que posteriormente fora consolidada e atualizada pela Lei Estadual nº 3.150, de 22 de dezembro de 2005.

Para gerenciar o supradito regime, o Estado editou a Lei Estadual nº 3.545, de 17 de julho de 2008, que criou a Agência de Previdência Social de Mato

[50] Amado, Frederico Augusto Di Trindade, Direito Previdenciário, 1º Ed., Salvador, Editora JusPodivm, 2011,pag. 106
[51] Nogueira, Narlon Gutierre. O Equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS: de princípio constitucional a política pública de Estado --- Brasília, MPS, 2012.

Grosso do Sul (AGEPREV), com o propósito de elegê-la como a sua única unidade gestora.

Nesse contexto, o Estado intentou equacionar o seu *deficit* atuarial e expediu a Lei Estadual nº 4.213, de 28 de junho de 2012, que dispõe sobre a segregação da massa de segurados do Regime Próprio de Previdência Social (MSPREV).

Tal diploma instituiu a criação de um plano previdenciário e de um plano financeiro, na busca de assegurar o custeio do plano de benefícios do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Efetivos Civis e Militares do Estado de Mato Grosso do Sul, condizente com o art. 3º da supramencionada Lei.

Nos termos do art. 4º da Lei 4.213/12, o Plano Financeiro constitui-se do sistema estruturado pelas contribuições a serem pagas pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, pelo Tribunal de Contas, pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública do Estado, pelas autarquias e pelas fundações públicas, pelos servidores efetivos civis e militares ativos e inativos e pelos pensionistas vinculados ao RPPS, fixadas sem objetivo de acumulação de recursos, sendo o seu plano de custeio calculado atuarialmente.

Já o Plano Previdenciário, na forma como reza o art. 7º da Lei 4.213/12, constitui-se do sistema estruturado das contribuições a serem pagas pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, pelo Tribunal de Contas, pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública do Estado, pelas autarquias e pelas fundações públicas, pelos servidores efetivos civis e militares ativos e inativos e pelos pensionistas vinculados, fixadas com a finalidade de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do Regime Próprio de Previdência Social, sendo o seu plano de custeio calculado atuarialmente.

3.14.1. Equilíbrio Financeiro e atuarial.

O equilíbrio financeiro representa a garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações dos RPPS, em cada exercício financeiro, ou seja, o equilíbrio financeiro é atingido quando o que se arrecada dos participantes do sistema previdenciário é suficiente para custear os benefícios por ele assegurados.

Não obstante, quando esta situação não ocorre o regime está desequilibrado financeiramente.

Já o equilíbrio atuarial representa a garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, apuradas atuarialmente (a longo prazo), devendo as alíquotas de contribuição do sistema serem definidas a partir do cálculo atuarial que leve em consideração uma série de critérios, tais como a expectativa de vida dos segurados e o valor dos benefícios de responsabilidade do respectivo RPPS, segundo a sua legislação.

Segundo o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO, referente ao Sexto Bimestre de 2016, o RPPS de MS, constituído do plano previdenciário e do plano financeiro, mostra *superavit* no Plano Previdenciário no valor de R$ 127.579.592,75, e *deficit* no Plano Financeiro no montante de 1.297.649.641,58, apurados na forma dos dados parametrizados no quadro a seguir:

RESULTADO PREVIDENCIÁRIO E FINANCEIRO DO RPPS DE MS DEM 2016			
Plano Previdenciário		**Plano Financeiro**	
Receitas	**Valor**	**Receitas**	**Valor**
Contribuições de Segurados	34.674.349,12	Contribuições de Segurados	383.226.727,88
Outras Receitas de Contribuições	0,00	Outras Receitas de Contribuições	0,00
Receita Patrimonial	26.395.760,64	Receita Patrimonial	13.329.107,48
Outras Receitas Correntes	0,00	Outras Receitas Correntes	7.691.418,93
Receita de Capital	0,00	Receita de Capital	0,00
Receita Previdenciária Intraorçamentária	69.887.092,19	Receita Previdenciária Intraorçamentária	639.360.922,15
Total de Receita (I)	**130.957.201,95**	**Total de Receita (I)**	**1.043.608.176,44**
Despesas	**Valor**	**Despesas**	**Valor**

Administração	0,00	Administração	2.613.185,60
Previdência	3.337.622,24	Previdência	2.338.607.341,71
Despesa Previdenciária Intraorçamentária	39.586,96	Despesa Previdenciária Intraorçamentária	37.290,71
Total de Despesa (II)	**3.377.609,20**	**Total de Despesa (II)**	**2.341.257.818,02**
Resultado Previdenciário = (I - II)	**127.579.592,75**	**Resultado Financeiro = (I - II)**	**(1.297.649.641,58)**
Aporte Financeiro	**0,00**	**Aporte Financeiro**	**455.708.175,16**

Fonte: RREO Sexto Bimestre de 2016, Anexos 4 e 4.1, publicados no DOE nº 3/4/2017, páginas 14 e 15. **LCF nº 101/2000 – LRF (art. 53, § 1º, II)**

3.14.2. Registro do *Deficit* Atuarial

O conceito de *déficit* atuarial pode ser concebido como a diferença entre os compromissos líquidos e os ativos financeiros garantidores do sistema de previdência já capitalizados. Assim, dependendo da composição de seus ativos e passivos, a situação patrimonial líquida do RPPS pode ser superavitária, deficitária ou nula.

A amortização do *deficit* atuarial opera-se pelo registro da Provisão Matemática Previdenciária que representa a totalidade dos compromissos líquidos do Plano de Benefícios (segurados e beneficiários), isto é, a diferença entre a totalidade das obrigações previdenciárias do RPPS e as obrigações dos agentes responsáveis pelas fontes de custeio, no caso o ente federativo (Plano de Custeio).

Assim, a cada ano, essa provisão matemática deverá ser atualizada de acordo com a avaliação atuarial. Portanto, caso a necessidade da provisão seja superior ao valor que já estiver contabilizado, procede-se à complementação da provisão; do contrário, realiza-se a reversão da provisão.

Destarte, de acordo com o Anexo 14 - Balanço Patrimonial Consolidado, peça nº 20, fls. 832/837, o grupo de contas denominado **Passivo não Circulante** não consta registro específico de "Provisões Matemáticas Previdenciárias", não sendo, consequentemente, permissível afirmar nos autos a

quantia que o Estado registrou a título de tal provisão no exercício em questão, igualmente o seu saldo acumulado, muito embora conste o registro da conta identificada como “Provisões a Longo Prazo”, no valor de R$ 532.039.590,58.

Numa avaliação conjunta com as demonstrações e documentos contábeis que integram as contas anuais de governo de 2015, do Governo Estadual, constantes dos autos do processo TC/4796/2016, pode se constatar, observando-se o Anexo 14 – Balanço Patrimonial 2015, à peça nº 7, fl. 097, e o quadro denominado “Provisões Matemáticas Previdenciárias”, peça nº 9, fl. fls. 142, que o Estado registrou naquele ano, no mesmo a título acima mencionado - “Provisões a Longo Prazo”, a importância, também em igual valor, de R$ 532.039.590,58.

Conclui-se, então, nesse caso, que é passível de se considerar que houve registro contábil do “passivo atuarial do RPPS”, ressaltando-se, entretanto, a ausência de alteração no valor do registro das “Provisões Matemáticas Previdenciárias”, do exercício de 2015 para 2016, identificados nos autos do processo como “Provisões a Longo Prazo”.

Isso se deve ao fato de não ter sido realizado o cálculo do “Passivo Atuarial dos Planos Previdenciário e Financeiro”, com base em 31 de dezembro de 2016, conforme nota constante do “Pronunciamento do Gestor”, às fls. 210/211, da peça nº 6, e “Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis”, fl. 877, peça 21, como segue:

> ‘‘Conforme Nota da Brasilis Consultoria (Anexo 11) sobre a Reavaliação Atuarial do Exercício 2016, não foi possível calcular o Passivo Atuarial dos Planos Previdenciário e Financeiro, com base em 31 de dezembro de 2016, em razão da ausência do levantamento de dados em tempo hábil do banco de dados dos servidores ativos, aposentados e

pensionistas vinculados ao RPPS."

Incorreu-se, portanto, em inobservância às disposições do inc. I, do art. 1º da Lei Federal nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, c/c o parágrafo único do art. 11, da Lei Estadual nº 4.213, de 28 de junho de 2012, motivando, com isso as seguintes ressalva e recomendação:

Ressalva	Inobservância ao inciso I, do artigo 1º da Lei Federal nº 9.717, de 27 de novembro de 1998 c/c o parágrafo único, do art. 11, da Lei Estadual nº 4.213, de 28 de junho de 2012, em razão de não ter sido realizado o cálculo do "Passivo Atuarial dos Planos Previdenciário e Financeiro", com base em 31 de dezembro de 2016.
Recomendação	Ao Governador, que adote medidas no sentido de garantir o cumprimento da realização cálculo do "Passivo Atuarial dos Planos Previdenciário e Financeiro", previsto nas disposições legais do inciso I, do artigo 1º da Lei Federal nº 9.717, de 27 de novembro de 1998 c/c o parágrafo único, do art. 11, da Lei Estadual nº 4.213, de 28 de junho de 2012.

Face ao exposto, esta Auditoria ratifica as informações prestadas pela digna Comissão Especial, verificadas ao final de sua manifestação, exarada por meio da análise "ANA - 6ICE - 8026/2017", peça nº 58, 7596.

No mais, observa-se o registro da importância R$ 6.595.985.296,34, constante da conta "Constituição de Provisões", consignadas nas variações patrimoniais quantitativas diminutivas do Anexo 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais Consolidado, peça nº 21, fls. 838/889, contudo, não consta nos autos do processo informações (nota explicativa) a respeito da constituição do mencionado lançamento contábil.

Consta, ainda, à fl. 877, da peça nº 21, que a avaliação atuarial é elaborada pela Brasilis Consultoria, empresa contratada pela Unidade Gestora de Regime Próprio de Previdência do Estado de Mato Grosso do Sul a Agência de Previdência Social (AGEPREV), todavia a mesma não consta dos autos, o que impossibilita o estudo sobre a realização de suas premissas.

3.15. SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

A Sociedade de Economia Mista trata-se de entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, com criação autorizada por lei, para exploração de atividade econômica ou serviço público, com participação do poder público e de particulares no seu capital e na sua administração.

De acordo com os autos, o Estado de Mato Grosso do Sul possui duas empresas estatais, quais sejam: SANESUL e MSGAS.

A SANESUL (Empresa de Saneamento de Mato Grosso do Sul S/A) possui por objeto social, como concessionária de serviço público, a exploração de serviços de saneamento básico: distribuição de água e coleta de esgotos, além da realização de estudos e projetos e execução de obras relativas a novas instalações e ampliações de redes de distribuição de água e coletas de esgotos em Municípios do Estado.

Já a MSGAS (Companhia de Gás do Estado de Mato Grosso do Sul) tem como objeto executar serviços relativos à pesquisa tecnológica, exploração, produção, aquisição, armazenamento, distribuição e comercialização de gás e subprodutos. E, ainda, desenvolver estudos e projetos para a distribuição e utilização do gás natural.

De modo geral, tais empresas estatais são constituídas para atender às demandas das ações governamentais da política de governo, caracterizadas pelas prestações de serviços e de investimentos públicos básicos.

As Demonstrações Contábeis das citadas empresas, deixaram, no exercício financeiro em exame, de ser apresentadas junto à prestação de contas de

anuais do Governo Estadual, procedimento este inovador em relação anos anteriores, haja vista que tais documentos contábeis integravam, continuamente, as contas anteriormente encaminhadas ao Tribunal de Contas-MS.

Tal procedimento, entretanto, não se constitui como conduta infracional e/ou ilegal, haja vista que não há exigência, no conjunto de normas que regulamentam a remessa obrigatória de informações, dados e documentos ao TCE-MS, no que diz respeito às contas do Poder Executivo[52], para que os referidos documentos sejam encaminhados como parte integrante de suas contas.

Assim, o exame da Auditoria a respeito das demonstrações contábeis das empresas estatais SANESUL e MSGAS será realizado à luz das normas dispostas na Lei Federal nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (alterada pelas Leis nº 10.303/2001 e 11.638/2007), de forma isolada, na ocasião da avaliação das respectivas contas anuais de gestão, a serem apresentadas a este Tribunal de Contas de acordo com o subitem 2.2.2, B, do item 2, do Anexo II, da Resolução – TCE-MS n. 54, de 14 de dezembro de 2016.

Ressalte-se, entretanto, que em razão dos prazos legais serem diferentes para o fechamento dos balaços das empresas estatais, o Governo Estadual informou que não houve a apuração das participações societárias, razão pela qual esta Auditoria encampa a informação prestada pela ilustre Comissão Especial, exarada por meio da análise “ANA - 6ICE - 8026/2017”, peça nº 58, 7596.

3.16. AVALIAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES DAS CONTAS ANUAIS DE GOVERNO DE 2015

As contas anuais de 2015 do Governo Estadual foram apreciadas por

[52] RESOLUÇÃO – TCE-MS N. 54, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2016, Anexo II, item 3, B.

esta Corte de Contas por meio do parecer "PA00 - 17/2016", emitido pelo egrégio Plenário desta Corte de Contas, constante da peça nº 70, do processo TC/4796/2016, concluindo-se "pela emissão de PARECER PRÉVIO FAVORÁVEL, à aprovação", com ressalvas e recomendações.

Esta Auditoria pode constatar o que segue a respeito das referidas ressalvas e recomendações:

> **a) Lei de Diretrizes Orçamentárias**: Observância, quando da elaboração do Projeto de Lei da LDO dos anos subsequentes, no que tange à exigência de normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, conforme exigido no art. 4º, I, "e" da LRF.

Com referência a este assunto verificou-se que o Governador do Estado foi intimado acerca do inteiro teor Parecer no dia 06/09/2016[53]. Portanto, a recomendação (Projeto de Lei da LDO dos anos subsequentes), no entender desta Auditoria, alcança a Lei de Diretrizes Orçamentárias a ser editada no ano de 2017, para fins de estabelecer as normas para a elaboração do orçamento estadual para o ano de 2018. Assim não há, no presente momento, objeto a ser avaliado;

> **b) Dívida Ativa**: Apresentação de projetos à Assembleia Legislativa que persigam a efetividade da arrecadação das receitas inscritas em Dívida Ativa.

A respeito desta matéria constatou-se que o Governo Estadual havia editado a Lei Complementar Estadual nº 209, de 19 de novembro de 2015, Publicada no Diário Oficial nº 9.049, de 20 de novembro de 2015, página 1**,** com

[53] TERMO DE CERTIDÃO CER - CARTORIO - 16534/2016, peça 78, processo TC/4796/2016.

finalidade de garantir a efetividade na arrecadação de créditos inscritos em dívida ativa, tendo realizado no decorrer do exercício financeiro de 2016, ora em exame, a "segmentação do estoque da Dívida Ativa", conforme visto no subitem 3.11 deste parecer;

> **c) Aplicação dos Recursos no Desenvolvimento do Ensino Científico e Tecnológico**: Proceder adequação legal às políticas públicas voltadas a essa área, com vistas a aplicar o limite mínimo obrigatório de 0,5% da receita tributária na aplicação em Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia

Conforme visto no subitem 3.13.4 deste parecer, o Governo Estadual não alcançou, ainda, o percentual mínimo de 0,50%, a ser destinado para aplicação em desenvolvimento do ensino, ciência e tecnologia;

> **d) Limite de despesas da Defensoria Pública**: Estabelecimento de ações voltadas à observância do limite máximo do percentual da Receita Corrente Líquida estabelecido na LDO referente às despesas da Defensoria Pública.

Verificou-se no exercício financeiro de 2016, subitem 3.13.7 deste parecer, que as Despesas realizadas pela Defensoria Pública Estadual, R$ 143.099.433,99, mantiveram-se dentro da premissa inicialmente estipulada pela LDO, R$ 149.782.508,63;

> **e) Fundo estadual de Saúde**: Aplicar os recursos destinados a ações e serviços públicos de saúde (ASPS) e os transferidos pela União para a mesma finalidade, na íntegra por meio do Fundo de Saúde do Estado que é acompanhado e fiscalizado

pelo Conselho de Saúde, conforme estabelece o art. 77, § 3º, do ADCT, da CF.

De acordo com informações apuradas no Balanço Geral Consolidado do Estado, as despesas empenhadas com as Ações e Serviços Públicos de Saúde foram realizadas por meio de vários órgãos do Estado, conforme demonstrado no subitem 3.13.6 deste parecer, Com isso, a presente recomendação não foi, ainda, atendida pelo Governo Estadual.

3.17. SÍNTESE DAS RESSALVAS E RECOMENDAÇÕES

Os diversos aspectos relevantes abordados no exame destas Contas Anuais do Governador evidenciaram ressalvas e recomendações, as quais se encontram destacadas a seguir, de acordo com os seguintes itens deste parecer:

a) Item 3.4.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO

- Ressalva: Não cumprimento do art. 4º, I, alínea “e” da LRF, por não dispor a respeito de “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”.

- Recomendação: Ao Governador, para que na elaboração do Projeto de Lei da LDO de 2017 sejam observadas na elaboração do Projeto de Lei da LDO de 2017 as disposições do art. 4º, I, “e” da LCF nº 101/2000 (LRF), tendo por base a experiência observada na LDO da União.

b) Item 3.5.12.1. Notas Explicativas

- Ressalva: As “Notas Explicativas” alcançaram parcialmente seu objetivo essencial, que é o de trazer informações relevantes, complementares e/ou suplementares, esclarecedoras, dos registros contábeis sintéticos das demonstrações contábeis.

- Recomendação: Ao Governador, para adote de medidas para rigorosa observância às “Normas Contábeis Aplicadas ao Setor Público”, no sentido de evidenciar em Notas Explicativas os lançamentos contábeis não suficientemente registrados ou não constantes nas demonstrações contábeis.

c) Item 3.5.14. Resultado Nominal

- Ressalva: Não foi atingido do resultado nominal estipulado no anexo de metas fiscais, constante da lei de diretrizes orçamentárias.

- Recomendação: Ao Governador, juntamente com os chefes dos demais Poderes, que envide esforços para que as contas públicas alcancem os resultados previstos no anexo de metas fiscais, fixados na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

d) Item 3.5.1.5. Resultado Primário

- Ressalva: Não foi atingido o resultado primário estipulado no

anexo de metas fiscais, constante da lei de diretrizes orçamentárias.

- Recomendação: Ao Governador, juntamente com os chefes dos demais Poderes, que envide esforços para que as contas públicas alcancem os resultados previstos no anexo de metas fiscais, fixados na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

e) Item 3.13.1. Gastos com a Educação

- Ressalva: O Governo Estadual deixou observar o limite de 5% estabelecido pelo § 2º do art. 21 da Lei nº 11.494/2007.

- Recomendação: Ao Governador, que adote medidas para o cumprimento do limite de 5% estabelecido pelo § 2º do art. 21 da Lei nº 11.494/2007.

- Ressalva: O Governo Estadual deixou de empenhar no exercício financeiro de 2016 a folha de pagamento do mês de dezembro de 2016, referente ao FUNDEB.

- Recomendação: Ao Governador, que adote medidas para evitar que folhas de pagamento deixem de ser empenhadas no exercício financeiro correspondente.

f) Item 3.13.4. Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia

- Ressalva: O Governo Estadual deixou de aplicar 0,5% da receita tributária em desenvolvimento do ensino, ciência e tecnologia,

por meio da Fundação de Apoio ao Desenvolvimento do Ensino, Ciência e Tecnologia, nos termos do art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Gerais e Transitórias da CE/1989 e do art. 5º da Lei Estadual nº 1.860/1998.

- Recomendação: Ao Governador, que aplique o limite mínimo de 0,5% da receita tributária em desenvolvimento do ensino, ciência e tecnologia, previsto no art. 42 do Ato das Disposições Constitucionais Gerais e Transitórias da CE/1989 e no art. 5º da Lei Estadual nº 1.860/1998.

g) Item 3.13.6. Fundo Especial de Saúde

- Ressalva: Descumprimento dos artigos 2º, parágrafo único, e 14 da LCF nº 141/2012 e do art. 77, § 3º, do ADCT da CF/88, por não aplicar os recursos relativos às ações e serviços públicos de saúde, via Fundo de Saúde.

- Recomendação: Ao Governador, que aplique, por meio do Fundo Estadual de Saúde, a totalidade dos recursos destinados às ações e serviços públicos de saúde.

h) Item 3.13.7. Duodécimos

- Ressalva: Não foi possível emitir opinião conclusiva a respeito dos aumentos das autorizações orçamentárias concedidas aos demais poderes.

- Recomendação: Que o Governo Estadual demonstre a metodologia utilizada e comprove a origem dos recursos utilizados para cobertura dos aumentos das autorizações orçamentárias concedidas aos demais poderes.

i) Item 3.14.2. Registro do *Deficit* Atuarial

- Ressalva: Inobservância ao inciso I, do artigo 1º da Lei Federal nº 9.717, de 27 de novembro de 1998 c/c o parágrafo único, do art. 11, da Lei Estadual nº 4.213, de 28 de junho de 2012, em razão de não ter sido realizado o cálculo do "Passivo Atuarial dos Planos Previdenciário e Financeiro", com base em 31 de dezembro de 2016.

- Recomendação: Ao Governador, que adote medidas no sentido de garantir o cumprimento da realização cálculo do "Passivo Atuarial dos Planos Previdenciário e Financeiro", previsto nas disposições legais do inciso I, do artigo 1º da Lei Federal nº 9.717, de 27 de novembro de 1998 c/c o parágrafo único, do art. 11, da Lei Estadual nº 4.213, de 28 de junho de 2012.

3.18. AVALIAÇÃO DE LEGITIMIDADE E ECONOMICIDADE

A avaliação da legitimidade e da economicidade não faz parte dos itens a serem analisados por esta Auditoria para a emissão do presente parecer, sendo objeto de atuação do controle externo a cargo deste Tribunal, por meio de processos de instrumentos de fiscalização dos quais dispõe o art. 26 da LCE nº 160/2012.

3.19. DOCUMENTOS DIGITALIZADOS DE VERACIDADE IDEOLÓGICA PRESUMIDA

O parecer ora exarado foi fundamentado, exclusivamente, no exame de documentos digitalizados de veracidade ideológica presumida, ficando, portanto, ressalvadas quaisquer impropriedades e irregularidades porventura encontradas por meio de processos de instrumentos de fiscalização que dispõe o art. 26 da LCE nº 160/2012.

IV – CONCLUSÃO

Ante o exposto, com fundamento nos princípios constitucionais, nas normas legais aplicáveis à espécie, nos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nas normas brasileiras de contabilidade aplicáveis à Administração Pública Estadual, nas normas usuais de auditoria e finanças públicas e nos exames e conclusões patentes nas fundamentações deste parecer, em cumprimento ao que estatui o art. 14, I, da LCE n° 160/2012 (LOTCE), esta Auditoria:

4.1. Opina no sentido de que o Tribunal Pleno, com arrimo no art. 77, I, da Constituição Estadual de 1989 e no inciso I do art. 21 da LCE nº 160, de 02.01.2012, emita PARECER PRÉVIO FAVORÁVEL À APROVAÇÃO da PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS DE GOVERNO DO PODER EXECUTIVO do ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL - MS, inerente ao exercício financeiro de 2016, de responsabilidade do Excelentíssimo SENHOR GOVERNADOR REINALDO AZAMBUJA SILVA, com as devidas ressalvas e recomendações, expostas no subitem 3.17 e,

4.2. Sugere ao Egrégio Plenário desta Corte de Contas que encaminhe a verificação e acompanhamento pela comissão de monitoramento da execução

orçamentaria das Contas do Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, nos termos do art. 30 da Lei Complementar 160/2012 c/c. o art. 176, da Resolução Normativa TC/MS n°. 76/2013, dos seguintes assuntos de acordo com os respectivos itens deste parecer:

- **Item 3.5.4. Despesas com Pessoal e Encargos Sociais:**

  - Motivos que levaram às divergências entre os valores apurados pela Secretaria do Tesouro Nacional, no intuito de conhecer, com profundidade, as metodologias empregadas em ambas situações (RGF:45,83% e PAF: 73,49%), visando, com isso, confirmar a real situação das despesas com pessoal no âmbito do Estado de Mato Grosso do Sul, elidindo eventuais dúvidas que possam pairar sobres conclusões extraídas dos dados apresentados pelo Governo Estadual;

  - Averiguação a respeito das folhas de pagamento do mês de dezembro de 2016, das unidades gestoras do Estado, visando constatar se foram empenhadas em exercício financeiro seguinte, tal como aconteceu com a respectiva despesa do FUNDEB, fato que poderá refletir no exame dos gastos com pessoal do Governo Estadual.

- **3.5.11. Preservação do Patrimônio Público**

  - Averiguação a respeito da alienação de bens diante do dos requisitos que devem ser cumpridos pelo Gestor Público, tais como a necessidade de prévia avaliação do bem, licitação e autorização legislativa, bem como sua origem e destino dos recursos provenientes da alienação no valor de R$ 1.520.009,11 (subitem 3.5.12).

- **Item 3.11. Estoque e Evolução da Dívida Ativa**

  - Averiguação a respeito do estoque da Dívida Ativa, considerado recebível por parte da Procuradoria Geral do Estado, visando conhecer com maior profundidade e avaliar a metodologia empregada pela competente PGE, na determinação dos valores que passaram a compor as contas dos ativos "circulante" e "não circulante", integrantes do Anexo 14 – Balanço Patrimonial do exercício financeiro em exame.

- **3.13.5. Gastos com a Saúde**

  - Verificar a quais áreas da saúde foram destinadas as despesas realizadas pelo Governo Estadual por meio de subfunções atípicas, no Valor de R$ 387.143.46,02, bem como realizar o enquadramento das referidas despesas nas disposições do art. 3º da Lei Complementar nº 141/2012.

É o parecer.

Ao Ministério Público de Contas.

Campo Grande, 04 de maio de 2016.

CÉLIO LIMA DE OLIVEIRA
Conselheiro Substituto

pea