



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS
DO ESTADO DE SÃO PAULO
Procuradoria-Geral

TC-6453.989.18-8
Fl. 1

Processo nº:	TC-6453.989.18-8
Órgão:	Estado de São Paulo
Governador:	Geraldo Jose Rodrigues Alckmin Filho
Período	01/01/2018 a 06/04/2018
Governador:	Márcio Luiz França Gomes
Período	07/04/2018 a 31/12/2018
População estimada ¹ :	45.094.866
Exercício:	2018
Matéria:	Contas do Governador

Sumário.

Relatório.	2
Considerações iniciais.	3
Panorama geral.	4
Despesas com pessoal.	15
Impacto dos aportes para cobertura de insuficiências financeiras do Regime de Previdência nas despesas com pessoal.	22
Aplicação no ensino.	24
Utilização do FUNDEB.	30
Passivo atuarial.	38
Falta de evidenciação dos aportes para cobertura de insuficiências financeiras do Regime de Previdência.	39
Precatórios.	45
Renúncia de receitas.	50
Passivos contingentes.	61
Despesas com publicidade e propaganda.	64
Proposta de monitoramento das Fiscalizações Operacionais.	66
CONCLUSÃO.	68

¹ População estimada pelo IBGE em 01.07.2017, nos termos do art. 102 da Lei 8.443/1992.



Relatório.

Tratam os autos, recebidos neste gabinete às 16h39 do dia 17.05.2019 (sexta-feira), da análise das Contas do Governador, referentes ao exercício de 2018.

A documentação necessária foi remetida a esta Corte de Contas pelo Excelentíssimo Senhor Governador do Estado no dia 30.04.2018 (evento 125.1).

A diligente Diretoria de Contas do Governador (“DCG”) ofertou detalhado e percuciente relatório de fiscalização, indicando, inclusive, 14 recomendações referentes às Demonstrações Contábeis; 4 recomendações ao Departamento de Despesa do Pessoal do Estado; 2 à Unidade Central de Recursos Humanos e 1 ao Departamento de Controle e Avaliação; 7 referentes à Renúncia de Receitas; 6 recomendações referentes à Previdência Social, e 95 recomendações referentes às Fiscalizações Operacionais² realizadas no exercício (evento 148).

A Assessoria Técnico-Jurídica (“ATJ”) manifestou-se pela emissão de parecer prévio favorável às contas em exame, com ressalvas e recomendações. No que se refere ao cômputo da aplicação do ensino, a Chefia de ATJ propôs efeitos modulatórios à decisão (eventos 161.1 a 163).

A Secretaria-Diretoria Geral (“SDG”) opinou pela emissão de parecer prévio favorável, encampando as recomendações da DCG, além da propositura de 4 alertas³ (evento 164.1).

Em 16.05.2019, os autos retornaram à DCG, por ordem da Conselheira Relatora, para que fossem abordados *“os aspectos atinentes ao último ano de mandato, quais sejam, o cumprimento do parágrafo único do art. 21 e do artigo 42 da LRF e a análise sobre as despesas com publicidade no último ano de mandato”* (evento 170.1). Na mesma data, a DCG devolveu os autos com manifestação complementar sobre os pontos requeridos (evento 174).

Ante o acrescido, a ATJ reiterou seu posicionamento anterior, destacando que, no seu entender, não existiriam *“evidências de que os gastos efetuados após 07/07/2018 visaram*

² Infraestrutura em saúde: 18 recomendações; Alterações orçamentárias: 2 recomendações; Reiteração das recomendações de 2016 à Secretaria de Administração Penitenciária (sistema prisional paulista): 7 recomendações; Secretaria da Segurança Pública (Corpo de Bombeiros): 2 recomendações; PAC (Programa de Ação Cultural): 18 recomendações à Secretaria da Cultura e 8 recomendações à Secretaria da Fazenda e Planejamento; Condições oferecidas nas unidades escolares estaduais: 6 recomendações; DETRAN: 17 recomendações; Polícia Judiciária (Ação 4989): 8 recomendações; Instituto de Identificação Ricardo Gumbleton Daunt (Ação 4195 – Acesso à Cidadania): 9 recomendações.

³ “- Adote providências no sentido de incrementar o nível de clareza e detalhamento das informações eletrônicas, de modo a suprir as carências na qualidade de sua transparência ativa, conforme detectado no estudo “Escala Brasil Transparente – Avaliação 360º”;

- Divulgue a execução dos investimentos efetuados em 2018 no Portal da Transparência, em atendimento ao disposto no art. 22, § 2º, da LDO/2018;

- A par da necessidade de atendimento aos arts. 4º, § 2º, incisos I e II, e 5º, incisos I e II, da LRF, como já destacado pela DCG, faz-se necessário maior zelo no momento das elaborações das peças orçamentárias, de modo que elas assinalem indicadores e valores de programas mais realistas e amoldados às demandas dos respectivos setores a que se referem, e compatíveis entre si;

- Efetivação de melhor detalhamento das Emendas Parlamentares, tanto na LOA quanto nos sistemas, como forma de aprimoramento do acompanhamento das despesas realizadas.”



à promoção pessoal, de maneira que, a meu ver, o apontamento pode ser relevado” (evento 178). Na mesma linha seguiu a SDG (evento 180.1).

A Procuradoria da Fazenda do Estado (“PFE”) manifestou-se pela emissão de parecer prévio favorável, endossando as recomendações propostas pelas áreas técnicas (eventos 182.1 e 184.1).

Vêm os autos com vistas ao Ministério Público de Contas (“MPC”) para sua atuação como fiscal da ordem jurídica. É o breve relatório.

Considerações iniciais.

Nos termos do artigo 33, inciso I, da Constituição Estadual (à semelhança do art. 71, inc. I da Constituição Federal), compete ao Tribunal de Contas do Estado emitir anualmente parecer prévio sobre as Contas do Governador, no prazo de 60 dias a contar de seu recebimento. Dentro deste prazo, é reservado, pelo Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, um prazo máximo de 2 dias corridos ao Ministério Público de Contas.⁴

Em sua atuação junto ao Tribunal de Contas, o Ministério Público, dentre outras atribuições, objetiva assegurar a concreta observância dos princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação, interesse público e eficiência.⁵ A partir das informações obtidas no curso do processo, consideram-se os resultados contidos no quadro abaixo:

SÍNTESE DO APURADO	
Resultado da execução orçamentária (SUPERÁVIT)	0,42%
Percentual de investimentos	3,71%
PRECATÓRIOS - Foi suficiente o pagamento/depósito de precatórios judiciais?	NÃO ⁶
PRECATÓRIOS - Foi suficiente o pagamento de requisitórios de baixa monta?	SIM
LRF - Despesa de pessoal em dezembro de 2018 – Total (máximo 60%)	51,30% ⁷
LRF - Despesa de pessoal em dezembro de 2018 – Poder Executivo (máximo 49%)	43,36% ⁸
ENSINO - Aplicação na Educação - art. 255, CE/SP (mínimo 30%)	25,00% ⁹
ENSINO - FUNDEB aplicado no magistério (mínimo 60%)	75,76%
ENSINO - Recursos FUNDEB aplicados no exercício (mínimo 95%)	79,56% ¹⁰
ENSINO - Se diferida, a parcela residual (de até 5%) foi aplicada até 31.03 do exercício subsequente?	Prejudicado
SAÚDE - Aplicação na Saúde (mínimo 12%)	13,34%

⁴ RITCE/SP, art. 183, *caput* e inciso II.

⁵ RITCE/SP, art. 69, inc. I e LCE n.º 1.110/10, art. 3º, inc. I.

⁶ Vide tópico ‘Precatórios’.

⁷ Adotado o cálculo apresentado pelo Estado – vide tópico ‘Despesas com pessoal’.

⁸ Adotado o cálculo apresentado pelo Estado – vide tópico ‘Despesas com pessoal’.

⁹ Vide tópico ‘Aplicação no ensino’.

¹⁰ Vide tópico ‘Utilização do FUNDEB’.

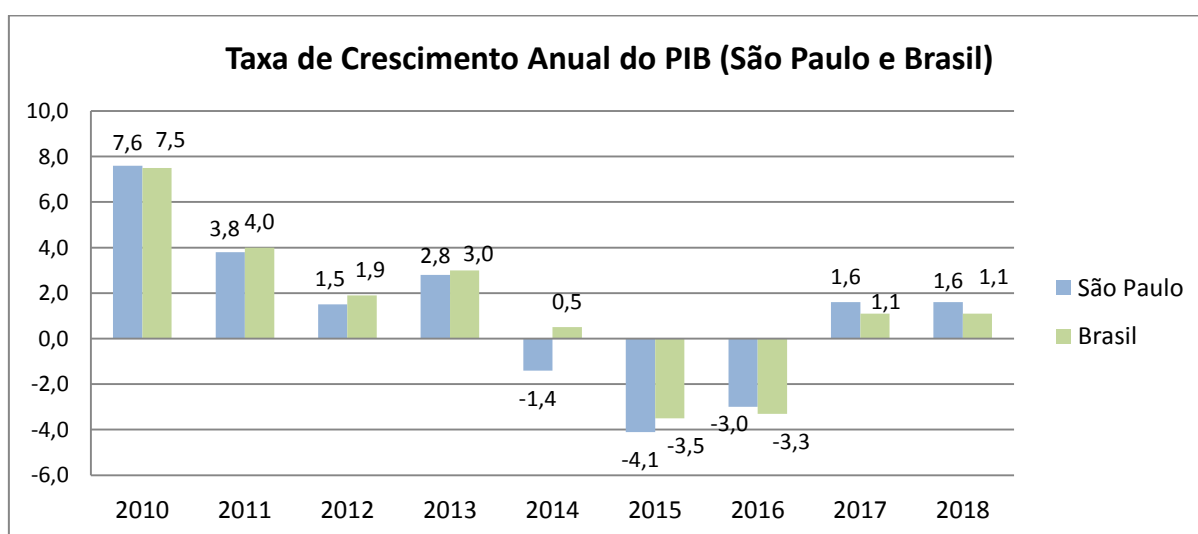


Panorama geral.

Antes de iniciar a análise dos presentes balanços, é relevante tecer algumas considerações sobre a conjuntura econômica nacional e estadual em 2018, para que seja possível compreender com maior clareza os resultados contábeis apurados no exercício.

Após a moderada recuperação de 2017, o Produto Interno Bruto (“PIB”) brasileiro (soma dos valores de todos os bens e serviços finais produzidos no país) registrou, em 2018, alta de 1,1%.

O PIB paulista apresentou desempenho ligeiramente superior, evoluindo 1,6%, mesma taxa observada ao final de 2017. Tais resultados contrastam com a retração do PIB nacional no biênio 2015/2016 e do PIB estadual no triênio 2014/2016:



Fonte: elaborado pelo MPC com base nos dados da Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados (Fundação SEADE)¹¹ e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)¹².

Conforme explica o IBGE, o aumento do PIB nacional “*resultou da expansão de 1,1% do Valor Adicionado a preços básicos e da alta de 1,4% no volume dos Impostos sobre Produtos líquidos de Subsídios. O resultado do Valor Adicionado neste tipo de comparação refletiu o desempenho das três atividades que o compõem: Agropecuária (0,1%), Indústria (0,6%) e Serviços (1,3%)*”¹³.

¹¹ <http://www.seade.gov.br/produtos/midia/2017/11/Tabela4.xlsx/> (dados de 2010 a 2015), http://www.seade.gov.br/produtos/midia/2017/02/PIB_Trim_4_2016-1.pdf (dados de 2016), http://www.seade.gov.br/produtos/midia/2018/02/PIB_Trim_4_2017.pdf (dados de 2017), e http://www.seade.gov.br/produtos/midia/2019/02/PIB_Trim_4_2018.pdf (dados de 2018), acesso em 15.05.2019.

¹² https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=series-historicas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib%23evolucao-taxa#evolucao-taxa (dados de 2010 a 2018), acesso em 15.05.2019.

¹³ <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23886-pib-cresce-1-1-em-2018-e-fechara-ano-em-r-6-8-trilhoes>, acesso em 15.05.2019.



Na mesma linha, o PIB paulista foi alavancado pela alta de 1,5% no Valor Adicionado e de 2,2% nos Impostos Líquidos de Subsídios, com destaque para o desempenho positivo dos setores de indústria (0,9%) e de serviços (1,8%)¹⁴.

Apesar da melhora, o PIB brasileiro cresceu abaixo do inicialmente projetado. Com efeito, a expectativa de crescimento do PIB nacional passou de 2,69% para 1,30%, de acordo com os relatórios FOCUS do Banco Central de 05.01.2018 e de 28.12.2018, respectivamente¹⁵.

Conforme aponta a Fundação SEADE, dentre os eventos externos que afetaram o desempenho da economia brasileira e paulista, merecem destaque a elevação da taxa de juros pelo *Federal Reserve* (tornando o investimento nos Estados Unidos mais atraente em comparação a países como o Brasil), assim como o aumento de medidas protecionistas restritivas ao comércio mundial¹⁶.

Quanto aos eventos internos, sobressaem-se a greve dos caminhoneiros (afetando o desempenho de diversos setores e o abastecimento de mercadorias) e o cenário de incerteza política com as expectativas do resultado das eleições de 2018.

Segundo o Governo do Estado, “o baixo dinamismo da economia não apenas prejudicou a gestão orçamentário-financeira das autoridades federais, mas principalmente a das administrações estaduais, não obstante os esforços de contenção de despesa registrados ao longo do ano de 2017 e continuados em 2018”¹⁷.

No panorama geral, a arrecadação total de receitas permaneceu praticamente estável, apresentando um **crescimento real de 0,30%** pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) no comparativo entre 2017 e 2018:

R\$ bilhões										
Receita total	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Valores nominais	118,790	135,056	143,409	153,821	175,786	185,316	192,876	191,613	204,851	213,158
Valores atualizados pelo IPCA	200,791	215,548	214,905	217,792	235,001	232,823	218,951	204,648	212,524	213,158

Fonte: elaborado pelo MPC com base nos dados dos relatórios da Diretoria de Contas do Governador (DCG)¹⁸. Obs.: valores não incluem receitas intra-orçamentárias.

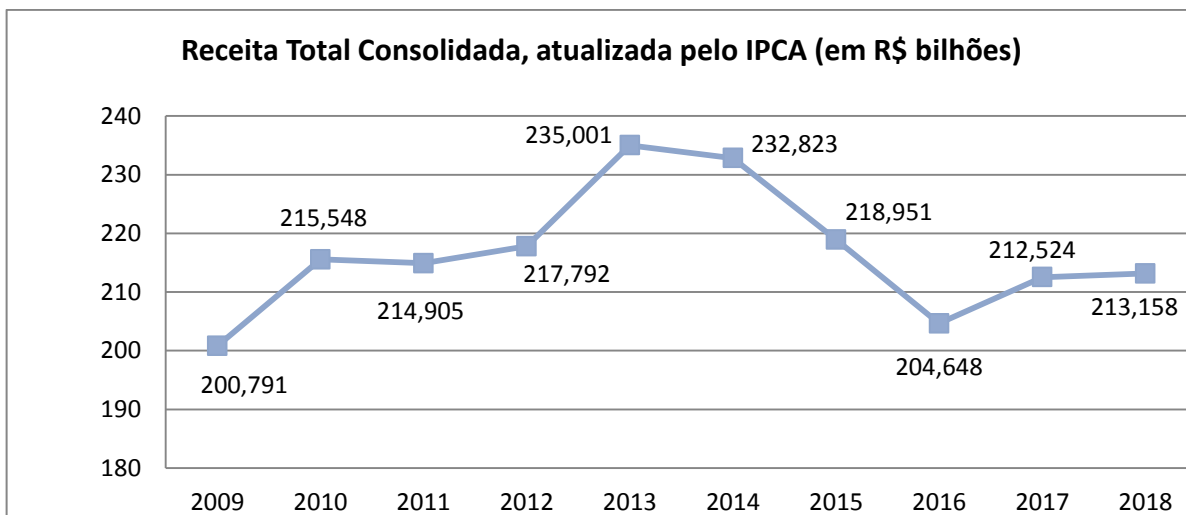
¹⁴ Já a agropecuária paulista apresentou retração de 1,8%. Fonte: http://www.seade.gov.br/produtos/midia/2019/02/PIB_Trim_4_2018.pdf, acesso em 15.05.2019.

¹⁵ <https://www.bcb.gov.br/content/focus/focus/R20180105.pdf> e <https://www.bcb.gov.br/content/focus/focus/R20181228.pdf>, acesso em 13.05.2019.

¹⁶ http://www.seade.gov.br/produtos/midia/2019/02/PIB_Trim_4_2018.pdf, acesso em 13.05.2019.

¹⁷ Vide fls. I do Relatório Anual do Governo do Estado 2018 (evento 148).

¹⁸ Valores nominais de 2009 a 2012: TC-03564/026/12, fls. 33; valores nominais de 2013 a 2016: eTC-5198.989.16-2, evento 22, fls. 23 do relatório da DCG; valores nominais de 2017 e 2018: evento 148, fls. 15 do Relatório da DCG. Coeficientes de atualização pelo IPCA obtidos no site do Banco Central (<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDAADO/publico/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice>).



Do gráfico acima, nota-se que, embora a **receita total consolidada** (atualizada pelo IPCA) tenha voltado a crescer nos exercícios 2017 e 2018, **ainda não conseguiu retomar o patamar de 2015**.

Ademais, conforme quadro consolidado da arrecadação (atualizada pelo IPCA), enquanto as Receitas Correntes mantiveram-se praticamente estáveis, crescendo 1,27% entre 2017 e 2018, as Receitas de Capital sofreram retração de 25,55%:

R\$ milhares						
Receitas (atualizadas pelo IPCA)	2015	2016	2017	2018	AH (%) 2017-2018	AV (%)
Receitas correntes	208.913.528	196.740.444	204.798.971	207.405.896	1,27%	97,30%
Receitas Tributárias	161.376.497	152.816.734	155.905.923	160.083.402	2,68%	75,10%
Receitas de Contribuições	6.544.189	6.139.850	6.000.975	7.455.045	24,23%	3,50%
Receita Patrimonial	7.354.473	6.568.654	8.561.121	5.799.231	-32,26%	2,72%
Receita Agropecuária	11.505	17.599	20.326	19.714	-3,01%	0,01%
Receita Industrial	254.093	391.529	197.109	93.680	-52,47%	0,04%
Receita de Serviços	4.482.778	3.172.118	3.336.469	3.198.351	-4,14%	1,50%
Transferências Correntes	20.763.827	19.330.050	20.357.443	21.840.958	7,29%	10,25%
Outras Receitas Correntes	8.126.166	8.303.909	10.419.606	8.915.515	-14,44%	4,18%
Receitas de capital	10.037.883	7.907.881	7.725.137	5.751.738	-25,55%	2,70%
Operações de Crédito	6.922.854	5.292.342	4.758.824	2.898.267	-39,10%	1,36%
Alienação de Bens	1.220.046	196.851	189.053	1.696.778	797,51%	0,80%
Amortização de Empréstimos	1.673	2.522	3.484	5.305	52,24%	0,00%
Transferências de Capital	281.070	449.474	262.250	430.777	64,26%	0,20%
Outras Receitas de Capital	1.612.241	1.966.692	2.511.526	720.611	-71,31%	0,34%
Total Geral	218.951.411	204.648.325	212.524.108	213.157.635	0,30%	100 %

Fonte: elaborado pelo MPC, sobre quadro do Relatório da DCG às fls. 19 (evento 148). Obs.: valores não incluem receitas intra-orçamentárias.

Como é possível observar, as Receitas de Capital foram negativamente impactadas pela queda das Operações de Crédito (-39,10%) e das Outras Receitas de Capital (-71,31%).

Segundo o Governo Estadual, o cenário macroeconômico geral, as restrições de último ano de mandato impostas pela LRF e a necessidade de cumprir metas e limites de



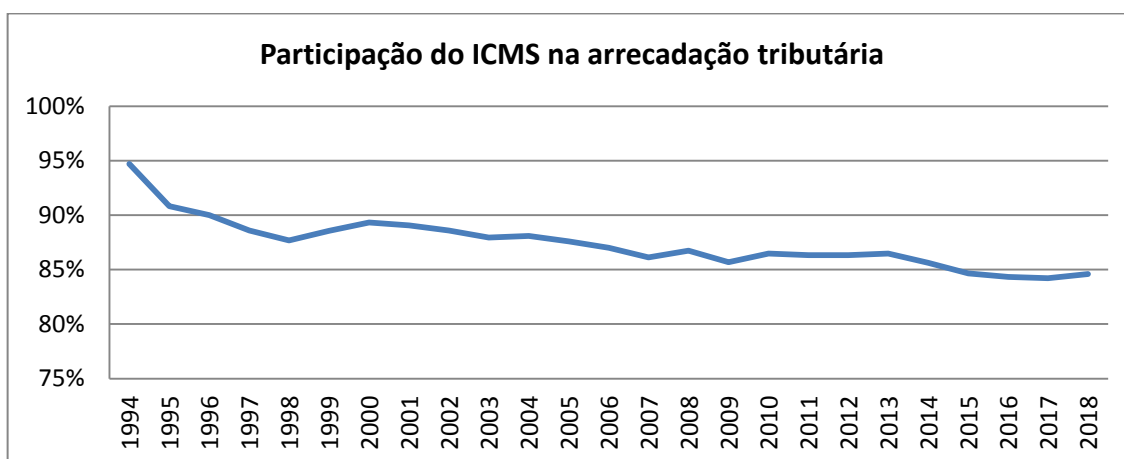
endividamento estabelecidos nos programas de apoio à reestruturação e ajuste fiscal contribuíram para a redução das Operações de Crédito, ao passo que a “*diminuição dos recursos destinados ao pagamento de Sentenças Judiciais em função dos limites estabelecidos pelo teto de gastos*” conduziu à significativa diminuição das Outras Receitas de Capital¹⁹. Esta alegação será abordada adiante no tópico ‘Precatórios’.

De outro norte, as Receitas de Capital foram positivamente influenciadas pelo aumento da Amortização de Empréstimos (52,24%), das Transferências de Capital (64,26%) e, sobretudo, da Alienação de Bens (797,51%). Nessa última, destaca-se a venda da participação acionária do Governo do Estado na Companhia Energética de São Paulo, que gerou receitas da ordem de R\$1,5 bilhão aos cofres públicos, impactando de forma relevante o resultado orçamentário do exercício, embora ao custo da redução dos ativos do ente²⁰.

Já as Receitas Correntes foram impulsionadas, principalmente, pela ampliação das Receitas Tributárias (2,68%), as quais representam a principal fonte de arrecadação do Estado (75,10% do total das receitas arrecadadas).

Dentre as Receitas Tributárias, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) continua a ser o tributo mais significativo da competência estadual (84,64% das receitas tributárias e 63,57% de toda a receita do Estado de São Paulo²¹).

Em 2018, a arrecadação real desse imposto cresceu tanto em termos reais (3,02%) quanto em termos nominais (6,87%), contrapondo-se à tendência geral de redução de sua participação na Receita Tributária, que vem sendo observada desde 1994²²:



Fonte: elaborado pelo MPC, a partir de valores de ICMS e de Receita Tributária total (atualizados pelo fator IPCA de janeiro de 2019), disponíveis às fls. 13 do Relatório da Receita Tributária do Estado de São Paulo de fevereiro de 2019²³.

¹⁹ Vide fls. VIII do Relatório Anual do Governo do Estado 2018 (evento 148).

²⁰ Vide fls. VIII do Relatório Anual do Governo do Estado 2018 (evento 148).

²¹ Considerando receita total de R\$213.157.635 mil, receitas tributárias de R\$160.083.402 mil e arrecadação do ICMS de R\$135.498.788 mil (fls. 15 e 27 do relatório da DCG de evento 148).

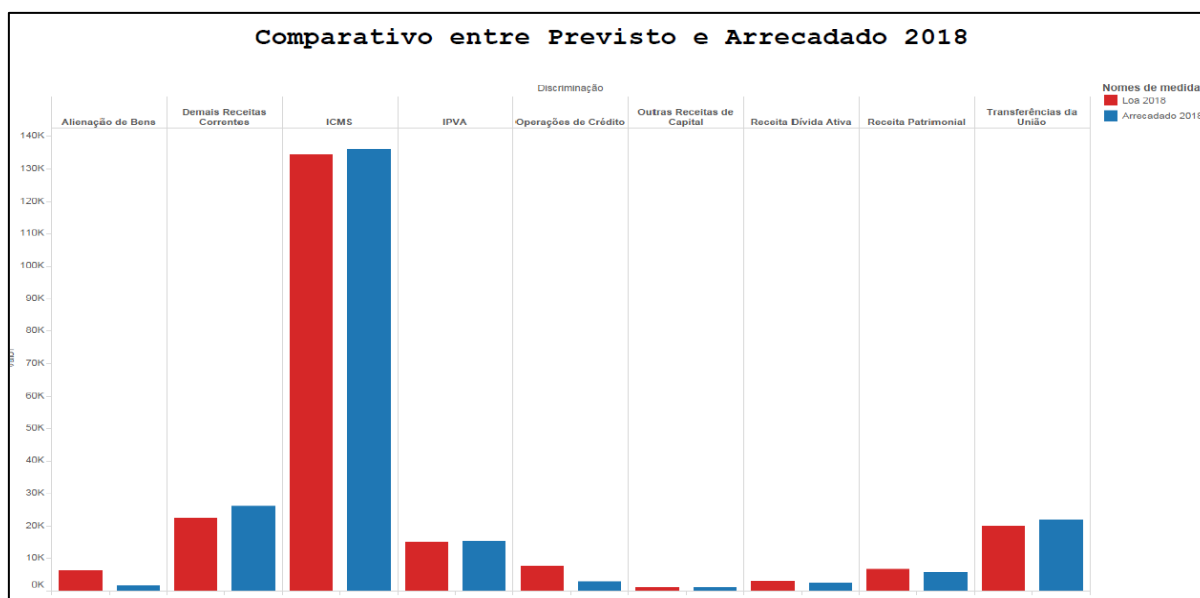
²² Vide fls. 27 do Relatório da DCG.



O acréscimo das Transferências Correntes também favoreceu a evolução das receitas. Essa rubrica foi positivamente impactada pelas transferências de *royalties* do petróleo, que passaram de R\$1,37 bilhão, em 2017, para R\$2,35 bilhões, em 2018²⁴.

A despeito da ligeira melhora na arrecadação total, as receitas do Estado foram 1,73% inferiores às previstas na LOA²⁵.

Conforme informações disponíveis no site da Secretaria da Fazenda e Planejamento (“SEFAZ”), esse resultado se deu em virtude da **frustração na arrecadação** da Receita Patrimonial (-R\$1,017 bilhão), da Dívida Ativa (-R\$0,636 bilhão), das Operações de Crédito (-R\$4,803 bilhões), da Alienação de Bens (-R\$4,595 bilhões) e das Outras Receitas de Capital (-R\$0,116 bilhão):



Fonte: Quadro Auxiliar Anual - Variações Orçamentárias da Receita, disponível no site da Secretaria da Fazenda²⁶.

Em contrapartida, sob a ótica das despesas, houve economia orçamentária (diferença entre a despesa autorizada na LOA mais créditos adicionais, menos a despesa realizada) de 5,02% (equivalente a R\$11,210 bilhões²⁷).

²³ https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Downloads/Relatorios-da-Receita-Tributaria/2019/fevereiro/INTERNET_fevereiro19.pdf, acesso em 15.05.2019.

²⁴ De acordo com os valores nominais às fls. 29 do Relatório da DCG (evento 148).

²⁵ Fls. 26 do Relatório da DCG (evento 148).

²⁶ <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Downloads/Relat%C3%B3rio-Anual-do-Governo-do-Estado/Quadro%20Auxiliar%20Anual%20-%20Varia%C3%A7%C3%B5es%20Or%C3%A7ament%C3%A1rias%20da%20Receita.pdf>, acesso em 15.05.2019.

²⁷ Fls. 16 do Relatório da DCG (evento 148).



O detalhamento das despesas consolidadas do Estado pode ser verificado no quadro a seguir (desde o ano de 2015, para comparação):

R\$ milhares						
Despesas (atualizadas pelo IPCA)	2015	2016	2017	2018	Variação (%) 2017-2018	Variação (R\$) 2017-2018
Despesas Correntes	198.183.411	187.470.533	193.030.375	194.503.877	0,76%	1.473.502
Juros e Encargos da Dívida	10.992.316	6.811.795	8.787.818	11.243.134	27,94%	2.455.316
Outras Despesas Correntes	95.449.960	92.373.201	95.078.966	94.660.344	-0,44%	-418.622
Pessoal e Encargos Sociais	91.741.135	88.285.537	89.163.591	88.600.399	-0,63%	-563.192
Despesas de Capital	22.516.062	17.865.302	18.622.009	17.749.229	-4,69%	-872.780
Amortização da Dívida	8.149.767	4.405.058	3.295.965	6.223.077	88,81%	2.927.112
Inversões Financeiras	4.387.717	4.647.638	4.273.896	2.554.471	-40,23%	-1.719.425
Investimentos	9.978.578	8.812.607	11.052.148	8.971.681	-18,82%	-2.080.467
Total das Despesas	220.699.473	205.335.836	211.652.384	212.253.106	0,28%	600.722

Fonte: elaborado pelo MPC, sobre quadro às fls. 43 do Relatório da DCG (evento 148). Obs.: valores não incluem despesas intra-orçamentárias.

Como se observa, as despesas com Amortização da Dívida cresceram 88,81% em 2018, revertendo a tendência de queda observada em 2016 (45,95%) e em 2017 (25,18%).

Naqueles anos, a redução de gastos com amortização foi possível graças ao Acordo de Renegociação da Dívida dos Estados com o Governo Federal²⁸. Por intermédio da Lei Complementar 156/2016, foi concedido prazo de pagamento adicional de até 240 meses (art. 12-A, *caput*) no refinanciamento das dívidas sob a égide da Lei 9.496/1997. A norma possibilitou, ainda, redução extraordinária de até 100% da parcela mensal devida para os meses de julho a dezembro de 2016, limitada a R\$500 milhões/mês (art. 3º, §§ 3º e 5º). A partir dos meses de janeiro de 2017 a junho de 2018, contudo, a redução passou a ter declínio gradual de 94,73% no primeiro mês para 5,26% no último (art. 4º, § 3º).

Como reflexo da normalização do pagamento da dívida junto à União, as despesas com Juros e Encargos da Dívida apresentaram relevante acréscimo de 27,94% entre 2017 e 2018. Assim, apenas a título de amortização, juros e encargos da dívida, houve aumento de R\$5,38 bilhões nas despesas reais do Estado, que foi parcialmente compensado pela redução nos Investimentos (-R\$2,08 bilhões) e nas Inversões Financeiras (-R\$1,72 bilhões).

Tendo em vista que no decorrer do primeiro semestre de 2018 o ente ainda usufruía de sobredita redução extraordinária, a tendência é que no próximo exercício as despesas a título de amortização, juros e encargos da dívida cresçam ainda mais, o que

²⁸ A dívida junto à União representa 85,3% da dívida contratual do Estado, conforme fls. XV do Relatório Anual do Governo do Estado 2018 (evento 148).



demandará esforços adicionais do Estado para manter o equilíbrio de seu balanço orçamentário.

Conforme será abordado adiante²⁹, apesar de a despesa com pessoal do Estado ter reduzido em termos reais (-0,63%), houve aumento na sua participação em relação à Receita Corrente Líquida, de acordo com os critérios de apuração da LRF:

R\$ milhares				
	2017	2018	Variação Percentual	Variação Nominal
Total das Despesas com Pessoal (critérios LRF)	77.551.827	81.644.011	5,28%	4.092.184
Receita Corrente Líquida (ajustada)	151.528.964	159.155.348	5,03%	7.626.384
% Despesas Pessoal/RCL	51,18%	51,30%		

Fonte: elaborado pelo MPC com base nos dados dos relatórios da Diretoria de Contas do Governador (DCG)³⁰. Obs.: valores não excluem ressarcimento de despesas com profissionais do ensino das escolas municipalizadas mediante convênio.

Tal como se extrai do quadro acima, o aumento do referido percentual foi decorrente de um acréscimo das despesas com pessoal (5,28%) acima do aumento verificado na Receita Corrente Líquida (5,03%), situação que exige da Administração o fortalecimento dos instrumentos de controle de tais dispêndios.

Consolidando-se receitas e despesas realizadas, o Balanço Orçamentário do Estado indicou um **superávit** de 0,42%, mantendo o resultado moderadamente positivo observado em 2017 e contrastando com a trajetória deficitária do período 2011/2016:

R\$ milhares				
Ano	Receita Arrecadada	Despesa Realizada	Resultado Orçamentário	% sobre Receita Arrecadada
2011	143.409.433	144.472.635	-1.063.202	-0,74%
2012	153.821.028	154.803.614	-982.586	-0,64%
2013	175.785.940	176.780.596	-994.656	-0,57%
2014	185.315.897	185.671.397	-355.500	-0,19%
2015	192.876.275	194.416.158	-1.539.883	-0,80%
2016	191.612.541	192.256.258	-643.717	-0,34%
2017	204.851.399	204.011.146	840.253	0,41%
2018	213.157.635	212.253.106	904.529	0,42%

Fonte: elaborado pelo MPC com base nos dados dos relatórios da Diretoria de Contas do Governador (DCG)³¹. Obs.: foram utilizados os valores nominais.

²⁹ No tópico 'Despesas com pessoal'.

³⁰ Dados de 2017: eTC-03546.989.17-9, evento 30, fls. 150 do relatório da DCG; dados de 2018: evento 148, fls. 210 do Relatório da DCG.

³¹ Dados de 2011 a 2014: TC-0788/026/14, fls. 24; dados de 2015 e 2016: eTC-05198.989.16-2, evento 22.8, fls. 18; dados de 2017 e 2018: Relatório da DCG, fls. 15 (evento 148).



Deve-se ponderar, contudo, que **o superávit orçamentário de 2018 não seria obtido sem o expressivo aumento nominal verificado nas receitas oriundas da alienação de bens** (R\$1,515 bilhão) **e da transferência de royalties** (R\$0,983 bilhão)³².

Em virtude do caráter flutuante dessas duas receitas e levando-se em conta a tendência de crescimento dos gastos com amortização, juros e encargos da dívida no exercício 2019, é importante que o Estado promova rigoroso acompanhamento de sua execução orçamentária, o que inclui, por exemplo, o fortalecimento dos mecanismos de arrecadação da dívida ativa, que em 2018 representou apenas 0,60% da arrecadação, não obstante o seu saldo já corresponda a 185,96% de todas as receitas arrecadadas no ano³³.

Cumprindo recomendação realizada nas contas de 2017³⁴, verifica-se que o Governo do Estado deixou de realizar o procedimento de diferimento de receitas, que consistia em transferir, para o exercício seguinte, receitas não compromissadas do exercício corrente.

A partir do Balanço Financeiro foi possível aferir o resultado financeiro do exercício. Esse indicador evidencia a diferença entre o saldo em espécie para o exercício seguinte e aquele proveniente do ano anterior.

Em 2018, o resultado financeiro foi reduzido de R\$8,07 bilhões para R\$5,02 bilhões³⁵ e, como bem destacou a DCG, só não foi negativo em virtude do aumento dos Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados (os recursos de Caixa e Equivalentes de Caixa reduziram no período):

R\$ milhares					
2017		2018		Variação Percentual	Variação Nominal
Saldo em 31/12/2017	38.572.827	Saldo em 31/12/2018	43.596.822	13,02%	5.023.995 (Resultado Financeiro)
Caixa e Equivalentes de Caixa	29.072.675	Caixa e Equivalentes de Caixa	26.687.860	-8,20%	-2.384.814
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	9.500.152	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	16.908.961	77,99%	7.408.809

Fonte: adaptado a partir de quadro de fls. 185 do Relatório da DCG (evento 148).

Destaca-se, ademais, a necessidade de detalhamento, no Balanço Financeiro, das vinculações referentes à Previdência Social, tendo em vista que estão indevidamente incluídas

³² Receitas com Royalties do Petróleo em 2017: R\$ 1.369.742 mil; Receitas com Royalties do Petróleo em 2018: R\$ 2.352.744 mil; Receitas com Alienação de Bens em 2017: R\$ 182.228; e Receitas com Alienação de Bens em 2018: R\$ 1.696.778. Dados obtidos às fls. 15 e 29 do Relatório da DCG (evento 148).

³³ Receita da Dívida Ativa em 2018: R\$1.277.304 mil; Receita Total em 2018: R\$213.157.635 mil; Saldo da Dívida Ativa em 2018: R\$396.388.276 mil. Dados obtidos às fls.15, 31 e 169 do Relatório da DCG (evento 148).

³⁴ “2) *Abstenha-se de proceder ao diferimento de receitas, devendo os saldos existentes ao final de cada exercício retornarem à alínea da receita originária objeto da sua vinculação;*” (eTC-3546.989.17-9, evento 90.1, fls. 04).

³⁵ Vide fls. 185 do relatório da DCG 2018 (evento 148).



em “Outras Destinações de Recursos”, ao invés de estarem detalhadas em rubricas próprias, conforme já recomendado nas contas de 2017³⁶.

Tal apontamento ganha relevo em virtude da expressividade desses recursos. De fato, as **“Outras Destinações de Recursos” já respondem por 21,61% do total das receitas e por 21,85% das despesas totais**, sem que seja evidenciado o quanto desses recursos são vinculados à Previdência Social (RPPS e RGPS), como exige o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)³⁷.

Sem embargo da redução nas disponibilidades de Caixa e Equivalentes de Caixa, a análise do Balanço Patrimonial indica aumento do Superávit Financeiro, que foi positivamente impactado pela retração do Passivo Financeiro:

Ano	2017	2018	Variação Percentual	Variação Nominal (R\$)
Ativo Financeiro	41.257.910.949	41.225.201.378	-0,079%	-32.709.571
Passivo Financeiro	29.783.975.470	27.376.541.303	-8,083%	-2.407.434.167
Superávit Financeiro	11.473.935.479	13.848.660.075	20,697%	2.374.724.596

Fonte: elaborado a partir de dados de fls. 156 do Balanço Geral do Estado de 2018 (evento 148)

A respeito do Balanço Patrimonial, reforçam-se as sete recomendações realizadas pela DCG, em especial as que se referem à necessidade de revisão da metodologia de apuração das perdas no valor recuperável da dívida ativa (prometida pela SEFAZ desde 2016), bem como de fornecimento de explicações sobre a relevante redução na “atualização da dívida ativa” (que passou de R\$17,6 bilhões, em 2017, para R\$6,81 bilhões, em 2018), as significativas baixas realizadas a título de cancelamentos (-R\$6,03 bilhões) e sobre os ajustes manuais de saldo (R\$1,17 bilhão)³⁸.

Em atendimento à recomendação realizada no exercício anterior³⁹, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) de 2017 foi reapresentada com os ajustes necessários nos saldos iniciais daquele exercício, que divergiam dos saldos finais de 2016.

Há que se ressaltar, contudo, que na DMPL de 2018 houve registro contábil não esclarecido de R\$46,78 bilhões a título de ajustes de exercícios anteriores na conta Patrimônio

³⁶ “5) Empreenda gestões visando ao saneamento da falta de evidenciação das vinculações referentes à previdência social, cujos registros demandam incremento das suas especificações;” (eTC-3546.989.17-9, evento 90.1, fls. 05).

³⁷ Nesse sentido, veja-se as estruturas de balanço financeiro estabelecidas nas páginas 380 e 381 da 7ª edição do MCASP.

³⁸ Fls. 681 do Relatório da DCG (evento 148).

³⁹ “7) Faça com que a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL contemple saldos iniciais ajustados, evidenciando-se o valor de R\$ 46.809.964 mil em linha de Ajustes de Exercícios Anteriores - Conta de Resultados Acumulados e em linha de Aumento/Redução de Capital para explicar a variação no Patrimônio Social, além de que deve constituir objeto de esclarecimento em respectivas Notas Explicativas;” (eTC-3546.989.17-9, evento 90.1, fls. 05).



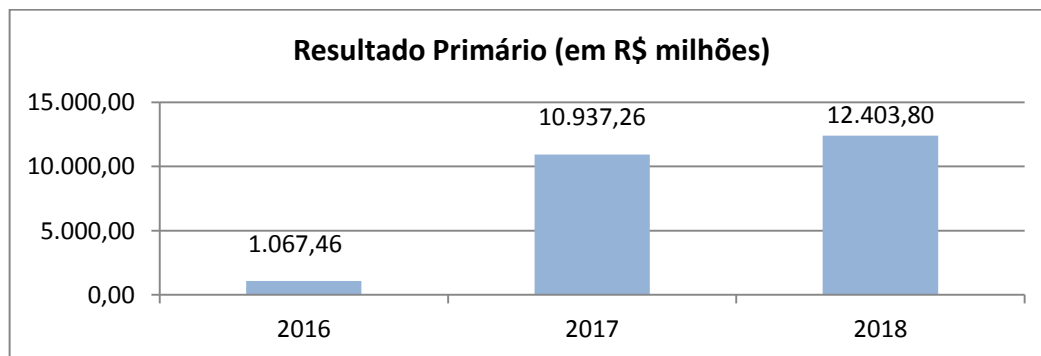
Social/Capital Social, em contrapartida a Resultados Acumulados, motivo pelo qual endossa-se a recomendação realizada pela DCG para que seja promovida *“a devida conciliação da conta Patrimônio Social Consolidado, ao final do exercício de 2018, partindo do saldo de encerramento das contas do exercício de 2016”*⁴⁰.

Chama-se atenção, ainda, à situação do Patrimônio Líquido do ente, que evidencia cenário de Passivo a Descoberto. Em 2017 o Estado já havia registrado um Patrimônio Líquido negativo de R\$628,19 bilhões, valor que alcançou -R\$726,85 bilhões em 2018, impulsionado pelo reconhecimento do passivo atuarial, que representava expressivos R\$839 bilhões no final do exercício em análise⁴¹.

Conforme será abordado adiante (nos tópicos ‘passivo atuarial’ e ‘falta de evidenciação dos aportes para cobertura de insuficiências financeiras do regime de previdência’), a expectativa é que a provisão matemática previdenciária continue a crescer nos próximos anos, com evidentes reflexos no Patrimônio Líquido do ente. Assim, é imperioso que a Administração Estadual implemente, com brevidade, medidas para equacionamento do déficit atuarial de seu regime próprio de previdência social.

Passando-se à análise do endividamento, observa-se que o Governo Estadual alcançou, no ano em apreço, um resultado primário positivo. Trata-se de importante indicador, pois evidencia a capacidade de pagamento do estoque da dívida pública⁴².

Para 2018, o Estado havia previsto um resultado primário de R\$0,506 bilhão, sendo que, ao final do exercício, esse resultado atingiu R\$12,4 bilhões, o que representa 2.451,34% da meta estabelecida para o período e supera os valores alcançados nos exercícios 2016 e 2017:



Fonte: elaborado a partir de dados de fls. 239 do Balanço Geral do Estado de 2018 (evento 148). Obs.: valores apurados segundo o Regime de Caixa, conforme 8ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF, válida para o exercício 2018.

⁴⁰ Fls. 192, 193 e 682 do Relatório da DCG (evento 148).

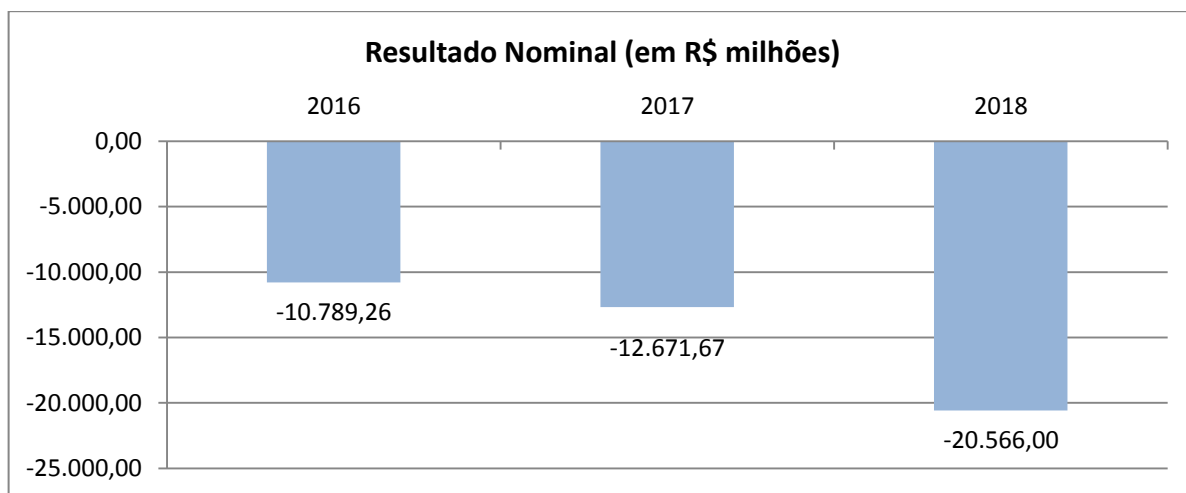
⁴¹ Fls. 193 do Relatório da DCG (evento 148).

⁴² De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais elaborado pela STN para o exercício 2018, o resultado primário é “[...] obtido a partir do cotejo entre receitas e despesas orçamentárias de um dado período que impactam efetivamente a dívida estatal. O resultado primário pode ser entendido, então, como o esforço fiscal direcionado à diminuição do estoque da dívida pública”.



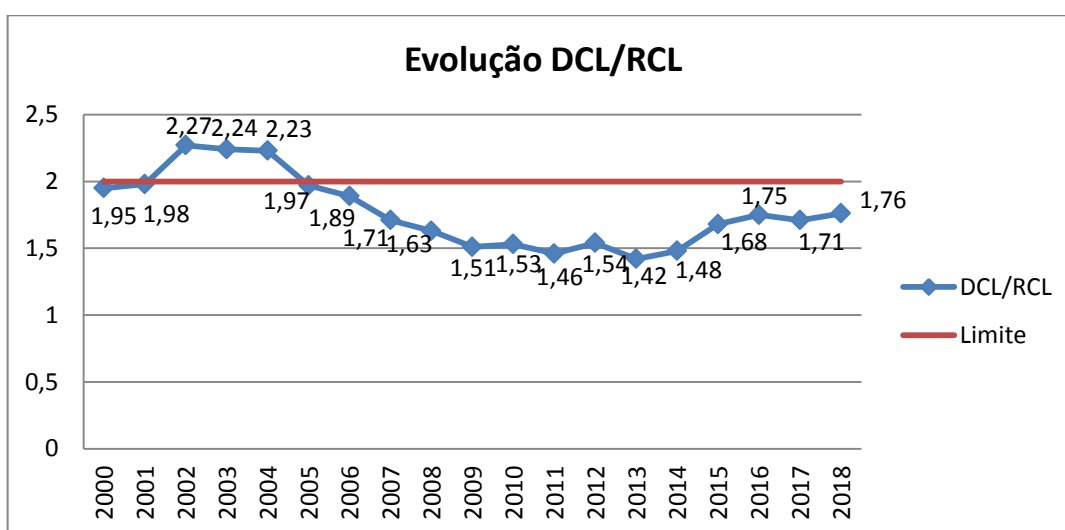
Anote-se que a obtenção de resultado primário foi uma das exigências do contrato de renegociação da dívida com a União, nos termos da Lei Complementar 156/2016 (a meta 2 previa a obtenção de R\$8.543 milhões de resultado primário⁴³).

Por outro lado, verifica-se que o resultado nominal vem crescendo desde 2016, o que importa dizer que a necessidade de financiamento do setor público também está aumentando:



Fonte: elaborado a partir de dados de fls. 240 do Balanço Geral do Estado de 2018 (evento 148). Obs.: valores apurados segundo a Regra da Dívida Consolidada Líquida, conforme 8ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF, válida para o exercício 2018.

Com efeito, a trajetória da Dívida Consolidada Líquida (DCL) em relação à Receita Corrente Líquida (RCL) apresentou comportamento desfavorável, passando de 1,71, em 2017, para 1,76, em 2018⁴⁴:

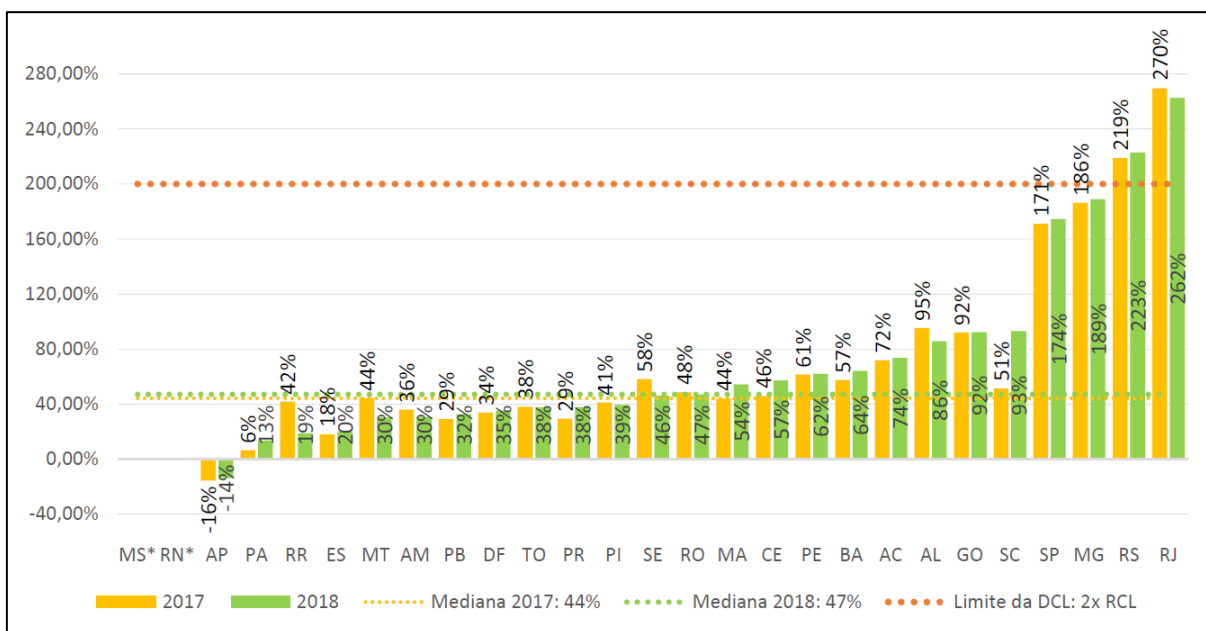


Fonte: dados do Relatório Anual do Governo do Estado (RAGE) 2018, fls. XVII (evento 148).

⁴³ 12ª revisão do Contrato STN/COAFI s/nº, de 22 de maio de 1997 entre a União e o Estado de São Paulo, disponível em <http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2591:1:0:::1> (selecionar São Paulo e clicar em 2016).

⁴⁴ Arredondando-se os valores informados às fls. 263 do Balanço Geral do Estado 2018 (evento 148) para os exercícios 2017 (1,7096) e 2018 (1,7566).

Ainda que a relação em comento esteja abaixo do patamar de 2,00 estabelecido pela Resolução do Senado Federal 40/2001, já se encontra próxima ao limite de alerta (previsto no inciso III, do §1º, do art. 59, da LRF), motivo pelo qual a Administração Estadual deve promover rigoroso acompanhamento de sua evolução, sobretudo se considerado que o Estado de São Paulo, de acordo com as informações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), possui o 4º maior percentual de DCL em relação à RCL:



Fonte: Boletim RGF em Foco: Estados + Distrito Federal (3º quadrimestre de 2018), da STN⁴⁵. Obs: o valor informado pelo Governo Estadual à STN (1,74) coincide com o indicado no RGF do 3º quadrimestre de 2018, disponível no site da SEFAZ (dados de 28.02.2019)⁴⁶. Referido valor foi posteriormente reapresentado (1,7566) às fls. 263 do Balanço Geral do Estado 2018 (dados de 09.04.2019) (evento 148).

Em apertada síntese, o cotejo geral desses balanços indica *atual* situação de equilíbrio orçamentário, financeiro e patrimonial, sem embargo das recomendações sugeridas, e ressalvada a premente necessidade de o Estado implementar medidas para garantir o equacionamento do déficit atuarial de seu regime próprio de previdência.

Despesas com pessoal.

As despesas do Governo do Estado de São Paulo com pessoal e encargos sociais no exercício de 2018 somaram R\$88.600.399 mil, valor equivalente a 41,74% do consolidado das despesas⁴⁷.

⁴⁵ <http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/transparencia/arquivo/29194:920320:inline>, acesso em 14.05.2019.

⁴⁶ Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Downloads/Relat%C3%B3rio-de-Gest%C3%A3o-Fiscal/Demonstrativos%20Consolidados%20-%20Demonstrativo%20Simplificado%20do%20Relat%C3%B3rio-de-Gest%C3%A3o%20Fiscal.pdf>. Acesso em 15.05.2019.

⁴⁷ Vide fls. 15 do Relatório da DCG (evento 148).



É bem verdade que a participação desses gastos no montante total da despesa do Estado vem diminuindo desde 2015, como aponta a Administração Estadual em seu Relatório Anual⁴⁸.

Entretanto, deve-se ponderar que a mudança na estrutura de gastos se deve antes ao aumento nas despesas totais do Estado, do que à efetiva contenção das despesas nominais com pessoal e encargos sociais, uma vez que essas vêm crescendo ano a ano, conforme reiteradamente apontado por este MPC nas contas de 2014, 2015, 2016 e 2017⁴⁹.

A esse respeito, confira-se o comparativo com anos anteriores:

R\$ milhares						
Ano	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Consolidado de despesas	176.780.596	185.671.397	194.416.158	192.256.258	204.011.146	212.253.106
Pessoal e Encargos Sociais	68.196.364	73.613.021	80.815.594	82.661.884	85.944.538	88.600.399
% sobre total de despesas	38,58%	39,65%	41,57%	43,00%	42,13%	41,74%

Fonte: elaborado pelo MPC com base nos dados dos relatórios da Diretoria de Contas do Governador (DCG)⁵⁰. Obs.: foram utilizados os valores nominais.

Como é possível notar, entre 2016 e 2017 as despesas totais do Estado cresceram 6,11%, frente a um avanço de 3,97% nas despesas com pessoal e encargos sociais. Da mesma forma, entre 2017 e 2018, as despesas totais avançaram 4,04%, enquanto os dispêndios com pessoal e encargos sociais evoluíram 3,09%.

Adotando o critério da Lei de Responsabilidade Fiscal⁵¹, e com base nos atuais entendimentos do Tribunal de Contas sobre a forma de cálculo (vide tópico seguinte, ‘impacto dos aportes para cobertura de insuficiências financeiras do Regime de Previdência nas Despesas com Pessoal’), a despesa com pessoal, dos três Poderes e do Ministério Público, somou R\$81.644.011 mil no exercício, valor equivalente a 51,30% da Receita Corrente Líquida (“RCL”)⁵² do Estado de São Paulo⁵³.

⁴⁸ Vide fls. X do Relatório Anual do Governo do Estado 2018 (evento 148).

⁴⁹ Pareceres do MPC às fls. 634/638 do TC-0788/026/14, fls. 517/535 do TC-3554/026/15, evento 45.1 do eTC-5198.989.16-2, fls. 08/12 e evento 49.1 do eTC-3546.989.17-9, fls. 13/17.

⁵⁰ Dados de 2013 a 2016: eTC-5198/989/16-2, Relatório da DCG, evento 22.8, fls. 54; dados de 2017 e 2018: Relatório da DCG, fls. 15 (evento 148).

⁵¹ “Lei Complementar 101/2000, art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

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

§ 2º. A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.”

⁵² O conceito de Receita Corrente Líquida é definido pelo art. 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

⁵³ Cumpre destacar que esse foi o valor apurado sem a exclusão do ressarcimento dos gastos com municipalização do Ensino. Isso pois, ao ver do Parquet de Contas, para que pudessem ser acolhidas as exclusões procedidas pela DCG a esse título, seria necessário evidenciar não só o montante ressarcido ao ente estatal como reembolso (R\$158.265 mil, de acordo com as fls. 207 do Relatório da DCG), mas também o



A distribuição dessa despesa, entre os três poderes e o Ministério Público, encontra-se detalhada no quadro a seguir:

	Limite de alerta (90% do limite máximo)	Limite prudencial (95% do limite máximo)	Limite máximo	2015	2016	2017	2018
Poder Executivo	44,10%	46,55%	49,00%	46,28%	46,40%	43,43%	43,36%
Poder Legislativo	2,70%	2,85%	3,00%	1,03%	1,17%	1,14%	1,12%
Assembleia Legislativa	1,58%	1,66%	1,75%	0,55%	0,62%	0,61%	0,60%
Tribunal de Contas	1,12%	1,19%	1,25%	0,47%	0,55%	0,53%	0,52%
Poder Judiciário	5,40%	5,70%	6,00%	4,87%	5,32%	5,31%	5,45%
Ministério Público	1,80%	1,90%	2,00%	1,27%	1,33%	1,30%	1,36%
Total	54,00%	57,00%	60,00%	53,44%	54,23%	51,18%	51,30%

Fonte: elaborado pelo MPC com base nos dados dos relatórios da Diretoria de Contas do Governador (DCG)⁵⁴. Obs.: valores sem a exclusão do ressarcimento de despesas com profissionais das escolas municipalizadas.

De início, verifica-se que foram obedecidos tanto o limite global da despesa total com pessoal do Estado (60%, conforme art. 19, II, da LRF) quanto os limites individuais de cada Poder e do Ministério Público (Legislativo: 3%; Judiciário: 6%; Executivo: 49%; Ministério Público: 2%, conforme art. 20, II, da LRF).

Contudo, deve-se sopesar a situação do Poder Judiciário, cuja despesa com pessoal atingiu 5,45% da RCL em 2018, ultrapassando a linha de 90% do limite máximo, ensejando a emissão de alerta (nos termos do art. 59, §1º, II, da LRF)⁵⁵.

O aumento do subsídio dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, ocorrido no final de 2018⁵⁶, certamente demandará cauteloso acompanhamento das despesas do Judiciário paulista, para que não seja ultrapassado o limite prudencial da despesa de pessoal desse Poder (5,70% da RCL).

Outro ponto que merece destaque é o comportamento das despesas com pessoal do Executivo, as quais somaram R\$69.016.943 mil em 2018, valor equivalente a 43,36% da RCL, o que representa queda em relação ao percentual apurado em 2017 (43,43% da RCL):

total efetivamente gasto com profissionais do ensino nas escolas municipalizadas. Não demonstrado se o valor reembolsado corresponde ao integralmente despendido a esse título, entende-se que tais exclusões não devem ser realizadas.

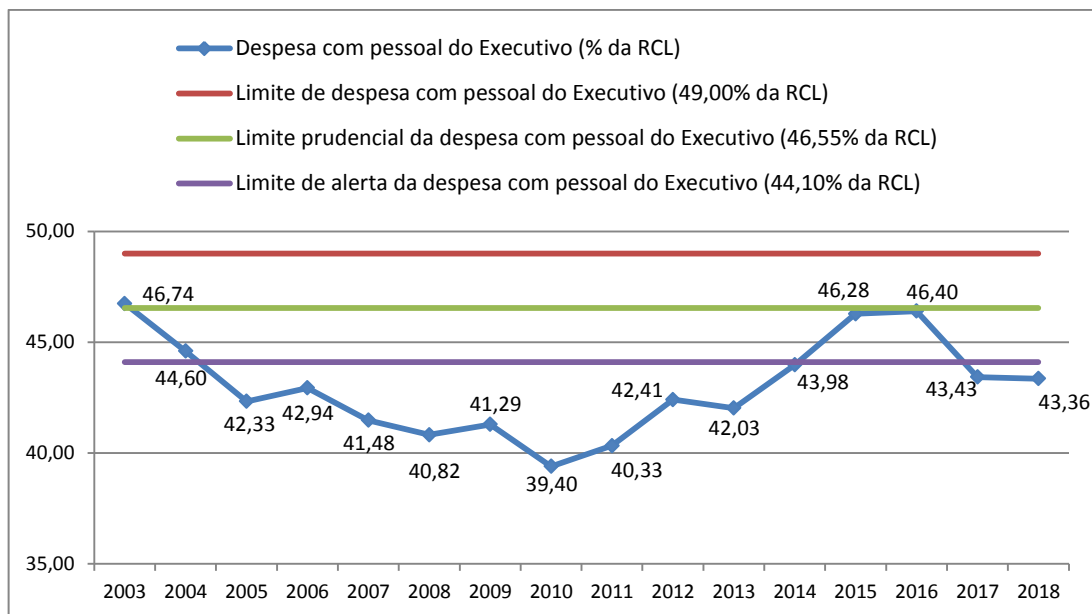
⁵⁴ Dados de 2015: TC-3554/026/15, fls. 131; dados de 2016: eTC-5198/989/16-2, Relatório da DCG, evento 22.8, fls. 173; dados de 2017: eTC-3546/989/17-9, Relatório da DCG, evento 30.1, fls. 149; dados de 2018: Relatório da DCG, fls. 209 (evento 148).

⁵⁵ “Lei Complementar 101/2000, Art. 59. § 1º. Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem: (...) II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;”

⁵⁶ Lei 13.572, de 26 de novembro de 2018

Art. 1º O subsídio mensal dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, referido no inciso XV do art. 48 da Constituição Federal, observado o disposto no art. 3º desta Lei, corresponderá a R\$39.293,32 (trinta e nove mil, duzentos e noventa e três reais e trinta e dois centavos).

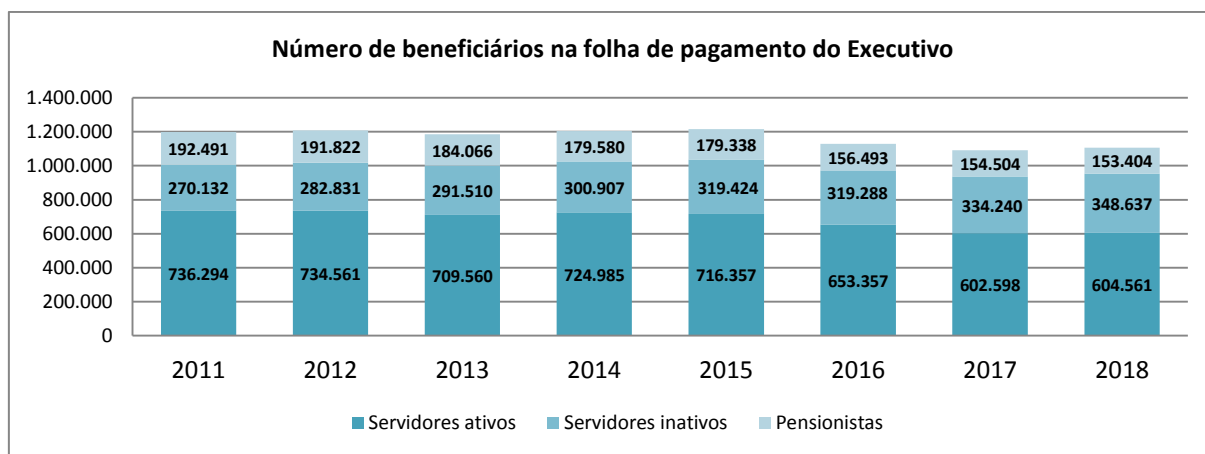
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13752.htm.



Fonte: Relatório Anual do Governo do Estado 2017, fls. XI (evento 148).

Apesar da redução dos gastos em relação à RCL, comparado aos exercícios anteriores (quando superado o limite de alerta e quase atingido o limite prudencial), a situação ainda preocupa, uma vez que houve aumento tanto em termos nominais quanto em termos reais das despesas com pessoal do Executivo⁵⁷.

Outrossim, revertendo a tendência observada desde 2015, houve aumento tanto do número de servidores ativos (de 602.598 para 604.561, aumento de 0,33%) quanto do total de beneficiários da folha de pagamento entre 2017 e 2018 (de 1.091.342 para 1.106.602, aumento de 1,40%):



Fonte: elaborado pelo MPC a partir de dados dos Relatórios Anuais do Governo do Estado (RAEG)⁵⁸.

⁵⁷ Dados de 2017: Relatório da DCG, fls. 149 (evento 30.1); dados de 2018: Relatório da DCG, fls. 209 (evento 148).

R\$ milhares				
Ano	2017	2018	Variação (R\$)	Variação percentual
Despesas com pessoal – Executivo (nominais)	65.803.931	69.016.943	3.213.012	4,88%
Despesas com pessoal – Executivo (atualizadas pelo IPCA)	68.268.604	69.016.943	748.339	1,10%

⁵⁸ Dados de 2011 a 2012: fls. IX do RAEG 2012; dados de 2013: fls. 709 do RAEG 2013; dados de 2014: fls. 777 do RAEG 2014; dados de 2015: fls. 774 do RAEG 2015; dados de 2016: fls. 732 do RAEG 2016; dados de 2017: fls. 731 do RAEG 2017; dados de 2018: fls. 775 do



De qualquer modo, como se observa, o número de servidores ativos (604.561) continua abaixo da média do período 2011-2017 (696.816). É digno de nota, contudo, que mesmo diminuindo a reposição dos servidores ativos ao longo da década, o Estado ainda não tenha avaliado a pertinência de eliminar os cargos vagos existentes em sua estrutura.

Sobre o assunto, cumpre reforçar que **apenas 55,93% dos cargos** (efetivos e em comissão) **existentes na Administração Direta estavam providos** ao final do exercício em análise. Em algumas secretarias, como a de Agricultura e Abastecimento, o percentual ocupado alcançava somente 30,24% dos cargos existentes, evidenciando a necessidade de reavaliação do quantitativo de cargos previstos na estrutura da Administração⁵⁹.

Nessa linha de ideias, levando-se em conta a tendência geral de queda no número de servidores, é igualmente oportuno ressaltar que a avaliação atuarial do regime próprio de previdência do Estado prevê, entre as premissas de sua base técnica, a reposição imediata de falecidos, inválidos e aposentados, isso é, uma taxa de reposição para manter estável a massa de servidores⁶⁰. No entanto, o próprio Estado afirma que *“a variação do número de servidores nos últimos anos se deve à política de reposição de pessoal em vigor que, conforme estabelecido na Nota Técnica SF/GS/APDP nº 05 de 03/04/2017, não se dá na relação 1x1, mas se sujeita à disponibilidade orçamentário-financeira”*⁶¹.

Assim, caso o Estado, de fato, preveja um decréscimo no número da massa de servidores para os próximos anos, é preciso que esta informação seja devidamente acrescida na avaliação atuarial de seu regime próprio de previdência.

Adentrando nas recomendações realizadas pela DCG, no escopo da fiscalização das atividades desempenhadas pelo Departamento de Despesa de Pessoal do Estado, há dois pontos que merecem especial destaque.

O primeiro se refere à relevância de o Estado avaliar a conveniência de integrar os sistemas do Estado e da União, para confronto de informações que possibilitem detectar pagamentos indevidos a beneficiários de complementação de aposentadoria e pensão, pensionistas da Revolução Constitucionalista de 1932 e pensionistas Parlamentares e de caráter especial⁶².

O segundo diz respeito à necessidade de o Controle Interno exercer, efetivamente, o controle sobre o deferimento de vantagens e a forma de calcular qualquer parcela integrante

RAEG 2018. Relatórios disponíveis em <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relatório-Anual-do-Governo-do-Estado.aspx#>.

⁵⁹ Vide fls. 85 do Relatório da DCG (evento 148).

⁶⁰ Vide itens 6.3.a e 6.3.b da Avaliação Atuarial contratada pela SPPREV (TC-2253.989.18-0, evento 10.05, fls. 25).

⁶¹ Vide fls. X do documento ‘Situação Econômico-Financeira do Governo do Estado de São Paulo em 2018, constante do Relatório Anual Governo inserido no evento 148.10.

⁶² Vide fls. 99 do Relatório da DCG (evento 148).



do subsídio, vencimento ou salário de seus membros ou servidores, como exige o art. 35, III, da Constituição Estadual⁶³.

E tal qual apontado pelo MPC nas contas de 2016 e 2017, deve o Estado atentar a propostas legislativas que venham a impactar as despesas com pessoal.

Nesse sentido, menciona-se a edição da Emenda Constitucional 46/2018 que, seguindo a possibilidade aberta pelo art. 37, §12º, da Constituição Federal⁶⁴, passou a fixar como teto salarial dos servidores do Executivo estadual o subsídio dos Desembargadores do Tribunal de Justiça (atualmente fixado em R\$35.462,22⁶⁵), ao invés do subsídio do Governador do Estado (atualmente fixado em R\$23.048,59⁶⁶).

Sobredita emenda, aprovada em 08.06.2018, foi declarada inconstitucional em 31.08.2018 pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo⁶⁷, por considerar ter ocorrido vício de iniciativa na propositura da norma⁶⁸. Entretanto, foi interposto Recurso Extraordinário pela Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Ainda a contestar a decisão do TJ-SP na citada ADI, há a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 554, em trâmite no STF. Tendo em vista o efeito que a reversão da decisão do TJ-SP poderá acarretar às finanças estaduais, deve a Advocacia Pública do Estado acompanhar cuidadosamente o deslinde de tais impugnações.

Mas o principal ponto para o qual se chama a atenção nesse tópico diz respeito à evolução da despesa com pessoal, no total do Governo Estadual, que passou de 51,18% da RCL, em 2017, para 51,30% da RCL, em 2018.

Nesse contexto, não se deve olvidar que, ao apreciar as contas de 2015 do Governo do Estado (TC-3554/026/15, Rel. Cons. Sidney Estanislau Beraldo), essa E. Corte já havia orientado a Administração a adequar suas peças de planejamento, para conter o incremento de tais despesas:

“1.11. Avaliar a inclusão na LDO, a exemplo da LDO da União para 2016 (Lei federal 13.242/2015, em especial artigos 93 a 106), de critérios adicionais para a apresentação de projetos de lei relacionados a aumento de gastos de pessoal, tais como: a) prévia manifestação do órgão de planejamento sobre o mérito e o impacto orçamentário e

⁶³ Vide fls. 108 do Relatório da DCG (evento 148).

⁶⁴ “CF, art. 37, § 12. Para os fins do disposto no inciso XI do caput deste artigo, fica facultado aos Estados e ao Distrito Federal fixar, em seu âmbito, mediante emenda às respectivas Constituições e Lei Orgânica, como limite único, o subsídio mensal dos Desembargadores do respectivo Tribunal de Justiça, limitado a noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento do subsídio mensal dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, não se aplicando o disposto neste parágrafo aos subsídios dos Deputados Estaduais e Distritais e dos Vereadores.”

⁶⁵ Lei Complementar Estadual 1.031/2007.

⁶⁶ Lei Estadual 16.929/2019.

⁶⁷ ADI 2116917-44.2018.8.26.0000.

⁶⁸ “Cabe ao chefe do Poder Executivo de cada ente político a disciplina relativa ao regime jurídico dos servidores públicos, competindo-lhe exclusivamente, segundo juízo de conveniência e oportunidade, encaminhar ao Poder Legislativo proposta de emenda constitucional tendente a adotar o subteto único facultativo previsto nos artigos 37, §12, da Constituição Federal e 115, §8º, da Carta Paulista, incidindo a norma impugnada em vício de inconstitucionalidade formal, por desrespeitar iniciativa legislativa privativa do Governador”.



financeiro; e b) proibição de dispositivos financeiros com efeitos retroativos (artigo 98, inciso III e § 2º, LDO União 2016);

1.12. Avaliar a conveniência de, ao invés de autorizar o aumento de despesas “desde que haja prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes” (artigo 39 do projeto de LDO paulista 2017), autorizar o aumento “até o montante das quantidades e dos limites orçamentários constantes de anexo específico da Lei Orçamentária”, estipulando-se regras específicas para a inclusão de despesas em referido anexo (a exemplo do disposto no artigo 99 da LDO União 2016);

1.13. Avaliar a pertinência de promover medidas para a revisão de normas, inclusive constitucionais, prevendo benefícios que acarretem aumento inercial das despesas com pessoal e encargos sociais;”

Todavia, em consulta à Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício 2018⁶⁹, verifica-se que o Estado ainda não coíbe dispositivos financeiros com efeitos retroativos, nem prevê a necessidade de manifestação do órgão de planejamento sobre o mérito e o impacto orçamentário e financeiro de projetos de lei que impliquem aumento das despesas com pessoal.

Aliás, o art. 40 da referida lei⁷⁰ continua a autorizar a “concessão de vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, [...] desde que haja prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes”, sem que sejam estipulados montantes de quantidades e limites orçamentários em anexo específico da LOA.

Sendo esse o cenário, de acréscimo contínuo nos gastos totais com pessoal do Estado (tanto em termos nominais, quanto em termos percentuais em relação à RCL), deve ser objeto de valoração desfavorável dessas contas o não atendimento das recomendações propostas no exercício de 2015 visando conter o incremento dessas despesas.

Por fim, quanto às despesas com pessoal, oportuno registrar que, no âmbito do contrato de renegociação da dívida com a União (meta 3 da 12ª revisão do Contrato STN/COAFI s/nº, de 22 de maio de 1997 entre a União e o Estado de São Paulo⁷¹), a Administração se comprometeu a

⁶⁹ “Lei Estadual nº 16.511/2017, Artigo 41 - Os projetos de lei que implicarem aumentos de gastos com pessoal e encargos, inclusive os que alteram e criam carreiras, cargos e funções, deverão ser acompanhados de:

I - premissas e metodologia de cálculos utilizados, conforme estabelecem os artigos 16 e 17 da Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000;

II - simulação que demonstre o impacto da despesa decorrente da medida proposta, destacando-se os gastos com ativos, inativos e pensionistas.”

Referido artigo foi novamente reproduzido no art. 43 da LDO para o exercício 2019 (Lei nº 16.884, 21 de dezembro de 2018).

⁷⁰ “Lei Estadual nº 16.511/2017, Artigo 40 - Para fins de atendimento ao disposto nos incisos I e II do § 1º do artigo 169 da Constituição Federal, fica autorizada a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da Administração Direta ou Indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, desde que haja prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes, observados, ainda, os limites estabelecidos na Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000.”

Mencionado artigo foi novamente reproduzido no art. 42 da LDO para o exercício 2019 (Lei nº 16.884, 21 de dezembro de 2018).

⁷¹ Disponível em <http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2591:1:0::1> (selecionar São Paulo e clicar em 2016).



implementar diversas ações voltadas à gestão das despesas com pessoal, dentre as quais destacamos:

“3) Buscar maior eficiência das organizações públicas, melhorando o nível de despesa com pessoal, que no campo da gestão de recursos humanos compreenderá:

3.1) Em relação às despesas efetivas com pessoal e encargos sociais:

(...)

VI – planejamento da força de trabalho, compatibilizando os quadros de pessoal às estruturas organizacionais, inclusive com a extinção de cargos e funções-atividades ou transferências entre órgãos;

(...)

3.2) Na área de gestão de recursos humanos:

VII – dar prosseguimento aos estudos de reestrutura das classes e carreiras, com vistas à evolução funcional por mérito e competências;

(...)

4) Outras medidas de natureza permanente e periodicidade pré-fixada ou de acordo com a necessidade, com o objetivo de contenção das despesas com pessoal:

(...)

IV – realização de auditorias externas nas folhas de pagamento dos servidores ativos, inativos e pensionistas;

5) Implantação de um sistema único de informação aplicável à área de recursos humanos, inclusive com a integração/geração de folhas de pagamento, visando, além da racionalidade das atividades, melhor controle sobre a despesa com pessoal.”

Ante a importância para as contas estaduais, o Ministério Público de Contas considera oportuno que este Tribunal de Contas monitore a efetiva implementação de tais ações.

Impacto dos aportes para cobertura de insuficiências financeiras do Regime de Previdência nas despesas com pessoal.

Nos autos da consulta TC-21431.989.18-5⁷², este Ministério Público de Contas ponderou sobre o impacto dos aportes para cobertura de insuficiências financeiras do regime de previdência nas despesas com pessoal⁷³.

Na sistemática da Lei de Responsabilidade Fiscal, os valores despendidos com inativos e pensionistas são computados na despesa **total** com pessoal⁷⁴, admitindo-se que, para apuração da despesa **líquida** com pessoal, sejam deduzidos os gastos com inativos e pensionistas custeados com as ditas *receitas vinculadas*⁷⁵. Assim, eventuais recursos

⁷² Consulta formulada pelo Prefeito Municipal de Ribeirão Preto, suscitando a seguinte dúvida:

“Os aportes efetuados por Município para cobertura da insuficiência financeira do grupo de segurados pertencentes ao Plano Financeiro do RPPS, decorrentes de segregação da massa, são considerados despesa com pessoal, para fins de apuração dos limites legais de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 18 a 23 da LC 101/00)?”

⁷³ Parecer do MPC no evento 38.1 do TC-21431.989.18-5

⁷⁴ LRF, art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

⁷⁵ LRF, art. 19, §1º. Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

(...)

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

a) da arrecadação de contribuições dos segurados;

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

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



adicionais (isto é, além das receitas vinculadas) que tenham sido utilizados para o pagamento de inativos e pensionistas não podem ser deduzidos da despesa com pessoal.

A fim de equacionar eventual déficit atuarial, o ente deve adotar um plano de amortização (ou 'plano de equacionamento')⁷⁶. O plano de amortização pode consistir no estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar ou em aportes periódicos cujos valores sejam preestabelecidos, ou mesmo aportar bens, direitos e ativos de qualquer natureza em fundo específico, nos termos do art. 249 da Constituição⁷⁷. Os valores arrecadados com essas medidas adicionais de custeio (contribuição suplementar, aportes periódicos predefinidos e destinação de ativos), por serem previamente definidos para manutenção do regime previdenciário, devem ser tratados como *recursos vinculados* do RPPS, e, assim, poderão ser deduzidas da despesa total com pessoal para fins de apuração dos limites da LRF.

No entanto, como bem explicado na 9ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (valendo-se da competência prevista no art. 50, § 2º, da LRF)⁷⁸, caso haja a necessidade de aporte adicional de verbas, além dos recursos vinculados, tais valores não podem ser descontados da despesa total com pessoal.

O referido Manual é taxativo neste ponto:

“Para os RPPS que ainda não tenham promovido o equilíbrio financeiro e atuarial e apresentem déficits financeiros em todos os exercícios, as despesas custeadas com os recursos repassados pelo tesouro do ente para fazer face ao déficit do exercício (déficit financeiro) ou repassados para constituição de reserva financeira não podem ser deduzidas para o cálculo da despesa com pessoal líquida. Essas despesas constituem a parcela da despesa com inativos de responsabilidade do ente federado, e, portanto, devem fazer parte do cômputo da despesa total com pessoal.” (STN, Manual de Demonstrativos Fiscais, 9ª edição, p.499)

É dizer, eventuais insuficiências financeiras cobertas pelo ente federativo, conforme art. 2º, §1º da Lei Geral dos RPPS⁷⁹, não podem ser deduzidas do cômputo das despesas com pessoal, justamente por não se tratarem de recursos previamente vinculados ao custeio dos inativos e pensionistas.

A mencionada consulta foi julgada recentemente (15.05.2019) pelo Pleno desta Corte de Contas, com adoção de **regra de transição** para permitir adaptação gradual⁸⁰.

⁷⁶ Frise-se que o plano só é considerado implementado a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo (art. 19, *caput*, Portaria MPS 403/2008 e art. 53, §6º, Portaria MF 464/2018).

⁷⁷ CF, art. 249. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento de proventos de aposentadoria e pensões concedidas aos respectivos servidores e seus dependentes, em adição aos recursos dos respectivos tesouros, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão constituir fundos integrados pelos recursos provenientes de contribuições e por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desses fundos. *[Incluído pela EC 20/1998]*

⁷⁸ LRF, art. 50, §2. A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

⁷⁹ Lei 9.717/1998, art. 2º, §1º. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários. (NR) *[redação dada pela Lei 10.887/2004]*

⁸⁰ Vide Comunicado SDG 14/2019, publicado no DOE de 18.05.2019:

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO COMUNICA que ao apreciar, em Sessão do Tribunal Pleno de 15 último, Consulta formulada no processo TC-21431.989.18-5, versando sobre os procedimentos para apuração dos limites de despesa e pessoal em



De todo modo, dada a repercussão da matéria, o MPC reputa oportuno já projetar seu impacto nas contas futuras.⁸¹

Deve o Governo do Estado, portanto, monitorar as consequências do cômputo dos aportes para cobertura de insuficiência financeira do regime próprio de previdência, atentando para os limites de despesa com pessoal previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Aplicação no ensino.

Dispõe a Constituição do Estado de São Paulo que, da receita resultante de impostos (incluindo recursos provenientes de transferências), o Estado deve aplicar no mínimo 30% na manutenção e no desenvolvimento do ensino⁸².

Trata-se de patamar mais elevado que a Constituição Federal, que prevê um piso de 25%⁸³.

Conforme discutido nas contas do exercício de 2016 e 2017, foi verificado que o Estado considerava seus gastos com inativos e pensionistas para atingir os patamares mínimos obrigatórios de despesas vinculadas, valendo-se da regra prevista no artigo 26, inciso I da Lei Complementar Estadual 1.010/2007⁸⁴.

face de aportes para cobertura de insuficiência financeira de Regimes Próprios de Previdência Social, Resolveu respondê-la nos seguintes termos:

“Os aportes a título de ‘interferência financeira’ (sem execução orçamentária) realizados pelo ente federativo para cobertura de insuficiência financeira em seu RPPS, independentemente de haver, ou não, a segregação da massa de segurados, não são considerados despesa com pessoal para fins de verificação do atendimento dos limites definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 18 e 19 da LC 101/00). Todavia, as despesas custeadas por tais recursos é que compõem a Despesa Total (ou Bruta) com Pessoal para esses mesmos fins, não podendo ser deduzidas para o cálculo da Despesa Líquida com Pessoal.”

Estabeleceu ainda, aos municípios que segregaram massas e que realizam aportes em Plano Financeiro, regra de transição para fins de verificação do citado limite legal, na qual serão considerados, na despesa líquida com pessoal, os seguintes mínimos: no exercício de 2019, 10% do total de aportes realizados no exercício em Plano Financeiro (Portaria MPS nº 403/2008) ou Fundo em Repartição (Portaria MF nº 464/2018); 2020, 25%; 2021, 45%; 2022, 70% e 2023, 100%.

⁸¹ Diga-se, desde já, que o quadro abaixo é uma mera estimativa, a ser confirmada ou não com a aplicação da nova metodologia, especialmente da averiguação de quais valores atualmente lançados pelo Estado na linha de despesas não computadas ‘inativos e pensionistas com recursos vinculados’ do anexo I do RGF. Na projeção abaixo, a RCL, a despesa com pessoal e os valores dos aportes foram apresentados como constantes. Em verdade, este quadro tende a se agravar, dada a crescente necessidade de aportes do Tesouro para cobrir o déficit previdenciário do regime próprio estadual.

	R\$ milhares				
	2019	2020	2021	2022	2023
	10%	25%	45%	70%	100%
Receita Corrente Líquida	159.155.348	159.155.348	159.155.348	159.155.348	159.155.348
Despesa líquida com pessoal [metodologia atual do TCE-SP]	81.644.011	81.644.011	81.644.011	81.644.011	81.644.011
Aportes para cobertura de insuficiência financeira do RPPS [regra de transição]	1.977.075	4.942.688	8.896.838	13.839.525	19.770.750
Despesa líquida com pessoal [estimativa]	83.621.086	86.586.699	90.540.849	95.483.536	101.414.761
% da RCL (máximo 60%)	52,54%	54,40%	56,89%	59,99%	63,72%

⁸² CE/SP, art. 255. O Estado aplicará, anualmente, na manutenção e no desenvolvimento do ensino público, no mínimo, trinta por cento da receita resultante de impostos, incluindo recursos provenientes de transferências.

Parágrafo único. A lei definirá as despesas que se caracterizam como manutenção e desenvolvimento do ensino.

⁸³ CF, art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

⁸⁴ Lei Complementar nº 1.010, de 01 de junho de 2007.

Dispõe sobre a criação da São Paulo Previdência - SPPREV, entidade gestora do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos - RPPS e do Regime Próprio de Previdência dos Militares do Estado de São Paulo - RPPM (...)

CAPÍTULO III - DAS DISPOSIÇÕES ECONÔMICAS E FINANCEIRAS



Em outras palavras, o Estado de São Paulo computa gastos com aposentados da área da educação como manutenção e desenvolvimento do ensino. Segundo apontou a DCG, em 2018, foram contabilizados, como gastos em educação, R\$7.848.467 mil referentes à ‘cobertura de insuficiência financeira SPPREV’⁸⁵.

Pelos motivos que declinamos nos exercícios de 2016⁸⁶ e 2017⁸⁷, este MPC reputa inconstitucional tal dispositivo legal, razão pela qual encaminhou representações à Procuradoria-Geral da República (“PGR”), para que referida norma fosse contestada⁸⁸.

Como era esperado, a PGR propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal (ADI 5.719/SP, Rel. Min. Edson Fachin), contra a mencionada lei estadual. Oportuno mencionar que, além da referida ADI contra a norma paulista, tramitam no STF três outras Ações Diretas de Inconstitucionalidade discutindo normas estaduais que permitem mecanismos semelhantes de contabilização (ADI 5.546/PB⁸⁹, Rel. Min. Roberto Barroso, ADI 5.691/ES⁹⁰, Rel. Min. Rosa Weber e ADI 6.049/GO⁹¹, Rel. Ricardo Lewandowski), sendo que, na última delas, foi deferida cautelar para suspender a eficácia da norma contestada.

Talvez antevendo a declaração da inconstitucionalidade da Lei Complementar Estadual 1.010/2007 no âmbito da ADI 5.719, foi editada a Lei Complementar Estadual 1.333, de 17 de dezembro de 2018 (mas com efeitos retroativos a 1º de janeiro de 2018)⁹². Referida lei, em seu art. 5º, inc. III, seguindo a mesma lógica da LCE 1.010/2007, disciplinou que as despesas necessárias ao equilíbrio atuarial e financeiro do sistema previdenciário próprio

Seção I - Da São Paulo Previdência – SPPREV (...)

Artigo 26 - Os valores dos benefícios pagos pela SPPREV serão:

I - computados para efeito de cumprimento de vinculações legais e constitucionais de gastos em áreas específicas;

⁸⁵ Relatório da Diretoria de Contas do Governador, fls. 240 (evento 148).

⁸⁶ Conforme fls. 12/15 do evento 45.1 do TC-5198.989.16-2:

“Entretanto, segundo entende o Ministério Público de Contas, o Estado-Membro da Federação não possui competência legislativa para disciplinar o que deve ser considerado para atingir os mínimos constitucionais de gastos com manutenção e o desenvolvimento da educação. Isto porque compete privativamente à União legislar sobre diretrizes e bases da educação nacional (art. 22, inc. XXIV, CF), além de ser sua a competência para editar normas gerais de ensino (art. 24, inc. IX e §§ 2º e 4º, CF). No âmbito de tais competências, o Congresso Nacional editou a Lei de Diretrizes e Bases da Educação (“LDB”, Lei Federal nº 9.394/1996).

O art. 70 da LDB é taxativo para expor quais despesas podem ser consideradas como ‘manutenção e desenvolvimento do ensino’. Por sua vez, o art. 71 da LDB é exemplificativo para expor as despesas que não constituem manutenção e desenvolvimento do ensino. E, dentre o rol taxativo do art. 70, não há previsão para contabilizar os gastos com inativos como despesa do ensino.

De outro modo, a lei paulista, inovando no que poderia ser computados para efeito de cumprimento do gasto mínimo na educação, admitiu que os valores dos benefícios pagos pela entidade gestora única do Regime Próprio de Previdência dos Servidores pudessem ser somados nesta equação.

Como dito, as despesas que podem ser incluídas como ‘manutenção e desenvolvimento do ensino’ constituem tema de interesse geral, que reclama tratamento uniforme em todo o país. Não há razão para cada Estado-Membro poder adotar regras próprias nesta seara. Menor razão há em poder classificar suas despesas previdenciárias como ‘manutenção e desenvolvimento do ensino’.”

⁸⁷ TC-3546.989.17-9, evento 49.1, fls. 18/22.

⁸⁸ Ofício 402/2016-GPGC.

⁸⁹ Na qual contestado o art. 2º, incisos I e IV, da Lei nº 6.676/1998, do Estado da Paraíba. Nesta ação, a própria Advocacia-Geral da União já se manifestou pela procedência da ADI. Como dito pela AGU, “em se entendendo da constitucionalidade dos incisos I e IV do artigo 20 da Lei nº 6.676/98 do Estado da Paraíba, estaria se permitindo a aplicação a menor de recursos na educação, uma vez que se estaria permitindo a utilização relativos a pagamentos previdenciários, que não possuem aplicação direta e efetiva na manutenção e desenvolvimento do ensino.” (Despacho nº 02425/2016/CONJUR-MEC/CGU/AGU).

⁹⁰ Na qual contestado o art. 21, §§ 4º e 5º, da Resolução nº 238/2012, do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

⁹¹ Na qual contestado a Lei Complementar nº 147/2018, do Estado de Goiás, que altera o art. 99 da Lei Complementar nº 26/1998, “para incluir o pagamento de pessoal inativo nas despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino”.

⁹² Conforme seu art. 7º.



poderiam ser consideradas despesas com educação⁹³. A rigor, esta norma disciplinou o que poderia ser computado, não para atingir os 25% exigidos pela Constituição Federal, mas a diferença de cinco pontos percentuais para atingir os 30% exigidos pela Constituição Estadual.

Pelos mesmos motivos declinados anteriormente, este MPC peticionou à PGR para que ingressasse com Ação Direta de Inconstitucionalidade em face de tal norma⁹⁴.

Entrementes, no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (ADI 2077323-86.2019.8.26.0000), foi deferida cautelar, em 10.04.2019, **com efeitos ex nunc**, para suspender a eficácia do mencionado inc. III do art. 5º, da Lei Complementar 1.333/2018. Veja-se a fundamentação do voto relator:

“Por outro lado, a despesa relacionada ao ‘equilíbrio atuarial e financeiro do sistema previdenciário próprio’ desborda dessa análise inicial. Em primeiro lugar, não está absolutamente claro o que seria esse ‘sistema próprio’, porque a previdência dos servidores civis e militares do Estado de São Paulo é gerida concentradamente pela SPPREV, criada pela LC 1.010/2007, de modo que a destinação de recursos para um sistema de ‘repartição’ e não de ‘capitalização’ poderia caracterizar um fundo comum às outras carreiras. Segundo, porque o custeio de previdência de profissionais da educação em situação de inatividade não implica na manutenção e desenvolvimento do ensino, de incumbência dos ativos. Terceiro, porque a abrangência conferida pelo artigo 26, inciso I, da citada LC 1.010/2007 está em aparente descompasso com a diretriz do artigo 212, caput, da CF e do artigo 60 do ADCT, o que, aliás, é objeto da ADI nº 5719 em trâmite no Supremo Tribunal Federal, sob relatoria do Ministro Edson Fachin.

Assim, se a ideia do legislador ordinário estadual é a de garantir o ‘equilíbrio atuarial e financeiro’ da previdência dos profissionais da educação no Estado de São Paulo, parece que não está direcionado para a contribuição ‘em dobro’ que deva fazer para o servidores da ativa, mas unicamente para a cobertura do déficit decorrente do pagamento aos inativos (artigo 5º, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 52.859, de 02 de abril de 2008).

Aparentemente, não destinar os 30% que o constituinte bandeirante, meritoriamente, decidiu vincular à manutenção e desenvolvimento do ensino público em âmbito estadual, para custear despesas impróprias, é fazer letra morta uma grande conquista na área da Educação. E considerando que é fato notório que o tesouro estadual tem feito a cobertura do déficit previdenciário, fato comum em outros Estados, e que enseja a atual discussão do sistema previdenciário brasileiro no Congresso Nacional, caracteriza-se o periculum in mora em permitir o repasse mensal de recursos àquele sistema que deveriam, em tese, ser aplicados na Educação.” (TJ-SP, Órgão Especial, ADI 2077323-86.2019.8.26.0000 [cautelar], Rel. Des. Jacob Valente, j. 10.04.2019, v.u.) (sublinhas no original, negritos do MPC-SP)

A despeito da discussão da constitucionalidade de tais normas, **o Plenário deste Tribunal de Contas**, em sessão de 14.12.2016, após aprofundados debates na análise das contas municipais da Prefeitura de Campinas do exercício de 2013 (TC-1564/026/13), **já havia decidido que despesas com inativos não são válidas para o cômputo dos investimentos no**

⁹³ Lei Complementar nº 1.333, de 17 de dezembro de 2018

Dispõe sobre o sistema de Educação Profissional e Tecnológica do Estado, e dá outras providências

Artigo 5º - Considerar-se-ão, para fins de aplicação de recursos da parcela excedente ao limite mínimo de aplicação previsto no artigo 212 da Constituição Federal, as despesas abrangidas na legislação de Diretrizes e Bases da Educação Nacional e aquelas destinadas a:

III - despesas necessárias ao equilíbrio atuarial e financeiro do sistema previdenciário próprio;

⁹⁴ Ofício 039/2019-GPGC, vide Expediente TC-6766.989.19-8.



ensino. Decidiu-se, tentretanto, modular os efeitos desta decisão para 2018⁹⁵. Isto é, apenas a partir do exercício de 2018 o TCE-SP não toleraria este tipo de contabilização nas despesas do ensino.

Considerando este posicionamento, no parecer prévio relativo às Contas do Governador de 2016 constou a seguinte recomendação acerca dessa matéria:

“III.A-1 Atente para a decisão deste Tribunal de não mais considerar, a partir de janeiro de 2018, no cômputo dos gastos com ensino, os valores despendidos com o pagamento dos inativos da educação, adotando medidas orçamentárias”. (TC-5198.989.16-2, evento 77.1)

Neste mesmo aspecto, no parecer prévio relativo às Contas do Governador de 2017 constou a seguinte recomendação acerca dessa matéria:

“4) Aproveite os recursos voltados à cobertura de insuficiência financeira do regime próprio de previdência estadual – SPPREV para o pagamento de despesas consideradas como aplicação no ensino.” (TC-3546.989.17-9, evento 88.3)

Ou seja, desde as contas de 2016 o Governo do Estado já tinha ciência que este Tribunal de Contas, a partir de 2018, não mais toleraria o cômputo de aposentados como se fossem despesas no ensino.

Assim, considerando o posicionamento deste Tribunal de Contas, ou seja, reconhecida a impossibilidade de contabilizar a cobertura de insuficiência do Regime de Previdência como gasto na educação, tem-se o seguinte quadro de aplicação:

	R\$ milhares	%
Total de receita de impostos	125.678.029	100,00%
Total de despesas no ensino antes da exclusão	39.269.924	31,25%
Exclusão COBERTURA DE INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA SPPREV	7.848.467	6,24%
Total de aplicação no ensino após a exclusão	31.421.457	25,00%

Fonte: elaborado pelo MPC, sobre dados do relatório da Diretoria de Contas do Governador, fls. 240/241 (evento 148).

Afasto-se, desde já, a proposta da Chefia da ATJ⁹⁶, de prever uma regra de transição, com base no art. 23 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁹⁷. Isto porque a decisão deste Tribunal, de não mais permitir o cômputo de despesas com inativos como aplicação no ensino, foi tomada em 2016, já prevendo uma modulação deste entendimento, que só seria aplicável em 2018. Ou seja, este Tribunal de Contas já havia fixado uma regra de transição, a qual não foi respeitada pelo Estado de São Paulo. Ademais,

⁹⁵ Ainda pendente de publicação o voto divergente, do redator designado Conselheiro Antonio Roque Citadini, mas as notas taquigráficas já disponibilizadas (http://www2.tce.sp.gov.br/arqs_juri/pdf/593388.pdf) deixam clara a modulação.

⁹⁶ Evento 161.3, fls. 23.

⁹⁷ Decreto-Lei 4.657/1942, art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais. [artigo acrescentado pela Lei 13.655/2018]



como dito, este ponto foi objeto de recomendação específica nas Contas do Governador de 2016 e 2017.

Diga-se, ademais, que, diferentemente do quanto cogitado no Parecer SubG-Cons nº.11/2018 da Procuradoria Geral do Estado⁹⁸, este Tribunal de Contas não declarou inconstitucional a disposição da Constituição bandeirante. Apesar de o tema ter sido brevemente aventado nas discussões das Contas do Governador do exercício de 2016, eventual declaração de inconstitucionalidade (seja com esteio em sua súmula 6, seja com base na súmula 347 do Supremo Tribunal Federal) sequer chegou a posta em votação⁹⁹.

Do mesmo modo, nas contas de 2017, também não foi declarada a inconstitucionalidade do art. 255 da Constituição Estadual.

Na ocasião, o relator, Conselheiro Edgard Camargo Rodrigues¹⁰⁰, e o Conselheiro Antonio Roque Citadini¹⁰¹, apenas manifestaram posição de que o parecer emitido pelo

⁹⁸ Assim concluiu o mencionado Parecer SubG-Cons nº.11/2018, aprovado pelo Procurador Geral do Estado em 28.02.2018: “i) O artigo 255 e seu parágrafo único da Constituição Estadual não estão em sintonia com o texto constitucional federal, ao ampliar o percentual de vinculação de receitas de impostos ao ensino (conforme delineado pelo Parecer PA n. 146/2003) e ao possibilitar a regulamentação por lei local das hipóteses de despesas que se caracterizam como manutenção e desenvolvimento do ensino.

ii) A despeito da ausência de manifestação formal do Supremo Tribunal Federal quanto à constitucionalidade dos dispositivos da Lei Completar n. 1.010/07 (ADI n. 5.719/SP), entendo que o Poder Executivo deve cumprir a diretriz traçada pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e não considerar as despesas com inativos da educação no cômputo do percentual constitucional de vinculação das receitas com educação.

iii) Igualmente, com o escopo de garantir segurança jurídica para aprovação das contas apresentadas pelo Governador do Estado, recomendo que seja seguida a orientação da Corte de Contas estadual, que compreendeu suficiente o atingimento do percentual de 25% da arrecadação de impostos para despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino.”

⁹⁹ Aliás, nem todos os julgadores se manifestaram sobre o tema, e, dentre aqueles que o fizeram, apresentaram posições distintas. Destaco aqui alguns trechos da discussão, extraídos das notas taquigráficas (evento 74.2 do eTC-5198.989.16-2):

Conselheiro Edgard Camargo Rodrigues: “Se bem me lembro, Conselheiro Renato, e Vossa Excelência pode me ajudar, não sou jurista, mas com a humildade que tenho do pouco conhecimento, entendo que é uma norma constitucional de eficácia contida, ela só se concretiza se houver uma lei estadual que defina as despesas que se caracterizam como manutenção e desenvolvimento de ensino, que até hoje não existe. Ou seja, é uma norma constitucional aguardando regulamentação; até que ponto ela pode ser exigida, portanto? Cumprimento do caput independentemente do parágrafo, não existe. A lei definirá as despesas. Evidentemente uma lei estadual. O Ministério Público de Contas no parecer destas contas também diz que não cabe ao Estado definir essas despesas, elas são iniciativa própria da União. É possível que Vossa Excelência tenha razão. Mas, se não cabe definir, também não cabe legislar sobre o tema. Nessa medida o artigo 255 seria inconstitucional, a matéria é federal. De qualquer maneira eu insisto, é uma norma de eficácia contida, ela não pode ser imposta enquanto não houver a lei que defina as despesas. (...)” (fls. 10)

Conselheiro Renato Martins Costa: “(...) Portanto, com todos os percalços, com todos os ônus políticos, que não são deste Tribunal, que não pertencem a este Tribunal, cabe ao Poder Executivo, cabe ao Poder Legislativo avaliarem a pertinência da continuidade desse índice. Dirão: “O Tribunal de Contas ou especificamente - já que isso não fará parte de deliberação alguma, apenas constará das notas taquigráficas – o Conselheiro Renato Martins Costa está contra os 30% da Educação?” Não. (...)” (fls. 15)

Conselheira Cristiana de Castro Moraes: [não houve manifestação expressa sobre a constitucionalidade do art. 255 da Constituição Estadual]

Conselheiro Dimas Eduardo Ramalho: “A questão legislativa, a questão das providências, o Tribunal não faz lei, o Tribunal não legisla, o Tribunal não impõe políticas públicas, que é do Poder Executivo e do Legislativo. Nós apontamos os problemas. Está escrito no relatório do Conselheiro Antonio Roque, que aprovo integralmente, que não mais será permitido. Isso é importante porque vai permitir uma discussão profunda na Assembleia Legislativa, no Governo do Estado, sobre a LDB, vai se discutir a realidade da Educação no nosso País. Creio que o Tribunal contribui para essa discussão ao apontar para esse problema que há tanto tempo tem pautado as administrações. Ressalto que em São Paulo o Governo tem aplicado muito na Educação também. Mas é evidente que sem os inativos seria inviabilizada a questão dos 30%. Mas é uma questão na qual vou acompanhar o Conselheiro Roque, com todas as observações e recomendações.” (fls. 21)

Auditor Substituto de Conselheiro Josué Romero: [não houve manifestação expressa sobre a constitucionalidade do art. 255 da Constituição Estadual]

¹⁰⁰ Nas exatas palavras do relator, Conselheiro Edgard Camargo Rodrigues (TC-3546.989.17-9, evento 88.3, fls. 92):

“Nessa hipótese, o direcionamento de verbas ao ensino estaria em conformidade com o parâmetro imposto pela Constituição Federal (25%), porém, desatendendo o limite previsto na Constituição do Estado de São Paulo (30%).

Quanto ao particular aspecto, compartilho da linha de entendimento construída pelo e. Conselheiro Antonio Roque Citadini, na oportunidade em que relatou o processo (TC-005198.989-16) de prestação de contas do Governador relativas ao pretérito exercício (2016), no sentido de que este Tribunal deve conferir tratamento equânime àquele ordinariamente dispensado aos chefes dos Executivos municipais e somente reprove os demonstrativos quando a aplicação no ensino não ultrapassar o piso estabelecido pela Constituição Federal, reservando-se à a. Assembleia Legislativa, privativamente, a avaliação desse específico ponto, no momento que lhe couber deliberar, em caráter definitivo, sobre os balanços gerais do governo do Estado.”

¹⁰¹ Conselheiro Antonio Roque Citadini: “Preciso também falar de outra coisa, é a questão dos 25% de gastos com ensino. O Ministério Público protestou alegando que na Procuradoria da Fazenda foi dito de declaração de inconstitucionalidade dos 30%. Como fui eu que falei, melhor esclarecer a questão.



Tribunal de Contas não deveria levar em consideração a norma da Constituição Estadual (30%), mas apenas o mínimo exigido pela Constituição Federal (25%). Este posicionamento, todavia, não foi seguido pela Conselheira Cristiana de Castro Moraes¹⁰², que expressamente se manifestou pela aplicação da norma da Constituição Estadual. Não houve posicionamento conclusivo por parte dos demais Conselheiros sobre este ponto¹⁰³.

A postura da PGE, no mínimo, causa espécie: sem a propositura de uma Ação de Direta de Constitucionalidade, o Estado de São Paulo aventava considerar inconstitucional, não uma norma qualquer, mas um artigo relevantíssimo da Constituição Estadual.

É preciso ressaltar que, em recente decisão na ADI 5.897/SC, o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional norma advinda de emenda à constituição local que aumentara o percentual necessário de gastos na saúde¹⁰⁴. Entretanto, em São Paulo, além

O que eu disse na oportunidade do julgamento do processo das contas do exercício de 2016 é que não se pode fiscalizar o Estado, na área de educação, cuja legislação é toda Constitucional e Federal - e no caso específico assim o é claramente - de uma maneira diversa do previsto na Carta Magna. Assim, para os efeitos de aprovação e rejeição de contas, como temos aqui no Tribunal, para as contas dos municípios do Estado uma decisão que se não aplicar 25%, rejeita-se a conta, para os efeitos desta questão, no caso das contas do Governador, aplica-se a Norma Federal de 25%.

Não houve declaração de inconstitucionalidade. Para os efeitos, - dirijo-me à Conselheira Cristiana, pois sei que essa bomba vai explodir aí -, é até bom, porque assim se resolve. Não tenho dúvidas que para os efeitos desta questão da aprovação ou rejeição deve prevalecer a Norma da Constituição Federal, senão estaríamos em uma situação absolutamente contraditória: o que fazemos nos municípios, não fazemos no Governo do Estado. E todos eles devem obediência à norma Constitucional muito clara, que é aquela que fixa o percentual mínimo de 25%."

¹⁰² *Conselheira Cristiana de Castro Moraes: "O terceiro e último tópico, até para não me estender muito, após um voto tão bem elaborado, refere-se à inclusão das despesas com funcionários inativos da educação, a título de insuficiência financeira, no cômputo das despesas elegíveis para o ensino. Vossas Excelências conhecem a minha opinião a respeito do assunto, desde o julgamento do Pedido de Reexame interposto pelo Ministério Público de Contas, contra decisão que emitiu Parecer Favorável às contas de Campinas, no exercício de 2013, processo TC-1564/026/13, ocorrido em sessão deste Plenário, em 14 de dezembro de 2016.*

Naquela oportunidade, o Plenário modulou, para o exercício de 2018, a aplicação da exclusão dos gastos com inativos das despesas aplicadas a conta do ensino. No exercício em exame, os dispêndios do Estado com a educação perfizeram percentual de 31,36% das receitas de impostos, com a inclusão dos inativos do ensino. Efetivada a glosa referente à insuficiência financeira do regime próprio, o referido percentual é reduzido a 25,30%, o que é inferior ao disposto na Constituição Estadual, que fixa o percentual de 30%.

Vou acompanhar o Eminent Relator na conclusão, que, a rigor, leva em conta a aludida modulação, uma vez que se trata das contas de 2017. Todavia, com todo respeito, discordo da parte da fundamentação desse tópico das contas. Chego a essa conclusão, porque entendo que, conforme dicção do inciso XXIV, artigo 22 da Constituição Federal, a competência para legislar sobre Diretrizes e Base da Educação é da União.

Nesses termos, exercendo sua competência legislativa, foi editada a LDB, lei Federal nº 9.394/96, que já prevê quais despesas são elegíveis para o setor. Relevante notar que o artigo 69 da LDB, ao disciplinar os percentuais mínimos de aplicação no ensino, repete as previsões do artigo 212 da Constituição Federal, 18% para União, 25% para os Estados, Distrito Federal e Municípios, mas ressalva, expressamente, a prevalência do que consta nas respectivas constituições e leis orgânicas.

Diante desse cenário, não creio que este Tribunal possa negar validade a dispositivo da Constituição do Estado, em plena vigência, razão pelo qual, apesar de concordar com o Relator na conclusão do assunto, divirjo respeitosamente da fundamentação utilizada. Nesse aspecto, meu posicionamento acompanha o Ministério Público de Contas.

A esse respeito, tenho a acrescentar que o próprio Governo do Estado considerou correta a glosa efetivada no que tange à inclusão dos inativos no cômputo do ensino. Prova disso é que no presente exercício de 2018, os informes elaborados desconsideram aludidas verbas no cômputo geral da educação. Mas, o percentual está bem inferior ao estabelecido na Constituição Estadual. Dessa forma, entendo muito oportuna a recomendação do Balanço Geral do exercício, item 4, fls. 240, para que esse percentual faltante, que está sendo despendido com inativos do Regime Próprio de Previdência Estadual - SPPREV - seja direcionado ao pagamento de despesas próprias do ensino." (destaques do MPC-SP)

¹⁰³ *Conselheiro Sidney Estanislau Beraldo: "Com relação à questão da Educação, realmente reconheço, o Estado de São Paulo tem a sua Constituição que estabelece a aplicação de 30%. Mas qualquer movimentação nesse sentido significa alocação de quase R\$7 bilhões, um montante que vai ter que sair de algum lugar para ser investido. E temos conhecimento de que, em função das faixas etárias, hoje temos uma demanda menor na Educação porque nascem menos crianças. A demanda maior é na saúde, porque temos uma expectativa de vida ampliada e, com isso, o custo da Saúde requer maiores recursos."*

Conselheiro Dimas Eduardo Ramalho: "Em relação ao ensino, já está resolvida a questão dos inativos. Com relação à totalidade da aplicação, vamos discutir o ano que vem. É evidente que a Educação merecerá nossa atenção e acuidade. Sempre é preciso dizer que o Estado de São Paulo, desde 1989, ao longo de 29 anos de existência, foi responsável pela aplicação de valores que correspondem a nada mais nada menos que dois orçamentos estaduais anuais diretamente para manutenção do ensino público. Então, temos que discutir essa questão com calma.

Como disse o Conselheiro Roque, não deliberamos aqui, de forma alguma, se é 30% ou 25%, foram opiniões lançadas, que estarão merecendo a nossa atenção no devido tempo. Não vamos sofrer com antecedência. Agora, que o Poder Executivo fique precavido, porque é uma questão que não vamos deixar de atentar para ver o que melhor representa para a população."

Auditor Substituto de Conselheiro Samy Wurman: [não houve manifestação expressa sobre a constitucionalidade do art. 255 da Constituição Estadual]

¹⁰⁴ *Acórdão ainda não publicado. Conforme a certidão de julgamento: "O Tribunal, por unanimidade, conheceu parcialmente da ação direta e, na parte conhecida, por maioria e por fundamentos diversos, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do artigo 11 da Lei Complementar 141/2012; do artigo 155 da Constituição do Estado de Santa Catarina, na redação dada pela Emenda Constitucional estadual 72/2016; e do caput e inciso III do artigo 50 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estadual, também com a redação conferida pela Emenda Constitucional estadual 72/2016, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Edson Fachin, que o julgava improcedente. (...) Plenário, 24.04.2019."*



de se tratar de norma originária da Constituição local, o Estado não adotou nenhuma medida concreta para buscar a declaração de inconstitucionalidade do artigo 255 da Constituição Estadual, seja no controle concentrado de constitucionalidade, seja no controle difuso.

Ante o exposto, **permanece em vigor o artigo 255 da Constituição Estadual**, que exige que o Estado aplique, no mínimo, 30% da receita resultante de impostos (incluindo recursos provenientes de transferências) na manutenção e no desenvolvimento do ensino.

Portanto, considerando (i) a jurisprudência consolidada deste Tribunal de Contas; (ii) a decisão de não permitir o cômputo das despesas com aposentados na apuração da aplicação mínima no ensino a partir de 2018 e (iii) as específicas recomendações exaradas nas Contas do Governador de 2016 e 2017, a aplicação insuficiente de recursos no ensino deve ser tratada como motivo determinante para a emissão de parecer prévio desfavorável às contas anuais em apreço.

Utilização do FUNDEB.

Os recursos do FUNDEB, como seu próprio nome diz (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação), destinam-se à manutenção e ao desenvolvimento da educação básica pública e à valorização dos trabalhadores da área, sendo composto por receitas específicas de impostos (art. 3º da Lei 11.494/2007); e, quando necessário, complementado pela União, para que se atinja um valor médio ponderado de aplicação por aluno em todo o território nacional (art. 4º da Lei 11.494/2007).

A distribuição dos recursos do FUNDEB obedece a uma regra de proporcionalidade, levando em conta as diferenças entre etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica (art. 10 da Lei 11.494/2007). Desta forma, enquanto os recursos vinculados ao ensino geral estão ligados à capacidade arrecadatória de cada ente federativo (art. 212 da CF), aqueles vinculados ao FUNDEB têm a ver com a população estudantil concentrada nos Estados e nos Municípios (art. 8º da Lei 11.494/2007)¹⁰⁵, de modo que se procura, por meio desse procedimento, igualar as condições de aprendizado em nível nacional.

Ademais, os recursos do FUNDEB, por expressa determinação constitucional (art. 60, inc. XII do ADCT)¹⁰⁶ possuem vinculação de ao menos 60% destinados ao pagamento da

¹⁰⁵ Lei 11.494/2007, art. 8º. 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, na forma do Anexo desta Lei.

¹⁰⁶ ADCT da CF/88, art. 60, inc. XII - proporção não inferior a 60% (sessenta por cento) de cada Fundo referido no inciso I do caput deste artigo será destinada ao pagamento dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício.



remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública (art. 22, Lei 11.494/2007), enquanto que os restantes 40%, assim como os recursos do tesouro recebidos pela arrecadação e transferência de impostos (art. 212 da CF), possui uma vinculação genérica, devendo ser utilizados nos termos do art. 70 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (Lei 9.394/1996).

No âmbito do Expediente TC-5980.989.19-8, após representação da 2ª Procuradoria do Ministério Público de Contas, foi determinada apuração sobre possível utilização de recursos do FUNDEB para a cobertura de insuficiência financeira do regime próprio de previdência social. Na ocasião, o Estado confirmou o emprego de recursos do FUNDEB para pagamento de inativos, sob o argumento de que não haveria proibição expressa a este respeito (vide evento 66 do TC-5980.989.19-8).

A despeito da argumentação aduzida pelo Governo Estadual, assim como os aportes para cobertura de insuficiência financeira não podem ser considerados gastos no ensino, também não podem ser computados entre os gastos admitidos com recursos do FUNDEB.

Vale aqui lembrar a Lei do FUNDEB, dispõe no artigo 21:

Lei 11.494/2007, art. 21. Os recursos dos Fundos, inclusive aqueles oriundos de complementação da União, serão utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, conforme disposto no art. 70 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

Frise-se que o Estado-Membro da Federação não possui competência legislativa para disciplinar o que deve ser considerado para atingir os mínimos constitucionais de gastos com manutenção e o desenvolvimento da educação. Isto porque compete privativamente à União legislar sobre diretrizes e bases da educação nacional (art. 22, inc. XXIV, CF), além de ser sua a competência para editar normas gerais de ensino (art. 24, inc. IX e §§ 2º e 4º, CF). No âmbito de tais competências, o Congresso Nacional editou a Lei de Diretrizes e Bases da Educação ("LDB", Lei Federal nº 9.394/1996).

O art. 70 da LDB é taxativo para expor quais despesas podem ser consideradas como 'manutenção e desenvolvimento do ensino'. Por sua vez, o art. 71 da LDB é exemplificativo para expor as despesas que não constituem manutenção e desenvolvimento do ensino. E, dentre o rol taxativo do art. 70, não há previsão para contabilizar os gastos com inativos como despesa do ensino.

Assim, após as devidas exclusões (das quais a mais importante foram justamente os R\$3.048.422 mil referentes à contribuição para cobertura de insuficiência financeira), a DCG apurou os seguintes valores de aplicação do FUNDEB:



	R\$ milhares	%
Total de recursos do FUNDEB	16.707.540	100,00%
Despesas com profissionais do magistério com recursos FUNDEB (mínimo 60%)	12.657.899	75,76%
Outras despesas com recursos FUNDEB	634.335	3,80%
Total de despesas com recursos do FUNDEB apurada por DCG	13.292.234	79,56%

Fonte: elaborado pelo MPC, sobre dados do relatório da Diretoria de Contas do Governador, fls. 252/256 (evento 148).

A jurisprudência consolidada deste Tribunal de Contas há tempos recria a falta da aplicação integral do FUNDEB, sendo causa determinante para a emissão de parecer prévio desfavorável.

A seguir, alguns julgados exemplificativos do vasto número de contas de prefeituras municipais cujo parecer prévio foi desfavorável em razão de falhas na aplicação dos recursos do FUNDEB:

Precedentes em Contas de 2017:

[Prefeitura de Leme, FUNDEB: **99,81%**] “Restou, portanto, um saldo não aplicado do FUNDEB de R\$86.760,76, correspondente a 0,19%, decorrente de glosas de restos a pagar cancelados.

Embora seja um valor pequeno se comparado ao total recebido, ressalto que o Executivo de Leme já teve as contas de 2013, 2015 e 2016 reprovadas pela não aplicação integral dos recursos provenientes do FUNDEB, indicando comportamento contumaz da Administração.

Por esse motivo, mesmo tendo a Prefeitura aplicado ao menos 95% do FUNDEB no próprio exercício, a falha não pode ser relevada e impõe a emissão de parecer desfavorável à aprovação das Contas de 2017.” (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-6782/989/16, Rel. Cons. Dimas Ramalho, j. 26.03.2019, v.u.)

Precedentes em Contas de 2016:

[Prefeitura de Valinhos, FUNDEB: **97,80%**] “Contudo aplicou 97,80% do FUNDEB recebido no exercício em apreço, sem a utilização da parcela diferida no 1º trimestre de 2017.

Os cálculos elaborados pela Fiscalização, endossados pela Assessoria Técnica competente (Evento 187.1), constataram que a Origem não comprovou a aplicação de R\$921.666,52, o que representa 2,20% do total de recursos provenientes do FUNDEB, que totalizaram R\$41.893.932,72.” (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-4418/989/16, Rel. Cons. Dimas Ramalho, j. 27.11.2018, v.u.)

[Prefeitura de Sarapuá, FUNDEB: **98,25%**] “O Executivo Municipal de Sarapuá aplicou na educação básica, o percentual de 26,38%, em observância ao piso de 25% estabelecido no art. 212 da Carta Magna. Empregou, ainda 75,77% do FUNDEB na remuneração dos profissionais do Magistério, dando cumprimento ao artigo 60, inciso XII, do ADCT. Porém, aplicou 98,25% do FUNDEB recebido no exercício em apreço, sem a devida complementação pela utilização da parcela diferida no 1º trimestre de 2017 no caso dos autos, já são causas suficientes para comprometer os demonstrativos” (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-4250/989/16, Rel. Cons. Dimas Ramalho, j. 04.12.2018, v.u.)

[Prefeitura de São Simão, FUNDEB: **92,03%**] “AS CONTAS DO EXECUTIVO MUNICIPAL DE SÃO SIMÃO, RELATIVAS AO EXERCÍCIO DE 2016, não estão por merecer parecer prévio favorável, por uma única razão, a saber: pela não aplicação da totalidade dos recursos do FUNDEB, restrito 92,03%. Como bem ponderou Assessoria Jurídica de ATJ “não se pode computar como aplicação no ensino, despesa que a própria Origem se recusou a considerá-la como devida ao INSS”. (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-4097/989/16, Rel. Cons. Antonio Roque Citadini, j. 04.12.2018, v.u.) (destaques no original)

[Prefeitura de Santa Isabel, FUNDEB: **97,10%**] “Os cálculos elaborados pela Fiscalização, endossados pela Assessoria Técnica competente, impugnaram o montante de R\$716.537,14, que representa 2,90% do total de recursos provenientes do FUNDEB, R\$24.701.485,13.

Esse montante se refere ao saldo de R\$642.758,72 cuja aplicação no primeiro trimestre de 2017 não foi comprovada pela Origem, mais R\$73.778,42 relativo a restos a pagar não quitados até 31/03/2017.

[...]

No caso da Prefeitura de Santa Isabel, importante ressaltar que essa falha é reincidente, sendo, inclusive, um dos motivos que levaram ao Parecer Desfavorável das contas de 2015, abrigadas no TC - 2619/026/15.” (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-4071/989/16, Rel. Cons. Dimas Ramalho, j. 04.12.2018, v.u.)

[Prefeitura de Ribeirão Grande, FUNDEB: **98,69%**] “[...] os pagamentos quitados no exercício corresponderam a 98,69% do total recebido (R\$3.868.538,24), haja vista excluídos os restos a pagar na ordem de 1,31% (R\$49.044,80) porque pendentes de prova de quitação até a oportunidade da inspeção



presencial (09/05/2017), o que configura inobservância do artigo 21 da Lei Federal 11.494/07.” (TCE/SP, 1ª Câmara, TC-4050/989/16, Rel. Substituta de Conselheiro Sílvia Monteiro, j. 22.05.2018, v.u.)

[Prefeitura de Ribeirão Branco, FUNDEB: **95,84%**] “Mais uma irregularidade que compromete as contas é a falta de aplicação do percentual mínimo de 25% na manutenção e desenvolvimento do Ensino, em detrimento da norma prevista no artigo 212 da Constituição Federal, bem como da totalidade dos recursos do Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica – Fundeb, em ofensa ao artigo 21 da Lei Federal nº 11.494/07.” (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-4233/989/16, Rel. Cons. Dimas Ramalho, j. 30.10.2018, v.u.)

[Prefeitura de Potim, FUNDEB: **95,52%**] “O FUNDEB é um fundo de natureza contábil que tem a missão democrática de amenizar as diferenças regionais existentes, na medida em que redistribui parte dos impostos retidos, na medida do número de alunos matriculados em cada Município.

Sendo assim, a aplicação dos recursos do FUNDEB ganha importância estratégica na tarefa de manutenção e desenvolvimento do ensino.

Bem por isso a Lei 11.494/07 impõe que a aplicação dos recursos recebidos seja realizada, no mínimo em 95% dentro do próprio exercício e, quanto ao saldo diferido - no máximo de 5%, seja investido até o final do 1º trimestre do exercício seguinte.

No caso em destaque o Município aplicou 95,52% durante o exercício; no entanto, quanto ao saldo residual de R\$503.870,91, foi anotado pela fiscalização que ocorreram depósitos parcelados na conta própria - conquanto ali já deveriam ser mantidos e, ademais, faltantes R\$227.025,85.

Nesse sentido, a Origem não cumpriu a aplicação da integralidade dos recursos do FUNDEB, bem como, deixou de esclarecer a destinação do valor não mantido em conta própria.” (TCE/SP, 1ª Câmara, TC-4032/989/16, Rel. Cons. Cristiana de Castro Moraes, j. 06.11.2018, v.u.)

[Prefeitura de Pontes Gestal, FUNDEB: **91,30%**] “No caso em destaque o Município aplicou 91,30% durante o exercício e, mesmo que tenha procedido a investimento faltante de 8,69% - R\$ 109.235,58 até o final do trimestre do ano seguinte, observa-se que houve flagrante desconformidade aos preceitos estabelecidos pelo art. 21, da Lei 11.494/07.

O ponto foi detalhadamente analisado pelo setor próprio da Assessoria Técnica, registrando que a Deliberação TCA-24468/026/11 impede a integralização de valores que não tenham guardado rigorosa observância aos percentuais e prazos estabelecidos naquele normativo – aqui no caso, em relação à apropriação das despesas com o PASEP.

Além disso, o setor bem se pronunciou em exaustiva avaliação sobre os recursos recebidos ao final do período, indicando que os acréscimos de impostos (FPM) à conta do fenômeno da repatriação de valores do período não tiveram influência sobre os percentuais alcançados.

Nesse sentido, a Origem não cumpriu a aplicação do mínimo estabelecido dentro do próprio exercício, ou seja, 95% da verba do FUNDEB, empecilho que obsta a aprovação das contas.” (TCE/SP, 1ª Câmara, TC-4227/989/16, Rel. Cons. Cristiana de Castro Moraes, j. 27.11.2018, v.u.)

[Prefeitura de Paranapanema, FUNDEB: **97,08%**] “No setor de Ensino, a Prefeitura de Paranapanema apresentou falhas atinentes à aplicação do FUNDEB que merecem reprovação.

Inicialmente a Fiscalização verificou que a parcela diferida, de R\$203.553,16, não foi transferida para conta específica. No primeiro trimestre do exercício seguinte, nenhuma despesa foi empenhada no código de aplicação destinado à utilização desta parcela. Desse modo, não restou comprovada a aplicação desse montante.

Verificou, ainda, que saldo restante na conta do FUNDEB ao final do exercício, de R\$58.276,12, era inferior ao valor da parcela diferida, indicando possível utilização do recurso para fins diversos daquele a que se destinam.

Embora a Origem afirme que a parcela diferida foi utilizada no primeiro trimestre do exercício seguinte, não há elementos técnicos que permitam concluir nesse sentido, conforme salientou o setor especialista da ATJ, repisando que não houve aplicação excedente no período que pudesse ser atribuída a saldo residual de 2016, já que as despesas totais ficaram aquém dos valores recebidos, segundo os demonstrativos do Sistema Audesp.” (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-4005/989/16, Rel. Cons. Dimas Ramalho, j. 23.10.2018, v.u.)

[Prefeitura de Mococa, FUNDEB: **94,28%**] “O Executivo Municipal de Mococa aplicou na educação básica, o percentual de 30,81%, em observância ao piso de 25% estabelecido no art. 212 da Carta Magna. Empregou, ainda 81,89% do FUNDEB na remuneração dos profissionais do Magistério, dando cumprimento ao artigo 60, inciso XII, do ADCT.

Porém, após a exclusão de restos a pagar não pagos até 31/03/2017, aplicou 94,28% do FUNDEB recebido no exercício em apreço, em desatendimento ao disposto no art. 21 da Lei nº 11.494/07, conduta que, no caso dos autos, já seria causa suficiente para comprometer os presentes demonstrativos.” (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-4309/989/16, Rel. Cons. Dimas Eduardo Ramalho, j. 11.09.2018, v.u.)

[Prefeitura de Leme, FUNDEB: **99,76%**] “Outra questão que pesa sobre as contas diz respeito a não aplicação integral dos recursos do FUNDEB.

Nesse caso, consoante atestou o setor responsável de ATJ, houve a aplicação de **99,76%** do FUNDEB recebido na proporção de 99,59% até 31/12/2016 e 0,17% no primeiro trimestre/2017, permanecendo a deficiência de R\$102.972,71 (0,24%), descumprindo o preceituado no artigo 21, § 2º, da Lei



Federal n. 11.494/2007.” (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-4304/989/16, Rel. Substituto de Conselheiro Márcio Martins de Camargo, j. 11.09.2018, v.u.) (destaques no original)

[Prefeitura de Itanhaém, FUNDEB: **98,49%**] *“Também reprovável a insuficiente aplicação dos recursos do Fundeb, ante a utilização, confirmada pelo Setor de Cálculos, de somente 98,49% do recebido, em ofensa ao disposto no § 2º, artigo 21 da Lei nº 11.494/07. [...]”* (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-4392/989/16, Rel. Substituto de Conselheiro Josué Romero, j. 27.11.2018, v.u.) (destaques no original)

[Prefeitura de Irapuã, FUNDEB: **99,77%**] *“Em que pese os avanços nos resultados orçamentário, financeiro e patrimonial, as alegações de defesa apresentadas não foram aptas a elidir as falhas graves que maculam as contas, quais sejam, gasto com pessoal superior ao limite de 54%, insuficiência no pagamento dos precatórios, descumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal e não aplicação integral do FUNDEB (99,77%).”* (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-3923/989/16, Rel. Substituto de Conselheiro Josué Romero, j. 25.09.2018, v.u.) (destaques no original)

[Prefeitura de Iguape, FUNDEB: **98,38%**] *“No entanto, o Município não utilizou a integralidade do montante advindo do FUNDEB, no período examinado, contrariando o disposto no artigo 21, §2º, da Lei Federal nº 11.494/07.*

Com efeito, conforme declarado pelo próprio setor de orçamento e contabilidade da Prefeitura (evento 69.22), além de não ter sido depositada em conta específica, a parcela diferida do FUNDEB (1,62%) não foi aplicada no exercício de 2017. Tendo em vista que o montante não investido no ensino atingiu R\$181.329,47, entendo, assim como MPC, que a falha não comporta indulto, e, via de consequência, acaba contribuindo para a emissão de parecer desfavorável aos demonstrativos.

Ademais, corroboram na prolação de juízo desfavorável à matéria a demanda por vagas nas creches (350 crianças – 10,15% das matrículas disponíveis na Rede Municipal) e os resultados insatisfatórios obtidos pelo ensino municipal, tanto no Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) quanto no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB).” (TCE/SP, 1ª Câmara, TC-4295/989/16, Rel. Cons. Edgard Camargo Rodrigues, j. 14.08.2018, v.u.)

[Prefeitura de Embu-Guaçu, FUNDEB: **99,18%**] *“No ensino, foi deixado de aplicar a totalidade dos recursos advindos do FUNDEB, não obedecendo, ao disposto pelo artigo 21, §2º, da Lei Federal nº 11.494/2007.”* (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-4288/989/16, Rel. Cons. v. j. 09.10.2018, v.u.) (destaques no original)

Precedentes em Contas de 2015:

[Prefeitura de Parapuã, FUNDEB: **97,75%**] *“Devo reforçar que a aplicação anual no ensino deve ser, minimamente, de 25% dos recursos advindos da arrecadação e transferência de impostos e, pela totalidade dos recursos do FUNDEB em cada exercício orçamentário.*

Aliás, não se permite nem mesmo a compensação entre os sistemas de manutenção e desenvolvimento do ensino conta Tesouro e conta FUNDEB.

Essa sistemática é assentada na jurisprudência desta E.Corte, bastante difundida e, sobretudo, também conhecida pela edição da Deliberação 24468/026/11 – publicada junto ao DOE de 28.07.11.” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-2403/026/15, Rel. Cons. Cristiana de Castro Moraes, j. 29.11.2017, trânsito em julgado em 02.02.18, v.u.)

[Prefeitura de Valinhos, FUNDEB: **97,61%**] *“Entretanto, conforme já exposto na decisão recorrida, inexistiram quaisquer ajustes promovidos pela Fiscalização ou pelos órgãos de instrução deste Tribunal que tivessem motivado a redução do montante aplicado, restando ratificado o direcionamento de insuficientes 97,61% das verbas do FUNDEB no período em apreço, sem que se tivesse utilizado a parcela diferida (2,39% - R\$972.135,80) no primeiro trimestre de 2016, transgredido, portanto, o § 2º do artigo 21 da Lei Federal nº 11.494/07.*

A prática acarretou destinação de expressivos recursos (R\$972.135,80), antes vinculados ao ensino, aliás, carente por investimentos em infraestrutura e equipamentos, conforme constatado pela Fiscalização Operacional realizada no período examinado, à diversa finalidade de interesse do gestor.” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-2278/026/15, Rel. Cons. Edgard Camargo Rodrigues, j. 28.11.2018, trânsito em julgado em 24.01.2019, v.u.)

[Prefeitura de Santa Isabel, FUNDEB: **98,61%**] *“Inicialmente, vejo que o insurgente não apresentou qualquer elemento que comprove a efetiva aplicação de recursos recebidos do FUNDEB nos termos do estabelecido no artigo 21, caput e §2º, da Lei nº 11.494/07.*

Ainda que, em seu competente e bem elaborado parecer, ora acolhido, a Unidade de Economia da ATJ tenha procedido a ajustes no cálculo de referidas aplicações, o percentual final, de 98,61%, ainda se afigura aquém daquele exigido pela legislação de regência, fator que, por si só, já se mostra suficiente para manutenção do juízo pela reprovação da matéria.

Como bem pontuado pela ATJ, não é passível de exclusão do cálculo da aplicação em 2015, o montante de R\$61.479,77, por este ter constituído, na verdade, Restos a Pagar do FUNDEB que haviam sido contabilizados em 2014 como valor investido em manutenção e desenvolvimento do ensino, mas que foram



cancelados em 2015.” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-2619/026/15, Rel. Cons. Sidney Estanislau Beraldo, j. 05.12.2018, v.u.)

[Prefeitura de Rubinéia, FUNDEB: 99,36%] “NO MÉRITO, as alegações da defesa, nesta fase processual, não alteraram o juízo do Parecer recorrido, pois, não houve a comprovação da integralidade do valor residual aplicado no FUNDEB (0,64% = R\$9.443,50), restrito a 99,36%, desatendendo os termos do §2º do referido diploma legal, conforme devidamente atestado pelo setor de cálculos da ATJ em que o saldo indicado pela defesa na conta vinculada (R\$ 16.743,72) não comprova o valor devido e, no exercício seguinte, o montante empenhado acima da receita foi tratado como parcela executada com recursos próprios.” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-2246/026/15, Rel. Cons. Antonio Roque Citadini, j. 09.05.2018, trânsito em julgado em 08.06.2018, v.u.)

[Prefeitura de Embu-Guaçu, FUNDEB: 94,08%] “Também contribuiu para a rejeição das contas a insuficiente aplicação com Recursos do FUNDEB, de 94,08%. Sobre o tema, o Recorrente repisa argumentos já ofertados em fase instrutória anterior, os quais não foram suficientes para desconstituir a irregularidade apontada, devendo permanecer a convicção de que a legislação não foi observada.” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-2331/026/15, Rel. Cons. Dimas Ramalho, j. 28.11.2018, trânsito em julgado em 05.02.2019, v.u.)

[Prefeitura de São Lourenço da Serra, FUNDEB: 99,74%] “O ensino municipal mereceu aplicação do valor equivalente a 25,37% da receita resultante de impostos (artigo 212 da CF) e 64,48% dos recursos do FUNDEB constituíram a quantia destinada aos profissionais do Magistério, de acordo, portanto, com o disposto no artigo 60, inciso XII do ADCT.

Entretanto, falha capaz de macular a totalidade dos demonstrativos examinados exsurge da utilização de 93,45% do montante advindo do FUNDEB, até 31.12.15, aquém, portanto, do mínimo (95%) estabelecido no artigo 21, § 2º da Lei Federal nº 11.494/07.

Promovidos os devidos ajustes (exclusão do valor despendido com pessoal em desvio de função – R\$14.447,52) e, ainda que se considere a parcela diferida (R\$360.206,38 – 6,29% do montante transferido ao município), a aplicação total, observada no encerramento do primeiro trimestre de 2016, restringiu-se a 99,74% das verbas repassadas no exercício (2015), contrariando, da mesma forma, o disposto no supradito dispositivo legal.” (TCE/SP, 1ª Câmara, TC-2687/026/15, Rel. Substituto de Conselheiro Márcio Martins de Camargo, j. 12.09.2017, trânsito em julgado em 22.11.2017, v.u.)

[Prefeitura de Nipoã, FUNDEB: 97,73%] “Com relação aos índices do ensino, a justificativa apresentada não socorre o interessado.

De acordo com a manifestação de Assessoria Especializada de ATJ (fls.92/101), as despesas com contribuições previdenciárias dos profissionais do magistério e os gastos com folha de pagamento já haviam sido incluídos nos cálculos.

Demonstra que foram investidos apenas 58,67% das receitas do FUNDEB com o pessoal do magistério e utilizados no exercício 97,73% dos recursos do referido Fundo.” (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-2211/026/15, Rel. Substituto de Conselheiro Alexandre Manir Figueiredo Sarquis, j. 18.04.2017, trânsito em julgado em 29.06.2017, v.u.) (destaques no original)

Precedentes em Contas de 2014:

[Prefeitura de Itapevi, FUNDEB: 99,29%] “Motivaram o Parecer Desfavorável a insuficiente aplicação de recursos no Ensino global, correspondente a 23,85% e a falta de destinação da integralidade dos recursos do FUNDEB, atingindo o percentual de 99,29% em decorrência do desajuste do empenhamento das despesas a esse título.

Quanto às razões recursais, acolho as posições convergentes da instrução, especialmente a do Setor de Cálculos de ATJ, que analisou minuciosamente os ajustes efetuados mantendo seu entendimento de Primeira Instância, exceção feita somente à necessidade de inclusão da glosa relativa às despesas com a execução de proteção acústica e do forro de gesso no teatro do Centro de Formação dos Professores (R\$146.614,86), por conta da comprovação pelos recorrentes de que o reempenhamento no código “110.000” (NE. nº 4406) não integrou o rol de gastos com a Educação, tendo sido equivocadamente impugnado inicialmente.

No tocante aos demais ajustes, não há como acolher a inclusão das despesas pleiteadas, na medida em que não reconhecidas ou comprovadas como computáveis à conta do ensino e do Fundeb, pelos exatos motivos expostos pela Assessoria de ATJ às fls. 974/982, que acolho como razões de decidir.” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-0269/026/14, Rel. Cons. Renato Martins Costa, Relator, j. 25.10.2017, trânsito em julgado em 21.11.2017, v.u.)

[Prefeitura de Osasco, FUNDEB: 97,76%] “Também não se aproveita o pedido para relevação do valor diferido e não aplicado até o final do 1º trimestre/15, porque a Prefeitura se obrigava ao seu empenhamento, liquidação e pagamento dentro do prazo legal, de tal sorte que deixou de cumprir o interesse primário, consubstanciado no investimento àquele grupo de educandos, que não poderá mais ser alcançado e/ou beneficiado..” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-0126/026/14, Rel. Cons. Cristiana de Castro Moraes, j. 27.09.2017, trânsito em julgado em 27.11.2017, v.u.)



[Prefeitura de Coronel Macedo, FUNDEB: **99,24%**] “No tocante à aplicação dos recursos do Fundeb, inobstante o voto de Primeira Instância ter assinalado desatendimento ao artigo 21, caput e §2º, da Lei Federal nº 11.494/07, nenhuma documentação foi apresentada para contrariar tal entendimento ou comprovar gastos dos recursos do fundo (R\$14.566,09) com a educação.

Tampouco merece acolhimento o pleito de compensação do valor excedente aplicado em ações de manutenção e desenvolvimento do ensino para a cobertura de insuficiente aplicação do FUNDEB, uma vez que este Tribunal deliberou não mais admitir qualquer forma de integralização das aplicações do FUNDEB que não guardem rigorosa observância ao disposto no art. 21, §2º, da Lei nº 11.494/2007, ainda que excedido o piso do artigo 212 da Constituição Federal, nos termos da Deliberação TC-A nº 24.468/026/11 [...]” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-0229/026/14, Rel. Cons. Edgard Camargo Rodrigues, j. 29.11.2017, trânsito em julgado em 30.01.2018, v.u.)

[Prefeitura de Potim, FUNDEB: **99,78%**] “Não vejo como dissentir das manifestações desfavoráveis dos órgãos técnicos da Casa e de MPC.

Na instrução processual, foram apontadas falhas, dentre as quais se destaca a insuficiente aplicação da totalidade dos recursos do FUNDEB no período (99,78%).

Conforme ressaltou Assessoria Técnica (fls. 235/241), a jurisprudência da Casa não tem tolerado deficiências decorrentes da falta de aplicação da parcela diferida no caso em que a administração não tenha realizado gasto que beneficiasse o setor educacional.” (TCE/SP, 2ª Câmara, TC-0585/026/14, Rel. Substituto de Conselheiro Samy Wurman, j. 20.09.2016, trânsito em julgado em 01.02.2016, v.u.)

[Prefeitura de Álvaro de Carvalho, FUNDEB: **98,84%**] “As razões trazidas não se mostraram suficientes para elidir os fundamentos que embasaram a reprovação das contas em primeira instância de julgamento.

No plano educacional, observo que não se computam despesas efetuadas com gêneros de alimentação (R\$18.709,85 – recursos próprios), como pretendido pela recorrente, nos termos do artigo 71, inciso IV, da Lei Federal nº 9.394/962 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação), prevalecendo os índices considerados, a esse respeito, no r. parecer impugnado.

Nesse sentido, permanecem, no cômputo do ensino, os gastos apurados em patamar equivalente a 33,78% da receita de arrecadação e transferência de impostos, como também, a insuficiência na aplicação dos recursos destinados ao FUNDEB (98,94% do total recebido a esse título), desacerto este que contribuiu para a desaprovação das contas.” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-0005/026/14, Rel. Cons. Cristiana de Castro Moraes, j. 01.11.2017, trânsito em julgado em 01.02.2018, v.u.)

[Prefeitura de Regente Feijó, FUNDEB: **98,58%**] “Por sua vez, Setor de Cálculos da Assessoria Técnica, por não vislumbrar nenhum argumento que motivasse a revisão dos cálculos, manteve a impugnação dos Restos a Pagar não quitados até 31.03.15 (R\$96.955,49) e atestou a aplicação equivalente a 98,58% do total recebido do FUNDEB, em desacordo com a regra do artigo 21, “caput” e §2º da Lei Federal nº 11.494/2007.

[...] No cenário em exame, a Administração não realizou qualquer gasto que beneficiasse o setor com os recursos do Fundeb (R\$96.955,49), a despeito de determinação legal. Demais, não se tem notícia da aplicação do valor nestes autos.” (TCE/SP, 1ª Câmara, TC-0336/026/14, Rel. Cons. Edgard Camargo Rodrigues, j. 08.11.2016, trânsito em julgado em 06.12.2016, v.u.)

Precedentes em Contas de 2013:

[Prefeitura de Várzea Paulista, FUNDEB: **96,89%**] “No mérito, observo que não há como prosperar o pedido quanto à inclusão dos Restos a Pagar de 2012 pagos em 2013 na apuração da aplicação dos recursos do FUNDEB recebidos em 2012 (R\$140.071,05), na medida em que a lei de regência (Lei Federal nº 494/2007) determina que o recurso advindo deste Fundo deve ser utilizado no mesmo exercício financeiro em que foi creditado, excepcionando, apenas, que até 5% do que foi recebido no exercício possa ser utilizado no primeiro trimestre do ano seguinte.

De maneira diversa da que ocorre no exame sobre o atendimento aos ditames do artigo 212 da Constituição Federal, quando os Restos a Pagar do exercício anterior podem, de forma excepcional, ser computados no ano em que ocorre seu efetivo pagamento, o mesmo raciocínio não vem sendo admitido pela jurisprudência desta E. Corte para fins da verificação de atendimento aos termos do artigo 21 da Lei do FUNDEB.

Neste sentido, bem destaca a Assessoria Técnica os termos da Deliberação TC-A-24468/026/11, fixando que a partir do exercício financeiro de 2011, não seria possível qualquer forma de integralizar aplicações do FUNDEB que não tivessem guardado rigorosa observância às disposições do artigo 21, §2º, da Lei Federal n. 11.494/2007.

Aliás, por essa mesma razão, não há como acolher o pedido para acréscimo na aplicação do FUNDEB, do valor relativo ao rateio dos recolhimentos efetuados pela Municipalidade junto ao PASEP, na importância de R\$339.657,27, eis que custeados por outras fontes de receita.

Da mesma forma, os recorrentes não conseguiram comprovar, por meio de documentação hábil, a utilização da parcela diferida (R\$400.764,04) em ações de manutenção e desenvolvimento do ensino no 1º trimestre/2014.

Por outro lado, quanto às glosas efetuadas pela fiscalização relativas ao suposto sobrepreço na aquisição de materiais didáticos, assim como a SDG, entendo que neste momento possam ser reincluídas no



cálculo para apuração das despesas com recursos do FUNDEB os montantes despendidos com materiais didáticos adquiridos através dos Pregões nºs 44/2013 e 42/2013.

Isto porque sobre as falhas apontadas nas licitações de materiais didáticos, cabe exame em autos próprios, cuja abertura, aliás, já foi determinada pela decisão de primeira instância.

Além disso, como bem frisou a SDG, não há como se determinar nesse momento processual qual seria o montante exato eventualmente superfaturado nas licitações e respectivos contratos para aquisição de materiais didáticos, já que a indicação de sobrepreço foi verificada em relação a uma amostra desses materiais e estimada sobre a totalidade do contrato, impossibilitando o cálculo do volume de recursos do FUNDEB glosado pela Fiscalização.” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-1715/026/13, Rel. Cons. Cristiana de Castro Moraes, j. 09.11.2016, trânsito em julgado em 12.05.2017, v.u.) (destaques no original)

[Prefeitura de Aparecida, FUNDEB: 95,64%] “Embora a Prefeitura tenha argumentado que aplicou o saldo residual, não comprovou a assertiva com documentação idônea, limitando -se apenas a alegar que a comprovação pode ser feita na ferramenta PENTAHO.

A Unidade de Cálculos da ATJ reiterou os cálculos fixados no voto condutor da decisão recorrida, ressaltando que realizou pesquisa na referida ferramenta, referente ao 1º trimestre de 2014, mas não constatou o lançamento da parcela diferida do FUNDEB, relativa ao exercício em exame, no montante de R\$ 810.909,34.

[...]

Restou, portanto, confirmada nos autos a insuficiente destinação de recursos do FUNDEB recebidos no exercício em exame, bem como a ausência de aplicação do saldo remanescente no primeiro trimestre de 2014.

Assim, não há qualquer elemento capaz de motivar a revisão dos cálculos acolhidos em primeira instância, restando comprovado que a aplicação final dos recursos do FUNDEB representou 95,64 % do montante efetivamente recebido no exercício de 2013, em desacordo com o disposto no artigo 21 da Lei federal nº 11.494/07.” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-1915/026/13, Rel. Cons. Sidney Estanislau Beraldo, j. 23.11.2016, trânsito em julgado em 31.01.2017, v.u.)

[Prefeitura de Campos do Jordão, FUNDEB: 97,23%] “Destaco por conhecido que a Administração é contínua e permanente e, em razão do princípio da autotutela, não é aceitável que a falta de distinção de contas – do que foi recebido em 2013 e deveria ser aplicado até o final do primeiro trimestre/14, por extensão, impossibilitando a demonstração da efetiva aplicação dos recursos vinculados às ações do ensino – exclusivamente dentro do período demarcado, seja atribuída a falhas de outra gestão, sobretudo em razão de que havia espaço temporal suficiente ao cumprimento da medida.

Do mesmo modo, não é possível aceitar argumentação exposta em memoriais, onde o Recorrente pretende que sejam acolhidas despesas empenhadas originalmente à conta do TESOURO, durante o exercício de 2014, para que o eventual excesso aplicado no período seguinte, possa ser considerado e incorporado ao saldo insuficiente das contas de 2013.

Ademais, vê-se da relação apresentada em memoriais, que do montante indicado como excedido na aplicação de 2014 – R\$1.179.080,82, foram destacadas despesas em favor de vale-alimentação, vale-transporte, regularização de 13º salário, restituição de faltas, conv. de parcerias educacionais, FGTS – rescisões contratuais trabalhistas, onde apenas duas operações (Empenhos 1224 e 2473) – em montante de R\$6.959,49 foram pagas até o final do primeiro trimestre/14.

[...]

Ou seja, avalio que não seja possível acolher as despesas ao cômputo do FUNDEB de 2013, em razão da falta de identificação de conta distinta do saldo diferido, porque o argumento não suplanta a contabilização original da utilização de fonte de recursos diversa da pretendida e, ainda, porque efetuados os pagamentos fora do prazo limite estabelecido pela Lei 11.494/07.” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-1939/026/13, Rel. Cons. Cristiana de Castro Moraes, j. 07.12.2016, trânsito em julgado em 01.02.2018, v.u.) (destaques no original)

[Prefeitura de Gastão Vidigal, FUNDEB: 97,09%] “A deficiência na aplicação dos recursos do FUNDEB se deu pelo fato da Prefeitura ter utilizado parte dos recursos recebidos em 2013 para pagar despesas relativas ao exercício de 2012, conforme informado pela Fiscalização, reiterado pela Unidade de Cálculos da ATJ e confirmado no voto ora combatido.

Destarte, não há nada a ser retificado, mormente porque o próprio Recorrente admitiu a prática impugnada.

O princípio da anualidade também deve ser respeitado na aplicação dos recursos do FUNDEB. Isso porque os recursos recebidos no ano devem ser aplicados dentro do próprio exercício, entendimento pacificado conforme bem demonstra o ‘Manual de Orientação do FUNDEB – 2013, pag. 27’” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-1587/026/13, Rel. Substituto de Conselheiro Valdenir Antonio Polizeli, j. 30.03.2016, trânsito em julgado em 04.05.2016, v.u.) (destaques no original)

Precedentes em Contas de 2012:

[Prefeitura de Pirapora do Bom Jesus, FUNDEB: 90,70%] “Além disso, houve insuficiente gasto de recursos do FUNDEB. Segundo apurou a Assessoria Técnica, houve aplicação de apenas 90,70% do total recebido do FUNDEB, desatendendo o artigo 21 da Lei Federal nº 11.494/07, restando como não aplicado o



valor de R\$1.289.105,48.” (TCE/SP, 1ª Câmara, TC-1596/026/12, Rel. Substituta de Conselheiro Silvia Monteiro, j. 02.09.2014, trânsito em julgado em 11.11.2014, v.u.) (destaques no original)

[Prefeitura de Jacaré, FUNDEB: 97,07%] “Agora, em relação ao FUNDEB, a defesa apenas afirma que adotou previdências, mas não trouxe nenhum fato novo acerca das considerações e registros contidos no voto conduto r. Portanto, a infringência ao §2º do artigo 21 da Lei Federal 11.494/07, que ficou bem caracterizada no julgamento de primeiro grau, apenas se confirma.” (TCE/SP, Pleno, Pedido de Reexame no TC-1913/026/12, Rel. Substituto de Conselheiro Alexandre Manir Figueiredo Sarquis, j. 29.07.2015, trânsito em julgado em 23.11.2015, v.u.)

[Prefeitura de Americana, FUNDEB: 97,44%] “Realizando os devidos ajustes, constata-se que a aplicação no ensino global representou 24,05% e que a aplicação dos recursos do FUNDEB foi de 97,44%, situações que contrariam as disposições dos artigos 212 da Carta Federal e 21 da Lei Federal nº 11.494/07 e que, por si só, maculam o examinado.” (TCE/SP, 1ª Câmara, TC-1465/026/12, Rel. Cons. Renato Martins Costa, j. 28.10.2014, trânsito em julgado em 06.07.2015, v.u.) (destaques no original)

Portanto, considerando a jurisprudência consolidada deste Tribunal de Contas, a aplicação insuficiente do FUNDEB deve ser tratada como motivo determinante para a emissão de parecer prévio desfavorável às contas anuais em apreço.

Passivo atuarial.

Em 2016, o Estado de São Paulo efetuou, pela primeira vez, o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação da provisão atuarial de seu regime próprio de previdência¹⁰⁷.

O passivo atuarial, também conhecido como provisão matemática previdenciária, representa o total dos recursos necessários ao pagamento dos compromissos dos planos de benefícios, calculados atuarialmente, em determinada data, a valor presente.

A mensuração desta provisão reconheceu, em 2016, um impressionante passivo atuarial de aproximadamente R\$658 bilhões. Todavia, conforme destacamos na ocasião¹⁰⁸, o Estado deveria refazer a mensuração do passivo atuarial, atentando para o emprego de dados atualizados e confiáveis. A reavaliação realizada em 2017 resultou num acréscimo de cerca de R\$73 bilhões no passivo atuarial, elevando para aproximadamente R\$732 bilhões a provisão matemática previdenciária¹⁰⁹.

No entanto, no parecer das contas de 2017, a Fiscalização da DCG demonstrou que o Estado continuava utilizando bases cadastrais desatualizadas ou inconsistentes.

¹⁰⁷ Assim o fez para adequar seus processos contábeis aos padrões estabelecidos pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (“MCASP”), seguindo os prazos estabelecidos na Portaria 548/2015 da Secretaria do Tesouro Nacional, que fixou o cronograma para o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (“PIPCP”), com vistas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual.

¹⁰⁸ Parecer do MPC no evento 45.1 do TC-5198.989.16-2, fls. 21/25.

¹⁰⁹ Segundo consta do Balanço Geral do Estado de 2017, este acréscimo de cerca de R\$73 bilhões se deu em função de 3 fatores principais:

“a) O reconhecimento inicial do Passivo Atuarial do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE/SP);

b) A revisão do Passivo Atuarial do Regime Próprio dos Militares (RPPS) [sic], reconhecido em 2016, com base em dados cadastrais de 2014 e, portanto defasados em relação ao ano de reconhecimento;

c) A atualização do Passivo Atuarial do RPPS em função da Nota Técnica Atuarial disponibilizada pelo atuário contratado e responsável pela gestão do RPPS.” (TC-3546.989.17-9, evento 30.10, fls. 36).



No exercício de 2018, foi novamente refeita a mensuração do passivo atuarial, com acréscimo de cerca de R\$107 bilhões, chegando-se à espantosa cifra de **R\$839 bilhões de passivo atuarial reconhecido**¹¹⁰.

Infelizmente, tudo leva a crer que este valor ainda está subestimado.

Conforme exposto pela DCG, o Estado continua utilizando bases cadastrais desatualizadas ou inconsistentes, o que demanda pronta correção. Chama a atenção o fato de Estado ainda não ter inserido no cálculo as informações das remunerações pagas aos 2.542 magistrados estaduais ou dos benefícios dos 274.086 inativos do Tribunal de Justiça, dados estes que trarão significativo impacto no cômputo do passivo atuarial¹¹¹.

Trata-se de descumprimento de recomendação constante do parecer prévio relativo às Contas do Governador de 2017:

“12) Atenda ao artigo 5º da Portaria MPS 403/2008 no que respeita à base de dados utilizada para avaliações atuariais de aportes ao regime próprio de previdência.” (TC-3546.989.17-9, evento 88.3)

A utilização de dados defasados e/ou imprecisos compromete a confiabilidade dos cálculos apresentados, eis que, em matéria atuarial, qualquer variação das premissas impacta significativamente nos resultados. Não por outra razão, o ente federativo, a unidade gestora do regime próprio de previdência e o atuário responsável pela avaliação atuarial devem eleger conjuntamente as hipóteses biométricas, demográficas, e econômicas e financeiras adequadas às características da massa de segurados e de seus dependentes para o correto dimensionamento dos compromissos futuros do regime próprio de previdência¹¹².

Conforme já ressaltamos nos anos de 2016 e 2017, o fato de o regime próprio de previdência paulista depender fortemente de aportes do Governo do Estado (eis ainda adotado, erroneamente, um regime de repartição simples), exige ainda mais a necessidade de a estimativa do passivo atuarial ser apurada de maneira adequada¹¹³.

Falta de evidenciação dos aportes para cobertura de insuficiências financeiras do Regime de Previdência.

Conforme abordado por este Ministério Público de Contas nas contas de 2017¹¹⁴, o Estado de São Paulo, de forma equivocada, considera como receitas previdenciárias os

¹¹⁰ Para sermos exatos, R\$839.031.889.732. Vide fls. 38 do Balanço Geral do Estado 2018 (evento 148.09).

¹¹¹ Relatório DCG, fls. 286 (evento 148).

¹¹² Conforme *caput* do artigo 5º da Portaria MPS 403/2008, que dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social.

¹¹³ Atualmente, as regras para realização da avaliação atuarial encontram-se na Portaria MF 464/2018.

¹¹⁴ Parecer do MPC no evento 49.1 do TC-3546.989.17-9, fls. 28/31.



aportes extraordinários de recursos do Tesouro a título de cobertura de insuficiência financeira.

Verifica-se que o Estado continua a cometer o equívoco, o que compromete a real análise do impacto fiscal do regime próprio de previdência sobre as contas do ente.

Segundo o Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores, constante do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (“RREO”)¹¹⁵, o resultado previdenciário no exercício de 2018 foi, novamente, muito deficitário.

O resultado deficitário exigiu um aporte de cerca de R\$19,7 bilhões de recursos do Tesouro estadual a título de cobertura de insuficiência financeira.

	R\$ milhares
Total das receitas previdenciárias realizadas	14.593.777
Total das despesas previdenciárias liquidada	34.349.235
Resultado previdenciário	-19.755.458
Aportes realizados para cobertura de insuficiências financeiras	19.770.750

Fonte: elaborado pelo MPC, sobre dados do relatório da Diretoria de Contas do Governador, fls. 266 (evento 148) e do Balanço Geral do Estado 2018, fls. 135 (evento 148.09).

Vale dizer, as receitas previdenciárias, compostas majoritariamente das contribuições dos segurados (cerca de R\$4,7 bilhões) e das contribuições patronais (cerca de R\$7,2 bilhões), não se mostraram suficientes para honrar os benefícios previdenciários, exigindo aportes de recursos adicionais para cobrir o déficit financeiro.

Destaque-se, ainda, que o Estado de São Paulo, autorizado pela Lei Estadual 16.004/2015¹¹⁶, passou a destinar receita de *royalties* de petróleo e gás natural para custeio de seu regime de previdência. Em 2018, foram destinados cerca de R\$2,1 bilhões¹¹⁷ de receita de *royalties* para a São Paulo Previdência – SPPREV.

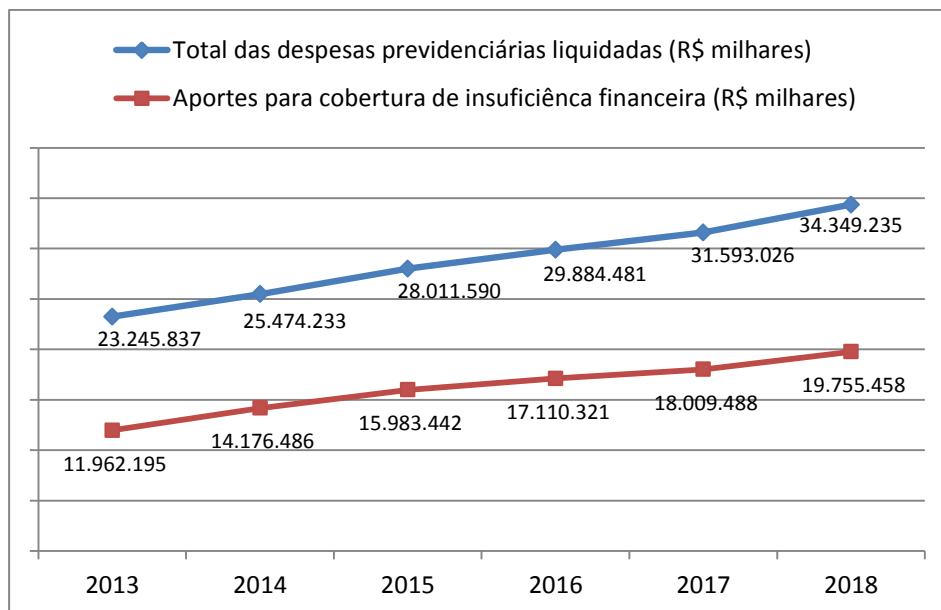
O déficit financeiro do regime de previdência tem exigindo que o Estado suporte aportes cada vez mais elevados, conforme se verifica do quadro a seguir:

¹¹⁵ Trata-se do Anexo 4 do RREO, exigido conforme art. 53, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Vide fls. 251 do Balanço Geral do Estado 2018 (evento 148.09).

¹¹⁶ Lei Estadual 16.004/2015, art. 1º. O Fundo com Finalidade Previdenciária, previsto na Lei Complementar nº 1.010, de 1º de junho de 2007, passa a contar com recursos constituídos pela participação no resultado ou compensação financeira devida ao Estado, por força do § 1º do artigo 20 da Constituição Federal, pela exploração de petróleo e gás natural, neles compreendido o produto da cessão onerosa dos respectivos créditos vincendos, excluídas a parcela destinada aos municípios, nos termos do artigo 9º da Lei Federal nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989, e as parcelas destinadas às áreas de educação e saúde, nos termos do inciso II do artigo 2º da Lei Federal nº 12.858, de 9 de setembro de 2013.

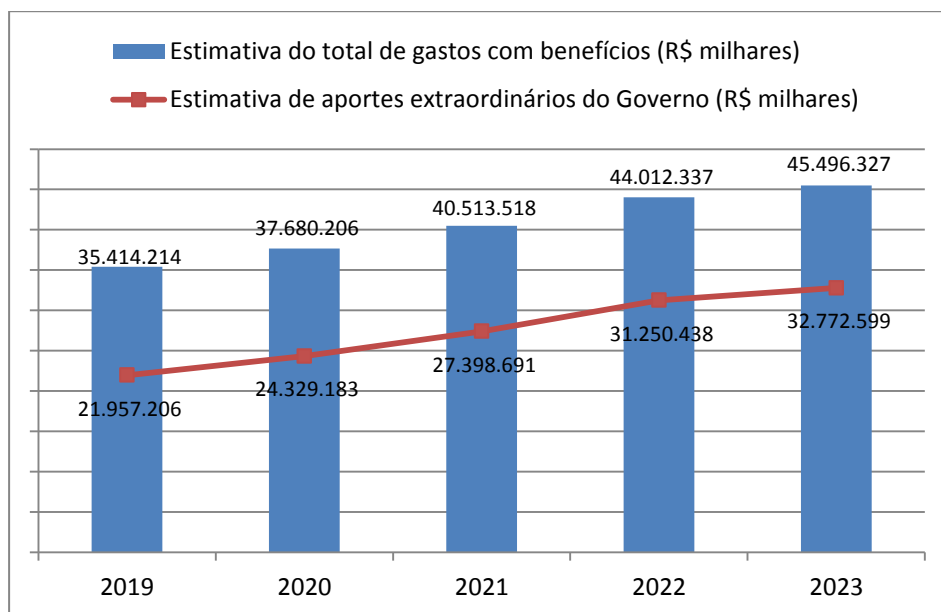
Parágrafo único. Do total de recursos destinados ao Fundo com Finalidade Previdenciária de que trata o “caput” deste artigo, será deduzido e repassado anualmente ao Fundo de Expansão do Agronegócio Paulista - FEAP o valor correspondente à receita de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural arrecadada no exercício de 2010, corrigida pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA.

¹¹⁷ R\$2.112.998.414, vide relatório da Diretoria de Contas do Governador, fls. 30/31 (evento 148) e Balanço Orçamentário da SPPREV (TC-2253.989.18-0, evento 10.03).



Fonte: elaborado pelo MPC, sobre dados do Anexo 4 do RREO do 6º bimestre dos exercícios indicados.

Inclusive, a estimativa é que a necessidade de aporte continue crescendo, cobrindo percentual cada vez mais elevado do total dos gastos previdenciários¹¹⁸. Neste sentido, as estimativas do fluxo de caixa, projetados na avaliação atuarial contratada pela SPPREV¹¹⁹:



Fonte: elaborado pelo MPC, sobre avaliação atuarial contratada pela SPPREV.

Por tal projeção, num prazo de cinco anos, a necessidade de aportes extraordinários crescerá 65,89%, passando dos cerca de **R\$19,7 bilhões** apurados em 2018 para **R\$32,7 bilhões** em 2023, o que exigirá planejamento e comprometimento das finanças

¹¹⁸ 2019: 62,00%; 2020: 64,57%; 2021: 67,63%; 2022: 71,00% e 2023: 72,03%.

¹¹⁹ TC-2253.989.18-0, evento 10.05, fls. 59.



públicas estaduais: considerando a atual Receita Corrente Líquida, os aportes passarão dos atuais 12,41% da RCL para 20,59% da RCL em cinco anos.

Todavia, observa-se que a Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS, incluída no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2018¹²⁰, não detalhou a necessidade dos futuros aportes de recursos do Tesouro.

Igualmente, o Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores do RREO¹²¹ também não detalhou a necessidade dos futuros aportes de recursos do Tesouro.

A forma equivocada de preenchimento destes documentos prejudica severamente a avaliação do dimensionamento do impacto fiscal no ente da necessidade de financiamento do regime de previdência.

Nestes dois documentos, consta que as receitas previdenciárias (a) e as despesas previdenciárias (b) serão equivalentes ($a - b = 0$), sem a ocorrência de déficit ou superávit. Veja-se:

Exercício	Receitas Previdenciárias (a)	Despesas Previdenciárias (b)	Resultado Previdenciário (c) = (a - b)	R\$ milhares Saldo Financeiro do Exercício (d) = ("d" exercício anterior) + (c)
2018	33.623.272	33.623.272	0	0
2019	36.708.658	36.708.658	0	0
2020	38.448.396	38.448.396	0	0
2021	40.688.980	40.688.980	0	0
2022	43.493.455	43.493.455	0	0
2023	47.003.503	47.003.503	0	0

Fonte: elaborado pelo MPC, sobre dados do Balanço Geral do Estado 2018, fls. 257 (evento 148.09) e anexo anual 'Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores' do RREO 2018 disponibilizado na transparência da Secretaria da Fazenda e Planejamento.¹²²

Constata-se, pois, que o Estado, de forma equivocada, tem considerado como receitas previdenciárias os aportes extraordinários de recursos do Tesouro a título de cobertura de insuficiência financeira. Trata-se de procedimento realizado em desacordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais¹²³, e que precisa ser corrigido para que as avaliações destes

¹²⁰ Trata-se do Demonstrativo 6 do Anexo de Metas Fiscais, exigido conforme art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea "a", da Lei de Responsabilidade Fiscal. Na LDO 2018 (Lei Estadual 16.511/2017) disponível para download no site da Secretaria da Fazenda e Planejamento, esta informação consta das fls. 28/31.

¹²¹ Trata-se do Anexo X do RREO, exigido conforme art. 53, § 1º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Vide fls. 257 do Balanço Geral do Estado 2018 (evento 148.09).

¹²² <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relatório-Resumido-da-Execução-Orçamentária.aspx>

¹²³ Oportuno mencionar os seguintes trechos da 8ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, válido para o exercício de 2018:

"RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS"

Identifica o total das receitas previdenciárias, incluídas as intraorçamentárias, e representa o somatório das receitas correntes e de capital, menos o valor das deduções.



dois documentos consigam refletir adequadamente o impacto fiscal do regime próprio de previdência sobre as contas do ente.

Trata-se de descumprimento de recomendação constante do parecer prévio relativo às Contas do Governador de 2017:

“13) Especifique os aportes extraordinários do Tesouro a título de cobertura de insuficiência financeira considerados como receitas previdenciárias de molde a que se faça possível o dimensionamento do impacto fiscal do regime próprio de previdência nas contas do Estado.” (TC-3546.989.17-9, evento 88.3)

Por tais razões, o Ministério Público de Contas **reitera** a necessidade de se expedir determinação ao Governo do Estado que efetue as devidas adequações na Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS, incluído no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (Demonstrativo 6 do AMF), e no Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (Anexo 13 do RREO), evitando contabilizar como receita previdenciária os aportes extraordinários para cobertura de déficit financeiro.

Ademais, **evidencia-se, a cada ano, a insustentabilidade do regime financeiro de repartição simples adotado pelo RPPS paulista.** É imperioso que o Estado implemente o regime financeiro de capitalização para cálculo das aposentadorias programadas e pensões por morte decorrentes dessas aposentadorias.

Vale lembrar que, caso o ente federativo verifique, por meio da avaliação atuarial que é obrigado a fazer a cada ano, que há déficit em seu RPPS, deve rever seu plano de custeio e benefícios, de modo a cumprir o mandamento constitucional de equilíbrio financeiro e atuarial do regime (art. 40, *caput*, CF¹²⁴ e art. 1º, inc. I, Lei 9.717/1998¹²⁵). No caso de a avaliação atuarial de encerramento do exercício apurar déficit atuarial, deverão ser adotadas medidas para o seu equacionamento. Nos termos da Portaria 464/2018 do Ministério da Fazenda, atual

Os detalhamentos dessa rubrica devem ser registrados pelos seus valores líquidos, isto é, livre de restituições, descontos, retificações e outras deduções.

Não deverão ser incluídos, nessa linha, os repasses extraorçamentários para cobertura de insuficiências financeiras. Nesse caso, o Resultado Previdenciário (item VII) representará a necessidade de financiamento do RPPS e os aportes de recursos para cobertura de insuficiências financeiras são demonstrados em tabela específica.” (fls. 194)

“RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (a)

Identifica a projeção das receitas previdenciárias provenientes das contribuições previdenciárias dos servidores civis e militares, ativos, inativos e reformados, da Receita Patrimonial, da Receita de Serviços e de Outras Receitas Correntes e de Capital para o custeio do RPPS regime, bem como as receitas intraorçamentárias das contribuições patronais de ativos e inativos, contribuições previdenciárias para cobertura de déficit atuarial, decorrentes de alíquotas suplementares, e as contribuições em regime de débitos e parcelamentos.” (fls. 370/371)

¹²⁴ CF, art. 40. 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. (NR) [redação dada pela EC 41/2003]

¹²⁵ Lei 9.717/1998, art. 1º. Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuação, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios:

I - realização de avaliação atuarial inicial e em cada balanço utilizando-se parâmetros gerais, para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios; (NR) [redação dada pela Medida Provisória 2.187-12, de 2001]



reguladora da matéria, prevê as seguintes formas de realizar o equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes de previdência:

Portaria MF 464/2018, art. 53, §2º. O equacionamento do déficit atuarial poderá consistir:
I - em plano de amortização com contribuição suplementar, na forma de alíquotas ou aportes mensais com valores preestabelecidos;
II - em segregação da massa; e
III - complementarmente, em:
a) aporte de bens, direitos e ativos, observado o disposto no art. 62;
b) aperfeiçoamento da legislação do RPPS e dos processos relativos à concessão, manutenção e pagamento dos benefícios; e
c) adoção de medidas que visem à melhoria da gestão integrada dos ativos e passivos do RPPS e da identificação e controle dos riscos atuariais do regime, conforme art. 73.

Dado o porte e o perfil do RPPS paulista, cabível que ele proponha inclusive outras formas de estrutura atuarial, desde que haja estudo técnico encaminhado para aprovação prévia da Secretaria de Previdência¹²⁶.

Ainda relacionado ao tema, oportuno que o Governo do Estado avalie a implementação de medidas para incentivar a migração dos servidores públicos para o regime de previdência complementar instituído pela Lei Estadual 14.653/2011.

Se o Estado de São Paulo vem apresentando déficits crescentes em seu regime próprio de previdência social, parece um contrassenso que, passados quase sete anos da instituição do regime complementar estadual, nunca se tenha enviado projeto de lei à ALESP para a criação de regras de incentivo à migração de regime, tal qual feito pela União¹²⁷.

Se é certo que a imediata migração de servidores para o regime complementar teria como impacto imediato uma queda de arrecadação das contribuições previdenciárias¹²⁸, é também indubitável o efeito positivo das migrações nos cálculos de equilíbrio atuarial do regime próprio, visto que tais servidores terão seus proventos e pensões limitadas ao teto de benefícios do regime geral de previdência, afastando a obrigação futura de pagamento de aposentadorias calculadas sobre a remuneração bruta do servidor.

Opina-se, assim, pela expedição de recomendação para que o Governo do Estado avalie a adoção de medidas que incentivem a migração de servidores para o regime de previdência complementar criado pela Lei Estadual 14.653/2011.

¹²⁶ Portaria MF 464/2018, art. 61. Considerando o porte e perfil do regime próprio, nos termos do § 2º do art. 2º e art. 77, poderá ser definida outra forma de estrutura atuarial do RPPS cujo estudo técnico, encaminhado para aprovação prévia da Secretaria de Previdência, tenha sido, comprovadamente, objeto de apreciação pelo conselho deliberativo do RPPS e demonstre a adoção de medidas que visem assegurar o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema.

¹²⁷ A União, por meio da Lei 12.618/2012, instituiu regras que viabilizam aos seus servidores o exercício da opção garantida pelo §16 do art. 40 da Constituição da República, estabelecendo fórmula de cálculo de **benefício especial** a ser pago aos servidores, quando passarem à inatividade, como mecanismo de incentivar a migração e resguardar os direitos relativos às contribuições recolhidas até a adesão ao regime complementar.

Recentemente, a Lei 13.809/2019 reabriu o prazo para os servidores federais optarem pelo regime de previdência complementar.

¹²⁸ Visto que estas atualmente incidem sobre o valor total de remuneração dos servidores sujeitos ao regime pré-EC 41/2003 e passariam, com a sujeição ao regime complementar, no máximo a incidir sobre o valor do teto de benefícios do RGPS.



Precatórios.

Considerando os precatórios pagos pelo Judiciário (com os recursos repassados mensalmente pelo Governo Estadual) e os requisitórios de pequeno valor (pagos diretamente pelo Governo Estadual por intermédio da Procuradoria Geral do Estado), foram pagos no exercício um total de R\$3.472.101 mil, conforme explicitado pela Diretoria de Contas do Governador¹²⁹:

ESPECIFICAÇÃO	R\$ MILHARES	QDADE. REQUISITÓRIOS	QDADE. BENEFICIADOS
PRECATÓRIOS (*1)	2.916.008	2.977	13.658
Requisitórios Alimentares	1.263.164	2.910	13.525
Requisitórios Não Alimentares	1.652.844	67	133
Requisitórios de Pequeno Valor (*2)	556.092	29.294	87.790
Requisitórios Alimentares	544.959	27.560	84.437
Requisitórios Não Alimentares	11.133	1.734	3.353
TOTAL	3.472.101	32.271	101.448

(*1) – Refere-se a precatórios do Estado (Administração Direta e Indireta) pagos diretamente pelo Judiciário com os recursos repassados mensalmente pelo Governo Estadual.

(*2) – Refere-se a Requisitórios de Pequeno Valor (Administração Direta e Indireta) pagos diretamente pelo Governo Estadual, através da Procuradoria Geral do Estado (PGE).

Após os pagamentos realizados, o Estado de São Paulo terminou o exercício de 2018 com um estoque de 19.839 precatórios a serem pagos (em contraposição a 14.953 do exercício de 2017 e 11.398 do exercício de 2016), totalizando R\$23.682.530 mil a serem pagos.

Entretanto, descontando o valor de recursos em contas dos Tribunais (R\$1.596.669 mil), **o estoque de precatórios em 31.12.2018 somava R\$22.085.860 mil**, o que equivaleu a aproximadamente **13,88% da RCL**¹³⁰.

Antes de adentrar na análise do pagamento de precatórios pelo Estado, necessário fazer um breve histórico sobre o tema.

Por meio do Decreto Estadual 55.300/2009, o Governo do Estado de São Paulo aderiu ao regime especial de pagamento de precatórios que fora estabelecido pela Emenda Constitucional 62/2009 (que incluiu o art. 97 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). Como sabido, parte das disposições trazidas por esta emenda foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal na apreciação das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 4.357 e 4.425. Após dirimir questão de ordem sobre os efeitos da declaração da inconstitucionalidade, o STF optou pela modulação dos efeitos da decisão: acertou-se que a declaração de inconstitucionalidade geraria **efeitos prospectivos**, vale dizer, *ex nunc* (não retroativos), a partir de **25.03.2015**. Ou seja, até aquela data foram reputados válidos os atos praticados com

¹²⁹ Fls. 201, evento 148.

¹³⁰ Considerando a RCL ajustada de R\$159.155.348 mil, conforme relatório da Diretoria de Contas do Governador (fls. 207, evento 148). A título de comparação, em 31.12.2014, São Paulo possuía um estoque de 5.848 precatórios a serem pagos, totalizando R\$17.439.155.035,00, equivalente a 12,88% da RCL de então (R\$135.351.286.000,00). Em 31.12.2012, o estoque era de 7.998 precatórios, totalizando R\$16.493.497.644,00, equivalente a 14,33% da RCL de então (R\$115.091.177.000,00).



base nas normas declaradas inconstitucionais. Ademais, decidiu o STF pela manutenção, de forma parcial, do regime especial de pagamento de precatórios, por mais 5 exercícios financeiros a partir de 01.01.2016 (no que se convencionou chamar de *sobrevida do regime especial*¹³¹).

A esse respeito, optou-se pela manutenção de formas alternativas de pagamento: consideraram-se válidas as compensações, os leilões e os pagamentos à vista por ordem crescente de crédito previstos na Emenda Constitucional 62/2009, desde que realizados até 25.03.2015, data a partir da qual não mais se admitiria quitação de precatórios por tais modalidades; bem assim, restou mantida a possibilidade de realização de acordos diretos, observada a ordem de preferência dos credores e de acordo com os requisitos definidos na regulamentação editada pelo ente federado¹³², com redução máxima de 40% (“deságio”) do valor de crédito atualizado.

Entretanto, em nova mudança legislativa, aos 15.12.2016 entrou em vigor a Emenda Constitucional 94/2016, que trouxe um novo regime especial de pagamento de precatórios. Em linhas gerais, este novo regime seguiu o quanto fora decidido pelo STF na modulação de efeitos da EC 62/2009, com algumas alterações.

Se nas regras do regime especial da EC 62/2009 (art. 97 do ADCT) o Estado teria 15 anos para pagar seu estoque vencido e vincendo, pelo regime especial da EC 94/2016 (art. 101 do ADCT) o Estado deveria quitar todo seu estoque vencido e vincendo até 31.12.2020; e se antes era permitido ao Estado depositar um mínimo de 1,5% da Receita Corrente Líquida (“RCL”) para quitar seus precatórios, a partir de então ficou obrigado a depositar *percentual suficiente para a quitação de seus débitos*, em conformidade com plano de pagamento a ser anualmente apresentado ao Tribunal de Justiça.

Enfim, em 14.12.2017, foi aprovada a Emenda Constitucional 99, e as diretrizes para pagamento de precatórios novamente sofreram alteração, e a nova redação dada ao artigo 101 do ADCT estendeu o prazo para quitação de precatórios para 31.12.2024.

Pois bem.

No exercício de 2018, o Estado depositou R\$2.324.315.069,36 na conta especial do Tribunal de Justiça, atingindo tão somente o mínimo exigido, de 1,5% de sua RCL.

¹³¹ Por conta deste entendimento, o regime especial da EC 62/2009, apesar de julgado inconstitucional, iria ser aplicado por 11 anos, de 2010 até o final de 2020. Com a EC 94/2016, a sobrevida deste regime foi constitucionalizada, e com a EC 99/2017 foi estendido até o final de 2024.

¹³² No âmbito do Estado de São Paulo, a regulamentação deu-se por meio do Decreto Estadual 62.350, de 26.12.2016, e da Resolução PGE 13, de 26.04.2017.



Todavia, a norma constitucional disciplina que o ente deverá efetuar tais depósitos em percentual suficiente para a quitação de seus débitos vencidos e vincendos até 31.12.2024¹³³.

Conforme demonstra a DCG (quadro às fls. 199 do relatório), no ritmo de pagamentos verificado, a Administração não conseguirá quitar seu estoque de precatórios até 31.12.2024:

R\$ milhares	
EC Nº 99/2017 : QUITAÇÃO DOS PRECATÓRIOS ATÉ 2024	
a) Saldo de precatórios até 31.12 de	2018 23.682.530
a.1) Valor em Contas dos Tribunais	-1.596.669
Saldo de Precatórios após abatimento do valor em poder dos Tribunais	22.085.860
b) Número de anos restantes até	2024 6
c) Considerando apenas o saldo em 31/12/2018, valor anual necessário para quitação	3.680.977
d) novas Cartas Precatórias - média dos 3 últimos exercícios conforme LOA	2.881.743
e) Valor anual necessário (projeção) = c + d	6.562.719
f) Montante pago no exercício de	2018 2.324.315
g) Nesse ritmo, valor anual insuficiente para quitação até 2024 de	4.238.404
Obs.: nesta projeção, não foi considerada eventual atualização de valores.	

Segundo os cálculos da DCG, além do valor atualmente destinado para o pagamento de precatórios, o Estado deveria **aportar mais R\$4,24 bilhões a cada ano** para conseguir quitar seu estoque vencido e vincendo de precatórios até 31.12.2024.

Anote-se que tal montante, em verdade, tende a ser maior, dado que a projeção efetuada pela DCG desconsidera a necessária atualização dos precatórios.

Oportuno mencionar o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do tema 810 de repercussão geral¹³⁴, que discute os critérios de correção monetária a serem utilizados para

¹³³ ADCT, art. 101. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que, em 25 de março de 2015, se encontravam em mora no pagamento de seus precatórios quitarão, até 31 de dezembro de 2024, seus débitos vencidos e os que vencerão dentro desse período, atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA-E), ou por outro índice que venha a substituí-lo, depositando mensalmente em conta especial do Tribunal de Justiça local, sob única e exclusiva administração deste, 1/12 (um doze avos) do valor calculado percentualmente sobre suas receitas correntes líquidas apuradas no segundo mês anterior ao mês de pagamento, em percentual suficiente para a quitação de seus débitos e, ainda que variável, nunca inferior, em cada exercício, ao percentual praticado na data da entrada em vigor do regime especial a que se refere este artigo, em conformidade com plano de pagamento a ser anualmente apresentado ao Tribunal de Justiça local. (NR) [redação dada pela EC 99/2017]

¹³⁴ Tese julgada no leading case RE 870.947/SE:

“1) O art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, com a redação dada pela Lei nº 11.960/09, na parte em que disciplina os juros moratórios aplicáveis a condenações da Fazenda Pública, é inconstitucional ao incidir sobre débitos oriundos de relação jurídico-tributária, aos quais devem ser aplicados os mesmos juros de mora pelos quais a Fazenda Pública remunera seu crédito tributário, em respeito ao princípio constitucional da isonomia (CRFB, art. 5º, caput); quanto às condenações oriundas de relação jurídica não-tributária, a fixação dos juros moratórios segundo o índice de remuneração da caderneta de poupança é constitucional, permanecendo hígido, nesta extensão, o disposto no art. 1º-F da Lei nº 9.494/97 com a redação dada pela Lei nº 11.960/09; e 2) O art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, com a redação dada pela Lei nº 11.960/09, na parte em que disciplina a atualização monetária das condenações impostas à Fazenda Pública segundo a remuneração oficial da caderneta de poupança, revela-se inconstitucional ao impor restrição desproporcional ao direito de propriedade (CRFB, art. 5º, XXII),



os débitos da Fazenda Pública, cujo impacto financeiro para os cofres paulistas, dado o recálculo de precatórios, é estimado em cerca de **R\$9,5 bilhões**¹³⁵. Apesar de o referido julgamento ter ocorrido em 20.09.2017, pendem de julgamento embargos de declaração (admitidos com efeito suspensivo) nos quais se busca modular os efeitos da decisão.

A necessidade de o Estado planejar melhor a destinação de recursos para a quitação de seu estoque de precatórios tem sido objeto de constantes recomendações e ressalva por parte deste Tribunal de Contas nos últimos anos:

1. Exercício de **2014** (TC-0788/026/14, Rel. Cons. Dimas Eduardo Ramalho): *“13ª - Adote cuidadosas medidas de planejamento, com a devida previsão de dotações orçamentárias para o resgate de precatórios judiciais, garantindo o pagamento do passivo judicial nos termos da decisão do Supremo Tribunal Federal”*;
2. Exercício de **2015** (TC-3554/026/15, Rel. Cons. Sidney Estanislau Beraldo): *“1.18. Aperfeiçoar o planejamento, com previsão de dotações orçamentárias para resgate de precatórios, objetivando o pagamento do passivo judicial, em conformidade com o ordenamento jurídico e a jurisprudência do STF”*;
3. Exercício de **2016** (TC-5198.989.16-2, Rel. Cons. Antonio Roque Citadini): *“II.3 – PRECATÓRIOS: a ressalva é por se tratar de recomendação não atendida, devendo o Governo envidar esforços para realizar pagamentos com o valor previsto orçamentariamente, mais o acrescido dos depósitos judiciais permitidos, atentando para planejar-se de modo a cumprir o prazo estabelecido para zerar o estoque”*;
4. Exercício de **2017** (TC-3546.989.17-9, Rel. Cons. Edgard Camargo Rodrigues): *“10) Incremento o planejamento de quitação do passivo judicial, bem assim faça uso das verbas orçamentárias, acrescidas dos valores afetos aos depósitos judiciais, para a liquidação do respectivo estoque no decorrer da nova delimitação temporal (31.12.2024)”*.

Vale anotar, que, embora o Estado de São Paulo tenha apresentado incremento constante no número de precatórios a pagar, os valores previstos no Orçamento não preveem pagamentos adicionais que possam diminuir esse estoque: a Lei Orçamentária de 2019 (Lei Estadual 16.923, de 07.01.2019) previu apenas cerca de R\$2,5 bilhões para o pagamento de precatórios¹³⁶, quantia que se mostra bastante inferior aos R\$6,562 bilhões projetados pela DCG como valor anual necessário para quitação total do estoque até 2024¹³⁷.

Não é sem propósito, portanto, alertar mais uma vez que a jurisprudência pacífica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo considera que o não pagamento dos precatórios constitui motivo suficiente para a emissão de parecer desfavorável. Desta feita,

uma vez que não se qualifica como medida adequada a capturar a variação de preços da economia, sendo inidônea a promover os fins a que se destina.”

¹³⁵ Conforme consta do Anexo de Metas Fiscais do projeto da LDO 2020 (Projeto de Lei 578, de 30 de abril de 2019).

¹³⁶ Ação 6010 – Pagamento de Precatórios pelo Regime Especial: R\$2.479.843.355,00.

¹³⁷ Vide relatório da Diretoria de Contas do Governador, fls. 199 (evento 148).



imprescindível que o Estado planeje adequadamente seu fluxo de pagamento anual de precatórios, de modo que seja viável quitar seu estoque até 31.12.2024 (prazo previsto no artigo 101 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, na redação dada pela Emenda Constitucional 99/2017).

Oportuno reiterar, ademais, a importância de regulamentar, no âmbito estadual, o disposto no art. 105 do ADCT¹³⁸, de modo a permitir a compensação de precatórios com débitos inscritos na dívida ativa. Nesse sentido, verifica-se que o Governador propôs, em 24.08.2017, Projeto de Lei para tratar do assunto, que tramita em regime de urgência e consta da ordem do dia para votação na Assembleia Legislativa desde 10.10.2017¹³⁹.

Por fim, importante rechaçar o argumento de que o Estado estaria impedido de incrementar seu pagamento de precatórios por força do teto de gastos imposto em decorrência da renegociação de sua dívida com a União (art. 4º da Lei Complementar 156/2016¹⁴⁰).

É fato que nesta renegociação, autorizada pela Lei Estadual 16.625/2017, o Estado se comprometeu a limitar o crescimento das despesas correntes primárias à variação da inflação. No entanto, tal compromisso não desobriga o Estado de cumprir adequadamente o pagamento de seu estoque de precatórios, de estatura constitucional, de modo a respeitar o prazo final de 31.12.2024.

Em outras palavras, a limitação de crescimento das despesas não pode ser feita às custas de inadimplemento de precatórios, devendo a Administração redimensionar o incremento de custos em outras áreas. Afinal, como bem resumido na última cláusula do mencionado contrato: *“o comprometimento com as metas e compromissos considerados neste Programa não desobriga o Estado de cumprir a legislação e as regulamentações existentes”* (cláusula 47 da 12ª revisão, assinada em 27.12.2016, do Contrato STN/COAFI s/nº, de 22 de maio de 1997 entre a União e o Estado de São Paulo¹⁴¹).

¹³⁸ ADCT, art. 105. Enquanto vigor o regime de pagamento de precatórios previsto no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, é facultada aos credores de precatórios, próprios ou de terceiros, a compensação com débitos de natureza tributária ou de outra natureza que até 25 de março de 2015 tenham sido inscritos na dívida ativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observados os requisitos definidos em lei própria do ente federado. *[Incluído pela EC 94/2016]*

Parágrafo único. Não se aplica às compensações referidas no caput deste artigo qualquer tipo de vinculação, como as transferências a outros entes e as destinadas à educação, à saúde e a outras finalidades.

¹³⁹ A tramitação do Projeto de Lei 801/2017 pode ser vista em <https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000057017>, acesso em 17.05.2019.

¹⁴⁰ LC 156/2016, Art. 4º. Para celebração, lastreada no Acordo Federativo celebrado entre a União e os entes federados em 20 de junho de 2016, dos termos aditivos de que tratam os arts. 1º e 3º desta Lei Complementar, tendo em vista o que dispõe o art. 169 da Constituição Federal, respeitadas a autonomia e a competência dos entes federados, fica estabelecida a limitação, aplicável nos dois exercícios subsequentes à assinatura do termo aditivo, do crescimento anual das despesas primárias correntes, exceto transferências constitucionais a Municípios e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, à variação da inflação, aferida anualmente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA ou por outro que venha a substituí-lo, a ser observada pelos Estados e pelo Distrito Federal, cabendo-lhes adotar as necessárias providências para implementar as contrapartidas de curto prazo constantes do Acordo acima referido.

¹⁴¹ Disponível em <http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2591:1:0:::1> (selecionar São Paulo e clicar em 2016).



Renúncia de receitas.

Conforme estabelece o art. 70, *caput* da Constituição Federal¹⁴² (replicado no art. 32 da Constituição Paulista¹⁴³), a fiscalização quanto à renúncia de receitas é competência constitucional expressa dos Tribunais de Contas.

As renúncias de receitas, embora não representem despesas propriamente ditas, devem ser tratadas como gastos públicos¹⁴⁴, eis que utilizadas como meio de financiamento de políticas públicas em alternativa à alocação direta de recursos via orçamento público, com o intuito de alcançar objetivos econômicos, sociais ou de desenvolvimento regional, sendo crucial sua transparência, acompanhamento e avaliação.

Por estas razões, o MPC propôs, em 17.11.2015, que este tema passasse a constar como tópico da análise das Contas do Governador¹⁴⁵. No exercício de 2017, esta Corte de Contas iniciou a análise das renúncias de receitas do Estado de São Paulo, ocasião em que foram apresentados expressivos achados de auditoria, assim sintetizados:¹⁴⁶

1. **Principais limitações ao trabalho de fiscalização:** *Sob a alegação de sigilo fiscal, diversos itens requisitados não foram respondidos ou o foram de forma incompleta, impedindo a plena atuação do controle externo sobre a Renúncia de Receitas.*
2. **Reserva legal:** *Concessão de benefícios fiscais por instrumento normativo (Decreto) divergente da forma fixada pela legislação e por recentes julgados do STF.*
3. **Limites temporais na vigência de renúncias de receitas:** *Concessão de benefícios fiscais por tempo indeterminado, de forma alheia ao impacto intertemporal nas metas fiscais, sem medidas compensatórias e sem teste de efetividade sobre seus fins.*
4. **Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita:**
 - 4.1. *O Demonstrativo “Estimativa e compensação da renúncia de receita” do Anexo de Metas Fiscais da LDO não atende às diretrizes mínimas editadas pelo Manual de Demonstrativos Fiscais determinadas pela STN e art. 4º, §2º, V da LRF.*
 - 4.2. **Deficiências no cálculo da estimativa da Renúncia de Receitas:**
 - 4.2.1. *A metodologia apresenta diversas inconsistências, como: Apuração por média que, além de não ser uma técnica ideal também não considera o peso de algumas particularidades e modalidades na renúncia; não inclui todas as modalidades de benefícios; não segrega a informação por tributo e por modalidade; não apura e não indica as devidas medidas de compensação; não possui uma base de dados completa para extração de informações históricas sobre a renúncia de forma confiável e íntegra; dentre outras inconsistências.*

¹⁴² CF, art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e **renúncia de receitas**, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

¹⁴³ CE/SP, art. 32. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, das entidades da administração direta e indireta e das fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e **renúncia de receitas**, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

¹⁴⁴ Neste sentido: “É preciso ter em mente que a renúncia de receita, em verdade, equivale a um gasto público (tax expenditure), uma vez que, em último grau, acarreta efeitos muito análogos ao de uma despesa pública. A diferença, em suma, reside no momento em que o tesouro público é afetado. No caso da despesa, é ex post, isso é, recursos que antes adentraram nos cofres estatais saem. Na hipótese de renúncia, é ex ante, ou seja, a arrecadação não é plena em vista da renúncia operada. Porém, ao final, em ambos os casos há uma diminuição da capacidade financeira do Estado.” MARTINS, Marcelo Guerra. *Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE, Belo Horizonte, ano 2, n. 2, p.51-69, set. 2012/fev. 2013.

¹⁴⁵ A proposta foi feita no Expediente TC-40471/026/15. No entanto, ante o adiantado da análise das contas do exercício e as complexidades envolvidas neste tipo de fiscalização (especialmente dada a amplitude do conceito de renúncia de receita trazido pela Lei de Responsabilidade Fiscal), o Conselheiro Relator das contas de 2015 optou por endereçar o pleito ao Conselheiro Relator das contas do exercício de 2016. Todavia, naquele ano, também não foi feita análise da adequação dos atos de renúncia de receitas com o regramento previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

¹⁴⁶ Fls. 228/235 do relatório DCG no TC-3546.989.17-9.



- 4.2.2. A metodologia não possui base conceitual conforme determinado pela LRF, pois inclui as imunidades dentre o cálculo de renúncia;
- 4.3. Além das deficiências metodológicas e conceituais apontadas, há limitação inerente a todo o processo de estimação adotado que compromete o resultado final. Ou seja, ainda que superadas eventuais falhas de natureza conceitual - caracterização da renúncia segundo as diretrizes da LRF -, persiste a questão de a base de dados utilizada não ser confiável e não fornecer os dados segregados conforme deveria, e, de forma grave, gera incerteza quanto à totalidade de benefícios fiscais estimados para o Estado de São Paulo;
- 4.4. Ano a ano, as LDOs apresentam montantes de previsão de arrecadação efetiva e potencial, relevantemente superiores aos Projetos de Leis Orçamentárias.
5. **Projeto de Lei Orçamentária – Demonstrativo regionalizado do efeito das Renúncias de Receitas:** O demonstrativo que acompanha o Projeto de Lei Orçamentária (PLOA) não apresenta o efeito das renúncias, de forma regionalizada, como determinado pelo artigo 165, §6º da Constituição Federal.
6. **Avaliação pelo sistema de controle interno dos aspectos de estimação, apuração e mensuração real da Renúncia de Receitas:** Não existem evidências de atuação e manifestação do controle interno quanto aos aspectos de estimação da Renúncia de Receitas e quanto à sistematização da apuração e mensuração real das renúncias fiscais do exercício a que se refere a LDO ou LOA e pelo menos dois exercícios seguintes.
7. **Normatização da Política de Incentivos Fiscais e Análise do cumprimento de critérios para concessão de benefícios:**
- 7.1. O Estado de São Paulo não possui, formalmente, instrumento de normatização da política de incentivos fiscais.
- 7.2. Não são formalmente atendidas as exigências mínimas do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal: estudo de impacto orçamentário-financeiro para o exercício e mais dois; declaração de atendimento à LDO; e demonstração de que tal renúncia foi considerada na estimativa de receita da LOA e não afetará as metas fiscais, ou apresentação das necessárias medidas de compensação para o exercício e mais dois.
8. **ICMS – Deliberação dos Convênios pelo CONFAZ:** Existência de diversos benefícios fiscais concedidos sem a devida autorização por Convênio CONFAZ.
9. **Manutenção do crédito do ICMS relativo à mercadoria com benefícios fiscais:**
- 9.1. Existem benefícios fiscais concedidos sem exigência do estorno do crédito do imposto relativo à mercadoria beneficiada, sem formalização de justificativas e indicação do interesse público, social e econômico envolvido, além das necessárias medidas de compensação.
- 9.2. As apropriações de saldos de Créditos Acumulados, que possibilitam a utilização/transferência destes créditos, são realizadas sem as devidas medidas de transparência e avaliação pelos responsáveis pelo controle interno e externo. Tais apropriações criam distinção entre os contribuintes e possibilita a formação de dívida não reconhecida nas Demonstrações Contábeis do Estado (BGE), na medida em que representa um Passivo da Administração Estadual
10. **ICMS – Benefícios e incentivos fiscais vigentes, com destaque para os concedidos em 2016 e 2017:** Diversos benefícios e incentivos fiscais, que implicam em renúncia de receita (isenção, redução de base de cálculo, créditos outorgados, redução de alíquota, anistias e remissões e regimes especiais) concedidos ou constantes do rol de benefícios vigentes em março/2018, sem os respectivos estudos de impacto financeiro-orçamentário do exercício e mais dois seguintes, adequação às metas fiscais da LDO e sem estudos e metas de fomento social ou econômico deles decorrentes.
11. **IPVA, ITCMD, taxas e parcelamentos:**
- 11.1. A renúncia de receitas decorrente do IPVA compõe o demonstrativo de estimativa e compensação das renúncias de receitas, que até então vem sendo anexado à LDO, porém, não apresenta as necessárias medidas de compensação.
- 11.2. Irregularmente, a metodologia considera também os veículos com imunidade tributária.
- 11.3. As anistias autorizadas pelo PPD não compõem a estimativa apresentada na LDO, conforme descrito no item 2.2.1 deste relatório – Anexo de Metas Fiscais da LDO – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita.
- 11.4. Os benefícios de anistias fiscais são concedidos sem estudos de impacto, custos e benefícios esperados.
12. **Controle e mensuração dos montantes de benefícios fiscais fruídos:** A Administração Tributária do Estado de São Paulo não controla e não mensura a fruição dos benefícios fiscais pelos contribuintes.
13. **Registros contábeis da Renúncia de Receitas:** A Secretaria da Fazenda não realiza os registros contábeis da renúncia de receitas, conforme exigido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).
14. **Diagnóstico, Avaliação, monitoramento e publicidade quanto à eficiência e efetividade da política de renúncia de receitas – controles (a priori e a posteriori) dos impactos socioeconômicos que fundamentam a concessão dos benefícios fiscais:** Não são realizados controles contendo avaliações e monitoramentos da política fiscal de renúncias.

Para a suplantação dos graves apontamentos verificados, o Tribunal de Contas, na emissão do parecer prévio, determinou que o Governador remetesse, no prazo de 90 dias, **Plano de Ação**, “com vistas à geração de informações verossímeis e à demonstração da efetiva amplitude da política de desonerações do Governo e seu impacto nas finanças do Estado”. O plano também deveria conter “cronograma de implantação das imprescindíveis



alterações procedimentais e estruturais nos diversos setores envolvidos com a concessão dos benefícios fiscais”. Foram ainda expedidas 6 recomendações a respeito da matéria:

14) *Comprove a este Tribunal, em janeiro de 2019, que até 28/12/18 foram regularizados ou revogados os diversos benefícios fiscais irregularmente concedidos.*

15) *Adote providências voltadas à delimitação da vigência dos convênios atinentes à concessão de benefícios fiscais de acordo com a motivação e o interesse público envolvidos.*

16) *Cuide, doravante, para que o Sistema de Controle Interno do Governo promova análises voltadas à estimação e à execução das renúncias de receitas no Estado de São Paulo, notadamente quanto ao processo de contabilização e à fidedignidade dos valores de benefícios fiscais fruídos, aos impactos nas metas fiscais estabelecidas na LDO, bem assim à participação nos processos de avaliação da efetividade da política de renúncia fiscal.*

17) *Adote providências quanto à normatização da política de incentivos fiscais do Estado.*

18) *Submeta os pleitos de concessão de benefícios Fiscais ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ); aprimore o estudo financeiro que somente considera o quanto que o Estado deixará de arrecadar; preveja o impacto da renúncia de receitas nas metas fiscais; e indique as medidas de compensação a serem adotadas, bem como avalie os retornos socioeconômicos esperados.*

19) *Compatibilize os parcelamentos dos débitos do ICMS com as condições previstas na mencionada Lei Estadual nº 6.374/89, bem assim realize estudos de impacto orçamentário financeiro para cada exercício envolvido e preveja respectivas medidas de compensação para as renúncias concedidas às quais deverão ser incorporadas eventuais remissões e anistias.*

A apreciação feita pela Diretoria de Contas do Governador no presente exercício sobre as renúncias de receitas foi, mais uma vez, prejudicada pela invocação de sigilo por parte da Secretaria da Fazenda. A apuração da DCG também concentrou esforços em analisar o Plano de Ação apresentado pelo Governo, indicando diversas falhas e pontos em que precisa ser aprimorado. Contudo, a apreciação de tal Plano de Ação se dará efetivamente em 2019, data em que serão implantadas as medidas nele descritas.

A fiscalização da DCG também identificou inconsistências nas leis do ciclo orçamentário, propondo a adoção de recomendação para aprimoramentos na indicação de medidas de compensação e atenção à compatibilidade entre LDO, PLOA e LOA. Apontou, ainda, a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS por mero Decreto do Executivo, sem respeito à exigência de lei específica. A apuração de conformidade de tais benefícios com o artigo 14 da LRF restou prejudicada ante as invocações de sigilo e diante do cronograma apresentado no mencionado Plano de Ação.

Diante de tal quadro fático, o Ministério Público de Contas considera de relevo novamente abordar a temática do alegado sigilo e da concessão de benefícios fiscais por Decreto do Executivo.

Outra vez, tal qual expuséramos em 2017, **há que se lamentar a postura da Administração Fazendária**, de não cooperar plenamente em apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. A Administração insiste em alegar sigilo de dados, com



base em sua interpretação do artigo 198 do Código Tributário Nacional¹⁴⁷, para não fornecer informações a respeito das renúncias de receitas. Relata a DCG as dificuldades geradas por esta conduta:

“De forma exemplificativa, diante do sigilo imposto, esta fiscalização não pode opinar, por exemplo, sobre a ocorrência de:

- ✓ Fruição de benefícios fiscais em desacordo com a legislação instituidora;*
- ✓ Beneficiários da política fiscal de renúncia de receitas que não oferecem qualquer retorno socioeconômico à sociedade paulista;*
- ✓ Apuração do montante individual e total de fruição destes benefícios e posterior dimensionamento do impacto orçamentário;*
- ✓ Entendimento das metodologias que justifiquem o direcionamento do benefício para contribuintes saudáveis financeiramente, em setores econômicos oligopolistas²⁷ e com alta demanda, em detrimento de outros;*
- ✓ Percepção da fruição cumulativa indevida de benefícios fiscais;*
- ✓ Fruição de benefícios fiscais por contribuinte incluso na dívida ativa e/ou com parcelamento de tributos rompido por inadimplência;*
- ✓ Desvios de finalidade na concessão de benefícios;*
- ✓ Entre outros.”* (relatório da DCG, fls. 213/214, evento 148)

Conforme já afirmamos no exercício anterior, este Ministério Público de Contas considera que as informações de renúncias de receitas não se enquadram no sigilo imposto pelo citado art. 198 do CTN, pois não refletem informações sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos de tributos, nem sobre a natureza ou o estado de seus negócios ou atividades. Ademais, ainda que, por hipótese, se considerassem sigilosas tais informações, o sigilo não seria oponível à atividade fiscalizatória dos Tribunais de Contas, ante a competência constitucional expressa de efetuar o controle das renúncias de receitas (art. 70, *caput*, CF e art. 32, *caput*, CE/SP). Ainda nesta linha, de se eventualmente considerar sigilosos tais dados, o próprio Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de intercâmbio de informações sigilosas (art. 198, § 2º, CTN¹⁴⁸).

O Tribunal de Contas da União recentemente também teve de abordar a questão, quando efetuava fiscalização por solicitação do Congresso Nacional (diante do "Relatório Final da Comissão Parlamentar Mista de Inquérito da JBS"), e a Receita Federal do Brasil lhe negou o

¹⁴⁷ CTN, art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º. Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º. O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º. Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

¹⁴⁸ CTN, art. 198, § 2º. O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. *[Incluído pela LC 104/2001]*



fornecimento de informações dos benefícios fiscais das empresas investigadas, alegando sigilo.

O tema foi detidamente analisado pelo TCU, sob justa abordagem envolvendo a competência constitucional dos Tribunais de Contas para fiscalizar renúncias de receitas, os poderes implícitos para viabilizar tal competência, a analogia com o tratamento dado pelo STF no tratamento do sigilo bancário frente ao interesse público. Dada a relevância para a discussão, pede-se vênia para citar alongado trecho da referida decisão do TCU:

“Competência constitucional do TCU para fiscalizar renúncia de receitas

26. A competência desta Corte de Contas para fiscalizar as renúncias de receitas está bem assentada no §1º do art. 1º da Lei 8.443/1992, (...)

27. A mesma competência deflui também do texto constitucional, precisamente do caput do art. 70 da nossa Lei Maior: (...)

28. Embora o artigo 70 da Constituição Federal faça referência ao Congresso Nacional, como titular do controle externo, o subsequente artigo 71 atribui ao Tribunal de Contas da União a competência de operacionalizar esse controle republicano das contas públicas. Embora este Tribunal possua competências privativas e autonomia para atuar, inclusive no campo sancionatório, o mencionado artigo 70 revela que suas atribuições de controle externo possuem a finalidade última de auxiliar o Congresso Nacional nessa missão. Em outras palavras, as competências de controle externo atribuídas ao Poder Legislativo no art. 70 da Lei Maior propagam-se para o Tribunal de Contas em virtude da própria finalidade constitucional deste último.

29. Ademais, no caso vertente, estamos tratando de uma fiscalização procedida pela Corte de Contas por solicitação expressa do Poder Legislativo, in casu, o Senado Federal, nos precisos termos dos incisos IV e VII do artigo 71 da Constituição da República: (...)

Poderes implícitos para viabilizar a competência constitucional

30. Isso posto, e considerando que o acesso às informações requeridas pela unidade técnica, embora protegidas pelo sigilo fiscal, é condição necessária para viabilizar a demanda do Congresso Nacional, amparada nos arts. 70, caput, e 71, incisos IV e VII, da Constituição Federal, pondero que o deslinde do caso atrairia a incidência da **doutrina dos poderes implícitos**, já reconhecida em favor deste Tribunal de Contas pelo Supremo Tribunal Federal (MS 24.510, rel. min. Ellen Gracie, voto do min. Celso de Mello, julg.: 19/11/2003, Plenário, DJ de 19-3-2004; MS 26.547, rel. min. Celso de Mello, julgamento: 23/5/2007, DJ de 29/05/2007; MS 26.094, rel. min. Dias Toffoli, julg.: 10/02/2011, DJe-031 de 16/02/2011; MS 32.494 MC, rel. min. Celso de Mello, julg.: 11/11/2013, dec. monocrática, DJe de 13-11-2013).

31. Conforme bem assinalado pelo Ministro Celso de Mello no julgamento do referido MS 32.494:

Essa compreensão do tema tem sido manifestada pelo Supremo Tribunal Federal em julgamentos, colegiados e monocráticos (MS 24.510/DF, Rel. Min. ELLEN GRACIE – MS 26.094/DF, Rel. Min. DIAS TOFFOLI – MS 26.547-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO), nos quais esta Corte, apoiando-se, precisamente, na doutrina dos poderes implícitos, reconhece que a Alta Corte de Contas dispõe dos meios necessários à plena concretização de suas atribuições constitucionais, ainda que não referidos, explicitamente, no texto da Lei Fundamental. (Grifei).

32. A doutrina dos poderes implícitos tem sido abraçada pelo Supremo Tribunal Federal em favor desta Corte de Contas para lhe conferir prerrogativas não previstas expressamente em lei, a exemplo da expedição de medidas cautelares e da desconsideração da personalidade jurídica para fins de responsabilização em processos de controle externo.

Caso análogo apreciado pelo STF – sigilo bancário e interesse público

33. No caso específico do acesso a informações legalmente protegidas por sigilo, o Supremo Tribunal Federal também se manifestou favoravelmente à atuação desta Corte de



Contas, no julgamento do **MS 33.340** (rel. min. Luiz Fux, julg.: 26/5/2015, DJe de 3/8/2015), igualmente relacionado à necessidade de acesso a informações, pelo TCU, para atendimento a Solicitação do Congresso Nacional em fiscalização relacionada à empresa JBS.

34. É possível identificar **pontos em comum** entre os fundamentos então adotados pelo Pretório Excelso, no julgamento do MS 33.340, e a natureza da fiscalização ora obstada pela RFB. Por seu didatismo, transcrevo o resumo daquele julgado nos termos apresentados no Informativo do STF de 26/5/2015:

A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) negou o Mandado de Segurança (MS) 33340, impetrado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) contra acórdão do Tribunal de Contas da União (TCU) que determinou o envio, pela instituição financeira, de informações sobre operações de crédito realizadas com o grupo JBS/Friboi. Por maioria, o colegiado seguiu o voto do ministro Luiz Fux, no entendimento de que o envio de informações ao TCU relativas a operações de crédito, originárias de recursos públicos, não é coberto pelo sigilo bancário e que o acesso a tais dados é imprescindível à atuação do TCU na fiscalização das atividades do BNDES. Ficou vencido na votação o ministro Luís Roberto Barroso, que entendia que apenas parte das informações deveriam ser enviadas.

De acordo com os autos, a Comissão de Controle Externo da Câmara dos Deputados solicitou ao TCU a realização de auditoria nas operações de crédito do BNDES com o Grupo JBS/Friboi, nos critérios utilizados para a escolha da empresa beneficiada, as vantagens sociais advindas dessas operações, o cumprimento das cláusulas contratuais firmadas entre as partes, em especial dos termos referentes à aplicação de multas, a aquisição de debêntures e eventual prejuízo sofrido pelo banco com a troca desses debêntures por posição acionária.

O BNDES forneceu parte das informações requeridas pelo TCU, deixando de revelar o rating de crédito, o saldo das operações de crédito, a situação cadastral e a estratégia de hedge do Grupo JBS/Friboi, por entender que esses dados estariam sob a proteção do sigilo bancário e que as operações realizadas têm natureza de contrato de financiamento, estando, por isso, resguardadas pelo sigilo bancário.

O relator do MS, ministro Luiz Fux, salientou que, embora o sigilo bancário e empresarial sejam fundamentais para o livre exercício da atividade econômica e que a divulgação irresponsável de dados sigilosos pode expor um grupo econômico e até inviabilizar sua atuação, a preservação dos dados não pode ser vista como uma garantia absoluta. Segundo ele, o repasse de informações para que o TCU atue como órgão de controle externo não representa quebra de sigilo e sua negativa inviabilizaria o pleno desempenho de sua missão constitucional.

“Aquele que contrata com o BNDES deve aceitar que a exigência de transparência tão estimada em nossa República contemporânea para o controle da legitimidade dos que exercem o poder justifica o conhecimento por toda a sociedade de informações que possam influenciar seu desempenho empresarial”, argumentou o ministro. [Grifei].

35. De modo semelhante, **as renúncias de receitas tributárias são motivadas pelo interesse público**. São consideradas tecnicamente como “gastos tributários” para fins de subsídio à elaboração das leis orçamentárias anuais, conforme terminologia adotada pela própria Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil:

“Os Demonstrativos dos **Gastos Tributários** que acompanham os Projetos de Lei Orçamentária Anual apresentam as **previsões de renúncia** realizadas para subsidiar a elaboração do orçamento para o exercício subsequente. Contém o **impacto previsto das medidas de desoneração vigentes que se enquadram no conceito de gasto tributário**.” (Fonte: Gastos Tributários – Previsões PLOA. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa>; grifei).

36. Segundo Maria Emília Miranda Pureza, em estudo elaborado pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados:

No modelo brasileiro, o **gasto tributário é considerado como uma alternativa às ações políticas de governo, visando a promoção do desenvolvimento econômico ou social**, não realizadas no orçamento, mas **por intermédio do sistema tributário**. Seriam, portanto, **desonerações voltadas às seguintes finalidades**: a) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo, b) compensar ações complementares às funções típicas de Estado, desenvolvidas por entidades civis, c) promover a equalização das rendas entre as regiões, e d) incentivar determinado setor da economia. (PUREZA, Maria Emília Miranda. Disciplinamento das Renúncias de Receitas Federais – Inconsistências no Controle dos Gastos Tributário – Estudo 5. Brasília: Câmara dos Deputados. 2007. p. 8. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2007>).

37. Dessa forma, se a necessidade de conhecimento, pelo órgão de controle externo, dos critérios de distribuição dos recursos para financiamentos concedidos pelo BNDES é reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal como razão suficiente para relativizar o direito de sigilo bancário



no que tange a operações de crédito motivadas por interesse público; parece-nos razoável admitir que as mesmas razões se aplicam ao sigilo fiscal, no que tange especificamente à distribuição, entre as empresas contribuintes, dos recursos advindos de renúncias tributárias. **Ambos os casos tratam, direta ou indiretamente, da aplicação de recursos no interesse público.**

38. Sob certo ponto de vista, os recursos oriundos de renúncias tributárias estariam mais subordinados ao acompanhamento e controle pelo Estado do que os financiamentos oriundos do BNDES. Isso porque os recursos de financiamento, após aplicados, devem retornar aos cofres públicos, ao passo que, no caso da renúncia de receitas, trata-se de um verdadeiro “gasto tributário”, conforme a própria terminologia orçamentária brasileira. São valores que a União deixa de recolher para o que o beneficiário desenvolva alguma atividade ou projeto no interesse do Estado.

Objetivos do TCU na análise das informações requeridas – ausência de violação da intimidade fiscal das empresas contribuintes

39. Sem prejuízo das conclusões exaradas no tópico anterior, cumpre anotar que **a busca de informações pelo Tribunal de Contas da União, neste caso, não tem o objetivo de usurpar a intimidade fiscal dos contribuintes beneficiários, mas tão-somente de identificar, principalmente para fins de estudo estatístico, o perfil da distribuição desses recursos e seus impactos, sem se imiscuir nos detalhes da “vida” tributária de cada empresa.**

40. Assim, a atuação deste Tribunal no caso em exame não ameaça o bem jurídico tutelado pelo sigilo fiscal, que, nos dizeres de Ricardo Lobo Torres, seria a proteção do “contribuinte contra **divulgação** de informações **sobre a sua situação financeira ou econômica** por parte de qualquer funcionário do Fisco” (TORRES, 2011, p. 147).¹⁴⁹

41. No caso presente, o TCU não avançará em análises inerentes à situação financeira nem econômica das empresas contribuintes. Apenas buscará identificar o perfil geral de distribuição das renúncias de receitas. E mesmo que venha a elaborar uma tabela demonstrativa da distribuição de renúncias de receitas por empresa contribuinte, esses valores específicos – referentes a tributos não pagos por renúncia de receitas – não revelam informações suficientes para expor efetivamente a situação financeira e econômica das empresas contribuintes, até porque uma parcela delas já divulga seus demonstrativos contábeis.

42. Com efeito, parte expressiva das empresas beneficiárias de renúncias fiscais já é obrigada por lei a divulgar publicamente suas demonstrações contábeis, como exige o art. 176 da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), e o art. 3º da Lei 11.638/2007 (estende às sociedades de grande porte, inclusive às companhias “fechadas”, disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras previstas na Lei das SA). A título de exemplo, a empresa JBS S.A., ao divulgar publicamente suas demonstrações contábeis, informa detalhadamente os valores de suas obrigações fiscais, como Imposto de Renda, CSLL, ICMS, PIS, COFINS e de seus parcelamentos. Isso pode ser verificado com facilidade na respectiva página da empresa na Internet (<https://jbss.foinvest.com.br>).

43. Outrossim, é precisamente em vista dos objetivos específicos das análises demandas neste processo, que não se aplicam ao caso as disposições da Resolução-TCU 207/2007. Embora esse regulamento discipline, no âmbito desta Corte de Contas, os “procedimentos para solicitação de informações protegidas por sigilo fiscal à Fazenda Pública federal, estadual, distrital ou municipal”, seu campo de incidência restringe-se expressamente à “apuração de infração administrativa”, nos estritos termos do inciso II do § 1º do art. 198 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional). E, como visto, a presente ação de controle não visa à apuração de “infração administrativa”, mas sim o exame do perfil de distribuição de renúncias de receitas, com base na competência constitucional deste Tribunal de Contas.

44. Dessa forma, a prerrogativa de acesso às informações requeridas nos presentes autos reside – repito – no poder implícito deste Tribunal absolutamente necessário ao desempenho de sua atribuição constitucional de fiscalizar as renúncias de receitas.” (TCU, Acórdão 741/2019 –

¹⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 147.



Plenário, Rel. Min. Raimundo Carreiro, j. 03.04.2019) (negritos no original, sublinhas do MPC-SP)

O raciocínio desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União aplica-se integralmente ao caso de São Paulo. Não há como dar interpretação diversa ao caso paulista, em que a Administração se nega a fornecer dados que permitam o efetivo controle das renúncias de receitas.

Por fim, as irreprocháveis conclusões da Diretoria de Contas do Governador sobre a indevida alegação de sigilo são dignas de menção:

“(...) não existem respostas de por que o alegado sigilo fiscal proíbe que a administração pública divulgue de forma detalhada o destino que foi dado ao recurso público renunciado pelo gestor. Por que a sociedade e mais que isso, por que o controle externo, que possui missão constitucional de fiscalizar tais recursos, não pode saber o quanto cada contribuinte deixou de pagar de tributos em decorrência de benefícios fiscais recebidos? Por que não divulgar quais investimentos foram realizados pelo contribuinte que justifiquem o benefício recebido, quantos empregos foram gerados e com isso, quanto de renda colocou na economia daquela região?

Enfim, por que não pode haver transparência aos fatos que justificam a política pública adotada, que justificam a sua efetividade e explicam por que referida renúncia fiscal é vantajosa ao interesse público?

Importante registrar que o que tem sido requisitado pela fiscalização diz respeito às informações necessárias para verificar o montante de tributos não recolhidos aos cofres públicos via renúncia, por benefício, por tributo, por setor e por contribuinte. Trata-se de recurso público que vem sendo gerido, por particulares, em situação de sigilo. Nada tem a ver com informação decorrente das operações privadas do contribuinte a que teve acesso a fazenda pública e que de alguma forma poderia revelar, ainda que de forma indireta, toda a situação econômica ou financeira, negócios ou atividades do contribuinte.” (relatório da Diretoria de Contas do Governador, fls. 215, evento 148) (sublinhas no original, negrito do MPC-SP)

Portanto, considerando (i) a renitente postura da Administração de se negar a prestar informações; (ii) que esta negativa impediu a efetiva análise das renúncias de receitas efetuadas pelo Estado; (iii) os apontamentos efetuados por esta Corte nas Contas do Governador no exercício anterior, o Ministério Público de Contas entende que este ponto deve ser tratado como motivo determinante para a emissão de parecer prévio desfavorável às contas anuais em apreço.

Ademais, considerando que as dificuldades impostas à DCG pela Administração Fazendária configuram ofensa ao art. 25, § 1º, da Lei Complementar Estadual 709/1993¹⁵⁰, **novamente** requer o Ministério Público de Contas a abertura de processo específico para apuração de responsabilidades e, sendo o caso, aplicação das multas previstas no art. 104, incisos IV e V, da mesma lei¹⁵¹.

¹⁵⁰ LCE 709/1993, art. 25, § 1º. Nenhum processo, documento ou informação poderá ser subtraído às inspeções do Tribunal de Contas, a qualquer pretexto, sob pena de responsabilidade.

¹⁵¹ LCE 709/1993, art. 104. O Tribunal de Contas poderá aplicar multa de até 2.000 (duas mil) vezes o valor da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo (UFESP) ou outro valor unitário que venha a substituí-la, aos responsáveis por: (...)

IV - obstrução ao livre exercício das inspeções e auditorias determinada;

V - sonegação de processo, documento ou informação, em inspeções ou auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas;



Pois bem. Passemos à análise da concessão de benefícios fiscais pertinentes ao ICMS por mero Decreto do Executivo. Segundo apontou a fiscalização, *“dos 17 atos normativos que concederam tratamentos diferenciados em 2018, apenas 1 possui a respectiva lei concessiva do benefício, em total desrespeito à determinação de Reserva Legal imposta pela Constituição Federal e Código Tributário Nacional”* (relatório da Diretoria de Contas do Governador, evento 148).

Primeiramente, admira-se que o Estado, mesmo diante no expressivo número de apontamentos de falhas na sua sistemática de concessão de benefícios fiscais, tenha perseverado em renunciar receitas ao longo do exercício de 2018. Como afirmado pelo Conselheiro Relator das contas do exercício anterior, *“infere-se que o Estado não realiza estudos prévios de diagnóstico e análise quanto a retornos e resultados esperados da política de renúncia fiscal”* (TC-3546.989.17-9, evento 88.3, fls. 132).

Insiste o Estado, baseando-se em interpretação oferecida pela Procuradoria Geral do Estado (Parecer PA nº 35/2007), que, em matéria de ICMS, as isenções e demais benefícios fiscais podem ser ratificados mediante Decreto do Poder Executivo.

Todavia, como já observamos no exercício passado, chama a atenção o fato que o próprio Estado de São Paulo, ao questionar judicialmente benefícios fiscais relativos a ICMS concedidos por outros Estados¹⁵², reputa inconstitucionais aqueles concedidos apenas com base em Decreto do Executivo, sem a edição de lei específica.

Neste sentido, citamos como exemplo as seguintes Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas pelo Governador do Estado de São Paulo: ADI 5.145/MA¹⁵³, ADI 5.146/SC¹⁵⁴, ADI 5.152/PE¹⁵⁵.

Com efeito, tratando-se de ICMS, a autorização do CONFAZ (conforme o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, regulado pela Lei Complementar 24/1975), não afasta a exigência de edição de **lei** estadual, apreciada pelo Legislativo, para legitimar a concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão (consoante exigência do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal).

¹⁵² Em claro reflexo da guerra fiscal, o Estado de São Paulo ajuizou diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade contra normas dos demais Estados da Federação.

¹⁵³ Destaque-se o seguinte trecho da petição inicial: *“Ainda, o diferimento viola o princípio da legalidade (art. 150, § 6º, CF), por ter sido concedido unicamente por Decreto.”* (fls. 11 da petição inicial da ADI 5.145/MA, proposta pelo Governador do Estado de São Paulo em 25.07.2014).

¹⁵⁴ Destaque-se o seguinte trecho da petição inicial: *“Além disso, foram concedidos por Decreto do Estado de Santa Catarina, em desrespeito ao artigo 150, § 6º, da Carta Política.”* (fls. 13 da petição inicial da ADI 5.146/SC, proposta pelo Governador do Estado de São Paulo em 25.07.2014).

¹⁵⁵ Destaque-se o seguinte trecho da petição inicial: *“Ademais, o artigo 150, § 6º, da Carta Política exige que benefícios fiscais devam ser concedido somente por lei específica o que não é o caso do Decreto estadual em questão, que neste sentido, é autônomo, pois inova o ordenamento jurídico.”* (fls. 08 da petição inicial da ADI 5.152/PE, proposta pelo Governador do Estado de São Paulo em 25.07.2014).



Vale mencionar os seguintes trechos da petição inicial da ADI 4.934/RJ, proposta pelo Governador do Estado de São Paulo em 01.04.2013 para contestar benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro:

“8. Os benefícios foram outorgados sem o devido atendimento às normas constitucionais que seguem, ora tidas como parâmetro de controle, porque (a) não foram autorizados por convênio, exigido pelo artigo 155, § 2º, inciso XII, letra “g”; e (b) não foram veiculados mediante sanção de lei específica, referida pelo § 6º do artigo 150. Explica-se.

9. Benefício fiscal, como figura que desonera a obrigação tributária, no todo ou em parte, têm de ser concedidos, nos termos do § 6º, do artigo 150 da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda à Constituição nº 3/93, por lei específica: (...)

(...)

41. Além disso, o diploma sofre de vício orgânico, pois a isenção foi concedida pelo executivo, ao arrepio da norma do artigo 150, § 6º, também da Constituição. O Supremo Tribunal Federal rejeita benefícios fiscais do ICMS< inclusive outorga de créditos presumidos, quando não atendidos os citados artigos da Carta da República, a exemplo da ADI nº 1.247/PA, Relator Ministro Dias Toffoli, julgada em 1.6.2011 e assim ementada: (...)”

Oportuno informar que a Procuradoria-Geral da República já apresentou parecer sobre a ação, concluindo que benefício fiscal de ICMS deve ser concedido por lei em sentido formal, considerando ilegítima concessão de crédito presumido de ICMS apenas por decreto do Chefe do Executivo local. Veja-se o trecho de interesse do parecer:

“3.3. RESERVA LEGAL EM MATÉRIA DE DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal anterior à Emenda Constitucional 3, de 17 de março de 1993, considerava os convênios interestaduais exceção ao princípio da reserva legal para concessão de benefícios fiscais em ICMS. Com base nessa premissa, não admitia distinção entre convênio autorizativo e impositivo, porquanto desonerações tributárias em matéria de ICMS não dependiam de lei formal para sua validade.¹⁵⁶

A Emenda Constitucional 3/1993 deu nova redação ao art. 150, § 6º, da Constituição e trouxe importantes alterações¹⁵⁷ para (i) ampliar o rol dos benefícios fiscais a serem regulados por lei específica e exclusiva e (ii) inserir a expressão “sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”, no final do dispositivo.

A ressalva da parte final do art. 150, § 6º, da CR, acerca da imprescindibilidade de prévia celebração de convênio para concessão de benefícios fiscais de ICMS, pode ser tomada em dois sentidos opostos: (i) o de que o disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CR consubstancia exceção ao princípio da reserva legal em matéria de desoneração tributária; (ii) o de que a celebração de convênio interestadual prevendo o benefício fiscal não dispensa lei específica para sua validade.

O STF resolveu a dúvida e definiu, em respeito à garantia do contribuinte¹⁵⁸ inscrita no art. 150, § 6º, da CR, que concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS pressupõe não apenas prévia deliberação de estados e Distrito Federal em convênio celebrado no CONFAZ, consoante o art. 155, § 2º, XII, g, da CR e na forma da LC 24/1975, como também edição de lei em sentido formal por parte de cada um daqueles entes. Citem-se, nesse sentido, os seguintes julgados:

[...]

MATÉRIA TRIBUTÁRIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA.

– A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante

¹⁵⁶ STF. Plenário. RE 96.545/SP. Rel.: Min. MOREIRA ALVES. 1º/9/1982, un. DJ, 4 mar. 1983; RTJ, v. 105, p. 1.162.

¹⁵⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]”

§ 6º. Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica.”

¹⁵⁸ Pondera acertadamente a Ministra CÁRMEN LÚCIA que o disposto no art. 150, § 6º, da Constituição da República visa a “coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se os princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativa (art. 37, caput, da Constituição da República)”. STF. Plenário. ADI 3.462/PA. Rel.: Min. CÁRMEN LÚCIA. 15/9/2010, un. DJe 30, 15 fev. 2011; RTJ, v. 219, p. 163.



lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO.¹⁵⁹

Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido.¹⁶⁰

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. AUSÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA INTERNALIZANDO O CONVÊNIO FIRMADO PELO CONFAZ. JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE RECONHECENDO A IMPRESCINDIBILIDADE DE LEI EM SENTIDO FORMAL PARA DISPOR SOBRE A MATÉRIA.

1. As razões deduzidas pela agravante equivocam-se quanto às razões de decidir do juízo monocrático. Não ficara assentada naquela decisão a impossibilidade de o convênio autorizar a manutenção dos créditos escriturais. O que se reconheceu fora a impossibilidade de o benefício fiscal ser implementado à margem da participação do Poder Legislativo.

2. Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. A participação do Poder Legislativo legitima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concedido pelo constituinte originário.

3. Agravo regimental não provido.¹⁶¹

Dessa maneira, após a EC 3/1993 passaram a exigir-se, para desonerações tributárias relativas ao ICMS, de forma cumulativa, os requisitos contidos nos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, g, da CR. É dizer, há necessidade de convênio e lei concessiva, específica, para outorga de benefício fiscal de ICMS por estados e Distrito Federal. São ilegítimos concessão de crédito presumido, redução de base de cálculo e diferimento de recolhimento de ICMS apenas por decretos do chefe do Executivo local.

É inconstitucional, portanto, concessão de benefícios fiscais de ICMS veiculada em decreto sem suporte em lei específica, por violação aos princípios da divisão funcional do poder¹⁶² e da reserva legal para desonerações tributárias (arts. 2º e 150, § 6º).” (Parecer nº 15.028/2017-AsJConst/SAJ/PGR, datado de 08.02.2017, apresentado no bojo da ADI 4.934/RJ)

Em resumo, a simples existência de convênio do CONFAZ é insuficiente para a concessão de benefício fiscal, sendo necessária **lei** ordinária do ente signatário para dar plena aplicabilidade ao disposto ao convênio.

E, em se tratando de benefícios fiscais de ICMS que não contam com convênio do CONFAZ, insubsistente a argumentação da PGE-SP, de que a simples ratificação nacional dos Convênios do ICMS no âmbito do CONFAZ seria o bastante para sua válida incorporação à legislação interna dos entes signatários.

Anote-se que, no exercício passado, este MPC já alertara contra tal prática, mas a relevava diante do prazo em aberto previsto pela Lei Complementar 160/2017, que permitia a convalidação de incentivos fiscais concedidos sem a devida aprovação no CONFAZ. Como afirmáramos, a Lei Complementar 160/2017 buscou convalidar os benefícios fiscais

¹⁵⁹ STF. Plenário. ADI 1.247/PA. Rel.: Min. CELSO DE MELLO. 17/8/1995, un. DJ, 8 set. 1995; RTJ, v. 168, p. 754.

¹⁶⁰ STF. Plenário. RE 635.688/RS. Rel.: Min. GILMAR MENDES. 16/10/2014, maioria. DJe 30, 13 fev. 2015.

¹⁶¹ STF. Primeira Turma. Agravo regimental no recurso extraordinário 630.705/MT. Rel.: Min. DIAS TOFFOLI. 11/12/2012, un. DJe 28, 13 fev. 2013.

¹⁶² É preferível denominar o princípio como da divisão funcional do poder, em lugar de “separação”, pois esta, na realidade, não há. Como disse o Ministro EROS GRAU em julgamento dessa Corte, “a separação dos poderes constitui um dos mitos mais eficazes do Estado liberal” (STF. Plenário. ADI 3.367/DF. Rel.: Min. CEZAR PELUSO. 13/4/2005, maioria quanto ao mérito. DJ, 17 mar. 2006, p. 4; republ. DJ, 22 set. 2006, p. 29; v. voto na fl. 269 dos autos). Em outro ponto, cita feliz consideração de CARLOS MAXIMILIANO em seus *Comentários à Constituição brasileira*: “Como no corpo do homem, não há no Estado isolamento de órgãos, e, sim, especialização de funções” (3. ed. Porto Alegre: Livraria do Globo, 1929, p. 304, citado na fl. 278 dos autos).



concedidos em desacordo o art. 155, § 2º, XII, g da Constituição (exigência de convênio do CONFAZ), mas não os concedidos em desacordo com o art. 150, § 6º da Constituição (exigência de lei específica).

No exercício presente, no entanto, a Administração não pode se valer de tal beneplácito. Assim, deve ser repreendida a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS por Decreto do Governador, sem trâmite pelo Poder Legislativo e edição de lei específica, dada a ofensa ao art. 150, §6º, da Constituição Federal e ao art. 163, §6º da Constituição Estadual.

Passivos contingentes.

Dispõe o art. 4º, § 3º da LRF, que “*a lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem*”. Seguindo esta norma, a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2018 (Lei Estadual 16.511/2017), fez a previsão dos riscos fiscais em seu anexo II (fls. 35/73 da LDO 2018). Os riscos fiscais foram divididos em (1) riscos macroeconômicos; (2) riscos decorrentes da administração da dívida pública; (3) riscos fiscais decorrentes de parcerias público privadas e (4) passivos contingentes.

Na LDO 2018, os passivos contingentes foram divididos segundo a matéria em litígio, isto é, entre a área do contencioso geral e a área do contencioso tributário-fiscal. Dentro da área do contencioso geral, os litígios foram divididos em dois grandes grupos: passivos decorrentes de possíveis condenações judiciais capazes de produzir impactos financeiros imediatos, por envolverem o cumprimento de obrigações de fazer (e que podem, eventualmente, implicar também condenações em dinheiro, para cumprimento por meio de precatórios ou obrigações de pequeno valor), e passivos decorrentes de possíveis condenações judiciais em dinheiro (obrigações de pagar), a serem cumpridas mediante o pagamento de precatórios ou obrigações de pequeno valor.

A seguir, indicamos a subdivisão utilizada nos passivos contingentes da área do contencioso geral:

Grupo I - Impacto financeiro imediato (obrigações de fazer)

1. Contrato Financiamento VASP x Tesouro Nacional – Fiador: Estado de São Paulo
2. Demanda proposta pela VASP
3. Servidores públicos
 - 3.1. Diferenças de vencimentos e de complementação de aposentadorias
 - 3.1.1. Supremo Tribunal Federal



- 3.1.2. Tribunal Superior do Trabalho
- 3.1.3. Complementação de aposentadoria (geral)
- 3.2. Sexta-parte e quinquênios
- 3.3. Adicional de insalubridade
- 3.4. Teto salarial
- 3.5. Professores estaduais
- 3.6. Policiais militares
- 3.7. URV [unidade real de valor]
- 3.8. Reajuste do CRUESP [Conselho de Reitores das Universidades Estaduais Paulistas]
- 3.9. Previdenciário
 - 3.9.1. Pagamento de pensão correspondente à integralidade da remuneração
 - 3.9.2. Requisito de tempo (cinco anos) de exercício
 - 3.9.3. Restabelecimento da pensão filha solteira
 - 3.9.4. Afastamento do recolhimento da contribuição previdenciária de inativos e pensionistas
 - 3.9.5. Arguição de inconstitucionalidade do §3º do art. 1º da Lei Complementar nº 954/2003
 - 3.9.6. Aposentadoria especial
 - 3.9.7. Outras demandas - efeito multiplicador
- 3.10. Matéria trabalhista
- 4. Políticas públicas
 - 4.1. Adaptação (reforma) de prédios escolares, fóruns e repartições públicas em geral
 - 4.1.1. AVCB [Atestado de Vistoria do Corpo de Bombeiros] e AVS [Atestado de Vistoria de Segurança]
 - 4.2. Sistema prisional e temas correlatos
 - 4.2.1. Interdição de cadeias públicas
 - 4.2.2. Outros temas
 - 4.3. Água e esgoto
 - 4.4. Saúde pública
 - 4.5. Transportes
 - 4.5.1. Pedágios – ações destacadas referentes à cobrança de pedágio
 - 4.6. Ambiental
 - 4.6.1. Indenizações e outras

Grupo II - Impacto financeiro mediato (obrigações de pagar)

- 5. Desapropriações
 - 5.1. Desapropriações indiretas
 - 5.2. Desapropriações Diretas
- 6. Indenizações e outras
- 7. Reequilíbrio econômico e financeiro

Embora se reconheça o prestigioso trabalho de levantamento dos casos relevantes na área do contencioso geral, há ainda amplo espaço para melhoras no anexo de riscos fiscais.

Conforme exposto na 8ª edição do Manual de Demonstrativo Fiscais, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, a gestão de riscos fiscais não se resume à elaboração do Anexo de Riscos Fiscais, mas é composta por seis funções necessárias, a saber:

- “1) Identificação do tipo de risco e da exposição ao risco;*
- 2) Mensuração ou quantificação dessa exposição;*
- 3) Estimativa do grau de tolerância das contas públicas ao comportamento frente ao risco;*



- 4) *Decisão estratégica sobre as opções para enfrentar o risco;*
- 5) *Implementação de condutas de mitigação do risco e de mecanismos de controle para prevenir perdas decorrentes do risco;*
- 6) *Monitoramento contínuo da exposição ao longo do tempo, preferencialmente através de sistemas institucionalizados (controle interno)."* (STN, Manual de Demonstrativos Fiscais, 8ª edição, p.46)

Verifica-se que, na área do contencioso geral, foi feita a compilação dos litígios mais significativos, havendo, para parte deles, o valor estimado da perda patrimonial.

Por exemplo, o risco do julgamento do tema 19 de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (indenização pelo não-encaminhamento de projeto de lei de reajuste anual dos vencimentos de servidores públicos), cujo impacto, no pior cenário, pode ultrapassar **R\$500 bilhões**¹⁶³. Ou o processo TJ-SP 0600594-25.2008.8.26.0053, ação proposta por Associação dos Oficiais Militares do Estado de São Paulo, cujo impacto foi estimado em **R\$1,5 bilhão**. Ou o conjunto de ações individuais e ações coletivas que visam o reestabelecimento de pensões a filhas solteiras, cujo impacto é estimado em mais de **R\$2,3 bilhões**. Ou, ainda, o julgamento da Ação Ordinária 776 pelo STF, referente contrato de financiamento da dívida da Viação Aérea São Paulo S.A. – VASP, firmado com o Tesouro Nacional, no qual o Estado de São Paulo figura como fiador, cujo impacto pode atingir a cifra de **R\$590 milhões**.

É preciso, todavia, que este tipo de estimativa seja feito para todos os casos listados. Não apenas na área do contencioso geral, mas especialmente na área do contencioso tributário-fiscal, no qual foram empregados termos por demais genéricos para avaliar os riscos aos quais o Estado está exposto¹⁶⁴.

Ademais, é oportuno empregar indicação do grau de risco, com estratificação sistematizada das possibilidades de condenação (por exemplo, *provável, possível ou remota*).

E, também, que seja utilizado a forma prescrita pelo Manual de Demonstrativos Fiscais¹⁶⁵, de modo a permitir a padronização nacional, admitindo-se comparativo mais

¹⁶³ Veja-se o quanto exposto na LDO 2018 sobre o caso:

"RE-RG 565089 – Revisão geral anual de vencimentos. Certamente trata-se do caso com o maior valor de risco fiscal para o Estado (e também para a União Federal, demais Estados e Municípios). Dados dão conta de que no pior cenário, o risco pode ultrapassar 500 bilhões de reais, dependendo do cálculo e eventuais efeitos retroativos desta revisão. O julgamento está em curso." (destaques no original)

¹⁶⁴ Veja-se, a título de exemplo:

"Derradeiramente, informamos que quanto à discussão acerca da titularidade do produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título pelo Estado de São Paulo, nos termos do artigo 157 I da CF/88, há liminar desfavorável em relação a São Paulo, Amapá e Paraná, a indicar pequena chance de êxito. A quantificação de eventual condenação ao repasse do tributo federal à União é bastante expressiva." (destaques do MPC-SP)

¹⁶⁵ Na 8ª edição do MDF, vide item 01.01.02.01 Tabela 1 – Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências (pp.48):



expedito. Dada a quantidade e variedade de ações existentes, pertinente que o Estado informe no demonstrativo os valores detalhados para cada tipo de demanda com totalização na linha “Demandas Judiciais”.

Portanto, cabe recomendar ao Estado que, gradualmente, na elaboração das próximas Leis de Diretrizes Orçamentárias, no Anexo de Riscos Fiscais, especificamente em relação aos passivos contingentes: (i) identifique os tipos de risco e sua exposição; (ii) mensure ou quantifique essa exposição, demonstrando-a, inclusive, de forma consolidada; (iii) estime o grau de tolerância das contas públicas frente ao risco.

Recomenda-se, ainda, que as contingências passivas sejam evidenciadas pela contabilidade em quadros auxiliares e nas Notas Explicativas dos Demonstrativos Contábeis e Fiscais¹⁶⁶.

Despesas com publicidade e propaganda.

No âmbito do TC-2528/026/18¹⁶⁷, o representante, então deputado federal e atual senador pelo Estado de São Paulo, solicitou apuração a respeito dos fundamentos, motivos e procedimentos efetuados pelo Governo do Estado de São Paulo na publicação de informe publicitário sobre taxas de criminalidade.

Segundo apurado, a publicação se tratava, de fato, de publicidade institucional, de caráter informativo, dado o enaltecimento do Sistema de Segurança Pública do Estado, enfatizando suas realizações. A instrução daqueles autos bem demonstrou os motivos que fundamentaram a publicação, assim como a finalidade pública do dispêndio. Na publicidade em questão não constaram nomes, símbolos ou imagens que pudessem caracterizar promoção

ARF (LRF, art 4º, § 3º)		R\$ 1,00	
PASSIVOS CONTINGENTES		PROVIDÊNCIAS	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
Demandas Judiciais			
Dívidas em Processo de Reconhecimento			
Avais e Garantias Concedidas			
Assunção de Passivos			
Assistências Diversas			
Outros Passivos Contingentes			
SUBTOTAL		SUBTOTAL	

¹⁶⁶ Conforme o Balanço Geral do Estado, no exercício de 2017, o Estado de São Paulo reconheceu os passivos contingentes decorrentes dos contratos de Parcerias Público Privadas, cujo valor, atualizado em 2018, totalizou cerca de R\$349 milhões. Segundo informado, “o Estado de São Paulo está a implementar gradualmente os procedimentos de reconhecimento e mensuração das provisões, ativos e passivos contingentes aos seus demais direitos e obrigações” (BGE 2018, fls. 32, evento 148.09)

¹⁶⁷ Assunto: Solicita apuração a respeito dos fundamentos, motivos e procedimentos efetuados pelo Governo do Estado de São Paulo na publicação de informe publicitário sobre taxas de criminalidade.



pessoal de autoridades ou servidores públicos, não havendo ofensa ao art. 37, §1º da Constituição Federal¹⁶⁸.

Verificou-se, ademais, que a publicidade institucional em questão foi realizada antes do período vedado pela Lei das Eleições (art. 73, inc. VI, alínea 'b')¹⁶⁹.

Na presente análise das Contas do Governador, verifica-se que foi respeitado o limite de gastos permitido pela legislação em ano eleitoral (art. 73, inc. VII)¹⁷⁰. Aliás, foi observada uma redução de 20,56% nas despesas com publicidade/propaganda de 2017 para 2018¹⁷¹.

Entretanto, no bojo daqueles autos, solicitamos maiores informações sobre a origem das informações divulgadas na peça publicitária, eis que a instrução efetuada pela Diretoria de Contas do Governador não conseguiu confirmar parte das informações veiculadas na peça publicitária. Após zeloso trabalho de cotejo dos números apresentados na peça publicitária e das informações apresentadas pela Subsecretaria de Comunicação da Casa Civil, a DCG não conseguiu confirmar a origem ou considerou imprecisas parte das informações divulgadas na peça publicitária.

Conforme destacamos na ocasião, nas relações de consumo, é dever daquele que faz publicidade manter os dados fáticos, técnicos e científicos que dão sustentação à mensagem que veicula¹⁷². Embora o Código de Defesa do Consumidor não seja aplicável às relações Administração-administrado, a analogia aqui é válida. Seja pelo dever de publicidade imposto à Administração, seja pela imoralidade que seria a Administração fazer ou promover uma publicidade enganosa. Claramente não há como admitir que a Administração efetue uma publicidade com dados inventados.

¹⁶⁸ CF, art. 37, §1º. A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

¹⁶⁹ Lei Federal 9.504/1995, art. 73. São proibidas aos agentes públicos, servidores ou não, as seguintes condutas tendentes a afetar a igualdade de oportunidades entre candidatos nos pleitos eleitorais: (...)

VI - nos três meses que antecedem o pleito: (...)

b) com exceção da propaganda de produtos e serviços que tenham concorrência no mercado, autorizar publicidade institucional dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos federais, estaduais ou municipais, ou das respectivas entidades da administração indireta, salvo em caso de grave e urgente necessidade pública, assim reconhecida pela Justiça Eleitoral;

¹⁷⁰ Lei Federal 9.504/1995. São proibidas aos agentes públicos, servidores ou não, as seguintes condutas tendentes a afetar a igualdade de oportunidades entre candidatos nos pleitos eleitorais: (...)

VII - realizar, no primeiro semestre do ano de eleição, despesas com publicidade dos órgãos públicos federais, estaduais ou municipais, ou das respectivas entidades da administração indireta, que excedam a média dos gastos no primeiro semestre dos três últimos anos que antecedem o pleito;

¹⁷¹ Relatório DCG, fls.128/129.

¹⁷² Lei 8.078/1990, art. 36. A publicidade deve ser veiculada de tal forma que o consumidor, fácil e imediatamente, a identifique como tal.

Parágrafo único. O fornecedor, na publicidade de seus produtos ou serviços, manterá, em seu poder, para informação dos legítimos interessados, os dados fáticos, técnicos e científicos que dão sustentação à mensagem.



Ademais, é certo que todo cidadão tem direito de receber dos órgãos públicos informações de interesse geral (art. 5º, XXXIII, CF)¹⁷³, sendo dever do Poder Público a gestão documental e a proteção especial a documentos de arquivos, como instrumento de apoio à administração e como elementos de prova e informação (art. 1º, Lei 8.159/1991)¹⁷⁴.

Vale frisar, também, que o Código Brasileiro de Autorregulamentação Publicitária¹⁷⁵, que estabelece padrões éticos de conduta a todos os envolvidos na atividade publicitária, destaca em sua introdução que *“a publicidade deve ser confiável no conteúdo e honesta na apresentação, pois é da confiança pública que depende o seu êxito”*. Diga-se, ademais, que um dos princípios gerais da publicidade é justamente a ‘apresentação verdadeira’, devendo todas as descrições, alegações e comparações que se relacionem com fatos ou dados objetivos serem comprobatórias, cabendo aos anunciantes e agências fornecer as comprovações, quando solicitadas.¹⁷⁶

Por tais razões, deve o Tribunal de Contas determinar ao Governo do Estado, em especial ao órgão central do Sistema de Comunicação – SICOM, para que, em analogia ao determinado no parágrafo único do artigo 36 do Código de Defesa do Consumidor, e em atenção ao §1º do art. 27 do Código Brasileiro de Autorregulamentação Publicitária, mantenha em seu poder os dados fáticos, técnicos e científicos que dão sustentação às mensagens de publicidade institucional, de caráter informativo, que vier a publicar.

Proposta de monitoramento das Fiscalizações Operacionais.

Com relação ao exercício em análise, a diligente equipe da DCG efetuou 95 recomendações referentes às Fiscalizações Operacionais¹⁷⁷ realizadas no correspondente período.

Esse considerável número de propostas de medidas corretivas não é inédito, eis que, no tocante às Fiscalizações Operacionais realizadas em cada exercício, verifica-se a

¹⁷³ CF, art. 5º, inc. XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

¹⁷⁴ Lei 8.159/1991, art. 1º. É dever do Poder Público a gestão documental e a proteção especial a documentos de arquivos, como instrumento de apoio à administração, à cultura, ao desenvolvimento científico e como elementos de prova e informação.

¹⁷⁵ Disponível em <http://www.conar.org.br/codigo/codigo.php>, acesso em 18.05.2019.

¹⁷⁶ Código Brasileiro de Autorregulamentação Publicitária, art. 27, § 1º. Descrições. No anúncio, todas as descrições, alegações e comparações que se relacionem com fatos ou dados objetivos devem ser comprobatórias, cabendo aos Anunciantes e Agências fornecer as comprovações, quando solicitadas.

¹⁷⁷ Infraestrutura em saúde: 18 recomendações; Alterações orçamentárias: 2 recomendações; Reiteração das recomendações de 2016 à Secretaria de Administração Penitenciária (sistema prisional paulista): 7 recomendações; Secretaria da Segurança Pública (Corpo de Bombeiros): 2 recomendações; PAC (Programa de Ação Cultural): 18 recomendações à Secretaria da Cultura e 8 recomendações à Secretaria da Fazenda e Planejamento; Condições oferecidas nas unidades escolares estaduais: 6 recomendações; DETRAN: 17 recomendações; Polícia Judiciária (Ação 4989): 8 recomendações; Instituto de Identificação Ricardo Gumbleton Daunt (Ação 4195 – Acesso à Cidadania): 9 recomendações.



seguinte situação: em 2017 (TC-3546.989.17-9), foram 154 recomendações¹⁷⁸; em 2016 (TC-5198.989.16-2), 96 recomendações;¹⁷⁹ em 2015 (TC-3554/026/15), 56 recomendações; e em 2014 (TC-0788/026/14), 79 recomendações.

Ou seja, apenas nos 05 últimos exercícios, foram propostas 480 recomendações referentes às Fiscalizações Operacionais, a grande maioria delas acolhida nos respectivos votos dos eminentes relatores e, igualmente, nos decorrentes pareceres prévios emitidos.

A magnitude das informações constantes das recomendações oriundas das Fiscalizações Operacionais, aliada à relevância que possuem para o fim de possibilitar a correção de rumos da gestão, reclama **indispensável acompanhamento**, para que se verifique se, em exercícios seguintes, restaram efetivamente implementadas.

Entretanto, diante do restrito prazo que o Tribunal de Contas detém para emitir o parecer prévio anual sobre as Contas do Governador: 60 dias (sendo que, dentro deste prazo, é reservado, segundo o Regimento Interno do TCE-SP, um prazo máximo de 2 dias corridos ao Ministério Público de Contas¹⁸⁰), restaria bastante prejudicada qualquer pretensão de análise minimamente aprofundada acerca do tema, caso se almejasse fazê-lo no bojo das contas anuais do Governador.

Embora no presente exercício tenha-se promovido, dentro das limitações incidentes, a checagem de alguns itens relacionados a recomendações exaradas em exercícios anteriores, é possível afirmar com convicção que grande parte das sobreditas recomendações não teve oportunidade de ser devidamente averiguada.

É por tais razões, portanto, que se propõe, não só com o fito de aperfeiçoar o exercício do controle externo, mas também visando contribuir para a correção dos atos de gestão, que tal acompanhamento se faça de maneira particularizada, em autos próprios, e não no processo que trata das contas anuais do Governador, muito menos nos balanços anuais de cada um dos órgãos que compõem a administração estadual, já que, por vezes, verifica-se que o tema ressaltado envolve mais de uma pasta, inviabilizando que a ocorrência possa ser

¹⁷⁸ Assistência médica, hospitalar e ambulatorial em hospitais universitários: 64 recomendações; Compensação ambiental: 11 recomendações; Sistema prisional paulista: 11 recomendações; Defesa agropecuária: 15 recomendações; Assistência farmacêutica de responsabilidade estadual: 28 recomendações; Recomeço: uma vida sem drogas: 14 recomendações; Ensino técnico e tecnológico: 7 recomendações; Atuação do DAAE: 4 recomendações.

¹⁷⁹ Habitação Sustentável e Recuperação Ambiental na Serra do Mar e litoral paulista: 15 recomendações; Solução de Consciência Situacional – DAS “Detecta”: 7 recomendações; Sistema Prisional Paulista: 12 recomendações; Gestão de Recursos Hídricos (outorgas e cobrança): 13 recomendações; Atuação Estadual na Prevenção e Controle às Arboviroses (dengue/zika/chikungunya): 11 recomendações; Educação Especial no Ensino Regular Estadual: 5 recomendações; Condições Oferecidas nas Unidades Escolares Estaduais: quadro docente, estrutura, normas de segurança contra incêndio e prestação dos serviços de limpeza: 8 recomendações; Fornecimento de Alimentação Escolar aos Alunos da Educação Básica: 17 recomendações; Atuação da Secretaria do Meio Ambiente – SMA e da Companhia Ambiental do Estado de São Paulo – CETESB na Gestão do Tema dos Resíduos Sólidos: 8 recomendações.

¹⁸⁰ RITCE/SP, art. 183, caput e inciso II.



solvida dentro do contexto de um ou outro balanço. A título de sugestão, poder-se-ia autuar um **processo de monitoramento** para cada Fiscalização Operacional.¹⁸¹

Acredita-se, desse modo, que melhor exame da matéria dar-se-ia em processos específicos, cada um com respectivo Relator, contendo relatórios periódicos de acompanhamento e manifestação do MPC, com possibilidade, inclusive, de aplicação de multas, onde, ao final, seria possível apurar efetivamente o deslinde de cada recomendação.

Cumpre consignar, ademais, que tal propositura vai ao encontro da percuciente consideração ofertada pelo eminente Conselheiro Sidney Estanislau Beraldo, por ocasião do exame das contas do Governador referentes ao exercício de 2017, que, por absoluta pertinência, pede-se vênica para transcrever seguir:

“Dada a qualidade das observações, das recomendações feitas em assuntos tão relevantes, sei que serão encaminhadas aos Relatores das respectivas Secretarias. Já tenho observado que vários deles têm incluído em seus relatórios essas observações.

Apesar disso, faria aqui uma colocação para que os Conselheiros, o nobre Presidente e a Diretoria-Geral possam refletir. Dada a importância desse trabalho, a sua profundidade, penso se não seria o caso de termos um sistema de monitoramento e acompanhamento por parte dessa Diretoria, com o reforço da fiscalização, para que pudéssemos dar mais efetividade a esse trabalho. Porque ele é de uma qualidade extraordinária e precisa ser realmente aproveitado. Devemos buscar alguma forma de dar continuidade a esse trabalho.

Tomamos conhecimento em 2015, quando fui Relator das Contas do Governo, que o controle interno do Estado, também a cargo da Secretaria da Fazenda, estaria se organizando para promover esse acompanhamento. Então uma integração entre essa comissão e o próprio controle interno do Governo poderia, sem dúvida, dar uma contribuição. Como disse o Relator, é quase um programa de governo que deve ser perseguido.” (TC-3546.989.17-9, Notas Taquigráficas, evento 83.2, fls. 18)

CONCLUSÃO.

Ante todo o exposto, o Ministério Público de Contas opina pela emissão de **parecer prévio desfavorável** às contas em análise, pelos seguintes motivos:

1. **Aplicação no Ensino** – após a exclusão de gastos com inativos e pensionistas, verificou-se a aplicação de apenas 25,00% da receita resultante de impostos na manutenção e no desenvolvimento do ensino, abaixo do percentual de 30,00% exigido pelo art. 255 da Constituição do Estado de São Paulo;
2. **Utilização do FUNDEB** – após a exclusão de gastos com inativos e pensionistas, verificou-se a aplicação de apenas 79,56% dos recursos do FUNDEB, em ofensa ao art. 21 da Lei 11.494/2007 e à jurisprudência consolidada deste Tribunal de Contas;

¹⁸¹ À símile do adotado pelo Regimento do Tribunal de Contas da União: RITCU, art. 243. Monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos.



3. **Renúncia de receitas** – indevida alegação de sigilo, prejudicando a análise das renúncias de receitas, competência constitucional dos Tribunais de Contas determinada pelo art. 70, *caput*, da Constituição Federal e art. 32, *caput*, da Constituição Estadual;
4. **Renúncia de receitas** – concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS por Decreto do Governador, sem trâmite pelo Poder Legislativo e edição de lei específica, em descordo com o art. 150, §6º, da Constituição Federal e art. 163, §6º da Constituição Estadual;
5. **Descumprimento de recomendações e alertas de exercícios anteriores:**
 - 5.1. Recomendação não cumprida do exercício de 2014: *“13ª - Adote cuidadosas medidas de planejamento, com a devida previsão de dotações orçamentárias para o resgate de precatórios judiciais, garantindo o pagamento do passivo judicial nos termos da decisão do Supremo Tribunal Federal”;*
 - 5.2. Recomendação não cumprida do exercício de 2015: *“1.11. Avaliar a inclusão na LDO, a exemplo da LDO da União para 2016 (Lei federal 13.242/2015, em especial artigos 93 a 106), de critérios adicionais para a apresentação de projetos de lei relacionados a aumento de gastos de pessoal, tais como: a) prévia manifestação do órgão de planejamento sobre o mérito e o impacto orçamentário e financeiro; e b) proibição de dispositivos financeiros com efeitos retroativos (artigo 98, inciso III e § 2º, LDO União 2016)”;*
 - 5.3. Recomendação não cumprida do exercício de 2015: *“1.12. Avaliar a conveniência de, ao invés de autorizar o aumento de despesas “desde que haja prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes” (artigo 39 do projeto de LDO paulista 2017), autorizar o aumento “até o montante das quantidades e dos limites orçamentários constantes de anexo específico da Lei Orçamentária”, estipulando-se regras específicas para a inclusão de despesas em referido anexo (a exemplo do disposto no artigo 99 da LDO União 2016)”;*
 - 5.4. Recomendação não cumprida do exercício de 2015: *“1.13. Avaliar a pertinência de promover medidas para a revisão de normas, inclusive constitucionais, prevendo benefícios que acarretem aumento inercial das despesas com pessoal e encargos sociais”;*
 - 5.5. Recomendação não cumprida do exercício de 2015: *“1.18. Aperfeiçoar o planejamento, com previsão de dotações orçamentárias para resgate de precatórios, objetivando o pagamento do passivo judicial, em conformidade com o ordenamento jurídico e a jurisprudência do STF”;*
 - 5.6. Alerta constante do exercício de 2016: *“II.2 – RENÚNCIA DE RECEITAS: na concessão ou ampliação de incentivo de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, o Governo deverá atender o quanto determina o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, comprovando, sempre, a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que o benefício fiscal iniciar sua vigência e também nos dois seguintes, conforme ali prescrito”;*
 - 5.7. Alerta constante do exercício de 2016: *“II.3 – PRECATÓRIOS: a ressalva é por se tratar de recomendação não atendida, devendo o Governo envidar esforços para realizar pagamentos com o valor previsto orçamentariamente, mais o acréscimo dos depósitos judiciais permitidos, atentando para planejar-se de modo a cumprir o prazo estabelecido para zerar o estoque”;*
 - 5.8. Recomendação não cumprida do exercício de 2016: *“III.A-1 Atente para a decisão deste Tribunal de não mais considerar, a partir de janeiro de 2018, no cômputo dos gastos com ensino, os valores despendidos com o pagamento dos inativos da educação, adotando medidas orçamentárias”;*
 - 5.9. Recomendação não cumprida do exercício de 2017: *“4) Aproveite os recursos voltados à cobertura*



de insuficiência financeira do regime próprio de previdência estadual – SPPREV para o pagamento de despesas consideradas como aplicação no ensino”;

- 5.10. Recomendação não cumprida do exercício de 2017: *“9) Providencie que as Notas Explicativas do Balanço Geral do Estado comportem mais transparência quanto à evidenciação do patrimônio previdenciário, ressaltando-se a importância da verificação da eficiência da gestão desse patrimônio pelo Sistema de Controle Interno do Estado”;*
- 5.11. Recomendação não cumprida do exercício de 2017: *“10) Incremente o planejamento de quitação do passivo judicial, bem assim faça uso das verbas orçamentárias, acrescidas dos valores afetos aos depósitos judiciais, para a liquidação do respectivo estoque no decorrer da nova delimitação temporal (31.12.2024)”;*
- 5.12. Recomendação não cumprida do exercício de 2017: *“12) Atenda ao artigo 5º da Portaria MPS 403/2008 no que respeita à base de dados utilizada para avaliações atuariais de aportes ao regime próprio de previdência”;*
- 5.13. Recomendação não cumprida do exercício de 2017: *“13) Especifique os aportes extraordinários do Tesouro a título de cobertura de insuficiência financeira considerados como receitas previdenciárias de molde a que se faça possível o dimensionamento do impacto fiscal do regime próprio de previdência nas contas do Estado”;*

Ademais, sem prejuízo das recomendações externadas pelas competentes áreas técnicas desta Egrégia Corte de Contas, para as quais a Administração deve adotar as providências necessárias ao exato cumprimento da lei (art. 71, inc. IX, da Constituição Federal e art. 33, inc. X, da Constituição Estadual), o Ministério Público de Contas opina pela expedição das seguintes recomendações:

1. **Despesas com pessoal** – reavalie o quantitativo de cargos previstos na estrutura da Administração Direta, tendo em vista que, no final do exercício em apreço, apenas 55,93% dos cargos (efetivos e comissionados) estavam ocupados;
2. **Despesas com pessoal** – considere, na avaliação atuarial do regime próprio de previdência, a variação efetivamente esperada na massa de servidores;
3. **Impacto dos aportes para cobertura de insuficiências financeiras do Regime de Previdência nas despesas com pessoal** – monitore o impacto da regra de transição fixada na consulta TC-21431.989.18-5, atentando para os limites de despesa com pessoal previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal;
4. **Passivo atuarial** – refaça a mensuração do passivo atuarial, utilizando bases cadastrais atualizadas, devendo exigir dos órgãos todas as informações necessárias para suprir os dados não informados (em especial, a remuneração dos 2.542 magistrados estaduais e os benefícios previdenciários dos 274.086 inativos do Poder Judiciário);
5. **Evidenciação contábil dos aportes para cobertura de insuficiências financeiras do Regime de Previdência** – efetue as devidas adequações na Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS, incluído no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (Demonstrativo 6 do Anexo de Metas Fiscais), e no Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores



do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (Anexo 13 do RREO), evitando contabilizar como receita previdenciária os aportes extraordinários para cobertura de déficit financeiro;

6. **Evidenciação contábil dos aportes para cobertura de insuficiências financeiras do Regime de Previdência** – implemente medidas para garantir o equacionamento do déficit atuarial de seu regime próprio de previdência, de modo a garantir seu equilíbrio financeiro e atuarial, nos termos do art. 40, *caput*, da Constituição Federal, art. 1º, inc. I, da Lei 9.717/1998 e Portaria MF 464/2018;
7. **Evidenciação contábil dos aportes para cobertura de insuficiências financeiras do Regime de Previdência** – avalie a adoção de medidas que incentivem a migração de servidores para o regime de previdência complementar criado pela Lei Estadual 14.653/2011;
8. **Precatórios** – planeje adequadamente seu fluxo de pagamento anual de precatórios, de modo que seja viável quitar seu estoque até 31.12.2024 (prazo previsto no artigo 101 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, na redação dada pela Emenda Constitucional 99/2017);
9. **Publicidade institucional** – mantenha em seu poder os dados fáticos, técnicos e científicos que dão sustentação às mensagens de publicidade institucional, de caráter informativo, que vier a publicar, em analogia ao determinado no parágrafo único do artigo 36 do Código de Defesa do Consumidor, e em atenção ao §1º do art. 27 do Código Brasileiro de Autorregulamentação Publicitária;
10. **Passivos contingentes** – gradualmente, na elaboração das próximas Leis de Diretrizes Orçamentárias, no Anexo de Riscos Fiscais, especificamente em relação aos passivos contingentes: (i) identifique os tipos de risco e sua exposição; (ii) mensure ou quantifique essa exposição, demonstrando-a, inclusive, de forma consolidada; (iii) estime o grau de tolerância das contas públicas frente ao risco.
11. **Passivos contingentes** – evidencie as contingências passivas em quadros auxiliares e nas Notas Explicativas dos Demonstrativos Contábeis e Fiscais.

Por fim, ante as dificuldades narradas pela Diretoria de Contas do Governador para fiscalizar as renúncias de receitas, relatando atos que configuram ofensa ao art. 25, § 1º, da Lei Complementar Estadual 709/1993¹⁸², o Ministério Público de Contas **novamente** requer a abertura de processo específico para apuração de responsabilidades e, sendo o caso, aplicação das multas previstas no art. 104, incisos IV e V, da mesma lei.¹⁸³

São Paulo, 20 de maio de 2019, às 12h47.

RAFAEL NEUBERN DEMARCHI COSTA
Procurador-Geral do Ministério Público de Contas *em exercício*
Ato 003/2019-PGC publicado no DOE de 16.04.2019

/JMP
/SCJ

¹⁸² LCE 709/1993, art. 25, § 1º. Nenhum processo, documento ou informação poderá ser subtraído às inspeções do Tribunal de Contas, a qualquer pretexto, sob pena de responsabilidade.

¹⁸³ LCE 709/1993, art. 104. O Tribunal de Contas poderá aplicar multa de até 2.000 (duas mil) vezes o valor da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo (UFESP) ou outro valor unitário que venha a substituí-la, aos responsáveis por: (...)

IV - obstrução ao livre exercício das inspeções e auditorias determinada;

V - sonegação de processo, documento ou informação, em inspeções ou auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas;