



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



PROCESSO: 00005272.989.23-7
ASSUNTO: CONTAS DO GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
GOVERNADOR: TARCÍSIO DE FREITAS
EXERCÍCIO: 2023
RELATOR: CONSELHEIRO ROBSON MARINHO

Exmo. Sr. Conselheiro,

Em análise, as **Contas do Governador do Estado de São Paulo**, relativas ao exercício de 2023, apresentadas para os fins do artigo 33, inciso I, da Constituição do Estado; dos artigos 2º, inciso I, e 23, ambos da Lei Complementar Paulista nº 709/93, bem como do artigo 178 e seguintes do Regimento Interno desta Corte.

A **Diretoria de Contas do Governador – DCG** juntou detalhado e primoroso trabalho no Evento 59 do TC-5272.989.23.

No evento 61, o **Diretor Técnico de Departamento – DSF-I** aborda os aspectos tidos como mais relevantes, concluindo pela emissão de **parecer favorável**, “com **ressalvas** relativas às recomendações/determinações não atendidas e renovadas emitidas das contas de 2021 e 2022”, destacando os temas “aplicação em ações e serviços públicos de saúde” e “renúncia de receitas”. Além disso, endossou a totalidade das propostas de recomendações e determinações indicadas no ev. 59.3, item XVI.1.

O **Assessor Técnico responsável pelo exame das despesas com pessoal, saúde e ensino**, por seu turno, opina pela emissão de **parecer favorável**, por entender cumpridos os parâmetros constitucionais e legais (ev. 65.1).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Quanto à **despesa com pessoal**, afirma que, após ajustes, representou **42,29%** da Receita Corrente Líquida, abaixo, portanto, do limite de alerta (44,10%). Contudo, se incluídos os contratos com Organizações Sociais, a despesa com pessoal chegaria a 44,10% da RCLA, exigindo a emissão de alerta.

No **ensino**, relata (i) a aplicação de **25,78%**, em consonância ao artigo 212 da Constituição Federal, e (ii) o investimento de **33,54%**, de maneira que atendidos o artigo 255 da Constituição Estadual e a Lei Complementar n. 1.333/2018, reputando ainda válidas, no exercício de 2023, as regras do artigo 5º, inciso III, desta última.

Em relação ao **FUNDEB**, informa o cumprimento do artigo 212-A, inciso XI, da Constituição Federal e dos artigos 25 e 26 da Lei nº 14.113/2020, com a aplicação de **90,94%** dos recursos na remuneração dos profissionais da educação básica em efetivo exercício, e a destinação de **100%** à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Ainda nesse tópico, com o devido respeito à jurisprudência, deixa de acompanhar a proposta de recomendação da DCG para que o Governo não mais utilize recursos de Contribuição Social do Salário-Educação para pagamento de despesas não permitidas à luz dos artigos 71 e 71 da LDB, pois, sob sua ótica, há margem à revisão desse entendimento, “notadamente em razão da conjugação do artigo 208, VII com o artigo 212, §§ 4º e 5º, ambos da Constituição Federal”, consoante detalhado no item “II.2.d” da sua manifestação.

Por fim, registra que o montante gasto com **saúde** correspondeu a **12,71%** das receitas provenientes de impostos e transferências, ou seja, acima do patamar mínimo de 12%.

Também **favorável** às contas, a **Assessoria Técnica de Economia** pronunciou-se no evento 68.1, **com ressalvas** alusivas (i) aos problemas na interação com o Sistema Central de Controle Interno do Ente Executivo, em prejuízo ao acompanhamento dos trabalhos da fiscalização; (ii) às distorções nas Demonstrações Contábeis, em diversos itens, levando à



conclusão de que a situação financeira e patrimonial do Estado não está refletida corretamente; *(iii)* às impropriedades na análise do item Renúncia de Receitas, com imprecisões na mensuração dos benefícios fiscais e inconsistências nas projeções das renúncias de receitas das LDOs e PLOAs de exercícios anteriores.

Nesse mesmo sentido é a conclusão da Assessoria Jurídica, cujo parecer enfatiza as ocorrências apontadas pela DCG em relação aos benefícios fiscais (ev. 71.1), bem como aspectos relativos às operacionais.

Feito esse breve relatório, passo às considerações que entendo pertinentes.

1. PONDERAÇÕES INICIAIS

A cada mudança de gestão, surge a expectativa de melhorias na governança e nas políticas públicas. Espera-se que o novo gestor cumpra as promessas de aprimoramento, especialmente em relação às políticas públicas e ao bem-estar e qualidade de vida da população, além do progresso econômico, evitando repetir erros de administrações passadas.

Infelizmente, este primeiro ano de governo não apresenta o cenário desejado, com notáveis inconsistências contábeis, falta de transparência e reiteração de falhas já observadas em anos pretéritos. A aplicação inadequada dos recursos do Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE), a ausência de investimento em infraestrutura na área da saúde e educação, a escassez de materiais didáticos, a defasagem salarial de profissionais que atuam na prestação desses serviços essenciais, as longas filas de espera por consultas e exames pelo SUS, a falta de medicamentos e insumos são algumas das questões em destaque.

As críticas persistem em relação à falta de ações para capacitar os docentes, à alta rotatividade de profissionais, à ausência de políticas públicas específicas para atender às necessidades dos alunos com deficiência, à falta de programas de inclusão e à carência de profissionais especializados em



educação especial, como pedagogos, psicólogos e fonoaudiólogos. Além disso, a acessibilidade não recebe a devida atenção.

Em suma, a falta de planejamento estratégico concorre para a ineficácia das políticas públicas, que não alcançam os resultados esperados. A participação da população na formulação e implementação das diretrizes públicas também é deficiente.

Não ignoro as dificuldades inerentes ao primeiro ano de gestão, período dedicado à coleta de dados, possível reavaliação dos planos de governo, com base em informações mais concretas, e adaptação. Todavia, o cenário delineado no relatório das contas anuais de 2023, a meu ver, foge ao desvio padrão e revela um prognóstico preocupante, impondo-se a adoção de providências imediatas para a reversão do quadro.

A considerar todas as ações desta Corte voltadas à orientação dos órgãos públicos que fiscaliza, como a publicação de Manuais, realização de palestras e cursos, emissão de alertas e comunicados instrutivos, entre outras, penso que o parecer emitido ao final do trâmite processual deve ser visto pela Administração não só como um fruto do exercício da competência fiscalizatória constitucionalmente atribuída ao Tribunal de Contas, mas como instrumento hábil a nortear futuras medidas destinadas à melhoria da gestão, já que nele é esquadrihado um panorama da situação geral do Estado, sob diversos ângulos, e indicados os diagnósticos que merecem especial atenção dos Gestores, para evitar futuros problemas e/ou a piora de quadros já em situação crítica.

2. RESULTADOS DO EXERCÍCIO E INCONSISTÊNCIAS NA CONTABILIDADE

Antes de discorrer sobre os resultados do exercício, é preciso enfatizar o alerta da DCG sobre as inconsistências evidenciadas nas Demonstrações Contábeis e nos Demonstrativos Fiscais, dada a relevância dos valores envolvidos e os impactos negativos na avaliação da real situação



financeira do Governo e do patrimônio líquido, o que retira a credibilidade dos números apurados.

Feita essa introdução, observo que o exercício de 2023 encerrou com déficit orçamentário de R\$ 1.573.033 mil, equivalente a 0,51% da receita arrecadada e a 2,5 dias da Receita Corrente Líquida – RCL (R\$ 229,66 bilhões), proporção aceita pela jurisprudência desta Corte no exame de contas municipais.

Igualmente negativo, o resultado financeiro sofreu um decréscimo expressivo, que reverteu o superávit de R\$ 6,7 bilhões, do exercício de 2022, para um déficit de R\$ 14,7 bilhões em 2023, pior número aferido desde pelo menos 2016, como evidencia o gráfico abaixo, extraído do parecer da assessoria técnica de economia:



Fonte: Relatórios de Fiscalização das Contas do Governador exercícios 2016 (TC-5198.989.16-2)³², 2017 (TC-3546.989.17-9)³³, 2018 (TC-6453.989.18-8)³⁴, 2019 (TC-2347.989.19-6)³⁵, 2020 (TC-5866.989.20-5)³⁶, 2021 (TC-4345.989.21-4)³⁷, 2022 (TC-5128.989.22-5)³⁸ e 2023 (TC-52.72.9893-23)³⁹.

A Tabela 110 do Relatório da DCG discrimina os itens considerados na apuração do resultado financeiro, que é confirmado pelo cálculo da diferença entre a disponibilidade do exercício em 31/12/2023 e 31/12/2022, conforme Tabela 111:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Tabela 110 - Apuração do Resultado Financeiro do Exercício R\$ milhões

Apuração do Resultado Financeiro do Exercício	2023	2022
Receitas Orçamentárias	326.743	356.633
(+) Transferências Financeiras Recebidas	19.307	8.782
(+) Recebimentos Extraorçamentários	30.916	38.639
(-) Despesa Orçamentária	-328.316	-347.319
(-) Transferências Financeiras Concedidas	-10.096	-6.710
(-) Pagamentos Extraorçamentários	-53.236	-43.306
= Resultado Financeiro do Exercício	-14.682	6.719

Fonte: Elaborado pela fiscalização.

Tabela 111 - Comparativo do Resultado Financeiro R\$ milhões

2022		2023		Variação Res. Financeiro
Saldo do Exercício Anterior	92.847	Saldo para o Exercício Seguinte	78.164	-14.682
Caixa e Equivalentes de Caixa	81.877	Caixa e Equivalentes de Caixa	69.518	-12.360
Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	10.969	Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados	8.647	-2.322

Fonte: BGE 2023, p. 145.

Consequência lógica do déficit do resultado financeiro, o saldo financeiro disponível, como visto acima, foi reduzido de R\$ 92,84 bilhões, em 2022, para R\$ 78,16 bilhões, em 2023.

Quanto ao patrimônio líquido, o cenário, já negativo em 2022 (-R\$ 635.537 milhões), teve uma piora significativa de 49% no período, fechando o exercício em patamar deficitário correspondente a R\$ 946.219 milhões.

Ainda pior, consoante anotado no início deste tópico, foram detectadas Distorções em Caixa e Equivalentes de Caixa, bem como diversos problemas na gestão contábil do Estado, incluindo falhas na escrituração e no cumprimento do regime de competência, bem como a falta de integração entre o sistema de controle financeiro e a Contabilidade Oficial do Estado.

Observou-se que, em razão desses fatos, que registros contábeis de significativos valores financeiros em várias secretarias e nos saldos das contas sob gestão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo deixaram de ser realizados, merecendo destaque os montantes de R\$ 772,86 milhões, referentes à conta de cobrança do FEHIDRO na Secretaria de Infraestrutura e Meio Ambiente; R\$ 76,7 milhões em aplicações financeiras associadas ao



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Programa de Incentivo ao Esporte na Secretaria de Esportes; e R\$ 16 milhões em conta de despesas com pessoal na Secretaria da Fazenda e Planejamento.

Além disso, identificou-se que “R\$ 889,16 milhões dos Fundos de Investimentos estavam disponíveis em conta corrente e ausentes dos registros contábeis. Após ajustar esse valor com os recursos já mencionados do FEHIDRO e R\$ 25,18 milhões de contas selecionadas do Fundo Especial de Despesa, verificou-se que o total de recursos não contabilizados oficialmente somam R\$ 1,79 bilhão.” (cf. Relatório da DCG, fl. 5).

De outro lado, R\$ 943,24 milhões foram superavaliados na Contabilidade Oficial do Estado, “devido principalmente a não identificação desses montantes nos registros bancários avaliados. Este problema se agravou com falhas nos registros contábeis, especialmente nas baixas de precatórios vinculadas ao Tribunal de Justiça. Embora ajustes de R\$ 12 bilhões tenham sido realizados durante o exercício, eles não foram suficientes para corrigir todas as distorções identificadas.” (cf. Relatório da DCG, fl. 5).

Nesse contexto, merece destaque a ressalva da DCG quanto à ausência de normatização de procedimentos contábeis e de controles internos, capazes de evitar que contas contábeis destinadas ao registro de dinheiro público (orçamentário ou não) permaneçam com saldos fictícios, com baixo ou nenhum controle de conciliação com o real saldo disponível em conta bancária.

No que diz respeito à adoção de normas contábeis aplicadas ao setor público, é importante destacar que o Estado de São Paulo tem se empenhado em cumprir as etapas iniciadas desde 2012 para se adequar à Nova Contabilidade Pública, cuja implementação exige recursos financeiros e recursos humanos especializados e engajados em programas de educação continuada, além de serem agentes impulsionadores das mudanças necessárias.

Concordo com a recomendação de que a administração superior do governo estadual dedique atenção especial às equipes responsáveis por esse desafio, uma vez que os procedimentos em curso e os que serão implantados



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



implicam em mudanças significativas na estrutura dos controles operacionais e contábeis, orçamentários, patrimoniais e financeiros.

A Fiscalização observou que o cronograma de implantação de procedimentos contábeis e patrimoniais para o exercício de 2022 não foi atualizado, nem houve avanços significativos em 2023 em relação a diversos procedimentos, como o reconhecimento e mensuração de bens imóveis, depreciação de ativos, reconhecimento de ativos intangíveis e obrigações trabalhistas, previdenciárias e de fornecedores. O atraso na adoção dessas normas contábeis pode contribuir para a ocorrência de distorções nas demonstrações contábeis, comprometendo a fidedignidade do patrimônio público sob responsabilidade dos gestores do Estado de São Paulo.

Aliás, também foram identificadas inconsistências e distorções no registro contábil e administrativo do Imobilizado, apesar de recomendações anteriores da Corte de Contas. A falta de controle adequado impossibilita uma avaliação precisa das despesas com depreciação e resulta em aproximadamente 30.000 imóveis sem registro contábil adequado. Além disso, erros graves foram encontrados na avaliação dos investimentos pelo Método de Equivalência Patrimonial, impactando significativamente as contas de resultado e do Balanço Patrimonial.

Diante dessas questões, recomenda-se a pronta adoção de medidas para avançar na implantação dos procedimentos contábeis e corrigir as distorções identificadas nos investimentos. Afinal, a ausência de controle adequado e de transparência na gestão pública dificultam a avaliação precisa da situação financeira e patrimonial do Governo, impedindo o acompanhamento da execução orçamentária, da dívida pública e da efetividade das políticas públicas.

Por seu turno, as inconsistências contábeis e a falta de clareza nas informações podem levar à tomada de decisões equivocadas pelos gestores, com impactos negativos na administração dos recursos públicos e na qualidade dos serviços prestados à população.



3. METAS FISCAIS

O Estado de São Paulo registrou um superávit primário de R\$ 5.068.772 mil no 6º bimestre de 2023, mas apresentou um resultado nominal negativo de R\$ 28.886.762 mil. Isso contribuiu para um aumento da Dívida Consolidada Líquida em relação ao ano anterior.

As **metas** originais estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) 2023 **não foram alcançadas** e acabaram **reprogramadas posteriormente, sem justificativas adequadas**, em afronta ao princípio da exclusividade orçamentária, previsto no artigo 165, § 8º, da CF. Abaixo, quadro demonstrativo da evolução das metas:

Tabela 1 - Evolução das metas fiscais programadas, reprogramadas e resultado fiscal realizado
R\$
milhões

	Metas 2023 Programadas LDO 2023 em julho/2022	Metas 2023 reprogramadas LDO 2024 em julho/2023	Metas 2023 reprogramadas LOA 2024 em dezembro/2023	Resultados fiscais realizados Apuração em dezembro/2023
Resultado Primário	13.705	8.313	2.388	5.068
Resultado Nominal	-4.373	-5.272	-27.885	-23.079

Fonte: LDO 2023, LDO 2024, LOA 2024, RREO 6º bim/2023.

Referidas reprogramações foram criticadas pela DCG, ao argumento de que as variações econômicas, invocadas nas explicações da Secretaria da Fazenda, não justificam a atualização das metas fiscais, que são programadas pelas leis orçamentárias do exercício exatamente para que sirvam de indicadores quanto à responsabilidade fiscal e ao necessário controle na execução de receitas e despesas.

Tal fato suscita questionamentos sobre a qualidade da execução fiscal e orçamentária do governo estadual.

A partir disso, é possível concluir que a administração pública do Estado de São Paulo demonstrou uma gestão fiscal deficiente, incapaz de



cumprir suas metas originais e que recorre a reprogramações sem transparência ou justificativas convincentes, o que compromete não apenas a credibilidade das informações fiscais apresentadas, mas também a confiança dos cidadãos na capacidade do governo de gerir os recursos públicos de forma responsável.

A falta de clareza nos registros contábeis levanta preocupações adicionais sobre a integridade e precisão dos dados financeiros do Estado. Em última análise, tais práticas comprometem o controle adequado das receitas e despesas públicas, minando os princípios fundamentais de uma administração pública eficaz e transparente.

Reforço, portanto, a proposta de **recomendação** para que o governo se abstenha de comparar os resultados fiscais com metas fiscais reprogramadas, e apresente notas explicativas suficientes para esclarecer os ajustes efetuados.

4. INVESTIMENTOS

As despesas de capital do Estado de São Paulo apresentaram uma **variação negativa considerável** em relação ao ano anterior. Especificamente, quando ajustadas pelo IPCA, vê-se uma queda de 20,33%, refletindo uma redução generalizada nos investimentos públicos.

Esse declínio fica evidente nos recursos destinados aos investimentos, que sofreram uma retração notável de 35,26%. Programas de grande importância, como a Melhoria da Malha Rodoviária e a Modernização da Segurança Pública, foram fortemente impactados por essas reduções, com cortes expressivos de recursos em comparação com o ano anterior.

Além disso, outras áreas essenciais, como Desenvolvimento Regional Integrado, Expansão do Transporte Sobre Trilhos e Promoção Turística, também experimentaram cortes substanciais, prejudicando potenciais iniciativas de desenvolvimento e progresso.



Por outro lado, enquanto as despesas correntes, como gastos com pessoal, encargos e juros da dívida, parecem absorver uma parcela significativa dos recursos, **os investimentos em áreas de infraestrutura e desenvolvimento social foram consideravelmente reduzidos**, a sugerir uma **priorização das despesas imediatas em detrimento de investimentos de longo prazo**, que são essenciais para o crescimento sustentável e a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos.

A análise dos programas de investimento revela não apenas cortes significativos, mas também uma **tendência preocupante de redução em áreas-chave**. Por exemplo, programas como Gestão Institucional da Educação, Modernização da Segurança Pública e Desenvolvimento Regional Integrado foram afetados por cortes substanciais, comprometendo potenciais avanços nessas áreas cruciais para o bem-estar da população.

Embora a administração pública tenha certa discricionariedade na alocação de recursos, é crucial garantir um equilíbrio adequado entre despesas correntes e investimentos para promover o desenvolvimento econômico e social a longo prazo. No entanto, a falta de eficiência no gasto público e a priorização das despesas imediatas em detrimento dos investimentos essenciais demonstram uma falha na gestão financeira do Estado.

Logo, é imperativo que a administração pública **reavalie suas políticas fiscais e orçamentárias**, buscando soluções dentro dos limites legais para aumentar as fontes de recursos e promover a eficiência no gasto. É necessário um foco renovado na identificação e implementação de medidas que impulsionem o crescimento econômico e social, **priorizando áreas como educação, saúde, infraestrutura e desenvolvimento regional**.

Em última análise, a administração pública deve ser responsável e transparente na alocação de recursos, garantindo que os investimentos sejam direcionados para áreas que beneficiem verdadeiramente a população e promovam o desenvolvimento sustentável do Estado. A falta de investimento adequado em áreas-chave representa uma falha na gestão pública, comprometendo o futuro e o bem-estar dos cidadãos de São Paulo.



5. IMOBILIZADO

O relatório detalha uma série de questões críticas relacionadas à gestão do **ativo imobilizado** do Estado de São Paulo.

Inicialmente, destaca-se a necessidade de revisão periódica da vida útil e do valor residual dos itens do ativo, visando assegurar a precisão dos registros contábeis ao longo do tempo.

No entanto, ao longo dos anos, o processo de reconhecimento de imóveis, iniciado em 2016, parece ter avançado de forma insatisfatória, com poucos avanços além de ajustes contábeis decorrentes de baixas, transferências e depreciação.

No que diz respeito aos bens móveis, embora tenham sido feitos esforços para implementar um sistema de gestão integrada em parceria com a PRODESP, a conclusão da implantação em todas as unidades gestoras ainda não foi alcançada. Essa lacuna compromete a integridade dos registros contábeis e levanta preocupações sobre a confiabilidade dos demonstrativos contábeis relacionados aos bens móveis.

Quanto aos bens imóveis, a situação é ainda mais preocupante. Apesar dos esforços iniciados em 2016, a falta de avanços na definição de novos procedimentos para a mensuração e registro contábil dos imóveis sugere uma estagnação significativa.

A manutenção de inconsistências nos valores registrados para os imóveis levanta sérias dúvidas sobre a precisão das informações contábeis apresentadas pelo Estado, e, como anotado pela DCG, mesmo após solicitações de esclarecimentos e correções, as irregularidades persistem, comprometendo a credibilidade dos registros contábeis.

Diante dessas questões, é premente a adoção de medidas corretivas por parte da Coordenadoria de Patrimônio do Estado e da Secretaria



da Fazenda e Planejamento, de maneira a garantir a precisão e a fidedignidade das informações contábeis relacionadas ao ativo imobilizado do Estado.

6. GESTÃO PREVIDENCIÁRIA DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS)

Neste tópico destaca-se um aumento no déficit previdenciário de 48,77% (Tabela 206) e de 24,53% no Sistema de Proteção Social dos Militares (Tabela 207), conforme apurado pela DCG:

Tabela 206 - Resultado Previdenciário – Fundo em Repartição – SPPREV R\$ milhares

	2022	2023	AH %
Receita previdenciária realizada	19.649.344	16.819.424	-14,40%
Contribuições dos Segurados	7.792.118	6.027.045	-22,65%
Contribuições Patronais	7.757.335	8.255.633	6,42%
Patrimonial	65.686	45.282	-31,06%
Outras Receitas Correntes	4.033.457	2.490.964	-38,24%
Alienação de Bens, Direitos e Ativos	748	500	-33,19%
Despesa previdenciária liquidada	34.081.413	38.289.717	12,35%
Aposentadorias	28.067.243	31.831.893	13,41%
Pensões	5.666.331	6.313.719	11,43%
Compensação Previdenciária do RPPS para o RGPS	205.217	144.106	-29,78%
Demais Despesas Previdenciárias	142.622	0	-100,00%
Resultado previdenciário (Déficit)	-14.432.069	-21.470.294	48,77%
Recurso para cobertura de Insuficiência Financeira	13.626.595	19.017.126	39,56%
Recurso para cobertura de Insuficiência Financeira / Despesa previdenciária liquidada	39,98%	49,67%	24,23%

Fonte: Anexo 4 do RREO do 6º bimestre de 2023 e Sigeo – Receitas e Sigeo – Despesas Item.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Tabela 207 - Receitas e Despesas Associadas às Pensões e aos Inativos Militares (Sistema de Proteção Social dos Militares)

	2022	2023	AH %
Receitas de Contribuição dos Militares Realizada	1.767.099	1.202.454	-31,95%
Contribuição sobre a remuneração dos militares ativos	648.771	727.167	12,08%
Contribuição sobre a remuneração dos militares inativos	787.252	355.147	-54,89%
Contribuição sobre a remuneração dos pensionistas	330.900	120.032	-63,73%
Outras contribuições	176	109	-38,18%
Despesas com Inativos e Pensionistas Militares liquidada	11.622.734	13.475.250	15,94%
Inatividade	8.363.738	9.701.891	16,00%
Pensões	3.228.140	3.773.358	16,89%
Outras Despesas	30.857	0	-100,00%
Resultado associado às Pensões e os Inativos Militares	-9.855.635	-12.272.795	24,53%
Recurso para cobertura de Insuficiência Financeira	9.853.932	14.214.994	44,26%
Recurso para cobertura de Insuficiência Financeira / Despesa previdenciária liquidada	84,78%	105,49%	24,43%

Fonte: Anexo 4 do RREO do 6º bimestre de 2023 e Sigeo – Receitas e Sigeo – Despesas Item.

A partir desses números, a DCG inferiu que, devido à insuficiência financeira¹, houve a necessidade de aportes financeiros do Tesouro no valor de R\$ 33,23 bilhões, o que representou 64% do total das despesas previdenciária (R\$ 51,76 bilhões).

Neste contexto, o Relatório Atuarial indicou que o montante de aportes extraordinários continuará a crescer, alcançando R\$ 32,97 bilhões em 2024 e R\$ 33,99 bilhões em 2025, até atingir seu ápice em 2048, com um valor de R\$ 54,86 bilhões, representando um crescimento de 73% no período, caso nenhuma premissa seja alterada, conforme quadro a seguir, extraído da avaliação atuarial²:

¹ Quando as receitas provenientes das contribuições patronais e dos segurados não são suficientes para suportar os benefícios concedidos

² TC-002247.989.23-9, ev. 38,3. Arquivo: 3 - Inciso VIII, Artigo 36 - Relatório_Avaliacao_Atuarial SPPREV_2022- 2023.pdf.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Fluxo de Caixa

R\$ 1000

Período	Contribuições do Governo	Aporte Extraordinário do Governo (*)	Contribuições dos Servidores	Total de Receitas do Fundo	Total de Gastos do Fundo com Benefícios	Diferença Receita - Gastos	Saldo de Caixa
2023	10.271.201	31.483.431	7.083.849	48.838.480	48.838.480	-	-
2024	10.145.755	32.968.224	7.125.574	50.239.553	50.239.553	-	-
2025	9.845.347	35.973.947	7.127.387	52.946.681	52.946.681	-	-
2026	9.460.722	39.488.265	7.120.353	56.069.340	56.069.340	-	-
2027	9.124.634	42.705.391	7.117.424	58.947.449	58.947.449	-	-
2028	8.969.658	44.540.018	7.131.600	60.641.277	60.641.277	-	-
2029	8.811.245	46.277.762	7.143.936	62.232.943	62.232.943	-	-
2030	8.862.937	46.431.887	7.185.271	62.480.095	62.480.095	-	-
2031	8.773.246	47.485.626	7.218.886	63.477.758	63.477.758	-	-
2032	8.632.639	48.843.455	7.223.587	64.699.681	64.699.681	-	-
2033	8.613.422	49.406.814	7.235.705	65.255.940	65.255.940	-	-
2034	8.508.480	50.479.551	7.252.926	66.240.956	66.240.956	-	-
2035	8.378.489	51.585.530	7.246.572	67.210.592	67.210.592	-	-
2036	8.434.625	51.257.428	7.270.126	66.962.178	66.962.178	-	-
2037	8.349.088	51.833.659	7.279.783	67.462.530	67.462.530	-	-
2038	8.207.863	52.803.357	7.261.867	68.273.087	68.273.087	-	-
2039	8.096.176	53.579.752	7.240.426	68.916.354	68.916.354	-	-
2040	7.943.510	54.534.874	7.210.962	69.689.345	69.689.345	-	-
2041	7.774.992	55.540.762	7.164.651	70.480.405	70.480.405	-	-
2042	7.767.372	55.266.496	7.157.222	70.191.090	70.191.090	-	-
2043	7.651.008	55.836.284	7.116.223	70.603.516	70.603.516	-	-
2044	7.539.845	56.211.361	7.074.696	70.825.902	70.825.902	-	-
2045	7.427.971	55.035.144	6.922.771	69.385.886	69.385.886	-	-
2046	7.312.728	55.386.652	6.865.015	69.564.396	69.564.396	-	-
2047	7.231.081	55.495.598	6.814.828	69.541.508	69.541.508	-	-
2048	7.226.678	54.853.047	6.785.941	68.865.667	68.865.667	-	-

Apesar das enfáticas e reiteradas recomendações desta Corte desde 2020³, que instaram o Ente a elaborar um plano de amortização para reduzir gradualmente seu déficit previdenciário e atenuar os efeitos da insuficiência financeira, além de realizar estudos sobre os impactos da segregação de massa, tais medidas não foram cumpridas.

³ Ano 2020: DETERMINAÇÕES DECORRENTES DAS RESSALVAS: [...] Ao Governo do Estado de São Paulo, para que:

11. De imediato e prioritariamente, encaminhe à ALESP projeto de lei para viabilizar a migração de servidores filiados ao RPPS ao PREVCOM, intentando para tal, na eventual necessidade, a busca de linhas de financiamento como alternativa para amenizar o impacto financeiro inicial decorrente dessa migração;

12. Apresente plano de amortização nos termos da Portaria MF nº 464/2018 e IN nº 07/2018 do Ministério da Fazenda e da Secretaria de Previdência;

13. Apresente estudos sobre os impactos da implantação e manutenção da segregação da massa a curto, médio e longo prazo; [...] (g.n)



Em resposta fornecida pela gestão estadual, *no evento 1.47 do TC 1202.989.233-46*, a SPPREV informou que está avaliando, junto à Secretaria de Orçamento e Gestão, os aspectos de uma possível implantação da segregação das massas, considerando a necessidade de criação de um fundo em repartição e um fundo em capitalização. Em relação ao plano de amortização, relatou que os valores do atual déficit previdenciário, registrado no Balanço Orçamentário do Estado, da ordem de R\$ 811 bilhões em 2021, tornam inviável, no momento, a adoção de tal medida, pois seria necessário o aumento das alíquotas de contribuição ou aportes em um patamar extremamente elevado para os ativos, inativos e pensionistas.

No tocante ao déficit previdenciário, argumentou que vem adotando medidas ao longo do tempo para diminuir o impacto da insuficiência financeira do Regime Próprio de Previdência Paulista no orçamento estadual, a exemplo da implementação da previdência complementar para os servidores civis, por meio da Lei 14.653/11; da reforma previdenciária realizada em 2020, consolidada na LC 1.354/20, e da transferência anual do superávit financeiro dos órgãos previstos no artigo 14 da Lei 17.293/20 para o pagamento de benefícios previdenciários.

Por fim, anunciou um estudo sobre o impacto da implantação e manutenção da segregação das massas, anexado ao TC-005272.98923-7, no evento 49.29, fls. 104 a 108, segundo o qual a implantação do Regime de Capitalização para os novos servidores ativos oneraria os cofres em 2024 (0,95%), 2034 (15,10%), 2044 (24,92%), 2054 (21,45%) e, somente a partir de 2064, iniciaria a redução dos custos (-3,27% em 2064 e -33,39% a partir de 2074).

Antes de discorrer sobre os referidos apontamentos, relaciono a base normativa que alicerça a elaboração de uma avaliação atuarial.

O artigo 40 da Carta Magna de 1988 consagra aos servidores públicos da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive suas autarquias e fundações, o direito a um regime de previdência de caráter contributivo e solidário, sob a égide da contribuição tanto dos entes



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



federativos quanto dos servidores civis, dos aposentados e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

A Lei nº 9.717/98, validada pelo artigo 9º da Emenda Constitucional nº 103/2019 até a promulgação da lei complementar referida no artigo 40, parágrafo 22, da Constituição Federal, estabelece as diretrizes gerais para a estruturação e operação dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos entes federativos. O artigo 1º especifica que tais regimes devem aderir a normas gerais de contabilidade, assegurando assim o equilíbrio financeiro e atuarial.

Conforme estabelecido no inciso I do mencionado artigo, os RPPS são obrigados a efetuar uma avaliação atuarial inicial periodicamente a cada balanço, aplicando parâmetros gerais definidos para sua organização e para a revisão do plano de custeio. Ademais, o artigo 9º confere à União, através da Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia, conforme a redação atualizada pela Lei nº 13.846/2019, a competência para orientar, supervisionar e acompanhar os RPPS, além de estabelecer e divulgar parâmetros e diretrizes gerais para esses regimes.

Relativamente às avaliações e reavaliações atuariais dos RPPS, os parâmetros gerais são determinados na Portaria MTP nº 1.467/2022, os quais devem integrar o anexo do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme prevê o artigo 4º, parágrafo 2º, inciso IV, alínea "a", da Lei de Responsabilidade Fiscal.

De maneira análoga, a avaliação atuarial do RPPS deve cumprir as exigências da Secretaria do Tesouro Nacional para o reconhecimento contábil dos valores das provisões matemáticas previdenciárias no Balanço Geral do Exercício, bem como para a elaboração do demonstrativo das projeções atuariais do RPPS, que deve acompanhar o Relatório Resumido de Execução Orçamentária do 6º bimestre de cada exercício, na forma prevista pelo art. 53, § 1º, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.



Considerando o exposto, entendo que a omissão do plano de amortização merece ressalva na análise das contas apresentadas. O estudo pertinente, que deveria ter sido parte integrante da avaliação atuarial há algum tempo, foi negligenciado devido a uma interpretação equivocada dos resultados atuariais. Ademais, é evidente que outras falhas relatadas pela DCG estão intrinsecamente relacionadas a este desacerto, incluindo o registro inadequado do passivo atuarial e das provisões necessárias, críticas recorrentes pela não observância no envio regular e apropriado dos demonstrativos obrigatórios, a ausência na implementação de segregação das massas e a gestão precária dos ativos, todas explanadas a seguir.

Conforme trecho extraído da avaliação atuarial⁴, conclui-se que a situação financeira e atuarial se mantém equilibrada, considerando as particularidades do regime de repartição simples.

Foram consideradas, nesta Avaliação Atuarial, as alterações dadas pela Reforma de Previdência do Estado de São Paulo para os Servidores Cíveis, conforme Lei Complementar nº 1.354/2020, de 06/03/2020, publicada em 07/03/2020.

Com base em tais fatos, podemos concluir que o Plano de Benefícios Previdenciais da **SPPREV**, encontra-se em situação financeiro-atuarial equilibrada, tendo em vista as características do regime de repartição simples que resulta em aportes extraordinários do Governo do Estado de São Paulo, como já aqui demonstrado.

Vale salientar que na Avaliação Atuarial de um Plano de Benefícios utiliza-se dos cálculos de probabilidades combinados com a matemática financeira, e tendo em vista que estimamos despesas com os encargos de aposentadorias e pensões, dentro de períodos futuros é comum trabalharmos com hipóteses e premissas atuariais de médio e longo prazo.

Contudo, o resultado positivo só ocorreu devido à adoção do regime de repartição simples, que pressupõe um equilíbrio financeiro-atuarial contínuo, mediante a comparação entre as receitas provenientes das contribuições e as despesas com benefícios. Na eventualidade de insuficiências

⁴ TC-002247.989.23-9, ev. 38,3. Arquivo: 3 - Inciso VIII, Artigo 36 - Relatório_Avaliacao_Atuarial SPPREV_2022- 2023.pdf.



financeiras, o Estado deve realizar aportes extraordinários; caso contrário, serão constituídos Fundos Previdenciários de Reserva.

Penso que a tal situação poderia ser contornada pela alteração da metodologia da avaliação atuarial, a exemplo do procedimento adotado pela União. Apesar do Ente Federal gerir os pagamentos de benefícios e o recebimento de contribuições também sob o regime simples, para atender às exigências legais, a avaliação atuarial foi realizada conforme estipula a Portaria MTP nº 1.467/2022. Com essa abordagem metodológica, o RPPS registrou um déficit atuarial no relatório de avaliação atuarial de 2023, o que retratou de maneira precisa sua real condição financeira e, conseqüentemente, obrigou o atuário a elaborar um plano de amortização, conforme evidenciado no trecho do documento:

2.2 Bases Técnicas Atuariais

2.2.1 Regimes Financeiros e Métodos de Financiamento

Embora, atualmente, o pagamento dos benefícios e o recebimento de contribuições se processem em regime financeiro de repartição simples (orçamentário), nesta avaliação atuarial foi aplicado o regime financeiro de capitalização, para a aferição dos compromissos do RPPS em relação aos benefícios de aposentadoria e pensão, em conformidade com o previsto no inciso I e parágrafo único do art. 30 da Portaria MTP nº 1.467/2022.

O regime financeiro de capitalização, nos termos do Anexo VI da Portaria MTP nº 1.467/2022, é aquele no qual o valor atual de todo o fluxo de contribuições futuras, acrescido ao patrimônio do plano, é igual ao valor atual de todo o fluxo de pagamento de benefícios futuros, fluxo este considerado até sua extinção e para todos os benefícios cujo evento gerador venha a ocorrer no período futuro dos fluxos, requerendo o regime, pelo menos, a constituição:

- a) de provisão matemática de benefícios a conceder até a data prevista para início do benefício, apurada de acordo com o método de financiamento estabelecido; e
- b) de provisão matemática de benefícios concedidos para cada benefício do plano a partir da data de sua concessão.

Retornando às contas do GESP, é importante destacar que a metodologia empregada na avaliação atuarial do exercício resultou em um registro inadequado do passivo atuarial. Isso se deve à necessidade de considerar as reservas matemáticas previdenciárias, as quais representam os compromissos líquidos do plano de benefícios, conforme indicado em trecho do relatório de avaliação atuarial, sendo objeto de recomendação pela DCG no item 3.3 do relatório.



➤ **Resultados da Avaliação Atuarial**

Não foram consideradas premissas de utilização de **Reservas Matemáticas**, de Serviço Passado ou também conhecido como Passivo Atuarial Inicial, pois, o Plano foi avaliado considerando um Regime Orçamentário ou de Repartição Simples.

Ademais, ressalta-se a reiterada inobservância às normas legais pertinentes, evidenciada nas críticas⁵ recorrentes quanto à falta de envio regular e adequado dos demonstrativos obrigatórios à Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia⁶, conseqüentemente comprometendo a possibilidade de certificação administrativa da regularidade previdenciária, sendo amparada apenas por decisão judicial.

Equilíbrio Financeiro e Atuarial				
Critério(s)	Descrição do Critério	Responsáveis pela Regularização / Tipo de Providência	Situação do Critério	Critério Amparado por Decisão Judicial
Equilíbrio Financeiro e Atuarial - Encaminhamento NTA, DRAA e resultados das análises		Poderes Executivo e Legislativo/Unidade Gestora: envio de documentos anuais ou vide notificações CadPrev.	Irregular	Sim

Informações Previdenciárias e Repasses				
Critério(s)	Descrição do Critério	Responsáveis pela Regularização / Tipo de Providência	Situação do Critério	Critério Amparado por Decisão Judicial
Demonstrativo de Informações Previdenciárias e Repasses - DIPR - Consistência e Caráter Contributivo		Poderes, órgãos e demais entidades: vide Relatório de Irregularidades CadPrev.	Irregular	-
Demonstrativo de Informações Previdenciárias e Repasses - DIPR - Encaminhamento		Unidade Gestora do RPPS: envio dos demonstrativos bimestrais.	Irregular	-

⁵ <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/estatisticas-da-previdencia/painel-estatistico-da-previdencia/regimes-propios-de-previdencia-social-1/certificado-de-regularidade-previdenciaria-crp>

⁶ Portaria MTP nº1.467/2022 - Art. 241. Os entes federativos deverão encaminhar à SPREV dados e informações relativos, entre outros, aos seguintes aspectos dos regimes previdenciários de seus servidores: b) o Demonstrativo de Resultado da Avaliação Atuarial - DRAA, os fluxos atuariais e o Relatório da Avaliação Atuarial relativos à avaliação atuarial anual, até o dia 31 de março de cada exercício.



Referido desacerto também refuta a informação constante do item 3.2 do relatório, de que *“o Estado de São Paulo vem realizando, duas avaliações atuariais para cada exercício, uma para atender à necessidade da SPPREV de cumprir a exigência do envio do DRAA, que deve ser remetida ao Ministério da Previdência Social anualmente. Essa avaliação considera para todos os benefícios o Regime Financeiro de Repartição Simples, no qual os recursos do Tesouro do Estado promoverão o equilíbrio orçamentário entre as receitas e despesas, tomando como base o artigo 27 da Lei Complementar 1.010/2007, que dispõe que a insuficiência financeira é responsabilidade do Governo do Estado”*.

Por fim, a situação confortável propiciada pelo regime de repartição simples, aliada aos extensivos aportes do Tesouro Estadual e à ausência de estipulação de metas atuariais podem levar a uma gestão menos rigorosa e a uma fiscalização insuficiente dos recursos, aumentando o risco de práticas não sustentáveis que podem afetar a estabilidade financeira e atuarial do regime no longo prazo, como bem evidenciado na precariedade da gestão de ativos, item 2.2 do relatório: *“Com relação à gestão dos imóveis pela SPPREV, a situação encontrada em 2023 permanece como nos anos anteriores, ou seja, grande quantidade de imóveis em poder da Autarquia (874), sendo a maioria inutilizados: vagos (52%) e invadidos (33%). Nesse sentido, fica comprometida a obtenção da melhor rentabilidade. Além disso, o custo de manutenção é elevado, herdou-se também as dívidas condominiais atreladas a esses imóveis, além da própria depreciação dos ativos, e demandas exigidas para reintegração de posse dos imóveis invadidos”*.

As inadequações abordadas neste tópico, assim como no anterior, exigem celeridade na concretização de medidas eficientes de ajustamento.



7. GESTÃO DE PRECATÓRIOS

O Governo de São Paulo, enquadrado no Regime Especial de Pagamento de Precatórios, teve alíquota de 2,20% da RCL estabelecida pelo E. Tribunal de Justiça, a ser depositada mensalmente no exercício de 2023, com recursos exclusivamente orçamentários, consoante dispõe o art. 64, II, da Resolução CNJ nº 303⁷.

Embora esse percentual tenha sido superado, a Secretaria da Fazenda e Planejamento disponibilizou R\$ 7.081 milhões para pagamento de precatórios no exercício, dos quais R\$ 3.470 milhões com recursos orçamentários (equivalente ao repasse de 1,5% da RCL) e R\$ 3.611 milhões referente aos valores decorrentes de depósitos judiciais.

Outrossim, a alíquota definida não se mostra suficiente para quitação do estoque de precatórios até o exercício de 2029, contrariando o determinado pelo art. 101 do ADCT da Constituição Federal. Como agravante, o estoque de Precatórios ao final de 2029 (R\$ 43,7 bilhões) estará maior do que o saldo atual (R\$ 32,9 bilhões em 2023).

Ressalto, a propósito, que o Plano de Pagamentos dos Precatórios prevê o aporte de R\$ 35,86 bilhões pelo Poder Executivo no exercício de 2029, reforçando a urgência na definição de estratégias voltadas à retomada do crescimento econômico do Estado, sob o risco de inadimplência da vultosa obrigação assumida.

Em relação aos controles contábeis, foram detectadas falhas relativas ao total de depósitos sob responsabilidade do E. TJSP, impossibilitando

⁷ Art. 64. A amortização da dívida de precatórios ocorrerá mediante o cumprimento do disposto nas subseções anteriores, conforme proposto em plano de pagamento apresentado anualmente pelo ente devedor ao Tribunal de Justiça, obedecidas as seguintes regras:

(...)

§ 2º Não sendo apresentado o plano de que trata este artigo, as amortizações ocorrerão exclusivamente por meio de recursos orçamentários, conforme plano de pagamento estabelecido de ofício pelo Tribunal de Justiça.



a verificação da conformidade dos disponibilizados pelo Banco do Brasil à Fazenda Estadual com os percentuais definidos no art. 101, §2º do ADCT⁸, além de descompassos entre as baixas contábeis e os valores relativos aos precatórios pagos e às contas Precatórios a Pagar.

Cumprir registrar que o controle precário dos registros contábeis dos depósitos judiciais ocasionou a realização de ajuste de mais de R\$ 10 bilhões no mês de novembro de 2023 sobre valores que deviam ter sido baixados ao longo do tempo, fato que se soma às diversas impropriedades relatadas no tópico 2 deste parecer na evidenciação da falta de confiabilidade dos saldos constantes do Balanço Patrimonial.

Assim, reitero as recomendações propostas pela Assessoria preopinante para que o Governo no Estado (i) recalcule o valor dos repasses devido do Regime Especial de Pagamentos de Precatórios, dando cumprimento ao percentual estabelecido com recursos próprios; (ii) implemente medidas econômicas eficazes, a fim de garantir que o Estado tenha saúde financeira para quitar o estoque total de precatórios até o exercício de 2029; (iii) aprimore os controles sobre os depósitos judiciais sob sua responsabilidade, distinguindo os depósitos do Estado e de particulares, bem como observando à Instrução de Procedimentos Contábeis – IPC 15 emitido pela STN e Comunicado SDG nº 29 de 27/05/21⁹, além de (iv) efetuar tempestivamente as devidas baixas contábeis

⁸ § 2º O débito de precatórios será pago com recursos orçamentários próprios provenientes das fontes de receita corrente líquida referidas no § 1º deste artigo e, adicionalmente, poderão ser utilizados recursos dos seguintes instrumentos: (Redação dada pela Emenda constitucional nº 99, de 2017):

(...)

II – até 30% (trinta por cento) dos demais depósitos judiciais da localidade sob jurisdição do respectivo Tribunal de Justiça, mediante a instituição de fundo garantidor em montante equivalente aos recursos levantados, constituído pela parcela restante dos depósitos judiciais e remunerado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, nunca inferior aos índices e critérios aplicados aos depósitos levantados, destinando-se: (Redação dada pela Emenda constitucional nº 99, de 2017)

⁹ “Os registros contábeis referentes aos recursos oriundos de depósitos judiciais e extrajudiciais relacionados a processos dos quais o ente público faça parte, bem como de depósitos de terceiros deverão ser efetuados seguindo as orientações previstas na Instrução de Procedimentos Contábeis – IPC 15 da Secretaria do Tesouro Nacional”.



correspondentes ao montante de precatórios pagos e aos saldos das contas Precatórios a Pagar.

No mesmo sentido, endosso as recomendações propostas pela i. DCG referentes às impropriedades observadas no reconhecimento e registro contábil das obrigações relativas aos Precatórios, para que o Estado: passe a utilizar o PCASP no reconhecimento contábil do passivo de precatórios, assim como as classificações indicadas no Manual desenvolvido pela Contadoria Geral, em vez das contas com descrições genéricas que foram empregadas em 2023; revise todo o fluxo de registro e controle contábil de precatórios e implemente a Política de Precatórios existente; proceda à apuração detalhada do real volume de Precatórios a serem pagos na data-base, desenvolvendo um procedimento de conciliação entre os sistemas de controle de pagamento de precatórios entre a PGE e o E. TJSP; atualize cada um dos sistemas de controle, evitando divergências, e efetue as devidas conferência e conciliação entre os controles de Requisitórios de Pequeno Valor a pagar e pagos e a respectiva contabilização de valores empenhados, liquidados e pagos.

8. DÍVIDA ATIVA

Quanto à gestão da Dívida Ativa, ressalto que, desde 2021, este Tribunal tem recomendado à Secretaria da Fazenda e Planejamento e demais órgãos responsáveis pelas inscrições de créditos fiscais não pagos que revise os procedimentos internos, visando à observância do prazo de 90 dias para o cadastramento e inscrição em Dívida Ativa previsto no Decreto Estadual nº 61.141, de 27 de fevereiro de 2015.

A despeito da citada recomendação, observou-se na análise das contas de 2022 que 44,86% das inscrições em Dívida Ativa ocorreram com fatos geradores dos créditos vencidos há mais de um ano, na contramão daquele Decreto Estadual. A revisão dos procedimentos administrativos internos é essencial para evitar a inadimplência e garantir a efetividade na inscrição e cobrança dos créditos tributários a receber.



O cenário não sofreu alteração no exercício de 2023, ou seja, persistiram as fragilidades nos controles internos, tornando-se cada vez mais necessária a adoção de procedimentos mais rápidos e eficazes para inscrição e cobrança dos créditos tributários a receber; do contrário, aumenta-se o risco de não recebimento dos créditos tributários do Estado.

Proponho, assim, que a recomendação citada no início deste tópico passe a constar como determinação no parecer das contas do exercício de 2023.

Aliado a isso, destacaram-se as baixas significativas na Dívida Ativa, com valores de R\$ 10,41 bilhões por cancelamento (2,77% do estoque inicial), R\$ 4,65 bilhões por correções de saldo por decisão Judicial (1,24% do estoque inicial) e R\$ 4,05 bilhões por pagamentos de GAREs normais (1,08% do estoque inicial).

Reporta a DCG que, nos últimos 5 anos, os pagamentos (R\$ 17,93 bilhões) corresponderam a menos de 10% do total de baixas (R\$ 192,62 bilhões). Já as baixas por prescrição, remissão e cancelamento, em valores nominais, representaram 79,58% (R\$ 153,28 bilhões).

Convém salientar que os débitos cancelados, prescritos e remitidos representam perdas para os cofres públicos, pois não implicam a troca de um ativo por outro, mas sim a baixa de um ativo por uma perda no período analisado.

Nota-se também que não houve atualização do saldo da Dívida Ativa – Circulante. Segundo a Contadoria Geral do Estado, “nos itens do Ativo Circulante “Dívida Ativa Tributária e Dívida Ativa não Tributária” não houve alteração nos valores por intercorrências de falha de apresentação da composição da informação junto a Procuradoria Geral do Estado que acarretaram ajustes a serem adotados em 2024 em complemento a essas informações.” (BGE 2023, p. 160)

Pode-se afirmar, a partir dos dados avaliados na instrução, que o montante total da Dívida Ativa ficou superavaliado em R\$ 6.498.919 mil. Em seu relatório, a DCG registra que a medida corretiva informada será objeto de acompanhamento no 1º quadrimestre de 2024.



Outra inconsistência apurada pela Fiscalização refere-se à diferença de R\$ 3.012 mil entre a composição da Dívida Ativa Tributária em 31/12/2023 indicada no BGE 2023 e a informada no SIGEO, ainda pendente de conciliação pela Contadoria.

Diante disso, reforço a proposta de recomendação da DCG para que a Contadoria Geral do Estado estabeleça uma rotina quadrimestral de cálculo, conferência, conciliação e aprovação dos valores e contas contábeis afetadas pelas variações patrimoniais ocorridas no Balanço Geral do Estado de 2023.

9. BENEFÍCIOS FISCAIS E RENÚNCIA DE RECEITAS

Alvo de constantes reprimendas na análise de contas anuais pretéritas, desta vez, o sigilo fiscal não figura entre os principais apontamentos consignados no tópico sobre benefícios fiscais e renúncia de receitas.

Conforme relato da DCG, em 2023, “houve, de forma prévia, consenso e estruturação quanto ao meio físico de envio das informações entendidas como sigilosas pela Secretaria da Fazenda e Planejamento. Com o apoio de profissionais de tecnologia da informação do TCESP e da SFP restou acordado como os arquivos seriam transmitidos. Isso permitiu que a equipe de fiscalização realizasse sua programação dentro desta realidade. O escopo do trabalho foi definido sem limitações quanto ao aspecto de fornecimento de informações à fiscalização. Isso permitiu a abordagem de questões que ficaram sem respostas ao final da fiscalização do exercício de 2022: abertura da mensuração de benefício fiscal fruído por CNAE detalhado e por CNPJ; detalhamento, demonstração e realização de testes na metodologia de mensuração e acesso aos processos de pleitos de benefícios, por particulares, com conteúdo que antecede a concessão de benefícios fiscais.”

Não obstante, soam-me pertinentes as colocações do Diretor Técnico de Departamento - DSF-I, de que “a imposição de sigilo não deve prevalecer no que concerne a divulgação de informações relativas a incentivo,



renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica nos termos do artigo 198, § 3º, inciso IV, do Código Tributário Nacional, portanto, qualquer limitação conferida à ação de fiscalização deste Tribunal de Contas deve ser superada e é medida que se impõe em atendimento à transparência, ao dever de *accountability* e ao controle social.” (Evento 61, fl. 59).

Diferentemente do observado quanto ao sigilo, ganhou destaque, na instrução das contas de 2023, o "princípio da reserva legal", com severas críticas da Fiscalização à internalização das desonerações tributárias do ICMS, autorizadas por convênios do CONFAZ, via decretos do Executivo, por suposta afronta ao § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, que exige lei específica para concessão de “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, [...] crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições [...]”.

Afirma que a irregular sistemática foi institucionalizada no Estado de São Paulo pelos artigos 22 e 23 da Lei n. 17.293/2020:

Artigo 22 - Fica o **Poder Executivo** autorizado a:

I - renovar os benefícios fiscais que estejam em vigor na data da publicação desta lei, desde que previstos na legislação orçamentária e atendidos os pressupostos da Lei Complementar federal nº 101, de 4 de maio de 2000;

II - reduzir os benefícios fiscais e financeiros-fiscais relacionados ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, na forma do Convênio nº 42, de 3 de maio de 2016, do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, e alterações posteriores.

§ 1º - Para efeito desta lei, equipara-se a benefício fiscal a alíquota fixada em patamar inferior a 18% (dezoito por cento).

[...]



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Artigo 23 - A partir da publicação desta lei, os novos benefícios fiscais e financeiros-fiscais somente serão concedidos após manifestação do Poder Legislativo.

§ 1º - No prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação, no Diário Oficial do Estado, de decreto do Poder Executivo ratificando os convênios aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, a Assembleia Legislativa manifestar-se-á sobre a sua implementação no âmbito do Estado de São Paulo.

§ 2º - Havendo concordância do Poder Legislativo ou, **em caso de ausência de manifestação** no prazo assinalado no § 1º deste artigo, o Poder Executivo fica autorizado a implementar os convênios aprovados, desde que haja previsão da despesa na Lei Orçamentária Anual e sejam atendidos os requisitos da Lei Complementar federal nº 101, de 4 de maio de 2000. (grifei)

Reconhece que o artigo 22 foi julgado constitucional pelo Tribunal de Justiça de São Paulo na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2250266-75.2020.8.26.0000), mas ressalta que, na apreciação do Agravo Regimental interposto contra a decisão que negou seguimento ao Recurso Extraordinário n. 1.394.084/SP, aos 31/05/2023, o Ministro Alexandre de Moraes declarou extinta a Ação, em virtude da superveniente revogação do citado art. 22 pela Lei Estadual n. 17.627/2023, configurando-se a perda do interesse de agir da Recorrente quanto à declaração de inconstitucionalidade daquele dispositivo.

Nesse contexto, sob sua ótica, não há falar-se em coisa julgada material quanto ao mérito da discussão ocorrida nos autos da ADI, conclusão, esta, alcançada a partir da interpretação lógica do artigo 502, combinado com o artigo 487, ambos do Código de Processo Civil. Portanto, na esteira das competências que lhe são atribuídas para verificação da regularidade e conformidade legal das Contas Estaduais, tem-se a inexorável necessidade desta Colenda Corte apreciar a constitucionalidade do dispositivo legal subjacente (artigo 23).

Defende que, embora os Tribunais de Contas não tenham competência jurídica para extirpar do ordenamento as normas consideradas inconstitucionais, o fato é que, para o pleno desenvolvimento de suas funções



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



institucionais, as Cortes podem e devem utilizar a conclusão derivada de tal juízo (constitucionalidade ou não de determinada norma) como critério de avaliação dos atos praticados por aqueles que têm o dever de prestar Contas.

No tocante ao artigo 22 da Lei Estadual n. 17.293/2020, não vejo nada que possa ser discutido, ao menos com base na documentação juntada aos autos.

Além de ter sido expressamente revogado pela Lei n. 17.627, de 07/02/2023, a DCG atestou que “não foram observados no período de 01/01/2023 até 08/02/2023 casos de renovação de benefícios fiscais com fulcro no art. 22”.

Quanto ao artigo 23, registro que, em 22/08/2023, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao **Agravo Regimental em Mandado de Segurança 25.888/DF**, nos termos do Acórdão assim ementado:



DIREITO CONSTITUCIONAL. CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. TRIBUNAL DE CONTAS. APRECIÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. SÚMULA 347. ATUAÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. DEVER DE LICITAR. EMPRESA ESTATAL.

1. O Tribunal de Contas da União firmou compreensão no sentido da inconstitucionalidade do art. 67 da Lei 9.478/1997, segundo o qual “os contratos celebrados pela Petrobras, para aquisição de bens e serviços, serão precedidos de procedimento licitatório simplificado, a ser definido em decreto do Presidente da República”; e por conseguinte do Decreto 2.745/1998, que com base no dispositivo legal veiculou Regulamento licitatório da empresa estatal.

2. **Ausência de inconstitucionalidade manifesta.** No caso em exame, a invocação da Súmula 347 do STF, pela autoridade coatora, rendeu-lhe a possibilidade de vulnerar o princípio da presunção de constitucionalidade das leis e dos atos normativos, considerando que o quadro revelava cenário em que: **(i) não havia inconstitucionalidade manifesta; (ii) não existia jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade do tema;** (iii) a doutrina apontava na direção oposta àquela que fora adotada pelo Tribunal de Contas da União.



3. A Constituição de 1988 operou substancial reforma no sistema de controle de constitucionalidade até então vigente no país. Embora a nova Constituição tenha preservado a apreciação incidental ou difusa, é certo que a tônica reside não mais no sistema difuso, mas nas ações diretas, de perfil concentrado, o que causa necessário decote do âmbito de atuação daquele. Doutrina de Gerhard Anschütz.

4. A normatividade da Constituição é antes de tudo um dever a ser observado por parte dos órgãos do Estado que lidam com a aplicação de normas jurídicas a casos concretos. Se ao Supremo Tribunal Federal compete, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, é certo que a sua interpretação do texto constitucional deve ser acompanhada pelos demais órgãos públicos. Jurisprudência desta Corte quanto à apreciação de questões constitucionais pelo Conselho Nacional de Justiça e Conselho Nacional do Ministério Público. O tratamento de questões constitucionais, por parte de um Tribunal de Contas, observa a finalidade de reforçar a normatividade constitucional. Da Corte de Contas espera-se a postura de cobrar da administração pública a observância da Constituição, mormente mediante a aplicação dos entendimentos exarados pelo Supremo Tribunal Federal em matérias relacionadas ao controle externo.

5. Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal: compatibilidade com a ordem constitucional de 1988: o verbete confere aos Tribunais de Contas – caso imprescindível para o exercício do controle externo – a possibilidade de afastar (*incidenter tantum*) normas cuja aplicação no caso expressaria um resultado inconstitucional (seja por violação patente a dispositivo da Constituição ou por contrariedade à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria). Inteligência do enunciado, à luz de seu precedente representativo (RMS 8.372/CE, Rel. Min. Pedro Chaves, Pleno, julgado em 11.12.1961).

6. Reafirmação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto à inviabilidade de realização de controle abstrato de constitucionalidade por parte de Tribunal de Contas (MS 35.410, MS 35.490, MS 35.494, MS 35.498, MS 35.500, MS 35.812, MS 35.824, MS



35.836, todos de Relatoria do Eminentíssimo Ministro Alexandre De Moraes, Tribunal Pleno, e publicados no DJe 5.5.2021).

7. **Caso concreto. O Tribunal de Contas da União incorreu em uso inadequado da Súmula 347: simplesmente vocalizar o enunciado não perfaz condição suficiente para se vencer a presunção de constitucionalidade do art. 67 da Lei 9.478/1997** e do regulamento simplificado da Petrobras, aprovado pelo Decreto 2.745/1998. Disso, entretanto, não exsurge a concessão da segurança, dada a perda do objeto: o advento da Lei 13.303/2016 não só revoga o art. 67 da Lei 9.478/1997, mas também elimina a lacuna até então existente quanto a tal importante aspecto do regime próprio das empresas estatais. Precedente: MS 27.796 AgR, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, julgado em 29.3.2019, DJe 69, 4.4.2019.

8. Inviabilidade de o mandado de segurança em curso firmar tese no sentido da impossibilidade de o TCU aplicar sanções à Petrobras por atos praticados antes da vigência da Lei 13.303/2016: (i) ausência de pedido expresso, na petição inicial; (ii) o ordenamento jurídico brasileiro não comporta a veiculação de tutela declaratória pela via do mandado de segurança, o assim chamado “*mandamus normativo*”, desde sempre proscrito pela jurisprudência superior.

9. Agravo regimental conhecido e, no mérito, não provido.

Por oportuno, reproduzo excerto do Voto do Ministro Relator Gilmar

Mendes:

Quando o STF, no papel do intérprete constitucional, procede a determinada leitura da norma constitucional, não podem os demais órgãos públicos *lato sensu*, no exercício de atividade administrativa típica ou atípica, simplesmente desprezá-la e contorná-la. Porque se ao Supremo Tribunal Federal compete, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, é certo que a sua interpretação do texto constitucional deve ser acompanhada pelos demais órgãos públicos, em decorrência do efeito definitivo de sua decisão.

Tal impositiva é igualmente verdadeira ainda que se trate de jurisprudência firmada sem eficácia erga omnes e efeito vinculante (art. 102, § 2º, CF), a qual deve ser considerada como indicativa do sentido



normativo-constitucional da matéria abordada. **Não me parece admissível que esta Corte aceite diminuir a eficácia de seus atos com a manutenção de decisões diretamente divergentes à interpretação constitucional aqui formulada, quando os demais órgãos públicos e entes federativos optem por desconsiderar aquele entendimento e passem a confrontá-lo por meio de atos normativos (legislativos ou administrativos). Dentre outros motivos, porque a manutenção de soluções divergentes sobre o mesmo tema constitucional provocaria, além da desconsideração do próprio conteúdo da decisão desta Corte, última intérprete do texto constitucional, uma fragilização da força normativa da Constituição.**

[...]

[...] no julgamento da demanda [MS 26.739/DF], prevaleceu, entre os membros da Segunda Turma do STF, o entendimento no sentido de que o Conselho Nacional de Justiça não era incompetente para a prolação da decisão então impugnada, não havendo, portanto, qualquer usurpação de competência da Corte constitucional pelo CNJ. **Entenderam os Ministros que é possível que órgãos autônomos — como CNJ, CNMP, o Tribunal de Contas da União, dentre outros — profiram decisão no sentido de afastar a aplicação de determinado ato normativo por vício de inconstitucionalidade, desde que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal seja pacífica em reconhecer a inconstitucionalidade da matéria.**

Nessa linha, **o que se espera dos órgãos não jurisdicionais é a aplicação da jurisprudência da Corte ao caso concreto**, com possível afastamento de determinado ato normativo caso verificada expressa incompatibilidade com o texto constitucional, **nos termos fixados pelo próprio Supremo Tribunal Federal**. Consoante preconizei em meu voto no MS 31.667/DF – AgR (Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, j. 11.9.2018), não há empecilho para que a administração pública deixe de aplicar solução normativa inconstitucional, assim entendida como aquela em confronto com a Lei Maior ou baseada em interpretação tida como incompatível pela Suprema Corte, em jurisprudência solidificada. (grifei)



Com o devido respeito a posicionamentos divergentes, penso que o caso em exame não atende às supracitadas condições, pois não há jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Na **ADI 5.929/DF**, a que se refere a DCG, questionava-se a constitucionalidade do artigo 135, § 6º, da Lei Orgânica do Distrito Federal, que ora colaciono:

“Art. 135. O Distrito Federal fixará as alíquotas do imposto de que trata o artigo anterior para as operações internas, observado o seguinte:

§ 6º As deliberações tomadas nos termos do § 5º, VII, no tocante a convênios de natureza autorizativa, serão estabelecidos sob condições determinadas de limites de prazo e valor e somente produzirão efeito no Distrito Federal após sua homologação pela Câmara Legislativa.”

Eis o teor da Ementa referente ao Acórdão correlato, datado de **14/02/2020**:

CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA.

1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, in fine).

2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.

3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.



Aqui já se vê um empecilho à aplicação da Súmula 347 da Suprema Corte, porque a norma alvejada naquela Ação não previa a possibilidade de autorização tácita do Legislativo e, portanto, esse aspecto não foi debatido no julgamento, de maneira que eventual aplicação de premissas consignadas em tal Decisão se daria, salvo engano, por interpretação extensiva ou ampliativa.

Ao lado disso, tem-se a Decisão, também do STF, exarada em **18/08/2020** – ou seja, 6 meses depois –, na **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 198/DF**, em que aventada a não recepção da Lei Complementar Federal 24/1975 pela Constituição da República de 1988. Abaixo, a posição externada pela Relatora, Ministra Cármen Lúcia, que teve seu voto acatado por maioria:

1. Arguição de descumprimento de preceito fundamental, com requerimento de medida cautelar, proposta pelo governador do Distrito Federal contra o § 2º do art. 2º e o art. 4º da Lei Complementar n. 24/1975 pela alegada afronta ao preceito fundamental do princípio democrático (*caput* do art. 1º da Constituição da República), pois a exigência de unanimidade para a concessão de incentivos fiscais configuraria afronta à autonomia necessária dos Estados federados, em ofensa ao princípio federativo.



2. Nas normas impugnadas se estabelece:

“Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todo os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes .

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

§ 2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação”.

[...]

4. Quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, em legítima opção política, democrática e majoritária do constituinte originário, a Constituição institui regime diferenciado ao atribuir à lei complementar, nos termos da al. g do inc. XII do § 2º do art. 155, a regulamentação da *“forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.*

[...]



12. As normas impugnadas mostram-se afinadas à imposição da al. g do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição brasileira, em cujo dispositivo se afirma a necessidade insuperável de “*deliberação dos Estados e do Distrito Federal*” para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, não se havendo cogitar de consenso sem a concordância de todos os partícipes da negociação.

[...]

13. A mesma fundamentação se põe quanto à norma do art. 4º da Lei Complementar n. 24/1975, a exigir a **internalização, por decreto do Poder Executivo local, dos convênios celebrados, dotando de efetividade e eficácia o acordo, certificando a aquiescência do ente federado no legítimo exercício da respectiva competência legislativa para a instituição do tributo (inc. II do art. 155 da Constituição).**

O **Ministro Edson Fachin**, que, a propósito, era o Relator da ADI 5.929, apresentou voto divergente, nestes termos:

Há, na espécie, pleito de não-recepção dos arts.2º, §2º e 4º da Lei Complementar n.24/1975, vigente há mais de quatro décadas que ante a ausência da edição de lei complementar (art.34, §8º) após a Constituição de 1988 continuou a ser aplicada.

O próprio STF construiu jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade de benefícios e incentivos fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ dada ausência de consenso unânime entre os Secretários de Estado da Fazenda.

[...]



Nesse escopo, no presente voto divergente, argumenta-se a partir de dois fundamentos: (i) a não-recepção do prescrito no art.2º, §2º, da LC 24/75, que está a prever quórum de deliberação unânime dos Secretários de Estado da Fazenda para desonerações em matéria de ICMS e (ii) a **necessidade de observância do princípio da legalidade tributária na recepção interna pelos Estados não sendo o bastante Decreto Executivo.**

O federalismo fiscal brasileiro guarda algumas idiossincrasias a permitir rememorar afirmação célebre de Alcides Jorge Costa: “o Brasil é um país em busca de um modelo de federação.”

[...]

No âmbito do regime jurídico dos incentivos fiscais de ICMS, questão há muito polêmica diz respeito à recepção interna na legislação dos Estados se por meio de Decreto do Executivo ou de Decreto Legislativo.

Nessa perspectiva, impende analisar a conformidade do prescrito no art.4º a partir da ótica do prescrito nos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Neste, estabelece-se que isenções, incentivos e benefícios de ICMS serão regulados por lei complementar; naquele, é declarado que isenções de impostos serão concedidas por lei específica, “sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.

Assim, busca-se compreender qual o sentido da interpretação da parte final do dispositivo: se a concessão de benefícios de ICMS satisfaz-se com o autorizo do CONFAZ prescindindo, assim, lei específica ou, além do convênio, demanda-se, necessariamente lei específica. Adotando a primeira interpretação, grande parte dos estados institui o incentivo fiscal por Decreto do Executivo.

Em Comentários à Constituição do Brasil, entende-se que, da leitura da Constituição Federal, conclui-se que casos de isenção em matéria de



ICMS são exceção à exigência de lei específica, o que seria uma violação ao princípio da legalidade tributária (CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz. Comentários à Constituição do Brasil. SaraivaJur, 2018, p. 1834). No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI nº 672-2/RJ, Rel. Ministro Carlos Velloso, em 1996, entendeu que a exigência de ratificação de convênios pela Assembleia Legislativa dos Estados seria inconstitucional.

No entanto, hoje, fazendo-se uma interpretação sistêmica da Constituição, principalmente após a Emenda Constitucional n. 3 de 1993, que inseriu o parágrafo sexto ao artigo 150, a jurisprudência retro transcrita merece ser revisitada.

[...]

Oportuno consignar que recentemente esse mesmo Supremo Tribunal Federal em votação unânime, em feito sob minha relatoria, fixou entendimento de que imprescindível a submissão da matéria à Casa Legislativa considerando o caráter meramente autorizativo do convênio editado perante o CONFAZ, restando a decisão assim ementada:

Esclareço que o último parágrafo acima alude à ADI 5.929, que orientou, também, a posição do Ministro Marco Aurelio, contrária à da Relatora.

O **Alexandre de Moraes**, acompanhando a Relatora, assim externou suas convicções

Em seu art. 155, o texto constitucional reservou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as



operações e as prestações se iniciem no exterior.

Em respeito ao Pacto Federativo, porém, **a alínea g do inciso XII do § 2º do citado art. 155 da Constituição federal reservou à edição de lei complementar a disciplina referente à “forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.**

Vale registrar que, em um Estado Federal, para a convivência harmônica entre União e entes federados (Estados-membros), sob a coordenação daquela entidade, é imprescindível ao equilíbrio federativo a atividade legiferante de um órgão que externar a vontade dos membros desse substancial pacto, a fim de “dirimir conflitos de atribuições, discrepâncias legislativas, invasão de competência e interesses administrativos divergentes entre uns e outros”, assinala JOÃO CARLOS SOUTO (*Suprema Corte dos Estados Unidos. Principais decisões. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2019*). É o caso dos autos.

Na hipótese analisada, como bem destacado pela eminente relatora, o § 2º do art. 2º e o art. 4º da Lei Complementar 24/1975 nada mais fazem do que fortalecer o modelo de pacto federativo adotado pela Constituição Federal, que preceitua o necessário consenso de todos os Estados-membros quando em discussão a concessão de benefício fiscal de ICMS, de modo a evitar a indesejável guerra fiscal.

Note que a linha de raciocínio apresentada pelo Ministro Alexandre de Moraes é coerente com a lançada na decisão do Recurso Extraordinário 1.394.084/SP, que negou seguimento ao apelo contra a Decisão prolatada pelo TJSP na ADI 2250266-75.2020.8.26.0000:

Verifica-se, desse modo, a inexistência de qualquer inconstitucionalidade no art. 22, I e II, e § 1º, da Lei 17.293/2020 do Estado de São Paulo, pois: i) a Lei Complementar 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, conforme jurisprudência desta SUPREMA CORTE, autoriza a edição do Decreto do Poder Executivo para ratificar os benefícios fiscais autorizados pelo CONFAZ no âmbito dos Estados e do Distrito Federal [...]; e iii) o artigo 22 da Lei



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



17.293/2020 do Estado de São Paulo expressamente reconhece a internalização do referido Convênio à legislação estadual, autorizando que tais benefícios fiscais sejam renovados ou reduzidos por meio de Decreto do Poder Executivo local a ser submetido à apreciação do Poder Legislativo nos termos do artigo 23 da referida Lei.

Feitas essas ponderações, em reforço às lançadas no parecer da Assessoria Jurídica, no mais, acompanho a respectiva manifestação, assim como a DCG, com alguns destaques.

A começar, noto que, mais uma vez, constatou-se baixo nível de evolução nos resultados previstos do Plano de Ação de 2018, com reprogramações constantes, além de reiterados não atendimentos de ressalvas, determinações e recomendações previstas nos Pareceres Prévios editados no período abrangido pela Fiscalização – 2016 a 2022.

Do ponto de vista econômico-financeiro, as análises das diferenças entre as projeções de renúncia de receitas das LDOs e dos PLOAs para o mesmo ano fiscal evidenciaram uma imprecisão média de 13,19% em 2022, indicando falhas na metodologia de mensuração de curto prazo utilizada.

No período de 2023/2024, houve uma redução nas projeções das renúncias fiscais entre as LDOs de diferentes anos. Em 2023, as estimativas de renúncia para 2024 e 2025 eram de R\$ 91.739,33 milhões e R\$ 97.251,32 milhões, respectivamente. No entanto, em 2024, as projeções caíram para R\$ 63.919,90 milhões e R\$ 67.671,41 milhões. Isso resultou em uma discrepância média de 30% nas estimativas de abatimentos fiscais entre anos diferentes, prejudicando o planejamento de gastos e a análise da proporção dessas concessões em relação às demais despesas do Estado.

A par de tais reduções, é possível observar para os exercícios de 2024 a 2026 uma tendência de crescimento contínuo nas estimativas de renúncias de receitas pelo Estado. Em 2024, a estimativa média é de R\$ 64,7 bilhões de reais, crescendo para R\$ 68,6 bilhões em 2025, e alcançando R\$ 72,97 bilhões em 2026. Esses valores representam uma taxa habitual de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



crescimento anual de aproximadamente 6,28%, a qual se sobressai por ser superior à taxa comum de avanço do faturamento, estimada em 5,52% no mesmo intervalo de tempo. Em termos percentuais sobre as receitas, foi verificado que a proporção das renúncias nas projeções demonstra aumentos de 21,04% em 2024 até 21,30% em 2026.

Não obstante, constatou-se que o Estado de São Paulo tinha 267 privilégios tributários concedidos em vigor em dezembro de 2023, conforme Anexo C.7 do Relatório de Auditoria da DCG, os quais estão especificados por legislação de concessão e setor econômico envolvido, programa socioeconômico e a classificação quanto ao objetivo do benefício tributário concedido. A DCG informou ainda que tal documento foi enviado à fiscalização, protegido por sigilo fiscal, por isso foram ocultadas as informações relativas aos valores fruídos individualmente, alcançando o total de R\$ 46,21 bilhões.

Efetivamente quanto às concessões realizadas no exercício de 2023, em atendimento às Instruções nº 01/2020, o Estado de São Paulo publicou um total de 20 Decretos concedendo benefícios fiscais, somadas as prorrogações e benefícios já existentes, os quais se encontram demonstrados na Tabela 262 – Benefícios Fiscais Concedidos em 2023, constante no Relatório de Fiscalização da DCG (evento 59.3, fls. 506/508).

O escopo do trabalho realizado pela DCG se pautou na avaliação do cumprimento das formalidades legais para concessão, ampliação ou prorrogação destes benefícios fiscais; instituição de normas e procedimentos regulamentares para andamento e fluxo dos processos de concessão; e existência de critérios ex-ante que esclareçam o objetivo socioeconômico dos referidos benefícios fiscais.

Relativamente ao fluxo administrativo de processos concessivos e à avaliação prévia, a DCG sugere que os instrumentos normativos detalhem diretrizes claras. Estas devem responder a questões como: o interesse público; objetivos e métricas de verificação; metas e prazos; contrapartidas ou ganhos para a região dos beneficiários; melhorias possíveis em infraestrutura e eficiência energética.



Além disso, é essencial abordar inovações e pesquisas, bem como os métodos de verificação através de indicadores ou outras métricas relevantes. Considerar os impactos socioeconômicos pós-implementação e como podem ser avaliados e monitorados é necessário. Alternativas menos onerosas ou mais eficientes para a política pública em questão também devem ser examinadas, em alinhamento com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. Esta medida é fundamental para uma avaliação mais eficaz do tema em discussão.

Quanto ao cumprimento das prescrições do art. 14 da LRF para as renúncias de receitas, a DCG destaca que no exercício de 2023, dentre os 20 decretos que concederam benefícios fiscais, 6, embora estejam, sob o aspecto formal, fundamentados no art. 14, II, da LRF, apresentaram como medida de compensação, de forma inovadora, a decisão do Governo de não conceder algumas vantagens indicadas no demonstrativo que acompanhou a proposta orçamentária para 2023, ou seja, a SFP defende que a decisão de não implementar certas concessões tributárias, que já haviam sido considerados nas estimativas de ingressos da Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2023, geraria um “...aumento de arrecadação não considerado na previsão orçamentária” e que, na visão do órgão fazendário, esse “espaço fiscal” permitiria, a concessão de outras regalias, desde que a renúncia total não excedesse o montante inicialmente previsto.

O ponto foi bem abordado tanto no relatório da DCG como no parecer da Assessoria Jurídica, demandando **recomendação** para que se atente à literalidade do dispositivo legal aplicável, até porque, levando em conta os resultados do exercício, não me parece que havia tanta margem para benesses.

Aliás, no tocante à metodologia da mensuração da renúncia fiscal fruída, mantém-se a crítica realizada em anos anteriores sobre a defasagem temporal de 2 anos.



Merece realce, igualmente, o apontamento da DCG a respeito da concentração significativa dos benefícios fiscais em um grupo restrito de contribuintes, desafiando a noção de distribuição equitativa dos incentivos fiscais, mesmo considerando a possibilidade de diferença no volume de vendas de cada um. O usufruto de benefícios de forma acumulada com dívidas tributárias em aberto, agrava a condição de tratamento diferenciado.

A disparidade nas cifras atribuídas, com uma pequena fração de beneficiários acumulando a maior parte das renúncias, destaca uma dinâmica de desigualdade que pode ter implicações profundas tanto para a política fiscal quanto para a estrutura econômica do Estado.

Sugere, ainda, que as políticas de incentivo fiscal, a despeito de eventualmente fomentarem investimentos em setores-chave, podem também estar reforçando disparidades econômicas existentes. A tudo isso, some-se que não é praxe este tipo de levantamento de valores fruídos por CNPJ, ou seja, são situações que, até então, não passam pelo crivo do controle interno, do externo ou do social.

A presença de 20 dos 50 maiores beneficiários de incentivos fiscais na lista de devedores da Dívida Ativa, incluindo 5 que estão entre os 500 maiores devedores, é outro ponto que suscita questionamentos sobre a eficácia e a justiça das políticas de incentivo fiscal.

O quadro ora delineado apenas enfatiza a necessidade de maior controle, cuidado e transparência na administração de recursos públicos, a fim de preservar a saúde econômica do Estado, bastante deteriorada em relação aos exercícios pretéritos; a capacidade de pagamento, inclusive de precatórios; o potencial de investimento, sobretudo em políticas públicas essenciais; garantir a observância ao princípio da isonomia, com redução das desigualdades, e proporcionar qualidade de vida aos cidadãos.



10. SAÚDE

Os cálculos apresentados pela Contadoria Geral do Estado demonstram que a aplicação em ações e serviços públicos de saúde alcançou R\$ 23.692.107 mil, equivalentes a **12,71%** da Receita Corrente Líquida – RCL, atendendo ao patamar mínimo de 12% previsto na Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, regulamentada pela Lei Complementar n.º 141, de 13 de janeiro de 2012.

A DCG critica a sistemática de movimentação dos recursos pelo FUNDES, argumentando que:

- o aludido Fundo é qualificado *pro forma*, devido à falta de clareza na lei que o institui, a Lei Complementar n.º 141/2012;
- a unidade orçamentária do Fundes funciona de forma semelhante à reserva de contingência;
- a execução orçamentária e financeira não é feita pela unidade orçamentária e gestora do Fundo;
- há dependência da Secretaria de Estado da Saúde (SES) da Secretaria de Estado da Fazenda Pública (SFP) para transferência de recursos e estabelecimento de cotas financeiras;
- a conta bancária do Fundes é usada apenas para pagamentos, sem apropriação de receitas acessórias e identificação de credores;
- o Conselho Orientador do Fundes não tem funcionado adequadamente;
- não foram elaboradas demonstrações contábeis segregadas, e
- os registros de despesas por fonte de recursos são inconsistentes e não permitem detalhamento dos pagamentos por documento emitido.

Informa que, se o Fundes estivesse em conformidade com a Lei Complementar n.º 141/2012, algumas glosas poderiam ser efetuadas, dentre as quais **(i)** despesas realizadas com recursos não movimentados pelo Fundes e



sem responsabilidade específica da SES (R\$ 1.672.887 mil), e **(ii)** despesas relacionadas a órgãos e entidades não vinculados à Secretaria de Estado da Saúde (R\$3.142.704 mil), implicando em redução do índice de aplicação para **10,13%**:

Tabela 4 – Demonstrativo de Aplicação de Recursos na Saúde do 3º Quadrimestre de 2023, admitindo existência de um fundo de saúde (Fundes)

	Em milhares de R\$ 3º Quadrimestre de 2023
RECEITA PROVENIENTE DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS (Constitucionais e Legais) LÍQUIDA	186.341.674
DESPESA LÍQUIDA apurada pela Gestão Estadual ⁽¹⁾	23.692.107
(-) Despesas realizadas com recursos não movimentados pelo Fundes e sem responsabilidade específica da SES	1.672.887
(-) Despesas sem responsabilidade específica da SES	3.142.704
PERCENTUAL DE APLICAÇÃO	10,13%

(*1) Considera a Despesa Empenhada e Restos a Pagar não Processado.

Pondera, no entanto, que o período de um ano de mandato da nova Gestão não foi suficiente para implementar todas as recomendações advindas de exercícios anteriores, motivo pelo qual considera passível de acolhimento o cálculo apresentado pelo Governo.

As críticas à movimentação de recursos pelo FUNDES vêm desde a instrução e análise das contas 2021, e ensejaram recomendações tanto no referido exercício quanto no de 2022, como resumido no Anexo E1 (ev. 59.22):



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Ressalvas e Recomendações 2021 TC-004345.989.21-4	Ressalvas e Recomendações 2022 TC-005128.989.22-5 (*1)
1.1.1. Utilize as contas bancárias específicas do FUNDES para movimentação (recebimento, pagamentos e transferências) da parcela dos recursos de impostos e transferências constitucionais (do tesouro), nos termos exigidos pelo art. 33 da lei nº 8080/90 e art. 49 da LC Estadual nº 791/1995.	RENOVADA PELO PARECER DE 2022 (*1): Utilize as contas bancárias específicas do FUNDES para movimentação (recebimento, pagamentos e transferências) da parcela dos recursos de impostos e transferências constitucionais (do tesouro), nos termos exigidos pelo art. 33 da lei nº 8080/90 e art. 49 da LC Estadual nº 791/1995.
1.1.2. Constitua o FUNDES como unidade gestora dos recursos, nos termos do art. 14 da LC nº 141/2012.	RENOVADA PELO PARECER DE 2022 (*1): Constitua o FUNDES como unidade gestora dos recursos, nos termos do art. 14 da LC nº 141/2012.
	1.2.8 Efetuar a transferência da parcela da receita de impostos e transferências estipuladas no art. 6º da LC nº 141/2012 para a conta bancária 1300097-7 do Fundes, de forma automática e correspondente às dotações consignadas a projetos e atividades a serem executados no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), nos termos preconizados pelo art. 34 da Lei 8.080/1990.
	1.2.9 Formalizar documento jurídico entre a SES com as Secretarias e as entidades da administração indireta vinculando-os à coordenação e ao cumprimento de objetivos e metas da SES quando da utilização de recursos oriundos do Fundes, nos termos do art. 1º combinado com o art. 4º, I, da LC Estadual nº 204/1978, inclusive para caracterizar a responsabilidade específica da SES para fins apuração da aplicação dos recursos mínimos em ASPS.
	1.2.10 Pôr em funcionamento o Conselho de Orientação do Fundo Estadual de Saúde – Fundes, criado pela LC Estadual nº 204/1998 e regulamentado pelo Decreto nº 40.200/1995 e alterações posteriores.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



	1.2.11 Elaborar demonstrações contábeis (segregadas) do Fundes, visando atender às regras restabelecidas no parágrafo único do art. 8º e nos incisos I e III do art. 50 da LC nº 101/2001.
	1.2.12 Providenciar para que o extrato das contas bancárias 01300097-7 e 01300077-2 da Agência 01897 do Banco do Brasil, informadas como as utilizadas para movimentação (recebimento, pagamentos e transferências) das parcelas dos recursos de impostos e transferências constitucionais (do tesouro) do Fundes, permita a identificação dos credores nos pagamentos, nos termos exigidos pelo art. 13, §4º, da LC nº 141/2012.
	1.2.15 Priorizar a realização de transferências de recursos do Fundes diretamente aos Fundos Municipais de Saúde segundo os critérios aprovados pelo Conselho Estadual de Saúde, de forma regular e automática, independentemente da formalização de ajustes e termos de adesão, considerando o disposto no art. 20 da Lei Complementar nº 141/2012 e no art. 25 da LRF.
4.5 Utilize contas bancárias específicas do FUNDES para movimentação (recebimento, pagamentos e transferências) da parcela dos recursos de impostos e transferências constitucionais (do tesouro), nos termos exigidos pelo art.33 da lei nº 8.080/90 e art.49 da LC estadual nº 791/1995	
4.6 Empregue o FUNDES como unidade gestora dos recursos, nos termos do art. 14 da LC nº 141/2012.	

Nenhuma dessas recomendações foi atendida em 2023.

De acordo com o último comunicado emitido pela Secretaria da Saúde:

(i) aguarda-se da Secretaria da Fazenda e Planejamento a definição de critérios e realização dos cálculos necessários ao delineamento de medidas específicas para a área da saúde;

(ii) está em processo de negociação com a Secretaria de Fazenda e Planejamento e com o Banco do Brasil, para verificar a possibilidade de inclusão de credores nos extratos bancários;



(iii) para o FUNDES priorizar a transferência direta de recursos para os Fundos Municipais de Saúde, é imprescindível que haja pactuação e aprovação em comissão intergestores bipartite, seguidas pela aprovação do Conselho Estadual, sendo que, tão logo essas metodologias sejam definidas, a CGOF as seguirá em conformidade com a recomendação destacada.

Por sua vez, a Contadoria Geral do Estado informou que já está iniciando estudos para avaliar a viabilidade da transferência automática da parcela das receitas dos impostos para a conta bancária do FUNDES.

Quanto ao Conselho de Orientação do FUNDES, ficou inoperante em 2023, e as demonstrações contábeis não foram elaboradas.

Em consulta à LDO e LOA sancionadas para 2024, o Assessor Técnico responsável pela análise da matéria constatou que o texto é idêntico ao previsto nas peças de 2023 nesse tópico, ou seja, não há indicativo da ação de providências para constituição do FUNDES em unidade gestora dos recursos, nos termos do artigo 14 da Lei Complementar n. 141/2012.

Também observou que o conteúdo é repetido no Projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2025 (Projeto de Lei n. 302/2024), mas, com a perspicácia que lhe é peculiar, destaca ainda haver tempo para a ALESP, se assim julgar conveniente, debater o assunto com o Executivo, já que o documento lhe foi encaminhado recentemente.

Por fim, acompanha a conclusão da DCG, ratificando os cálculos fornecidos pela Contadoria, que indicam a aplicação de **12,71%** das receitas resultantes de impostos e transferências em ações e serviços públicos de saúde.

Sem embargo, reforça outros pontos lançados no relatório da Fiscalização que demandam a adoção de medidas saneadoras (fls. 94/95, ev. 65.1), e reitera as sugestões de encaminhamentos indicadas no evento 59.9, fl. 72.

Quanto aos aspectos técnico-contábeis e jurídicos, não tenho objeções, até porque me preocupa mais a **qualidade do gasto.**



Aliás, compreendo a intenção do constituinte ao fixar meta quantitativa para áreas sensíveis como saúde e educação, mas talvez tenha sido um “desfavor”, porque acabou desviando o foco da qualidade da despesa para uma análise numérica fria e desumana.

A alocação eficiente de recursos passou à pauta recentemente, e ainda não ocupa o lugar de protagonista, embora seja o único elemento que efetivamente importa à população. 5% estrategicamente investidos causam um impacto positivo muito maior do que 12% gastos a esmo.

Em 2023, segundo anotado pela DCG no Acessório 4, 36% das metas estabelecidas no Plano de Saúde Plurianual ou Plano Estadual de Saúde (PES) não foram alcançadas. Esses objetivos referem-se à

- redução da mortalidade infantil e materna;
- ampliação do acesso das mulheres às ações de prevenção e detecção precoce do câncer de colo de útero e do câncer de mama;
- cobertura vacinal preconizada para crianças menores de 2 anos de idade;
- redução do tempo de regulação de urgência/emergência interhospitalar;
- eficiência no uso dos leitos hospitalares (geridos pela administração e por organizações sociais), e
- ao emprego de tecnologias de inovação em saúde”.

Verificou-se, também, **o descumprimento das metas para a saúde estabelecidas na LDO:**



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



a) a meta e prioridade “Concluir a construção de 6 Clínicas Meu Pet” de responsabilidade da SES não integra o Sistema Único de Saúde (SUS) e seu orçamento;

b) das 11 (onze) metas e prioridades da LDO 2023, 6 (seis) não estavam previstas na PAS e RAG 2023, 6 (seis) não foram alcançadas, 9 (nove) tinham métricas ou valores diferentes do programa de trabalho correspondente na LOA 2023 e 2 (duas) não tiveram avaliação conclusiva quanto ao resultado obtido com base no evento 45.10 (TC-005272.989.23);

Quadro 2 – Resultados e comparações entre metas e prioridades da LDO 2023 e LOA, PAS e RAG 2023

Meta e Prioridade	Resultado Evento¹⁰⁷	PAS 2023	Resultado RAG 2023	Justificativa RAG	LOA 2023
Consolidar o Histórico Clínico Eletrônico em 3 unidades de saúde do Estado.	0% de 1.500.000	Meta/Ação da LDO diferente da meta "D5.4.6" da PAS	0%	Programa está aguardando definições administrativas. O contrato não foi assinado, portanto, nenhuma ação foi realizada.	Meta da LDO igual ao programa de trabalho 10.571.0933.2604 da LOA
Implantar Telemedicina e Realizar mais 200 mil Teleatendimentos (Multisaúde)	1,26% de 3.456.000 (43.492)	Meta da LDO diferente da meta "D5.4.5" da PAS	0%	Este indicador não reflete resultados possíveis pelo programa, que engloba o Telemedicina, atualmente para tratar as interconsultas somente entre profissionais da saúde. Não contemplando pacientes atendidos no momento.	Meta da LDO inferior a meta do programa de trabalho 10.571.0933.2603 da LOA
Realizar mais 290 mil Atendimento pelo Corujão da Saúde e pelas Carretas Dr. Saúde	89,87% de 450.000 (404.437)	Meta da LDO não prevista na PAS	-	-	Meta da LDO inferior à do programa de trabalho 10.302.0930.6381 da LOA
Iniciar a construção de três novos hospitais	0%	Meta da LDO não prevista na PAS	-	-	Meta da LDO diferente do programa de trabalho 10.122.0941.2529
Iniciar a implantação de um novo AME	100%	Meta da LDO não prevista na PAS	-	-	Meta da LDO diferente do programa de trabalho 10.122.0941.2529



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Reformar e Equipar mais 5 Unidades de Saúde	186,44% de 140.512 (75.366)	Meta da LDO diferente das metas "D.1.2.5", "D3.3.1", "D4.1.2" e "D.4.1.6" da PAS	100%	-	Meta da LDO diferente dos programas de trabalho 10.122.0941.1377, 10.302.0941.2449 e 10.122.0941.2574 da LOA / Meta da LDO não explícita na LOA
Concluir mais 6 Clínicas Meu Pet	Não identificado	Meta da LDO não prevista na PAS	-	-	Meta da LDO diferente dos programas de trabalho 18.541.2617.6388 e 04.127.2990.2272 da LOA / Meta da LDO não explícita na LOA
Realizar 15,5 milhões de Agendamentos para Retirada e/ou Entrega Domiciliar de Medicamentos de Alto Custo (Remédio Agora e Remédio em Casa)	0% de 3.500.000 (Remédio em Casa)	Meta da LDO não prevista na PAS	-	-	Meta da LDO diferente a meta do programa de trabalho 10.303.0930.6405 da LOA / Meta da LDO parcialmente explicitada na LOA
Ampliar e modernizar as campanhas de vacinação infantil	86,34% de 82,02 (95)	Meta da LDO diferentes	-	Os dados provisórios (até out/2023) da CV são: para a vacina	Meta da LDO diferente a meta do programa de
		das metas D3.1.4 e D3.1.5 da PAS		contra poliomielite atingiu 78,68%, a vacina pentavalente atingiu 77,58%, a vacina pneumocócica 10 valente atingiu 81,85% e a tríplice viral (contra o sarampo/caxumba e rubéola) atingiu 82,02%.	trabalho 10.305.0932.4124 da LOA
Ampliar o programa Mulheres de Peito, por meio das Carretas da Mamografia	100%	Meta da LDO diferente da meta D2.2.2 da PAS	68,6%	Dados preliminares (mês de dezembro não disponível ainda). Nº de exames= 694.224; População SUS feminina(estimativa) 50 a 69 anos= 1.454.040. Esta meta também não foi alcançada na totalidade dado ainda a reorganização da atenção primária pós-pandemia.	Meta da LDO diferente dos programas de trabalho 10.302.0930.4850, 10.302.0930.6269 e 10.302.0930.6213 a LOA / Meta da LDO não explícita na LOA
Ampliar a Rede Credenciada do Iamspe	Não identificado	Meta da LDO não prevista na PAS	-	-	Meta da LDO não explícita na LOA

Fonte: Elaborado a partir de dados extraídos da LDO 2023, PAS 2023, RAG 2023 e LOA 2023.



Nesse cenário, não há evidências de que o Plano Estadual de Saúde (PES) 2020-2023 e a Programação Anual de Saúde (PAS) 2023 tenham orientado a elaboração do Plano Plurianual (PPA) 2020-2023, da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) 2023 e da Lei Orçamentária Anual (LOA) 2023. Além disso, o orçamento estadual não alocou os recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) de acordo com as metas e prioridades estabelecidas na LDO, conforme respaldadas pela PAS 2023.

No contexto da atribuição constitucional de prestar apoio financeiro aos municípios, foram identificadas falhas e inadequações na alocação de recursos estaduais. Essas falhas incluíram a não observância do artigo 19 da Lei Complementar nº 141/2012 e a ausência de garantias de que os programas de repasse consideraram a necessidade de reduzir desigualdades regionais.

Quanto à execução orçamentária e financeira em 2023, não há garantias quanto à fidedignidade e confiabilidade dos valores de despesa de pessoal registrados no Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (Siafem) e disponibilizados pelo Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (Sigeo). Especialmente, não se pode afirmar que esses valores estejam livres de lançamentos ou pagamentos indevidos.

Outrossim, a divulgação das prestações de contas na área da saúde em 2023 apresentou falhas e inadequações. Isso incluiu a falta de transparência nas despesas, dificultando a consulta e apreciação por parte dos cidadãos e instituições da sociedade. Além disso, o controle técnico sobre as ações, serviços e resultados assistenciais e financeiros da gestão também foi deficiente.

Aliam-se a isso as ocorrências expostas no Relatório de Fiscalização de Natureza Operacional sobre Fila do SUS no Estado de São Paulo, a seguir resumida:

- **Regionalização:** A implantação da Regionalização da Saúde no estado de São Paulo está em andamento, mas ainda há um longo caminho a



percorrer. O processo é lento e complexo, e ainda não há uma data definida para sua conclusão completa.

- **Desigualdade na capacidade resolutiva das Redes Regionais de Atenção à Saúde (RRAS):** A capacidade resolutiva das RRAS é desigual, o que leva à necessidade de pacientes se deslocarem para outras regiões para receber atendimento, mesmo que este esteja disponível em sua própria região. Em alguns casos, pacientes precisam se deslocar a uma distância de até 600 km para ter acesso a uma consulta oftalmológica, por exemplo.

- **Estrutura administrativa da Secretaria de Estado da Saúde (SES):** A estrutura administrativa da SES não está adequada à gestão da fila de espera do SUS. Há discordâncias entre a área de atuação dos Departamentos Regionais de Saúde (DRS) e a abrangência das RRAS, o que dificulta o processo de regulação regional.

- **Regulação do acesso:** A regulação do acesso aos serviços de saúde no SUS apresenta diversas falhas. A implementação dos Complexos Reguladores Regionais está atrasada, e os Núcleos de Regulação dos DRS estão sobrecarregados. Além disso, há problemas na utilização do Siresp, o sistema de regulação ambulatorial do estado, e na comunicação com os pacientes.

- **Atendidos ambulatoriais e cirurgias eletivas:** A pandemia de COVID-19 teve um impacto significativo nos atendimentos ambulatoriais e nas cirurgias eletivas no SUS. O número de atendimentos ainda não atingiu o patamar pré-pandemia, e há uma fila de espera considerável para ambos os tipos de procedimentos.

- **PNRF:** A adesão do estado de São Paulo ao Programa Nacional de Redução de Filas das Cirurgias Eletivas (PNRF) foi tardia, o que prejudicou a gestão da fila de espera. Além disso, há problemas na confiabilidade da fila PERF-SP 2023 e na aplicação dos recursos do Fundo Nacional de Assistência à Saúde (FAEC) destinados à redução de filas.



- **Limitações do Siresp:** O Siresp apresenta diversas limitações que prejudicam a gestão da fila de espera do SUS. O sistema não é confiável, não permite a interoperabilidade entre os sistemas de regulação municipais e estadual, e não garante o respeito à ordem cronológica no agendamento de exames ambulatoriais.

Em sínteses, a desordem contábil encontrada na gestão dos recursos destinados à saúde levanta questionamentos sobre a confiabilidade dos dados apresentados. Esta situação compromete não apenas a transparência das informações, mas também a precisão do percentual de gastos na área da saúde.

Além disso, a falta de cumprimento das metas estabelecidas para a melhoria da qualidade dos serviços de saúde no Estado é preocupante. A discrepância entre as prioridades previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e no Plano de Ação em Saúde (PAS) demonstra uma falta de alinhamento e planejamento adequado. Essa falta de sincronia pode resultar em falhas na prestação dos serviços de saúde à população, impactando diretamente na qualidade do atendimento.

Os problemas na operacionalização e controle dos dados também são fatores que contribuem negativamente para a qualidade dos serviços de saúde oferecidos à população. A demora no atendimento, a inobservância à ordem cronológica e outras irregularidades são indicativos de deficiência na gestão dos recursos e na falta de transparência na utilização dos mesmos.

Diante desse cenário, é fundamental que sejam adotadas medidas urgentes para sanar as impropriedades identificadas, ao que me filio às propostas de encaminhamento lançadas no Acessório 4 e no documento D1 - Fila Estadual do SUS - TC- 021571.989.23-5.



11. ENSINO

Os aspectos relacionados ao ensino e FUNDEB foram abordados pela DCG no Acessório 2, constante do evento 117.02 do TC-007726.989.23, e pela Assessoria Técnica no evento 65.1.

Cálculos apresentados pelo Governo do Estado, para demonstrar o atendimento aos artigos 255 da Constituição Estadual e 212 da Constituição Federal, indicam, respectivamente, a aplicação de **33,66%**, considerados os gastos com insuficiência financeira da SPPREV na Função 12 – Educação (R\$14.460.230 mil), e de **25,90%**.

Quanto à inclusão de **gastos com inativos e pensionistas**, a despeito do meu entendimento¹⁰, esta Corte já firmou posição no sentido de que, enquanto não julgada a ADI n. 6593 pelo Supremo Tribunal Federal – STF, “[...] permanece integralmente vigente no Estado de São Paulo a Lei Complementar n. 1.333, promulgada em 17 de dezembro de 2018, que, além de estabelecer diretrizes gerais para a organização do sistema estadual de educação profissional e tecnológica admitiu, em seu art. 5º, inciso III⁵⁶¹¹, a satisfação da diferença entre os percentuais de aplicação mínima em manutenção e desenvolvimento no ensino, fixados pelas Constituições Estadual e Federal, mediante a contabilização de dispêndios ordenados à restauração do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS do Estado. Ou seja, sem prejuízo da destinação de 25% do produto da arrecadação de impostos e transferências para o custeio das finalidades especificadas pelo art. 70 da LDB, a norma conferiu à Administração a faculdade de despender a totalidade da parcela excedente prevista pela Carta Paulista, de 5%, com a realização de despesas de natureza previdenciária – desde que, evidentemente, associadas a beneficiários cujas

¹⁰ Externado nos autos do TC-4345.989.21, em que apreciadas as Contas do Governador relativas ao exercício de 2021 (parecer anexo – **doc. 1**).

¹¹ ⁵⁶ 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;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



atribuições profissionais, quando do ingresso na atividade, concorriam para a consecução dos objetivos fundamentais das unidades escolares.” (excerto do Voto proferido no TC-4345.989.21).

Igual solução foi adotada na apreciação das contas de 2022 (TC-5128.989.22):

A aceitação da despesa de custeio de inativos e pensionistas leva em conta o fato de **não estar ainda finalizado o julgamento da ADI 6593, pelo e. STF**, e por ter o Estado de São Paulo legislação específica – **a Lei Complementar nº 1333/2018 – que admite tais despesas no cômputo da diferença de 5% entre a exigência federal (25%) e a estadual (30%). Tais percentuais consideram vigente, pelas mesmas razões, a modulação estabelecida por este e. Plenário**, no julgamento das contas de 2018 (TC 6453 989 18)75, quanto aos recursos do FUNDEB, e, assim, **acolhe, este Relator, como passível de aceitação as despesas, no percentual de 31,61%**. (grifado no original)

Embora a ADI estivesse incluída no calendário do STF para julgamento em 30/03/2023, o último andamento processual registrado data de 29/03/2023.

Na análise das contas anuais de 2022, à falta de notícia sobre ocorrências posteriores, encaminhei *e-mail* à Central do Cidadão do STF, que me respondeu nos seguintes termos:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Olá, Raquel Ortigosa Bueno!

A sua solicitação 100621 - Informações processuais foi concluída!

Prezada senhora,

Em atenção à sua mensagem, informamos que o processo de seu interesse não foi julgado na sessão para a qual foi pautado (30/03/2023). Acrescentamos que, em razão da dinâmica das sessões de julgamento presenciais, caso não haja tempo hábil para julgamento de todos os processos previstos para determinada sessão, os remanescentes permanecem liberados para julgamento e serão incluídos em sessão futura, pela Presidência.

Salientamos que, até o presente momento, o processo de seu interesse não possui nova data para o julgamento. Assim, sugerimos realizar o acompanhamento público do processo a fim de notar atualizações em seu andamento (<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6046974>), bem como acompanhe o calendário de julgamentos: <https://portal.stf.jus.br/pauta/pesquisarCalendario.asp>

Por oportuno, sugerimos que utilize o serviço STF Push (<https://portal.stf.jus.br/push/>) para receber atualizações sobre o andamento de processos de seu interesse por e-mail. As informações detalhadas sobre o serviço estão disponíveis na Carta de Serviços ao Cidadão do STF (<http://portal.stf.jus.br/falecomstf/cartadeservicos.asp>).

Se precisar de mais informações, preencha o formulário disponível no endereço: <http://portal.stf.jus.br/centraldocidadao/informacaoProcessual.asp>

Assim, em 2023, o cenário mantém-se igual ao dos anos anteriores, salvo pelo atendimento à recomendação dirigida ao Governo no Parecer das contas de 2021 – “envide esforços para eliminar definitivamente a utilização de recursos oriundos do FUNDEB para a cobertura de despesas de natureza previdenciária, antes mesmo do encerramento do prazo fixado pela modulação de efeitos instituída pelo Parecer das contas de 2018.” –, já o valor computado na apuração dos 30% a que alude o artigo 225 da CE, relativo à insuficiência financeira da SPPREV, **onerou recursos do tesouro**, e não os originários do FUNDEB.

Em relação aos cálculos efetuados para apuração dos índices educacionais, a Fiscalização não observou inconsistências na Receita usada como parâmetro; todavia, **acertadamente**, glosou despesas no total de R\$ 215.237 mil, porque incompatíveis com os artigos 70 e 71 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação - LDB:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Tabela 4 – Despesas não deduzidas pela gestão estadual na apuração dos percentuais mínimos de aplicação – 2023

<i>Despesas</i>	<i>Valor (R\$ em mil)</i>	<i>Vedação</i>
Subvenção a instituição de caráter assistencial e cultural	500	- Art. 71, II, da LDB.
Despesas com alimentação, inclusive dos profissionais do magistério, e gêneros alimentícios		- Art. 71, IV, da LDB; - decisões do TCESP (TC-99-003455/026/06; TCA-186/026/08; TC-01709/026/12); - Manual de Aplicação do Ensino
Obras de infraestrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede escolar	142	- Art. 71, V, da LDB
Cancelamento de Restos a Pagar de universidades considerados na apuração da aplicação mínima MDE.	150.434	- MDF, p. 364
Parcelamento de débitos junto a Previdência Social	15.822	-Manual de Aplicação do Ensino
Valores destinados ao PAINSP (Plano de Ações Integradas do Estado de São Paulo) empenhados, não liquidados e não pagos até janeiro do ano seguinte	48.240	Parecer Prévio das Contas do Governador 2021
Total de despesas não deduzidas pela gestão estadual	215.237	

Fonte: Dados extraídos do Sigeo

Com as deduções, os índices passaram para **25,78** e **33,54**, mas ainda acima dos patamares mínimos fixados pelo artigo 212 da CF e 255 da Constituição Estadual, conjugado com o artigo 5º, inciso III, da Lei Complementar n. 1.333/2018).

A DCG apontou, ainda, **limitações** à análise das despesas educacionais com pessoal, ante a falta da relação de credores por documento das despesas (NE, NL ou OB) que compõem a folha de pagamentos. Embora a Secretaria da Fazenda e Planejamento tenha informado a futura implementação de melhorias, é de se reforçar que tais detalhamentos sejam disponibilizados o mais breve possível.

Constou do Relatório, também, proposta de determinação e recomendação ao Governo Estadual, para que “deixe de utilizar recursos de Contribuição Social do Salário-Educação em despesas não permitidas à luz dos artigos 70 e 71 da LDB, seguindo entendimento deste E. Tribunal de Contas”.

Isso porque, de acordo com o Manual de Aplicação no Ensino desta E. Corte¹², as cotas do **Salário-Educação** não podem ser utilizadas para gastos de pessoal (art. 7º da Lei Federal nº 9.766/98), devendo-se observar às permissões e às restrições constantes dos artigos 70 e 71 da LDB.

¹² <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/publicacoes/Aplicação%20no%20ensino.pdf>



Nesse ponto, com o devido respeito, acompanho a proposta da Assessoria Técnica, no sentido que se revise tal posicionamento, a partir interpretação sistemática dos artigos 208, VII, e 212 c/c §§ 4º e 5º, da Constituição Federal.

O art. 208, VII, da Carta Magna¹³ prevê o atendimento ao educando em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde, seja dever do Estado.

Já o art. 212, § 4º¹⁴ disciplina que os programas suplementares previstos no art. 208, VII serão financiados com os recursos advindos de contribuições sociais e outros recursos orçamentários e, o § 5º¹⁵ do mesmo artigo, define o Salário Educação como Contribuição Social, todos da Constituição Federal.

Assim, é possível inferir que a Contribuição Social proveniente do Salário-Educação pode financiar programas suplementares material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde destinados aos alunos, sem o mesmo crivo dos artigos 70 e 71 da LDB para as receitas resultantes de impostos destinadas à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Há de se registrar que a situação em comento não abrange a utilização do Salário-Educação para pagamentos de pessoal e de

¹³ Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

(...)

VII - atendimento ao educando, **em todas as etapas da educação básica**, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009](#))

14 § 4º Os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários.

15 § 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006](#))



aposentadorias e pensões, os quais são expressamente vedados pelos artigos 7^o16 da Lei Federal nº 9.766/98 e 212, § 7^o17, da Constituição Federal.

No que diz respeito ao **Programa Dinheiro Direto na Escola – PDDE Paulista**, os Pareceres sobre as Contas do Governador dos Exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022 continham recomendações e determinações ao Governo do Estado, para que os recursos repassados às APMs fossem efetivamente aplicados em atividades de manutenção e desenvolvimento do Ensino dentro do exercício do repasse, visto que a concentração de tais repasses ocorria ao final do exercício, impossibilitando a aferição da utilização de tais recursos no exercício devido.

Segundo a DCG, essa prática não se repetiu em 2023, pois grande parte das aplicações foi realizada no 1º quadrimestre do exercício de 2023.

A Fiscalização relatou, ainda, que, diferentemente do apurado entre os anos de 2019 e 2022, nos quais o Programa foi fortemente financiado com os recursos do FUNDEB, em 2023, a maior fatia do PDDE Paulista compôs-se de recursos advindos do Salário Educação (65%), que são recursos adicionais não considerados nos mínimos do Ensino, enquanto o FUNDEB contribuiu com apenas 20% do total repassado.

No entanto, o controle existente não permitiu apurar o saldo de recursos do FUNDEB não aplicado no 1º quadrimestre de 2024 em poder das APMs.

Divergências entre valores repassados (receitas), segundo o Sigeo (R\$ 605.329 mil), e as informações prestadas pela SEDUC (R\$ 655.080 mil e R\$ 594.662 mil) permitem afirmar apenas que aproximadamente 50% do

16 Art. 7o O Ministério da Educação e do Desporto fiscalizará, por intermédio do FNDE, a aplicação dos recursos provenientes do Salário-Educação, na forma do regulamento e das instruções que para este fim forem baixadas por aquela Autarquia, vedada sua destinação ao pagamento de pessoal. ([Vide Medida Provisória nº 339, de 2006](#)).

17 § 7º É vedado o uso dos recursos referidos no caput e nos §§ 5º e 6º deste artigo para pagamento de aposentadorias e de pensões. (Incluído pela EC n. 108/2020)



montante repassado em 2023 não foi aplicado pelas APMs no exercício (baseado no saldo em caixa, de R\$ 286.402 mil).

Ao abordar a questão, o Assessor Técnico deduziu que, apesar as falhas, “**houve evolução em relação ao exercício anterior**, pois na instrução das contas de 2022 – TC-5128/989/22, apurou-se fortes indícios indicando que os valores repassados em 2022 não foram aplicados em quase sua totalidade, uma vez que do total repassado no referido exercício, R\$438.180 mil, através de fonte de recursos FUNDEB (R\$429.351 mil) e Tesouro (R\$8.829 mil), ainda permaneciam em caixa das APMs ao menos R\$400.287 mil, conforme informado por Seduc.”.

Endossa, portanto, a proposta de recomendação da DCG ao Governo do Estado para que “**controle por fonte de recursos os saldos de recursos destinados pelo PDDE Paulista em poder das APMs, como condição para que o valor repassado seja considerado dentre as despesas que compõem o limite de aplicação em MDE**”.

Passando ao **FUNDEB**, noto que nem a DCG nem o Assessor Técnico contestaram os cálculos apresentados no Balanço Geral do Estado, concluindo, assim, pelo cumprimento do artigo 212-A, inciso XI, da Constituição Federal e dos artigos 25 e 26 da Lei nº 14.113/2020, dada a aplicação de **90,94%** dos recursos na remuneração dos profissionais da educação básica em efetivo exercício, e a destinação de **100%** à manutenção e desenvolvimento do ensino.

De minha parte, ressalto que, embora atendidos os mínimos constitucionais e legais, vários apontamentos lançados nos anexos D3 e D4 suscitam indagações a respeito da **qualidade dos gastos**, tais como:

- **Inadequação das medidas de provisão de docentes:** o governo estadual não tem sido diligente na provisão do quadro docente da SEDUC, o que resulta em carência de professores nas escolas;

- **Alta rotatividade de docentes:** em média, os alunos da SEDUC enfrentaram alta rotatividade de professores em 11,7% das disciplinas cursadas entre 2019 e 2023;



- **Falta de atratividade das carreiras docentes:** a SEDUC não tem atuado de forma a preservar a atratividade das carreiras docentes, o que resulta na estagnação dos professores nas faixas iniciais da carreira;
- **Inadequação do registro de frequência docente:** a SEDUC não possui estruturas e rotinas adequadas para o registro da frequência docente, o que dificulta o acompanhamento da ausência de professores;
- **Alto índice de absenteísmo docente:** em média, 9% das aulas da SEDUC foram afetadas pelo absenteísmo docente entre 2022 e 2023;
- **Falta de programas para qualidade de vida dos docentes:** a SEDUC não mantém programas contínuos e estruturados voltados à promoção da qualidade de vida docente e à redução de doenças laborais;
- **Descumprimento da legislação sobre promoções docentes:** a SEDUC não está cumprindo o disposto na Lei Complementar nº 1.097/2009, que determina a realização anual de avaliações para a promoção dos docentes;
- **Falta de materiais pedagógicos:** as salas de atendimento educacional especializado (AEE) não possuem os materiais pedagógicos mínimos necessários para o atendimento dos alunos com deficiência, transtorno do espectro autista (TEA) e transtornos globais do desenvolvimento (TGD);
- **Equipamentos inadequados:** os equipamentos existentes nas salas de AEE são inadequados ou em mau estado de conservação, o que prejudica o atendimento dos alunos;
- **Infraestrutura precária:** as salas de AEE não possuem infraestrutura adequada para o atendimento dos alunos, com problemas de iluminação, ventilação, acústica e acessibilidade física;
- **Avaliações pedagógicas incompletas:** as avaliações pedagógicas iniciais (APIs) dos alunos com deficiência, TEA e TGD não são realizadas de forma completa e adequada, o que dificulta o planejamento do atendimento educacional especializado;



- **Falta de professores especializados:** não há professores especializados suficientes para atender a todos os alunos com deficiência, TEA e TGD que necessitam do AEE;

- **Falta de serviços de apoio:** há alunos com deficiência que necessitam de serviços de apoio, como cuidadores e transporte adaptado, mas não estão recebendo esses serviços.

Pelo exposto, acompanho as propostas de encaminhamento da DCG, exceto quanto ao salário-educação, reforçando a necessidade de o Governo do Estado adotar medidas eficazes para cumprir seu próprio mapa estratégico 2023-2026¹⁸.

12. DESPESA COM PESSOAL

Demonstrativo fornecido pela Secretaria da Fazenda indica uma despesa com pessoal equivalente a 42,33% da RCL ajustada (ev. 36.2, fl. 280).

Cálculo alternativo, elaborado pela DCG em consonância com o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, apresentou diferença mínima no percentual, reduzido a **42,29%** da Receita Corrente Líquida Ajustada - RCLA, decorrente da inclusão das despesas relativas ao piso da enfermagem e de correções pertinentes aos recursos vinculados à previdência:

¹⁸ <https://www.educacao.sp.gov.br/mapa-estrategico-2023/>



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Tabela 27 - Cálculo da despesa líquida com pessoal/ RCLA 3º quadrimestre de 2023
R\$ milhares

DESCRIÇÃO	COLUNA 1	COLUNA 2	Diferenças
	RGF	Com ajustes em "Despesas não computadas"	
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (*1)	112.796.545	110.059.057	2.737.488
Pessoal Ativo (*2)	62.504.483	62.586.683	-82.200
Pessoal Inativo (*3)	50.292.062	47.472.374	2.819.688
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização ou de contratação de forma indireta (§ 1º do art. 18 da LRF) (*4)	0	0	-
Despesas não computadas	-15.787.061	-13.049.573	-2.737.488
Inativos e Pensionistas com rec. vinculados (*3)	-15.101.572	-12.281.885	-2.819.688
Incentivo à demissão voluntária e deduções constitucionais (*2)	-111.880	-194.080	82.200
Despesas Exerc. Anteriores ao período anterior	-573.608	-573.608	0
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL	97.009.484	97.009.484	0
RCL (*5)	229.658.088	229.838.292	-180.204
Transf. Obrigat. da União relativas às emendas individuais e de bancadas	-470.770	-470.770	0
RCLA	229.187.318	229.367.522	-180.204
Percentual (Desp. Líquida com Pessoal/ RCLA)	42,33%	42,29%	0,03%

(*1) Valor apresentado como despesa bruta já está líquido de: despesas de outros poderes, indenização por acidente de trabalho, contribuição intraorçamentária, ressarcimento de professores municipalizados; além de estar somado ao PASEP e Parcelamento do PASEP.

(*2) A diferença de R\$ 82.200 mil refere-se às despesas com o complemento do piso da enfermagem executadas com recursos da União.

(*3) A diferença de R\$ 2.819.688 mil refere-se a exclusão da parcela de insuficiência financeira das Universidades do ano de 2023, tanto da "Despesa bruta" quanto nas "Despesas não computadas" fonte de recurso 150081001 – Tesouro Geral.

(*4) O valor de R\$ 4.137.766 mil não foi computado em atendimento ao quanto decidido no Processo SEI 8508/2021-99, publicado no DOE de 06/05/2022.

(*5) A diferença de 180.204 mil refere-se aos recursos recebidos da União para pagamento do piso da enfermagem que foram excluídos da RCL.

Ressalta-se que, mesmo com os ajustes, o índice apurado fica abaixo do limite de alerta (44,10%).

A instrução registrou, no entanto, que:

[...] o cálculo das despesas de pessoal não considerou parcelas referentes a contratos com Organizações Sociais que exercem atividade finalística. Este procedimento adotado pelo Governo do Estado está consoante ao quanto decidido por esta Corte de Contas em maio/2022, conforme Despacho de Decisão ao Processo SEI 8508/2021-09348, porém, de forma superveniente, em outubro/2023 o Ministério da Fazenda, por meio da Subsecretaria de Contabilidade



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Pública, emitiu a nota técnica SEI nº 2454/2023/MF349 esclarecendo que permanecem válidas as regras do MDF que incluem estas despesas nos limites de gastos com pessoal. Ante o surgimento deste fato superveniente, submetemos este tópico à análise superior desta Corte.

O Assessor Técnico abordou o assunto da seguinte forma:

[...] em relação aos gastos das Organizações Sociais que exercem atividades finalísticas de responsabilidade do Estado, saliento que na parte final do voto condutor da decisão proferida no Processo SEI 8508/2021, esta Casa ressaltou inexistir obstáculo para proceder à inclusão dos valores destinados a contratos de gestão, comprovadamente celebrados com a finalidade de obscurecer o exclusivo propósito de realizar a substituição de servidores públicos, com atribuições vinculadas à execução de atividade-fim da Administração:

2.8 Ressalto, por fim, que tal posicionamento não constituirá obstáculo para que esta Corte de Contas proceda à inclusão, entre os dispêndios com pessoal, dos valores destinados a contratos de gestão comprovadamente celebrados com o dissimulado e exclusivo propósito de realizar a substituição de servidores públicos cujas atribuições envolvem a execução de atividades-fim da Administração, ignorando todas as demais particularidades que caracterizam e justificam o recurso a esse tipo de instrumento, tal como constatado no ajuste tratado no TC-005758.989.18, conforme expresso nos seguintes excertos:

1. RELATORIO

(...)

Na sequência, assinalou que a Prefeitura não estabeleceu quais serviços seriam prestados, tendo fixado apenas o quantitativo dos profissionais disponibilizados pela entidade (médicos generalistas – PSF; técnicos de enfermagem; enfermeiros; auxiliar de consultório dentário). Desse modo, entendeu que o contrato tratava de mera intermediação de mão de obra, já que, além do quadro de pessoal do Executivo dispor de cargos vagos criados para esses profissionais da saúde, os contratados desempenhavam suas funções nas dependências das Unidades Básicas de Saúde, utilizando de toda a estrutura e insumos do município. Ademais, ficou comprovado que o aluguel dos imóveis utilizados pelo IAGES para prestação dos serviços era pago pela Prefeitura. Concluiu, assim, que a

“contratação de pessoal por intermédio de empresa para prestação de serviços médicos para realização de atividades fim da Administração [violava o] art. 37, II, da Constituição Federal, e [configurava] burla à Lei de Responsabilidade Fiscal”.

(...)



2. VOTO

(...)

2.3 A falha relativa à intermediação de mão de obra em detrimento da realização de concurso público, em desrespeito à Constituição Federal e com o fito de afastar a incidência da Lei de Responsabilidade Fiscal, remanesce nos autos e corrobora o juízo de reprovação.

Sendo assim, quando comprovado que o Contrato de Gestão teve como objetivo a substituição de servidores públicos, com atribuições vinculadas à execução de atividade-fim da Administração Pública, entendo que os respectivos valores despendidos com pessoal devem ser considerados para fins de análise dos limites laborais definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, com fulcro no §1º do artigo 18 da mencionada lei.

Transcrevo excerto da Nota Técnica SEI n. 2454/2023/MF:

Em relação às organizações da sociedade civil, esclarece-se que esse entendimento se aplica aos casos em que essas organizações administram estruturas pertencentes à administração pública ou tem a totalidade ou a maior parte das suas despesas custeadas pelo Poder Público. Nesses casos, é possível identificar o valor das despesas com pessoal relacionadas à atividade-fim do ente da Federação que é custeada com os recursos repassados pelo Poder Público.

Busca-se, por meio do referido documento, reforçar a aplicabilidade das diretrizes constantes do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF, em especial o seguinte:

A LRF, ao estabelecer um limite para as despesas com pessoal, definiu que uma parcela das receitas do ente público deveria ser direcionada a outras ações e, para evitar que, com a terceirização dos serviços, essa parcela de receitas ficasse comprometida com pessoal, estabeleceu, no § 1º do artigo 18, que os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos devem ser contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

Da mesma forma, a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade-fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação de forma indireta, deverá ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.



[...]

A outra situação está relacionada aos casos em que essas organizações administram estruturas pertencentes à administração pública ou são responsáveis pela execução de serviços públicos de responsabilidade do ente, tendo, nesses casos, as despesas relacionadas a esses serviços custeadas pelo Poder Público. Nessa situação encontram-se as organizações sociais e outras entidades que firmaram contrato de gestão com o Poder Público. Observa-se que as transferências de recursos a essas organizações não têm como objetivo apoiar ou fomentar as atividades já realizadas por elas, mas **custear o serviço público de responsabilidade do ente público que será gerido e executado pela organização**. Portanto, do total de recursos transferidos, será necessário identificar o valor utilizado no custeio das despesas com pessoal relacionadas à atividade finalística do ente da Federação para que esse valor seja incluído no cômputo da despesa com pessoal. (grifei)

Com o devido respeito, tenho por equivocado o posicionamento da STN a respeito do assunto.

Prescreve o § 1º do artigo 18 da LRF que “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’.” (grifei).

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, em “Parcerias na Administração Pública”¹⁹, explica que, “em relação ao servidor público, existem duas possibilidades: (i) ele é selecionado para ocupar cargo ou emprego público, mediante concurso público, com fundamento no art. 37, II, da Constituição (com ressalva para os cargos em comissão); ou (ii) ele é contratado em caráter temporário, com fundamento no art. 37, IX, da Constituição, e no regime estabelecido por lei de cada ente da federação.”. **Logo**, não se permitem contratações para fornecimento de mão de obra no âmbito da Administração Pública, mas, sim, para a prestação de serviços.

¹⁹ Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. Parcerias administração pública. Forense. Edição do Kindle.



Com base nisso, critica duramente a redação do § 1º do artigo 18 da LRF, porque *praticamente admite a possibilidade de contratos de terceirização de mão de obra* no setor público, o que é inaceitável perante a CF.

Por oportuno, transcrevo as reflexões da Autora sobre o tema:

Sendo inadmissível o contrato de fornecimento de mão de obra, o dispositivo deve ser entendido de modo que, se celebrado, a despesa correspondente será levada em consideração para fins de cálculo das despesas com pessoal. O legislador não estava preocupado com a licitude ou ilicitude desse tipo de contrato diante de outros dispositivos legais e constitucionais, mas apenas e tão somente para os fins da Lei de Responsabilidade Fiscal. Mais uma vez, exige-se do intérprete o bom senso que faltou ao legislador.

[...] despesas com **contratos de terceirização de empreitada ou locação de serviços não estão abrangidas pelo art. 18, § 1º, da lei, pois, nessas modalidades, o objeto é o resultado** (obra, projeto, pesquisa, parecer, auditoria etc.) **ou atividade** (serviço contínuo que atende às necessidades da Administração, como vigilância, limpeza, assistência técnica etc.), enquanto no fornecimento de mão de obra é a pessoa física, o empregado, em relação ao qual a empresa é mera intermediária. (grifei)

Sob minha ótica, o mesmo raciocínio se aplica aos contratos de gestão, na medida em que têm como objetivo a parceria entre a Administração Pública e Organizações Sociais (OS) para a gestão de serviços públicos de forma descentralizada, buscando melhorar a eficiência, a eficácia e a qualidade dos serviços públicos prestados, por meio da definição clara de metas e resultados a serem alcançados.

Ressalto que, na mesma obra acima referenciada, Maria Sylvia leciona que:

A **descentralização por colaboração** é feita por acordo de vontades ou ato administrativo unilateral, pelo qual se atribui a uma pessoa de direito privado a execução de serviço público, conservando o poder concedente sua titularidade.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Como acordos de vontades podem ser mencionadas, entre outras modalidades: (a) as várias formas de concessão já indicadas no item 2.4, a saber, a concessão de serviço público tradicional, precedida ou não de obra pública, e as duas modalidades de parcerias público-privadas; (b) a permissão de serviço público, como disciplinada na Lei nº 8.987/1995; (c) **os contratos de gestão com as organizações sociais que assumam a prestação de serviços públicos, como ocorre, por exemplo, na área da saúde [...]**

[...]

Se esse objeto da concessão administrativa [Lei n. 11.079/2004] – delegação da execução de serviço público – se revelar verdadeiro, **haverá terceirização de atividade-meio (serviços administrativos) e atividade-fim (serviços sociais do Estado). Será, de certa forma, o mesmo tipo de delegação de serviço público que ocorre com as organizações sociais** (analisadas no Capítulo 12, item 12.3.3), porém com regime jurídico diverso. De qualquer forma, a ideia é a de delegar a entidade privada a execução de serviço público; só que, no caso das organizações sociais, a entidade tem que ser associação ou fundação sem fins lucrativos e, no caso da concessão administrativa, essa exigência não existe, podendo a concessionária atuar com objetivo de lucro. **Nos dois casos, ter-se-á serviço público não exclusivo do Estado, prestado por entidade privada, mediante remuneração garantida pelo poder público.** (grifei)

Discorrendo sobre as organizações sociais disciplinadas pela Lei n. 9.637/98, afirma que:

[...] Embora enquadradas, em regra, como entidades de colaboração que integram o terceiro setor, na realidade, apresentam uma peculiaridade em relação às demais: elas, como regra geral, prestam serviço público por delegação do poder público. Elas se substituem ao poder público na prestação de uma atividade que a este incumbe; prestam a atividade utilizando-se de bens do patrimônio público, muitas vezes contando com servidores públicos em seu quadro de pessoal, e são mantidas com recursos públicos; embora instituídas como entidades privadas, criadas por iniciativa do particular, a sua qualificação como organização social constitui iniciativa do poder público e é feita com o objetivo específico de a elas transferir a gestão



de determinado serviço público e a gestão de um patrimônio público. [...] **No que diz respeito ao objeto do contrato de gestão** que as vincula ao poder público, pode-se afirmar que **se constitui, em regra, não como atividade privada de interesse público** (serviços sociais não exclusivos do Estado, como as demais entidades do terceiro setor), **mas como serviço público social de titularidade do Estado**, a elas transferido mediante delegação feita por meio de contrato de gestão. **A sua posição é muito semelhante à das concessionárias de serviço público**, com a diferença de que não recebem remuneração dos usuários, mas são mantidas com recursos provenientes do orçamento do ente político que as qualificou. **A aproximação maior é com a parceria público-privada, na modalidade de concessão administrativa, em que a atividade é delegada pelo Estado e por ele inteiramente financiada.**

[...]

Ainda quanto ao objeto, é importante ressaltar que **não há possibilidade de contrato de gestão que tenha por objeto o fornecimento de mão de obra** para a Administração Pública. Haveria, no caso, descumprimento das normas da Lei nº 9.637/1998 e total desvirtuamento do contrato de gestão. Além disso, haveria burla à exigência de concurso público contida no art. 37, II, da Constituição. [...] (grifei)

Convém lembrar o que estabelece o artigo 197 da Constituição Federal:

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, **devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.** (grifei)

A própria Constituição permite a execução das ações e serviços de saúde por terceiros, e não é razoável presumir que todos os contratos firmados com organizações sociais se destinam à substituição de servidores ou empregados públicos. Evidente que os ajustes envolvem fornecimento de mão de obra, mas porque é essencial à execução das atividades de gestão.



Em pesquisa na jurisprudência desta Corte encontram-se poucos casos de desvirtuamento do escopo de contratos de gestão, frente à quantidade analisada. Na verdade, a maioria das decisões que reconhecem burla à regra do concurso público refere-se a contratos administrativos regidos pela Lei Federal n. 8.666/93 ou pela Lei 10.520/02, em que a contratada figura apenas como intermediária entre a Administração e profissionais específicos colocados à sua disposição (médicos, enfermeiros etc.).

Saliento, ademais, que, recentemente (22/03/2024), **a Ministra Cármen Lúcia deferiu a cautelar pedida na ACO 3673/PE**, nos termos abaixo:

6. Na espécie em exame, está demonstrada a urgência no deferimento da medida liminar, **pois o entendimento firmado pela Secretaria do Tesouro Nacional na Nota Técnica n. 2.790/2023/MF, no sentido de incluir no limite de despesa com pessoal os contratos de gestão firmados pelo Estado de Pernambuco com organizações sociais pode resultar no descumprimento da Meta 3 do Programa de Reestruturação e de Ajuste Fiscal – PAF também quanto ao exercício fiscal de 2023.**

Essa inadimplência poderá importar em sanções do § 3º do art. 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal o qual dispõe:

“Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição. (...)”

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, o Poder ou órgão referido no art. 20 não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal”.

O deferimento da medida liminar mostra-se necessário para garantir ao Estado de Pernambuco o repasse de verbas federais imprescindíveis às finanças e ao desempenho das funções essenciais do Estado.

6. Pelo exposto, sem prejuízo da reapreciação da matéria no julgamento do mérito, presentes os requisitos, **defiro a medida liminar para determinar à União que, até julgamento final desta ação, suspenda a imputação de inadimplência ao autor por descumprimento da Meta 3 do Programa de Reestruturação e de Ajuste Fiscal – PAF em razão da inclusão de gastos com contratos de gestão celebrados com organizações sociais no limite de despesas com pessoal** e, ainda, que se abstenha de adotar alguma medida restritiva ao autor sob alegação desse descumprimento, em especial as elencadas no § 3º do art. 23 da Lei Complementar n. 101/2000. (grifei)

Por sua vez, o Ministro André Mendonça proferiu a seguinte Decisão na Rcl 59732/SP, aos 09/12/2023:

RECLAMAÇÃO. ADI Nº 1.923/DF. PARCERIA ENTRE ORGANIZAÇÃO SOCIAL E ENTE FEDERADO. CONTRATO DE GESTÃO NA ÁREA DA SAÚDE. LIMINAR CONFIRMADA. PROCEDÊNCIA, EM PARTE.

[...]

16. No processo em análise, constata-se que a autoridade reclamada considerou nulo o contrato mantido entre o reclamante e os profissionais prestadores de serviços, em razão da inobservância do art. 37, inc. II, da CRFB, considerando ilícita a terceirização dos serviços prestados, em acórdão assim ementado (e-doc. 6, p. 4-13; grifos acrescidos):

[...]

18. Com efeito, a decisão reclamada contempla violação ao entendimento firmado na ADI nº 1.923/DF. Ao prolatar a sentença que



julgou improcedente a ação civil pública, o Juízo de 1º Grau reconheceu o seguinte (e-doc. 8, p. 3-9; grifos acrescentados):

“Abstenção de Terceirização pela 1ª Reclamada. Abstenção de Intermediação de Mão de Obra pelas 3ª e 4ª Reclamadas

Requer o autor a condenação da 1ª reclamada em se abster de terceirizar os serviços de saúde para as 3ª e 4ª reclamadas, bem como a condenação das 3ª e 4ª rés na abstenção de intermediar mão de obra relativa a serviços públicos de saúde para a 1ª reclamada, tudo sob pena de multa diária.

Da análise do caso, vislumbra-se que as 3ª e 4ª reclamadas são Organizações Sociais e suas contratações pela 1ª reclamada se deram através de contrato de gestão para os serviços de saúde do Município.

O E. STF, quando do julgamento da ADI 1923/DF já se posicionou sobre a validade e licitude dos contratos de gestão firmados pela Administração Pública e Organizações Sociais em serviços de saúde (...)

Isso se dá em busca da eficiência na prestação de serviços, tendo em vista que a Constituição Federal dispõe que os serviços de saúde devem ser feitos direta ou indiretamente pelo Estado, pelo **que não há que se falar em qualquer irregularidade na celebração do contrato de gestão nem em qualquer violação à exigência de concurso público, uma vez que, conforme mencionado, os serviços de saúde podem ser feitos indiretamente pelo Estado através de particulares**, os quais não estão sujeitos à realização de concursos públicos para contratação, conforme decidido também pelo E. STF na ADI 1923 /DF.

Ademais, é certo que a 1ª reclamada passa orientações procedimentais e precede à fiscalização dos serviços prestados, mas tais fatos não caracterizam qualquer subordinação direta com a 1ª ré.

Assim, não há que se falar em qualquer violação ou irregularidade na celebração de contratos de gestão entre a 1ª e 3ª e 4ª reclamadas para prestação de serviços de saúde.



Com relação às outras eventuais formas de terceirização e a alegação de que seria vedada a contratação terceirizada de atividades-fim da 1ª reclamada, o E. STF julgou recentemente a ADPF 324,(...)

Assim, não há mais que se falar em ilicitude ou irregularidade de terceirização de atividades-fim.

Dessa forma, por todos os ângulos em que se analise a questão, vislumbra-se que não há qualquer irregularidade na celebração de contrato entre a 1ª e 3ª e 4ª reclamadas para prestação de serviços de saúde, pelo que indefiro os pedidos de abstenção de terceirização pela 1ª Reclamada e abstenção de intermediação de mão de obra pelas 3ª e 4ª reclamadas.”

19. No paradigma em questão, foi reputada a validade da contratação preconizada na Lei nº 9.637, de 1998 (interpretação conforme à Constituição da República, pelo Supremo Tribunal Federal), com alusão, também, à área de saúde. É o que se depreende do seguinte julgado:

“Agravo regimental nos embargos de declaração na reclamação. 2. Direito Administrativo. 3. **Alegação de afronta ao que decidido na ADI 1.923. Configuração. 4. Fundação ABC. Qualificação como organização social conferida pelo Poder Público. Inexigibilidade de concurso.** 5. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 6. Agravo regimental não provido.”

(Rcl nº 32.689-ED-AgR/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 20/12/2019, p. 06/02/2020; grifos nossos).

20. Por fim, reputo ser possível e legítima, em tese, a celebração de contrato de gestão para terceirização dos serviços de saúde prestados em unidades públicas do ente federado reclamante.

21. Ante o exposto, confirmo a liminar e julgo procedente, em parte, o pedido, para cassar a decisão reclamada e determinar que outra seja proferida em observância aos critérios estabelecidos na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.923/DF. Sem honorários, de acordo com o entendimento prevalente na Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal.



Em arremate, transcrevo excertos da Nota Técnica emitida pela Ordem dos Advogados do Brasil²⁰:

Em 06 de outubro de 2023, a comunidade jurídica foi surpreendida com a edição de Nota Técnica da Secretaria do Tesouro Nacional STN (SEI nº 2454/2023/MF), que orienta os entes da federação a incluírem os gastos com pessoal das Organizações da Sociedade Civil – OSCs parceiras no cálculo do limite da despesa com pessoal previsto no art. 18 e seguintes da Lei Complementar nº 101/2001 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

[...]

A Nota Técnica da Secretaria do Tesouro Nacional STN (SEI nº 2454/2023/MF) desrespeita de uma só vez a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal e o próprio DL nº 79/2022. Além disso, traz grave risco à manutenção de lídimas e essenciais parcerias celebradas com organizações sociais, organizações da sociedade civil de interesse público e organizações da sociedade civil em geral, prejudicando, ao fim, a prestação de serviços essenciais aos cidadãos mais necessitados.

[...]

Nota-se que a redação adotada pelo MDF busca explicitar o critério de delimitação do rol de entidades cujo gasto com pessoal deve ser contabilizado como gasto de pessoal do Poder Público para fins de cálculo do limite da LRF.

De um lado, o MDF classifica entidades do terceiro setor que recebem apoio do setor público para ampliar essa atuação com vistas à consecução do interesse comum, sem que haja uma relação direta com a prestação de um serviço público. Em relação a elas, o MDF traz como exemplos as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs e as Organizações da Sociedade Civil – OSCs, as quais, mesmo que apliquem recursos públicos para pagamento de pessoal não devem ter seus gastos contabilizados para fins de LRF, pois são objeto de mera atividade de fomento estatal.

²⁰ <https://www.oabsp.org.br/upload/2821882781.pdf>



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO Assessoria Técnico-Jurídica



De outro lado, o MDF categoriza as entidades que gerenciam estruturas públicas ou que prestam serviços públicos. Como exemplo, cita as Organizações Sociais – OSs e outras entidades que “administram estruturas pertencentes à administração pública ou são responsáveis pela execução de serviços públicos de responsabilidade do ente”. Tais entidades devem ter seu gasto com pessoal contabilizado.

Não obstante, contraditoriamente, o MDF sustenta que, apesar de seus exemplos, “quando for possível identificar que a remuneração da mão de obra relacionada à atividade-fim do ente público é custeada com recursos públicos, essa despesa deverá ser incluída no cômputo da despesa com pessoal, para fins de verificação dos limites estabelecidos na LRF”.

Ou seja, assim como dantes, o Manual segue reconhecendo que as parcerias com o terceiro setor não constituem terceirização que substitui servidor, tal qual prevê a LRF. Mas para além do reconhecimento acerca da inexistência de fundamento jurídico, o MDF vai além e amplia a própria noção adotada em suas versões anteriores, pois volta a exigir a cômputo de gastos com pessoal de todas as entidades do terceiro setor que atuem em estruturas públicas e também daquelas que atuam na prestação de serviços públicos, como saúde, educação e assistência social – áreas de atuação de grande parte do terceiro setor no Brasil e constitucionalmente previstas como objeto de colaboração com a sociedade civil.

[...]

A LRF explicita o que deve ser entendido como "despesa total com pessoal". Para tanto, o caput do artigo 18 define o que se deve entender por "pessoal" (ativos, inativos e pensionistas), enquanto seu parágrafo 1º estabelece que "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'".

A literalidade da lei em questão é sintomática. Como se sabe, ainda que insuficiente para a formulação da norma jurídica, a delimitação semântica serve como limite intransponível ao alcance da norma jurídica. Assim, não é possível extravasar o conteúdo linguístico da lei



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



para alcançar fatos por ela não previstos, muito menos para limitar direitos ou interesses. Tudo isso, sem levar em conta a notória regra hermenêutica de que excepcionalidade há de ser interpretada de maneira restritiva.

Desse simples raciocínio, decorre a inconstitucionalidade (por afronta ao artigo 169 da CF/88) e ilegalidade (por afronta ao artigo 18 da LRF) perpetradas por todas as Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional que aprovaram a versão original (8ª e 9ª edições), a versão intermediária (10ª e 11ª edições) e a versão atual (12ª, 13ª, e 14ª edições) do MDF, acima analisadas.

[...]

Deve-se ressaltar neste ponto o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1.923/DF. Conforme o relator para o acórdão, Min. Luiz Fux, o contrato de gestão instrumentaliza a “conjugação de esforços com plena harmonia entre as posições subjetivas, que buscam um negócio verdadeiramente associativo, e não comutativo, para o atingimento de um objetivo comum aos interessados: a realização de serviços de saúde, educação, cultura (...)”.

Ou seja, o vínculo de parceria estabelecido por meio do contrato de gestão não se confunde com contratos de terceirização, uma vez que tem como finalidade o fomento, ausente a lógica de remuneração como contrapartida por serviços prestados. Além disso, o destinatário final das atividades desenvolvidas pela entidade parceira é o cidadão, não o aparato estatal. No âmbito do fomento, não se busca suprir a demanda por mão de obra da Administração Pública, mas sim alcançar resultados e satisfazer interesses públicos compartilhados tanto pelo Poder Público quanto pela organização.

Logo, a utilização de organizações sociais ou organizações da sociedade civil para mera interposição de mão de obra implica desvio de finalidade, a gerar uma série de consequências — inclusive o cômputo da respectiva despesa como gasto de pessoal. Afinal, a deturpação do contrato de gestão, com vistas à dissimulação da terceirização de mão de obra, não afasta a aplicação do artigo 18, parágrafo 1º da LRF.

Esse é o ponto: se ocorrer a intermediação de mão-de-obra, com substituição de servidor público travestida de contrato de gestão, termo



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



de fomento ou termo de colaboração, resta evidente a ilegalidade do ajuste e a conseqüente necessidade da inclusão dos gastos com pessoal no cálculo do limite da LRF. Tal determinação decorre do que determina o próprio artigo 18 da lei, que como dito, não alcança as lícitas parcerias com o terceiro setor.

[...]

Ainda que não tenha ocorrido na discussão de uma lei complementar, o Congresso Nacional já se manifestou sobre o tema. E fez isso justamente para excluir do ordenamento brasileiro a tentativa, por meio de ato administrativo – leia-se portarias da STN – de incluir os gastos com recursos humanos das OSCs no cálculo do limite de despesas com pessoal dos entes públicos que celebram parcerias com o terceiro setor.

[...]

Com base nessa competência, o Legislativo Federal editou o Decreto Legislativo nº 79/2022, que “susta a Portaria nº 377, de 8 de julho de 2020, da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia, que "Estabelece prazos para a definição de rotinas e contas contábeis, bem como classificações orçamentárias para operacionalização do item 04.01.02.01 (3) da 10ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), aprovado pela Portaria STN nº 286, de 7 de maio de 2019, e alterações posteriores".

Tal ato legislativo, aprovado pelo Congresso Nacional objetivou a suspensão da exigência de que gastos com pessoal de entidades sem fins lucrativos parceiras do Poder Público passassem a ser computadas como despesas de pessoal de tais entes para fins de obediência ao limite da LRF.

Na Justificativa do Projeto de Decreto Legislativo que deu origem ao DL nº. 79/2022, consta que:

Essa portaria da Secretaria de Tesouro Nacional (Mansueto/Guedes) tem efeitos nefastos para as parcerias entre poder público e organizações da sociedade civil, sejam aquelas feitas com base no MROSC ou na legislação de OSs. Com motivação duvidosa e obscura, indo em sentido contrário a todo ordenamento jurídico e a entendimento do STF, a portaria terá



como efeitos a demissão dos funcionários das entidades e seus fechamentos, retroagindo em 3 décadas a situação do Brasil.

Sob pretexto de tentar reduzir os gastos públicos, reiterando o que a Portaria 233/2019 já sinalizava, o governo agora fere diretamente a espinha dorsal da área social brasileira. Essa nova medida dá mais um ano para que os entes públicos se adaptem para passar a computar as despesas com recursos humanos das entidades parceiras como despesas da Lei de Responsabilidade Fiscal. Isso quer dizer que o valor repassado para pagamento de RH nas parcerias seria considerado equivalente ao gasto com servidores públicos ativos, inativos e pensionistas e com outros gastos de pessoal, e isso representaria um aumento gigantesco das despesas de cada órgão contratante, provavelmente ultrapassando os limites da lei na maioria dos casos.

(...)

As parcerias entre o poder público e a sociedade civil organizada não são uma forma de terceirização. A Constituição, leis federais, estaduais e municipais além de inúmeros dispositivos infralegais dão segurança jurídica a essa afirmação, desde que sejam corretamente aplicadas. É fundamental que o entendimento constitucional já referendado pelo STF seja conhecido, compreendido e amplamente divulgado: parceria não é terceirização!

(...)

Se esse cenário não for alterado e a portaria se concretizar, estaremos entre o risco de ficar inviabilizada a continuidade da imensa maioria das parcerias brasileiras ou de vermos adotado o “paliativo” de abandono das contratações regulares de pessoal e, aí sim, a opção por práticas de terceirização/quarteirização, ampliando simultaneamente o custo e a precarização das relações de trabalho no interior das ações sociais. Parcerias essenciais para o Brasil na Saúde, na Ciência e Tecnologia, na Cultura, na Assistência Social e em todas as demais áreas sociais estão ameaçadas. O cenário que se desenha retroage ao fim dos anos 1980, início dos anos 1990. Não podemos deixar isso acontecer. (g. n.)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



Assim, ainda que a redação do DL nº. 79/2022 faça referência exclusiva à sustação dos efeitos da Portaria nº. 377/2020 – que adiou para 2023 a entrada em vigência do item 04.01.02.01 da 10ª edição do MDS, aprovado pela Portaria nº. 286/2019 –, resta evidenciado que o DL buscou sustar os próprios efeitos da Portaria nº. 286/2019.

[...]

Nesse contexto, por todos os fundamentos acima delineados, insta consignar que cabe ao Poder Executivo federal, com a maior brevidade possível, em atenção a todos os argumentos de fato e de direito acima delineados, revogar a Nota Técnica SEI nº 2454/2023/MF e alterar o item 04.01.02.01 da 14ª edição do MDF, aprovado pela Portaria nº. 699/2023, bem como suas edições subsequentes.

Feitas essas colocações, endosso a conclusão de que a despesa com pessoal, em 2023, correspondeu a **42,29%**, e acompanho as propostas de recomendação da DCG, salientando, porém, que, na minha concepção, os gastos com pessoal relativos aos contratos firmados com organizações sociais não devem ser computados para aferição dos limites fixados na LRF.

13. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, bem como das considerações lançadas nos pareceres das Assessorias Técnicas especializadas, manifesto-me pela emissão de **parecer favorável às Contas do Governador** do exercício de **2023**, com **ressalvas** pertinentes às desordens contábeis, às injustificadas alterações das metas fiscais, ao imobilizado, aos benefícios fiscais/renúncias de receitas, à gestão da previdência e aos precatórios.

Ressalto, porém, que o posicionamento ora adotado se deve ao fato de se tratar do primeiro ano de mandato, ao que presumo não ter havido tempo hábil para conhecimento a fundo dos problemas e à elaboração de plano estratégico para saneamento.

Por fim, endosso as propostas de encaminhamento consignadas no relatório da i. DCG e nas manifestações dos que me precederam na análise



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO
Assessoria Técnico-Jurídica



da matéria, naquilo que não contrariam as opiniões externadas ao longo deste parecer.

À elevada apreciação de Vossa Excelência.

ATJ, em 19 de maio de 2024.

