CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Exmo. Sr. Conselheiro,

Retornam os autos à ATJ para análise dos esclarecimentos prestados pelo Governo do Estado de São Paulo, por meio da Secretaria da Fazenda e Planejamento, conforme determinado no Evento nº 189.1.

A área técnica especializada, adstrita às controvérsias envolvendo a observância aos artigos 255 da Constituição Estadual e 21, *caput* e § 2º, da Lei nº 11.494/07, ratificou as teses defendidas em sua manifestação pretérita (Ev. 141.1), bem como os resultados apurados, que a levaram a opinar pela emissão de **parecer prévio desfavorável** às contas em exame, dada a aplicação de apenas 96,75% dos recursos do FUNDEB (Ev. 193.1).

Com a colaboração dos Assessores de Economia e Jurídico que se pronunciaram nos Eventos nºs. 141.2 e 141.3, passarei à abordagem dos aspectos contestados que considero mais relevantes ao deslinde da matéria.

1. RENÚNCIA DE RECEITAS

1.1. Compartilhamento de dados fiscais sigilosos com o Controle Externo

Nos Eventos nº 161.1 e 184.1, a SEFAZ informa que, atenta à evolução jurisprudencial e doutrinária sobre o alcance do sigilo fiscal, e pautada no Parecer PAT nº 3/2020, da Procuradoria Geral do Estado, editou a Resolução SFP 42, publicada o DOE em 27 de maio de 2020, a fim de regulamentar o compartilhamento de dados.

Mencionada Resolução acrescenta os §§ 3º a 5º ao artigo 2º da Resolução SF 20, de 14/03/2012, com a seguinte redação:

> § 3º - no atendimento a requisições feitas pelo Tribunal de Contas do Estado no exercício de suas funções constitucionais de fiscalização e colaboração na melhoria da gestão pública, **poderão** ser compartilhados os dados em princípio resguardados pelo sigilo fiscal, desde que de forma anonimizada;
> § 4º - na hipótese de considerar insuficiente o atendimento nos termos do § 3º, inclusive quando os dados de interesse estiverem sigilados por não se enquadrarem no inciso IX do § 1º, **o Tribunal de Contas do Estado apresentará manifestação fundamentada que demonstre a pertinência temática da informação requerida** com o objeto da auditoria ou de inspeção **e a necessidade e a indispensabilidade de acesso**, com indicação de que o trabalho não pode ser realizado ou que o seu resultado não pode ser alcançado por outro modo, que não o compartilhamento dos dados em sua plenitude;
> § 5º - nas situações previstas nos §§ 3º e 4º, a requisição específica será atendida por meio de transferência de sigilo ao servidor previamente indicado pelo Tribunal, que se responsabilizará, pessoalmente, por evitar que os dados sejam utilizados para finalidade diversa ou tenham novo compartilhamento com outros órgãos. (grifei)

A Administração Paulista apresenta o ato normativo como se finalmente tivesse cedido aos reclamos desta Corte acerca da necessidade do compartilhamento de dados reputados sigilosos, para garantia do pleno exercício do controle externo. Todavia, os diversos pressupostos exigidos para a sua concretização levam a crer que, na verdade, a intenção é exatamente o oposto, ou seja, **o que faz a Resolução é conferir ao Poder Público diversos argumentos para justificar possíveis recusas em atender às solicitações deste Tribunal de Contas**.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Noutras palavras, embora se avente que a Norma foi produzida para demonstrar uma postura colaborativa do Governo do Estado junto ao Tribunal de Contas, os requisitos estabelecidos no § 4º, e mesmo o uso do termo "poderão" no § 3º, denota que essa colaboração não será facilmente obtida; para tanto, esta Casa terá que empreender esforços no convencimento da Fazenda estadual quanto à imprescindibilidade dos dados e informações qualificados como sigilosos, para o legítimo exercício de suas funções constitucionais de controle, verdadeira "súplica" procedimental que em tudo subverte os papéis usualmente desempenhados pelo "fiscalizado/jurisdicionado" e pelo "órgão fiscalizador".

Aliás, não creio que tenha sido despretensiosa a referência, no Ofício anexado ao Evento 161.1, tópico 5, da Decisão incidental proferida pelo Ministro Roberto Barroso no MS nº 27091/DF, que definiria como "impraticável prosperar a requisição ampla e irrestrita de informações por parte do controle externo, se o atendimento exigir a abertura de dados ínsitos à privacidade dos contribuintes".

Desnecessária, porém, porque esta Corte já deixou claro que não é com esse intuito que se tem insistido na remessa das informações em testilha:

> [...] a própria Procuradoria-Geral do Estado concluiu que "*não há justificativa jurídica plausível para a ausência de compartilhamento total dos dados solicitados pelo Tribunal de Contas do Estado para o exercício de seu mister constitucional e efetiva análise das renúncias de receitas efetuadas pelo Estado, exceto se tais informações revelem, direta ou indiretamente, a situação econômica ou financeira individualizada do sujeito passivo ou de terceiros, bem como a*

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

natureza e o estado de seus negócios e atividades, o que deve ser analisado caso a caso"[1].

De todo o exposto, quero deixar patente que **o interesse desta Corte não é imiscuir-se nas informações sigilosas dos sujeitos tributários, mas, tão somente, salvaguardar o interesse público subjacente à sua atuação constitucional de verificar a escorreita e impessoal destinação de recursos públicos no atingimento dos objetivos de Estado**.

Mais do que conhecer os detalhes da política de benefícios fiscais em sua dimensão micro, ou seja, sob o prisma de sujeitos tributários individualizados, entendo que o escopo de atuação desta Corte para os próximos exercícios deve se orientar por aspectos objetivos da atuação estatal, cabendo ao Governo do Estado, assim, evidenciar a este Tribunal de maneira inequívoca as seguintes condições:

1 – Que a desoneração fiscal está respaldada e adequada aos termos do Convênio da CONFAZ e, além disso, internalizada na ordem jurídica estadual mediante lei em sentido estrito (alínea g do inciso XII do art. 155 da CF/88 c.c. Lei Complementar nº 24/1975 e § 6º do art. 150 da CF/88);

2 – Que a concessão dos benefícios fiscais atendeu aos requisitos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, inclusive no que tange aos quadros e anexos integrantes das peças orçamentárias, conforme modelagem estabelecida pelo Manual de Demonstrativos Fiscais da STN;

3 – Que a concessão dos benefícios fiscais se insere em política pública estratégica de fomento, marcada pela racionalidade e por objetivos de ordem socioeconômica bem definidos;

4 – Que os órgãos responsáveis do ente exercem eficaz e suficiente controle sobre os benefícios fiscais concedidos, comprovando-se a mensuração do valor efetivamente fruído de

[1] Evento 208.24.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> benefícios fiscais, sua compatibilidade com a autorização inserida na LOA para aquele exercício e o real atingimento dos objetivos socioeconômicos colimados.[2] (grifei)

Feitas essas ponderações, ressalto que a edição da Resolução SFP nº 42/2020, assim como a remessa da documentação anexada no Evento nº 161.2, **não alteram o posicionamento que adotei no Evento nº 141.4**, pois o panorama permanece o mesmo.

Com efeito, a relutância da Administração em atender às orientações deste Tribunal e requisições da DCG prejudicou, mais uma vez, os trabalhos da Fiscalização, que não pode opinar, com razoável segurança, sobre os aspectos discriminados às fls. 207/208 do seu Relatório, a saber:

- ✓ Fidedignidade dos montantes estimados na LDO e quanto aos montantes efetivamente fruídos de renúncia de receitas;
- ✓ Fruição de benefícios fiscais em desacordo com a legislação instituidora;
- ✓ Beneficiários da política fiscal de renúncia de receitas que não oferecem qualquer retorno socioeconômico à sociedade paulista;
- ✓ Entendimento das metodologias que justifiquem o direcionamento do benefício para contribuintes saudáveis financeiramente, em setores econômicos oligopolistas[54] e com alta demanda, em detrimento de outros;

[2] Voto exarado no TC-6453.989.18 pela Relatora original das contas anuais de 2018 do Governo do Estado de São Paulo, Conselheira Cristiana de Castro Moraes, cujos termos foram acolhidos em parte pelo Tribunal Pleno, incluindo-se o tópico atinente à renúncia de receitas, consoante se extrai da análise do Voto Revisor de Vossa Excelência, Acórdão, Notas Taquigráficas e Parecer constantes daquele feito.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

- ✓ Identificação e conhecimento dos critérios de escolha dos contribuintes e/ou setores merecedores de usufruir dos recursos públicos que foram renunciados, por vontade unilateral de seu governante[55];
- ✓ Percepção da fruição cumulativa indevida de benefícios fiscais;
- ✓ Fruição de benefícios fiscais por contribuinte incluso na dívida ativa e/ou com parcelamento de tributos rompido por inadimplência;
- ✓ Desvios de finalidade na concessão de benefícios;

O envio, somente agora, dos dados taxados como sigilosos não mudam esse fato; para tanto, seria necessário que os documentos juntados no Evento nº 161.2 fossem instruídos pela DCG e, ainda, se mostrassem aptos a sanar as obscuridades suscitadas.

Ademais, o acesso ao citado arquivo é restrito, o que inviabiliza a emissão de qualquer juízo de valor, tanto pela Assessoria Técnica como pela Chefia, a respeito das informações nele inseridas.

1.2. Internalização da desoneração fiscal na ordem jurídica estadual

Neste tópico, a defesa repete alegações já suscitadas nos autos, sem aventar novas premissas que me convençam a adotar entendimento diverso do já exposto no Evento nº 141.4, motivo pelo qual o reitero na íntegra, concluindo que a "concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita", nos termos do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, não pode se dar por meio de ato unilateral do Chefe do Executivo, sob pena de violação ao princípio da reserva legal, indissociável do Sistema Tributário Nacional.

Veja, por exemplo, que a Constituição da República ***(i)*** proíbe a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça (artigo 150, I); ***(ii)*** dispõe que, os

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

incentivos regionais voltados à consecução dos objetivos descritos no *caput* do artigo 43, compreenderão, além de outros, na forma da lei, "isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas (§ 2º, III); ***(iii)*** prevê que cabe à lei complementar "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária" (artigo 146, III), bem como "estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência" (artigo 146-A); ***(iv)*** faculta "ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos" indicados no § 1º do artigo 153 etc.

Dias Toffoli, no RE 704.292/PR, consignou reflexões oportunas e bastante elucidativas a respeito do princípio da legalidade tributária:

> A Corte tem caminhado nesse sentido: exemplifico com o RE nº 343.446/SC, DJ de 4/4/03. Na assentada o Relator, o Ministro **Carlos Velloso**, reiterou os fundamentos de seu voto-vista proferido no julgamento do RE nº 290.079/SC, observando, ainda, que a jurisprudência norte-americana se valia dos seguintes critérios para aferir a constitucionalidade da norma regulamentar: "a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa **standards** ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação". Nesse sentido, o Ministro **Carlos Velloso** concluiu condizente com o interesse público "deixar por conta do Executivo estabelecer normas, em termos de regulamento, regulamento que não pode ir além do conteúdo da norma regulamentada".
> [...]
> Dessa perspectiva, é possível dizer que **há respeito ao princípio da legalidade quando uma lei disciplina os elementos essenciais e determinantes** para o reconhecimento **de um tributo** como tal e **deixa um espaço**

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> **de complementação para o regulamento**. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e **o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação**, desenvolvimento e complementariedade. [...]. (grifei)

Aplicando essas premissas ao caso concreto, afirmou que:

> Não obstante a lei tenha previsto o diálogo com o regulamento em termos de desenvolvimento (confiando, à primeira vista, ao ato infralegal a otimização dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia...), não o fez em termos de subordinação nem de complementariedade.
>
> Note-se que os dispositivos citados não estabelecem expectativas ou criam situação de instabilidade institucional, deixando ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação [...]. Ao cabo, fazem com que a deliberação política de obter o consentimento dos contribuintes deixe de ser do parlamento e passe para um nível eminentemente administrativo [...].
>
> Para o contribuinte, surge uma situação de intranquilidade e incerteza, pois não se sabe o quanto lhe poderá ser cobrado; para o fisco, significa uma atuação ilimitada e carente de controle. Tudo retrata que a remissão ao regulamento se deu de maneira insubordinada, inexistindo a delimitação do grau de concreção com que o elemento do tributo (seu valor) pode ser disciplinado pelo ato autorizado. Nesse sentido, **o regulamento autorizado não complementa o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária** (elemento essencial na definição do tributo), **mas sim o cria, inovando, assim, a ordem jurídica**.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Embora tenha sido outro o objeto debatido naquele feito, os aspectos centrais da Decisão, a meu ver, são perfeitamente aplicáveis à hipótese vertente, e se coadunam com os axiomas inscritos por José Afonso da Silva na obra denominada "Curso de Direito Constitucional Positivo"[3], cujos trechos de interesse reproduzo:

> Cabe ao Presidente da República o *poder regulamentar para fiel execução de lei e para dispor sobre a organização e o funcionamento da administração federal na forma da lei* (art. 84, IV e VI). Igual poder costuma ser outorgado aos Governadores nas Constituições estaduais [...].
>
> [...]
>
> O princípio é o de que o poder regulamentar consiste num poder administrativo no exercício de função normativa **subordinada**, qualquer que seja seu objeto. Significa dizer que se trata de **poder limitado**. Não é poder legislativo; não pode, pois, criar normatividade que inove a ordem jurídica. Seus limites naturais situam-se no âmbito da competência executiva e administrativa, onde se insere. Ultrapassar esses limites importa em abuso de poder, em usurpação de competência, tornando-se írrito o regulamento dele proveniente[4]. A lição de Oswaldo Bandeira de Mello é lapidar quanto a isso: o "regulamento tem limites decorrentes do direito positivo. Deve respeitar os textos constitucionais, a lei regulamentada, e a legislação em geral, e as fontes subsidiárias a que ela se reporta.
>
> "Ademais, sujeita-se a comportas teóricas. Assim, **não cria, nem modifica e sequer extingue direitos e obrigações**,

[3] SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15ª ed. rev. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 1998. pp. 426 e 427.

[4] Cf. nosso *O Prefeito e o Município, PP. 183 e 184*.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> **senão nos termos da lei, isso porque o inovar originariamente na ordem jurídica consiste em matéria reservada à lei**. [...]."[5] (grifei)

Na mesma Obra, o referido Autor discorre sobre os princípios constitucionais da tributação, apregoando que "a regra do art. 155, § 2º, XII, "g", que prevê que a lei complementar regule a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções e outros benefícios sejam concedidos, não contraria o princípio [de que o poder de isentar é ínsito ao poder de tributar], porque são as próprias entidades tributantes que vão deliberar sobre o assunto; mas **se exige agora, por força do § 6º do art. 150, acrescido pela EC 3/93, que esses benefícios só podem ser concedidos mediante lei específica**" (grifei)[6].

Por oportuno, repiso o raciocínio lógico externado no julgamento da ADI 3.462/PA pela Ministra Cármem Lúcia:

> [...] a adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar indesejado arbítrio pelo Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, em homenagem aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, *caput*).

---

[5] Cf. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*, v. I/319.

[6] Op. cit., pp. 684 e 685.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> [...]
>
> **4.** Ademais, conforme bem acentuou a Advocacia-Geral da União em sua manifestação, **a necessidade da edição de lei em sentido formal para contemplar hipóteses que sejam aptas a constituir algum tipo de exoneração tributária decorre da impossibilidade de que algum ato que não possua o status de lei possa esvaziar o conteúdo de norma dessa natureza que preveja tributação. <u>Se a lei institui o tributo, não é possível que um ato de menor estatura jurídica limite o seu alcance</u>**".

Não ignoro tratar-se do primeiro ano de mandato do Governador João Dória, nem o fato de que o Parecer supracitado foi publicado na metade do exercício, aos 03/07/2019.

Rememoro, contudo, que esse tema foi debatido no TC-3546.989.17, em que analisadas as contas anuais de 2017 do Governo Estadual, cujo Parecer foi divulgado em 06/07/2018, tendo constado do Voto do Eminente Conselheiro Relator Edgard Camargo Rodrigues o quanto segue:

> [...] a equipe técnica da Diretoria de Contas do Governador dá conta de concessão de benefícios fiscais mediante edição de Decretos do Executivo, portanto sem respaldo em leis estaduais específicas, conferindo-se competência unilateral ao Chefe do Executivo para, privativamente, avaliar e decidir sobre os valores e beneficiários contemplados por tais medidas.
>
> É de conhecimento geral, o artigo 150, §6º da Constituição Federal determina que a concessão de quaisquer benefícios que resultem em renúncias fiscais seja precedida de norma

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> específica, dispositivo, aliás, recepcionado pelo § 6º do artigo 163 da Carta Estadual.
>
> Não bastasse, os artigos 97, 176, 178 e 180 do Código Tributário Nacional (Lei Federal nº 5.172/66) também exigem autorização legal para a concessão de anistia, isenção e outras reduções de crédito tributário.
>
> [...]
>
> Mais ainda, sobejamente sabido que desde a fase de planejamento até a execução orçamentária, as receitas, despesas e metas fiscais movimentam-se mediante autorizações legislativas.
>
> Por consequência lógica, as renúncias de receitas, caracterizadas como fonte de alteração da previsão orçamentária, não podem ressentir-se de normativo específico que lhes sirva de base legal, ainda que previamente aprovadas por deliberação conjunta de Estados e Distrito Federal, via Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Ainda assim, tanto no 1º como no 2º semestre de 2019[7], constatou-se a reiteração da prática censurada, e, em relação aos "benefícios novos", com o agravante de não estarem previstos sequer na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Para melhor visualização, peço licença ao d. Procurador-Geral de Contas para reproduzir o quadro estampado às fls. 107 da manifestação juntada no Evento nº 156.1:

[7] Quando já publicado o Parecer relativo às contas de 2018.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Descrição	Ato Normativo (Decreto)	Ato Concessivo	Setor/ Produto/ Contribuinte Beneficiado	Modalidade da Renúncia	Data do Ato / Data publicação DOE	Vigência inicial
"Benefício novo", sem previsão na LDO, sem previsão na LOA, sem indicação de medida de compensação para relevante parcela do impacto e, para outra parcela, há medida de compensação que não atende ao art. 14, II, da LRF	64.098/2019	Lei nº 16.887, de 22/12/2018	Hortifruti	Isenção	29/01/2019 30/01/2019	01/02/2019 a 31/12/2019
	64.684/2019		Hortifruti em estado natural ou não	Isenção	17/12/2019	01/01/2020 a 31/12/2020
Benefícios Novos, sem previsão na LDO, sem previsão na LOA e sem medida de compensação que atenda ao art. 14, II da LRF	64.319/2019	Lei nº 17.100, de 03/07/2019	Querosene de Aviação	Redução de Alíquota	04/07/2019	01/07/2019 a 31/12/2022
	64.391/2019		Milho e soja utilizados na preparação de Ração Animal	Manutenção de Crédito	14/08/2019	01/08/2019
	64.452/2019		Medicamento Spinraza	Isenção com manutenção de crédito	06/09/2019	06/09/2019 até a vigência do Convênio ICMS 96/18
Reedição de benefícios fiscais existentes em exercícios anteriores: Inadequação do estudo indicativo de que os benefícios atendem às disposições da LDO	64.120/2019		SP-Arte	Isenção e Redução de Base de Cálculo	27/02/2019	28/02/2019 a 30/09/2019
	64.161/2019		Pá Carregadeira	Crédito Presumido	28/03/2019	29/03/2019 a 31/12/2019
	64.200/2019		Taxi	Isenção	25/04/2019	24/04/2019
	64.220/2019		Feira Escandinava	Isenção	07/05/2019	08/05/2019 a 31/12/2020
	64.392/2019		McDia Feliz 2019	Isenção	14/08/2019	14/08/2019
	64.593/2019		Insumos para indústria aérea	Isenção	19/11/2019	01/10/2019
	64.619/2019		Banda Larga Popular	Isenção	28/11/2019	01/11/2019
	64.683/2019		Renovação: Pás Carregadeiras	Crédito Outorgado	17/12/2019	01/01/2020 a 31/12/2020
Benefícios novos, sem previsão na LDO, sem previsão na LOA, com impactos previstos para 2020	64.629/2019		Máquina Semiautomática (Tanquinho)	Crédito Outorgado	03/12/2019	05/03/2020
	64.630/2019		Calçados	Crédito Outorgado e Redução base de Cálculo	03/12/2019	05/03/2020
	64.631/2019		Graxa e Rerrefino	Diferimento com dispensa de pagamento	03/12/2019	05/03/2020

Fonte: adaptado a partir de quadros às fls. 224, 233, 248 e 270 do Relatório DCG 2019 (evento 128.2).

Diante disso, e demais argumentos que anotei no Evento nº 141.4, tenho por **descumprida** a determinação estampada no Parecer Prévio atinente às contas anuais de 2018 do Governo do Estado de São Paulo (TC-6453.989.18), **de que a desoneração fiscal fosse internalizada na ordem jurídica estadual mediante lei em sentido estrito**.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

1.3. Aperfeiçoamento do processo de concessão de benefícios fiscais

Às fls. 05 e seguintes do Ofício anexado no Evento nº 184.1, a SEFAZ discorre sobre os requisitos estabelecidos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF para a "concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita", aduzindo que as medidas descritas nos incisos I e II são alternativas, ou seja, permite-se a adoção de uma ou de outra, a saber:

> I - **demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária**, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
> II - **estar acompanhada de medidas de compensação**, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (grifei)

Reproduz excerto da Decisão proferida na ADI 2238/DF, no sentido de que a "*implementação da condição prevista no art. 14, II, da LRF somente terá lugar quando os novos gastos tributários não puderem ter seu impacto quantificado e avaliado dentro do orçamento. Nesse aspecto, o art. 14, II, da LRF funciona como uma cláusula de incentivo à conciliação entre as deliberações gerais do processo orçamentário e aquelas relativas à criação de novos benefícios fiscais.*", para defender que:

> [...] é conforme ao ordenamento brasileiro a concessão de benefício fiscal do ICMS se, cumprido o estabelecido na Constituição Federal, art. 155, § 2º, Inciso XII, alínea "g", for editada medida de compensação, nos termos do art. 14 da LRF. **Caso a medida de compensação não esteja prevista**

> **na LDO em nada será afetada a validade da concessão, pois essa alternativa tem sentido justamente na circunstância em que, nas palavras dos Ministros do STF, "os novos gastos tributários não puderem ter seu impacto quantificado e avaliado dentro do orçamento**". (grifei)

No meu juízo, é errônea a interpretação que se fez do ato decisório do Supremo Tribunal Federal – STF; afinal, o próprio Relator daquela Ação, Ministro Alexandre de Moraes, explicou recentemente (29/03/2020), ao apreciar Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.357/DF, que:

> O mecanismo previsto no artigo 14 da LRF destina-se a promover um diagnóstico mais preciso do montante de recursos públicos de que o Estado abre mão por atos de renúncia de receita, tendo como objetivo principal a qualificação do debate legislativo sobre gastos tributários, a partir da análise de duas condições (a) uma condição básica, primariamente exigível, que é a de inclusão da renúncia da receita na estimativa da lei orçamentária; e (b) uma condição alternativa, secundariamente acionável, mediante a efetivação de medidas de compensação, por meio de elevação de alíquotas, da expansão da base de cálculo ou da criação de tributo.
>
> Conclui, naquele julgamento, ser inconteste que a Constituição Federal exige que as renúncias de receita sejam seriamente analisadas pelas instituições brasileiras, acolhendo recomendações internacionais que exortam a criação de instrumentos de conexão dos gastos tributários com a realidade orçamentária dos governos.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Igualmente, ao votar pela constitucionalidade dos artigos 17 e 24 da LRF – cuja decisão, igualmente, já conta com dez votos na CORTE –, salientei que ambos positivam mecanismos de prudência fiscal para as despesas obrigatórias continuadas, de modo geral, e ações de seguridade social, de modo específico, que trabalham com lógica semelhante à do art. 14, exigindo que a criação dessas espécies de gastos obedeça a certas condições. Tal como acontece com o art. 14, que trata das renúncias de receitas, o art. 17 representa um dos capítulos normativos que melhor formula a ideia de equilíbrio intertemporal, sobre o qual se assenta a base da LRF, pois não é possível, nem razoável, que a sociedade precise arcar com novos gastos orçamentários, sem custo demonstrado ou estimado, sem estudo de repercussão econômico-financeira, baseados somente em propostas legislativas indefinidas, porém geradoras de despesas continuadas e descontroladas.

Ressaltei que, a antecipação para o processo legislativo, da necessidade de compensação fiscal de despesas obrigatórias continuadas surgiu como um aprimoramento deliberativo da responsabilidade democrática, significando verdadeiro e necessário amadurecimento fiscal do Estado, que postula a superação da cultura do oportunismo político, da inconsequência, do desaviso e do improviso nas Finanças Públicas, todos fomentadores da complacência ou mesmo do descalabro fiscal.

Daí se extrai que o trecho destacado da Decisão prolatada na ADI 2238/DF (Evento nº 184.1, fls. 05) utiliza a palavra "orçamento" para referir-se à Lei Orçamentária; logo, não exime o Administrador do cumprimento das obrigações discriminadas no *caput* do artigo 14 da LRF:

> Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita **deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes**, **atender ao disposto na**

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> **<u>lei de diretrizes orçamentárias</u>** e a pelo menos uma das seguintes condições: (grifei)

Lembro, inclusive, do caráter mandatório do artigo 4º, § 2º, V, da LRF, ao prescrever que **o anexo da lei de diretrizes orçamentárias <u>conterá</u>**, entre outros elementos, "**demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita** e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado" (grifei).

Em obra intitulada "Gestão Pública", Edson Ronaldo Nascimento[8] assevera que[9]:

> O papel da LDO consiste em ajustar as ações de governo, previstas no PPA, às reais possibilidades de caixa. **A LDO tem também o mérito de submeter à soberania popular a definição das prioridades para a aplicação dos recursos públicos**. Anteriormente à vigência da atual Carta Magna, as prioridades do setor público eram definidas unilateralmente pelo Poder Executivo, sem trânsito pelo parlamento.
>
> A despeito de ser a própria LDO uma inovação constitucional em matéria orçamentária, dois aspectos desse instrumento reforçam o elenco de inovações à legislação federal anterior, que são:

---

[8] "Economista pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), mestre em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) e especialista em Finanças pela mesma instituição", tendo atuado como "Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional, Presidente da RFFSA, Secretário de Planejamento do Governo do Distrito Federal (2011/2012) e, à época do lançamento da 3ª edição revista e atualizada da Obra em questão (2014), era Presidente da PBH Ativos S.A. e Consultant Assistant do Fundo Monetário Internacional, conforme anotado na contracapa do livro.

[9] NASCIMENTO, Edson Ronaldo. *Gestão Pública*. 3ª ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 112.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> a) disposições sobre alterações na legislação tributária;
>
> b) [...]
>
> O que se constata, com a instituição da LDO, é que **a Carta Constitucional de 1988 devolveu à soberania popular (por meio de seus representantes legítimos) a prerrogativa de participar da definição das prioridades para aplicação dos recursos públicos**. Anteriormente à vigência da atual Constituição, as prioridades do setor público eram definidas unilateralmente pelo Poder Executivo, sem trânsito pelo Parlamento, não podendo, portanto, se negar o fato de que a transformação das diretrizes orçamentárias em lei representa um grande avanço do modelo orçamentário brasileiro. (grifei)

Pertinente anotar, apenas como reforço à tese por mim aventada às fls. 15, acima, que, segundo aquele Autor, a Lei Orçamentária Anual (LOA) é "popularmente conhecida por Orçamento da União"[10].

No caso, a DCG cita **08 (oito) benefícios que foram concedidos sem previsão na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO**, **em patente afronta aos artigos 4º, § 2º, V, e 14, *caput*, da Lei de Responsabilidade Fiscal**.

A agravar o cenário, **esses mesmos 08 (oito) benefícios não constaram da LOA** – embora a defesa alegue com veemência que a isenção para hortifruti fora indicada na PLOA/LOA, não encontrei nestes documentos nenhum dado a corroborar tal afirmação[11] –, e **06 (seis) deles** foram instituídos por simples decreto,

---

[10] Ibid., p. 113.

[11] Aliás, segundo a DCG, a própria Assessoria de Políticas Tributária e Econômica (APTE), na estrutura administrativa do Gabinete do Secretário da Fazenda e Planejamento, menciona que o benefício não estava previsto na LDO, por se caracterizar como "novo benefício fiscal" e que

segundo critérios discricionários fixados unilateralmente pelo Chefe do Executivo, sem passar em nenhum momento pelo crivo do legislativo.

Dando sequência à análise do tema, colaciono outra parte do arrazoado no Evento nº 184.1:

> O exercício de 2019 foi marcado, no que se refere ao tratamento interno dispensado à tramitação dos pleitos de benefício fiscal, pela diretriz dominante de assegurar o cumprimento dos requisitos previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal.
>
> O atendimento à LRF, documentado em processos individualizados, que acompanham a formalização prevista em norma interna - o Memorando-Circular GS Nº 01/2019 - é uma das principais evidências de que a Administração foi bem-sucedida em implantar fluxo processual para a concessão de benefícios, conforme previsto no Plano de Ação proposto.
>
> As providências pertinentes a todos os benefícios concedidos em 2019 foram documentadas nesses processos individualizados, cada qual instruído de acordo com o seguinte modelo:
>
> (i) A Coordenadoria da Administração Tributária, por meio de sua Assistência Fiscal Técnica especializada, estima o valor do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que o benefício deve entrar em vigor, bem como nos dois exercícios seguintes;
>
> (ii) A área de Políticas Tributária e Econômica, da Assessoria do Gabinete do Secretário, manifesta-se sobre a adequação orçamentária, atestando se a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária – de sua competência – ou se há medida de compensação correspondente;
>
> (iii) A área de Políticas Fiscal e Financeira, da mesma Assessoria, manifesta-se sobre os impactos fiscais, atestando os efeitos da medida cogitada sobre as metas de resultados fiscais da LDO, bem como o atendimento ao disposto na lei.
>
> [...]

---

na nota técnica apresentada não havia qualquer análise sobre o atendimento à LDO, exatamente porque lá não estava prevista e que também não estava prevista na LOA

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Nesse sucinto balanço das realizações de 2019, cabe destacar, também, o desenho de protótipo de monitoramento dos benefícios vigentes, com a edição do primeiro relatório com base no modelo proposto, focado nos benefícios concedidos a bem da competitividade do contribuinte paulista. Os resultados correspondentes passaram a ser sistematicamente acompanhado pelo monitoramento instituído em 2019, no bojo do Plano de Ação proposto ao TCE.

Segundo o protótipo aprovado, foi escolhido o indicador da participação das empresas instaladas em território paulista – que geram emprego e renda em nosso território – no mercado de consumo do Estado, por produto beneficiado com renúncia de receita. Conceitualmente simples, a apuração do indicador com alto grau de precisão só é possível por exploração adequada de um banco de dados único, de uso exclusivo da SEFAZ-SP, composto pelo acervo das notas fiscais eletrônicas que cobrem o universo das operações interestaduais sujeitas ao ICMS. Trata-se de um primeiro, mas importante, passo na implantação de avaliação sistemática da efetividade da política de renúncia em vigor.

Reproduzo, ainda, trecho das considerações expostas pela SEFAZ no Evento nº 161.1:

Em todos os casos submetidos à deliberação do Secretário da Fazenda e Planejamento – e não há outro caminho para qualquer proposta dessa natureza prosseguir – estavam presentes as estimativas do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que fora planejada a entrada em vigor da medida em exame, bem como nos dois exercícios subsequentes, como previsto no caput do dispositivo da LRF. A adequação orçamentária, quer sob a forma de consideração da renúncia de receita na lei orçamentária, quer por medida de compensação de seus efeitos, sempre foi avaliada por rigorosa e independente análise. Cumpridos todos os requisitos previstos no artigo 14 da LRF, como corolário a área responsável manifesta-se no sentido de ausência de conflito da medida cogitada com a Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA, pois não há como as correspondentes metas de resultados fiscais serem impactadas. Invariavelmente, esse foi o roteiro seguido em todas as concessões ou ampliações de benefício fiscal adotadas no exercício de 2019. O que foi cogitado, mas não passou por essas sucessivas barreiras, não prosperou. Registre-se que a disponibilidade de dados e pareceres no momento da deliberação é condição *sine qua non* para a concessão de benefício. As áreas técnicas produzem tempestivamente todo o material previsto, apreciado quando da deliberação; completa-se, na sequência, a formalização dos processos, fase em que os núcleos administrativos providenciam a instrução dos expedientes com os documentos que subsidiaram as instâncias decisórias.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Para facilitar a recuperação do que de fato ocorreu na concessão de benefícios fiscais em 2019, providenciou-se a reunião da documentação envolvida em processos que permitissem o exame de cada caso e a avaliação do grau de conformidade com o roteiro previamente estabelecido, os quais foram encaminhados ao Tribunal sempre que requisitados. O grau máximo de detalhamento para os decretos elencados no Ofício GCRMC nº 493/2020, portanto, consta da documentação a seguir identificada. Como exemplo, o ***Anexo II*** reproduz, integralmente, o Processo SEFAZ relativo à redução de alíquota para o querosene de aviação, objeto do Expediente GDOC 23750-377611/2019.

Ato Normativo **Benefício**	**Processo SEFAZ** - Expediente GDOC	**Comunicação ao TCE**
Decreto Nº 64.098/19 - Isenção para hortifrutigranjeiros	23750-47332/2019	Ofício 81/2019 - GS
Lei Nº 17.100/19 **Decreto Nº 64.319/19** - Redução de alíquota para o querosene de aviação	23750-377611/2019	Ofício 81/2019 - GS
Decreto Nº 64.391/19 - Manutenção de crédito para ração animal	23750-467801/2019	Ofício 81/2019 - GS
Decreto Nº 64. 452/19 - Isenção para medicamento Spinraza	23750-298219/2019	Ofício 13/2020 – GS

O quadro a seguir, por sua vez, demonstra o cumprimento de todos os requisitos exigidos pela LRF de uma maneira sintética, nos moldes do Demonstrativo de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, do Manual de Demonstrativos Fiscais aprovado pala Portaria STN Nº 389, de 14 de junho de 2018:

ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA – 2019

Valores em R$ Milhões

Modalidade	**Setor /**	**Renúncia de Receita Prevista**			**Compensação**
		2019	2020	2021	
Isenção	Hortifrúti	14,7	17,1	18,1	Considerado no PLOA 2019[a]
Redução de Alíquota	Querosene de Aviação	167,2	428,0	455,2	Revogação do benefício fiscal, passando-se a exigir o estorno de crédito nas operações isentas com insumos agropecuários[b]
Manutenção de crédito	Ração animal	36,5	116,3	123,6	
Isenção	Medicamento Spinraza	0,8	6,8	9,8	

[...]

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Benefícios fiscais concedidos em 2019 com reflexo em renúncia de receita no exercício

Previsão de vigência	Setor/Mercadoria Beneficiado	Ato Normativo	Previsão de Renúncia até 31/12/2019 (R$ milhões)	Enquadramento Orçamentário[1]
01/01/2019	Hortifrutigranjeiros	Decreto 64.098/19	14,70	A
2019	SP Arte 2019	Decreto 64.120/19	28,30	B
01/04/2019	Pá Carregadeira	Decreto 64.161/19	29,00	B
01/05/2019	Táxi	Decreto 64.200/19	98,80	B
2019	Feira Escandinava	Decreto 64.220/19	0,60	B
01/07/2019	Querosene de Aviação (QAV)	Decreto 64.319/19	167,20	C
01/08/2019	Ração Animal	Decreto 64.391/19	36,50	C
01/08/2019	McDia Feliz 2019	Decreto 64.392/19	0,30	B
01/09/2019	Medicamento - Spinraza	Decreto 64.452/19	0,40	C
01/08/2019	Banda Larga Popular	Decreto 64.619/19	8,80	B
	Renúncia dos Benefícios concedidos/renovados em 2019 =>		384,60	

(1) Enquadramento orçamentário:
Hipótese A: Art. 14 LRF, Inciso I - considerada na estimativa de receita como redutor da previsão da LOA
Hipótese B: Renúncia de receita já incorporada na previsão de receita da LOA - "reedição de benefício já existente"
Hipótese C: Art. 14 LRF, Inciso II - Compensação pela extinção de renúncia tributária vigente - Edição do Decreto 64.213/19.

De pronto, registro que não foi apresentado nenhum dado ou documento que já não tenha sido apreciado pela DCG e por esta Assessoria Técnica[12]; na realidade, em linhas gerais, apenas repisa argumentações que já foram refutadas pela instrução.

Assim, mantenho na íntegra a opinião exarada às fls. 41 e seguintes do parecer juntado no Evento nº 141.4.

Quanto à arguição de que "os resultados [...] passaram a ser sistematicamente acompanhado[s] pelo monitoramento instituído em 2019, no bojo do Plano de Ação proposto ao TCE", também não está acompanhada de prova.

Ressalto, a propósito, que, de acordo com as anotações estampadas no quadro de fls. 310/311 do Relatório da DCG, à época da sua elaboração, nenhuma medida ainda havia se concretizado para acompanhamento dos resultados ou mensuração dos valores efetivamente fruídos a título de incentivo ou benefício fiscal:

[12] Desconsiderada a documentação juntada no Evento nº 161.2, porque inacessível à ATJ.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Eixo do Plano de Ação:	Conteúdo - Resumo	Conclusão
Eixo A.1	Regularização dos benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ.	Expectativa atendida.
Eixo B.1 a B.3	Apresentação de processos para atendimento ao artigo 14 da LRF e definição dos limites temporais de vigência	Expectativas não atendidas
Eixo C.1 e C.2	- Implantação de controles e sistemas de informação para mensuração dos valores fruídos; - Avaliação pelo Controle Interno (estimação, controle, mensuração e efetividade). - Aperfeiçoamento da metodologia de estimação da Renúncia Fiscal na LDO.	Expectativas não atendidas. Consta pedido de reformulação do Plano de Ação.
Eixo D.1 a D.3	Normatização da Política de Incentivos	Expectativas atendidas parcialmente
Eixo E.1 a E.4	Implementação de controles a priori (diagnóstico, objetivos e interesse público) e a posteriori (avaliação e monitoramento) dos impactos socioeconômicos.	Expectativas não atendidas.
Eixo F.1 e F.2	- Compatibilizar os parcelamentos de débitos do ICMS à Lei Estadual 6.374/1989; - Realizar estudos de impacto orçamentário financeiro para o exercício; - Preveja respectivas medidas de compensação para as renúncias de remissões e anistias.	Expectativas não atendidas.

No Evento nº 161.1, tópico 4, a SEFAZ reconhece que "como todo processo organizacional, este também pode ser objeto de aperfeiçoamentos"; defende, no entanto, que "as condições hoje prevalentes são satisfatórias e apresentam boa relação custo-benefício, atendendo ao princípio da eficiência consagrado no artigo 37 da Constituição Brasileira".

Aduz que "a informação essencial – a efetiva fruição da renúncia de receita – é obtida diretamente da fonte, ou seja, dos documentos fiscais e declarações que os contribuintes são obrigados a emitir", e que:

> As áreas técnicas da Secretaria da Fazenda e Planejamento, representadas por Agentes Fiscais de Renda habilitados a tratar de informações protegidas por sigilo fiscal, têm condições de acessar o banco de dados interno e extrair, por meio do aplicativo *BusinessObjects*,as informações sobre renúncia de receita por imposto, por modalidade de benefício, por setor econômico e por contribuinte, entre outras aberturas, conforme

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

a necessidade. Dessa forma, são levantadas as informações da efetiva fruição da renúncia de receita que alimentam os demonstrativos anexados à LDO, os processos de diagnóstico que antecedem a deliberação de novas concessões, as informações de interesse do Tribunal de Contas, entre outros relatórios.

A Administração hoje já dispõe de registros dos valores de todos os benefícios fruídos, por contribuinte, por CNAE e por legislação de concessão, no caso da modalidade de renúncia de "crédito outorgado". [...].

[...]

Já os relatórios de monitoramento dos resultados decorrentes dos benefícios fiscais em vigor em um determinado período são elaborados de acordo com protótipo aprovado no Plano de Ação voltado ao aprimoramento dos controles relativos à renúncia de receitas, **acompanhado de perto pelo Tribunal**. [...]. Em consonância com a proposta elaborada no início de 2019, os resultados do primeiro levantamento realizado pelas áreas técnicas da SEFAZ estão apresentados na Nota Técnica –"Monitoramento de Benefícios Fiscais" -, que segue como ***Anexo IV*** ao presente. Cabe ressaltar que, ainda recentes, as medidas adotadas em 2019 não estão contempladas nesse primeiro relatório de monitoramento, até mesmo porque, uma vez concedido, o benefício só pode ser revogado no exercício seguinte ao ato normativo que veicula a decisão, em respeito ao princípio constitucional da anterioridade tributária. Próximas edições do relatório de planejamento poderão considerar, dentro dos parâmetros do protótipo aprovado no Plano de Ação, os benefícios concedidos em 2019, dispondo de mais

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> observações temporais para enriquecer o material levado ao conhecimento da instância de decisão.
>
> Como fecho em relação ao último quesito, podemos então afirmar que a poderosa base interna de dados é o melhor e insubstituível instrumento para conhecer, de forma sistêmica, a renúncia de receita praticada em São Paulo como política de Estado. Equipes especializadas extraem dessa base as informações relevantes, **gerando os relatórios que têm atendido às demandas da Administração e do Controle externo.** (grifei)

Ao que parece, a DCG não compartilha da mesma visão otimista a respeito do assunto. Confira:

> [...] através do Ofício nº 13/2020-GS-EXEC, de 30/03/2020, esta fiscalização recebeu informação semelhante às recebidas desde 2017 quanto ao banco de dados extraído das notas fiscais eletrônicas, cupom fiscal, GIA e escrituração fiscal. Mas fato é que nenhum relatório foi apresentado da forma como foi requerido: "valores efetivamente fruídos durante o exercício de 2019, seja por modalidade de renúncia, por tributo, por contribuintes". Vêm sendo elaboradas Notas Técnicas que buscam mensurar os montantes de créditos outorgados, mas, referidos documentos apresentam diversos setores rotulados como "sigilo fiscal", o que impede qualquer verificação e o total apresentado se torna inócuo, pois totaliza apenas alguns setores.
>
> [...]
>
> De forma suplementar, em resposta ao item 2 da Requisição 11/2020 que tinha o objetivo de comparar as estimativas de renúncia na LDO 2019 com os valores efetivamente fruídos no exercício, foi possível a esta fiscalização perceber que a

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> extração de informações da base de dados da Secretaria da Fazenda, através da metodologia adotada de alíquotas médias, não é solução efetiva e tempestiva, além de imprecisa. Na verdade, é apenas uma estimativa dos valores fruídos:

Além disso, as lucubrações da defesa não afetam a **conclusão** estampada às fls. 286 do Relatório da DCG, permanecendo a impropriedade apontada:

> **Principal conclusão:** A Secretaria da Fazenda e Planejamento não possui ferramenta capaz de medir a efetiva fruição da Renúncia de Receitas incorridas no exercício. Não há um sistema capaz de gerar relatórios que totalizem o montante de benefícios fiscais fruídos, por tipo de benefício, por modalidade, por setor ou por contribuinte. Os valores medidos atualmente ainda adotam metodologia de apuração de uma alíquota média e incidência desta sobre o montante de operações isentas ou não tributadas. Estes valores médios, referentes ao exercício anterior, é que são base para os valores que constam da LDO. Assim, a estimativa de renúncia para o exercício seguinte tem como base valores também estimados do exercício anterior, e não em efetiva mensuração de valores renunciados. Essa ausência de mensuração confiável é impedimento para o registro contábil, conforme determinação das normas contábeis vigentes.

Por oportuno, encerro o exame desse tópico com as reflexões consignadas pelo Ministro Alexandre de Moraes nos autos da ADI nº 6.357/DF, que abarcam premissas aparentemente não adotadas com plenitude pela Administração Paulista:

> A LRF, portanto, instituiu um inovador modelo regulatório das finanças públicas, baseado em medidas gerais de transparência, de programação orçamentária, de controle e de acompanhamento da execução de despesas e de avaliação de resultados, destinadas, entre outras coisas, a incrementar a prudência na gestão fiscal e a sincronizar as decisões tomadas pelos Estados e pelos Municípios com os objetivos macroeconômicos estabelecidos nacionalmente pela União.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

A importância de *planejamento* e a garantia de *transparência* são os dois pressupostos mais importantes para a responsabilidade na gestão fiscal, a serem realizados mediante prevenção de riscos e possíveis desvios do equilíbrio fiscal.

2. APLICAÇÃO NO ENSINO E FUNDEB

Nesse tocante, também não me convencem as razões lançadas na defesa, cujos trechos de interesse transcrevo:

13. Contudo, s.m.j., a interpretação dada ao dispositivo em testilha merece reparos. Isto porque a legislação de regência, em nenhum de seus dispositivos, conceitua ou traz ao administrador público os traços e diretrizes que possam delinear sua atuação, sob o entendimento de que forma devem ser considerados recursos utilizados no exercício financeiro em que ocorreu o crédito.

14. A expressão "utilizados" está sendo interpretada de forma subjetiva, assumindo que a utilização dos recursos se dá quando da efetivação do dispêndio pelas APMs. Contudo, a interpretação deve ter como foco a utilização dos recursos do FUNDEB pela Pasta, os quais foram efetivamente liquidados e pagos pela Secretaria da Educação.

15. Como exemplo, podemos citar o repasse de recursos feito às organizações da sociedade civil, que colaboram com a Administração na execução da política educacional voltada às pessoas com deficiência. Quando a Administração realiza o repasse de recursos, com lastro em Termo de Colaboração, tal gasto é contabilizado para efeito do atingimento do mínimo constitucional com gasto da educação. Vale dizer, contabiliza-se para fins de execução do orçamento o repasse, considerado a saída do recurso da conta do FUNDEB, e não a efetiva execução do recurso pela entidade beneficiária.

16. Tal sistemática é a mesma para o repasse realizado às Associações de Pais e Mestres, ou seja, não se aufere execução associada ao gasto dos recursos pelas entidades, e sim na realização dos repasses pela Pasta. A Secretaria, efetivamente, destinou recursos para o desenvolvimento do ensino, por exemplo, para gastos com manutenção e reparos da estrutura física da unidades escolares, que encontra respaldo no artigo 70 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, os quais estão sendo efetivados pelas Associações de Pais e Mestres ao longo do exercício de 2020, conforme orientações emitidas pela Secretaria da Educação e de acordo com a legislação vigente.

[...]

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

18. Os recursos financeiros foram transferidos às contas das APMs para atendimento às escolas públicas, e foram efetivamente liquidados e pagos pela Secretaria na competência de 2019. Sendo assim, o valor pago às contas das APMs não se caracteriza como saldo FUNDEB disponível uma vez que o montante saiu da conta com destinação a atender despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino. Não fazem parte, então, do saldo de até 5% de receita do FUNDEB a ser incorporado no exercício seguinte com utilização até 31 de março, de acordo com a Lei 11.494/2007.

19. Convém destacar também, nessa linha de raciocínio, que a expressão "crédito do valor do repasse" constante do art. 2º da Lei estadual 11.149/2019 é utilizado em sentido popular. Consequentemente, o termo utilizado na Lei do PDDE Paulista não tem o mesmo sentido contábil e financeiro previsto no âmbito dos arts. 16 e 17 da Lei 11.494/2007, que tratam de movimentação financeira entre fundos públicos, ou seja, entre entidades de direito eminentemente público.

[...]

23. Não é só na legislação do PDDE paulista que o termo repasse é utilizado com o entendimento popular para configurar uma transferência. Ao tratar do Programa Nacional de Alimentação Escolar - PNAE, o art. 5º da Lei Federal no 11.947/2009 dispõe:

> Art. 5º Os recursos financeiros consignados no orçamento da União para execução do PNAE serão repassados em parcelas aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e às escolas federais pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, em conformidade com o disposto no art. 208 da Constituição Federal e observadas as disposições desta Lei.

24. Nesse contexto, repise-se à exaustão que, mesmo em se tratando de transferências entre órgãos públicos, mas de esferas diferentes, a execução financeira é contabilizada como paga quando do ato de entrega dos recursos da União aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Não há a figura do valor repassado para o registro contábil da transferência, tampouco que o valor não aplicado sejam contabilizados como não executados.

O artigo 255 da Constituição Estadual dispõe expressamente que "o Estado **aplicará**, anualmente, **na manutenção e no desenvolvimento do ensino público**, trinta por cento da receita resultante de impostos, incluindo recursos provenientes de transferências" (grifei).

Por seu turno, o artigo 21 da Lei nº 11.494/07, que regulamenta o FUNDEB, assim estabelece:

> Art. 21. Os recursos dos Fundos, inclusive aqueles oriundos de complementação da União, **serão utilizados** pelos Estados,

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> pelo Distrito Federal e pelos Municípios, **no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, conforme disposto no art. 70 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996**.
>
> [...]
>
> § 2º Até 5% (cinco por cento) dos recursos recebidos à conta dos Fundos, inclusive relativos à complementação da União recebidos nos termos do § 1º do art. 6º desta Lei, poderão ser utilizados no 1º(primeiro) trimestre do exercício imediatamente subsequente, mediante abertura de crédito adicional. (grifei)

Note que as referidas normas não empregam os termos "**destinar**", "**transferir**", "**repassar**" ou qualquer outro que possa dar ensejo à prática de atos sem impacto direto na qualidade do ensino dentro do exercício financeiro vigente.

Creio que o constituinte foi bastante cauteloso ao escolher o verbo "**aplicar**", assim como o legislador, ao adotar a expressão "**serão utilizados**"; ambos remetem ao momento presente, ao agora, ao exercício de ações efetivas e céleres, que garantam o aperfeiçoamento, a manutenção e a continuidade de um serviço essencial à população, sobretudo nas circunstâncias em que hoje se encontram as escolas e o ensino público, bem delineadas, aliás, no relatório da fiscalização operacional correlata.

Não penso que haja aqui nenhum espaço a interpretações que permitam o adiamento, sobretudo imotivado, da concretização de ações destinadas à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Com o devido respeito, a mim parece óbvio que o Governo agiu às pressas para implementar o PDDE, atropelando etapas indispensáveis à salvaguarda

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

do interesse público. Exemplo disso foi a realização de repasses antes mesmo de estabelecidas as regras da prestação de contas.

Confesso que cheguei a cogitar a possibilidade de ter havido imprevistos na implantação do PDDE, mas não encontrei nenhuma alusão a esse programa nas leis de planejamento. Daí a afirmação lançada em minha manifestação pretérita, de que, "da forma como tudo ocorreu – e posso estar equivocada –, a impressão que tenho é a de que os repasses foram feitos às pressas, quando se constatou que os montantes aplicados na MDE eram insuficientes ao cumprimento do artigo 255 da Constituição Estadual e do artigo 21 da Lei nº 11.494/07, e não havia mais tempo hábil a sanar a falha.".

Pelo exposto, reitero a conclusão exarada no Evento nº 141.4, de que a aplicação no ensino correspondeu a 24,89%, e as despesas com recursos do FUNDEB, a 96,74%, restando violados os artigos 255 da Constituição Estadual e o artigo 21, *caput* e § 2º, da Lei nº 11.494/07.

3. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Quanto à execução orçamentária, inicialmente a peça defensória noticiou providências para adequação das impropriedades verificadas no âmbito das informações lançadas no Portal da Transparência, como a requalificação dos sistemas, que permitem a geração de dados relativos à realização dos valores dos investimentos estaduais, com o detalhamento dos valores dos gastos com investimentos efetivamente realizados ou liquidados no respectivo exercício.

Face ao exposto, e considerando as medidas saneadoras anunciadas, entendo necessário propor recomendação ao Executivo para que conclua as modificações informadas, devendo as mesmas ser objeto de acompanhamento e verificação pela DCG na próxima inspeção.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

No tocante à elaboração das peças contábeis, especialmente o PPA 2020-2023, a Administração informou que está engendrando esforços para aprofundar o treinamento e disseminação de orientações aos órgãos setoriais, a fim de aperfeiçoar a construção dos respectivos programas com indicadores e verbas mais alinhados à disponibilidade de recursos e aos resultados pretendidos.

Recordo, entretanto, que as falhas na elaboração das peças contábeis foram alvos de vários apontamentos nas fiscalizações operacionais, o que me leva a reforçar a proposta de recomendação albergada em parecer pretérito da área técnica de economia, lembrando que as medidas anunciadas pelo Executivo deverão ser objeto de detida análise na fiscalização das contas de 2020.

> As fiscalizações operacionais buscam, de modo muito competente, realizar um amplo estudo da implementação das políticas públicas, partindo das peças orçamentárias e demais instrumentos de planejamento existentes, com passagem pela parte burocrática e operacional do Executivo, em direção à consecução de sua finalidade primordial, quanto à verificação do efetivo alcance do interesse público, refletido na prestação de serviços públicos em quantidade e qualidade suficientes para atendimento das demandas sociais e econômicas dos cidadãos paulistas.
>
> Posto isso, e tendo em mira que as peças de planejamento são o alicerce orçamentário, a partir do qual o Estado direciona a aplicação dos seus recursos, e pelo qual, ainda que de modo genérico permite, à sociedade aferir o cumprimento dos programas e ações de governo, entendemos necessário o aprimoramento na elaboração das peças, com a eleição de indicadores adequados, o estabelecimento de metas, lastreadas em dados factíveis que espelhem o panorama atual

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> e os objetivos perseguidos pelo Estado, com a distribuição justa e eficiente do orçamento, elementos essenciais que, além de resultar em benefícios sociais e econômicos por meio das políticas públicas, também evitam o excesso de alterações orçamentárias, como ocorreu no exercício.
> (Parecer ATJ – Economia – Evento 141.2 - eTC-2347.989.19).

Em relação às alterações orçamentárias, especificamente a metodologia para a realização de movimentações de verbas por meio da abertura de créditos adicionais suplementares, via decreto e sem autorização legislativa, conforme explanado no relatório da DCG, bem como no que tange à operação dos institutos constitucionais do remanejamento, transposição e transferência de dotações, a peça defensória tenta demonstrar que não há descompasso entre o processo adotado e o regramento constitucional ou infraconstitucional afeto ao orçamento público. Ademais, anunciou aperfeiçoamentos introduzidos no projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2021 (PL nº 307, de 30/04/2020).

Nesse contexto, necessário repisar que as alterações orçamentárias, por meio de créditos suplementares alcançaram R$ 23,8 bilhões no exercício, sendo R$ 18,74 bilhões coberto(s) pela anulação parcial de dotação de outro(s) órgão(s) orçamentário(s), configurando remanejamento de recursos (entre órgãos). Desse montante, segundo a instrução, foram identificadas impropriedades na abertura de créditos no total R$ 11,69 bilhões, tendo em mira a ausência de lei específica para tanto.

Em que pesem as justificativas apresentadas com fito de amparar a legalidade dos procedimentos, a meu ver, a linha de raciocínio pretendida na peça defensória não é suficiente para desconstruir a análise jurídica apresentada pela DCG, e minuciosamente complementada pelo d. MPC no evento 156, quanto à necessidade de lei específica para a realização de alterações

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

orçamentárias classificadas como remanejamento de recursos (entre órgãos). Transcrevo excerto de interesse:

> A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa. As fontes de recursos para abertura de tais créditos, segundo o art. 43, §1º, da Lei nº 4.320/1964, são as seguintes: o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; o excesso de arrecadação; a anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei; e o produto de operações de credito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.
>
> Como é possível notar, existe certa semelhança entre a tríade "transposições, remanejamentos e transferências" e os créditos orçamentários suplementares financiados por anulação parcial ou total de dotações. Essa similitude, contudo, diz respeito apenas ao aspecto quantitativo. Com efeito, tanto nas transposições, remanejamentos e transferências quanto na abertura de créditos suplementares decorrentes de anulação de dotações, não há alteração no orçamento total de despesas.
>
> Do ponto de vista qualitativo, todavia, as diferenças são significativas. As transposições, remanejamentos e transferências, indicam novos caminhos de governo e se referem a diferentes atividades, projetos ou operações especiais. Já os créditos adicionais suplementares

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

decorrentes de "anulação parcial ou total de dotações orçamentárias", dizem respeito a alterações no âmbito da mesma atividade, projeto ou operação especial.

Como esclarece Flavio Corrêa de Toledo Jr. ao tratar da matéria:

Muitos ainda defendem que intercambiar elementos de gasto de uma mesma Atividade, Projeto ou Operação Especial, tal operação dispensa qualquer tipo de autorização legislativa. Entendem eles, de forma incorreta, que aquilo é caso para uma transposição, um remanejamento ou uma transposição, e se, para estes três, quer a Constituição autorização legislativa para trocas entre diferentes categorias de programação, (art. 167, VI), ao revés, a permuta numa mesma categoria afastaria a permissão legal.

Equivocada tal visão; transposição, remanejamento ou transposição, qualquer um dos três municia repriorizações de políticas governamentais e, por isso, modificações nas categorias de programação orçamentária, não servindo, nenhum dos três, para meras trocas no âmbito de um mesmo grupo de programação.

Assim sendo, ***não há de falar em transposição, remanejamento ou transposição no corpo de uma mesma Atividade, Projeto ou Operação Especial, hipótese em que cabe somente o crédito suplementar e, antes dele, a respectiva autorização legislativa*** *[...]* (TOLEDO JR, F. C. *Transposição, Remanejamento e Transferência Orçamentária. Possibilidade de autorização na lei de diretrizes orçamentárias (LDO),* TCE/SP, p. 4, g.n.)

No mesmo sentido é o posicionamento de Heraldo da Costa Reis e José Teixeira Machado Jr.:

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Contudo, uma característica importante que deve ser notada é que o único ponto comum existente entre estas formas de alterações é a que se refere às realocações dos remanescentes orçamentários, como explicadas. ***Há, portanto, uma diferença enorme entre as aberturas dos créditos adicionais suplementares cujos recursos provenham de anulações parciais ou totais de dotações orçamentárias, e os remanejamentos, transposições e transferências, os quais geralmente são confundidos com os créditos adicionais, principalmente os suplementares****.* (MACHADO JR., J. T.; REIS, H.C. *A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal.* 33ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2010, p. 99)

Nessa linha de ideias, para a realização de transposições, remanejamentos e transferências referentes a novos rumos de governo, no âmbito de diferentes atividades, projetos e operações especiais, necessitaria o Executivo Estadual de prévia e moderada autorização na lei de diretrizes orçamentárias ou em diploma específico, como tem orientado essa Corte.

Todavia, contrariando tal entendimento, verifica-se que **o Governo Estadual realizou remanejamentos e transferências referentes a repriorizações de políticas públicas como se créditos suplementares fossem, ou seja, sem a autorização legislativa exigida pelo art. 167, VI, da CF/1988**, como apontado pela Diretoria de Contas do Governador (evento 128.2, fls. 213/214 do Relatório da DCG 2019) e ressaltado pelo d. Secretário-Diretor Geral (evento 145.1, fls. 91/112).

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Foram realizados remanejamentos de recursos para determinado(s) órgão(s) coberto(s) pela anulação parcial de dotação de outro(s) órgão(s) orçamentário(s), como se créditos suplementares fossem, no montante de R$ 11,69 bilhões (evento 128.2, fls. 100/103 do Relatório da DCG 2019).

É importante pontuar que os Decretos elencados pela DCG e que deram ensejo a tais movimentações orçamentárias (a exemplo do Decreto nº 64.104, de 4 de fevereiro de 2019131) fazem expressa menção ao art. 9º da Lei nº 16.923, de 07 de janeiro de 2019 (LOA-2019), o qual, em verdade, autorizou apenas a abertura de créditos suplementares.

Tais movimentações de recursos, entretanto, por se referirem a remanejamentos, jamais poderiam ter sido realizadas através de créditos adicionais suplementares.

De igual modo, **foram efetuadas transferências de recursos entre categorias econômicas como se créditos suplementares fossem, no montante de R$ 0,60 bilhões**.

Importante consignar que, tanto no caso das transferências, quanto no caso dos remanejamentos, não podia o Estado, tampouco, ter se valido das autorizações existentes na LDO 2019. Nesse sentido, pertinentes as ponderações da DCG:

O artigo 13 da LDO 2019 autorizou a troca de dotações entre programas (transposição) somente dentro de um mesmo órgão, foi restritiva inclusive ao exigir obediência à distribuição por grupo de despesa. Assim, a troca entre programas de órgãos diferentes, não está autorizada pela LDO, pois aí já se caracteriza o remanejamento.

O artigo 15 autorizou a transferência ou remanejamento somente nos casos de reforma administrativa (extinção, transformação, transferência, incorporação ou desmembramento de órgãos e entidades), ou seja, não constou autorização para mudar categoria econômica de

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> *corrente para de capital e vice-versa, em um programa de um mesmo órgão.*
>
> *Contudo, como demonstrado, o Governo Estadual tem adotado metodologia para abertura de créditos adicionais suplementares que não observa os institutos constitucionais do remanejamento (alteração de recursos entre órgãos orçamentários) e da transferência (troca entre as categorias econômicas).*
>
> *Ressalta-se que, os Comunicados SDG, o regramento constitucional vigente e diversos autores especializados em orçamento público, afirmam que somente por lei específica seria possível tais alterações, pois do contrário poderia transcorrer em desprestígio ao legislativo estadual, responsável pela aprovação da Lei Orçamentária, bem como por suas alterações, principalmente aquelas não previamente autorizadas pela própria LOA ou pela LDO.* (evento 128.2, fls. 111/112 do Relatório da DCG 2019)".
>
> (Manifestação MPC – Evento 156 – eTC-2347.989.19).

Outrossim, a Administração nada acrescentou para esclarecer as questões aventadas quanto aos aspectos econômicos decorrentes das respectivas alterações orçamentárias. Desse modo, reafirmo as considerações exaradas no parecer da unidade técnica de economia (Evento 141.2) sobre os impactos econômicos advindos de tantas alterações no orçamento, especialmente no que se refere ao deslocamento de recursos inicialmente destinados a realização de investimentos para custeio de despesas correntes:

> **"**[...] muito embora a LDO, por seu art. 15, autorize a transferência de recursos até o limite de 10% da despesa fixada, somente nos casos de reforma administrativa (extinção, transformação, transferência, incorporação ou desmembramento de órgãos e entidades), a instrução apontou não ter sido o caso das alterações apuradas, cujo montante alcançou R$ 600 milhões. Deste total, chama a atenção

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

que 75% (R$ 447.782.855) das transferências são para despesas correntes, com redução nas despesas de capital.

Também sob essa perspectiva, e a reforçar o cenário desenhado anteriormente, é possível verificar que o Estado está direcionando seus recursos para pagamento das despesas correntes, como despesas com pessoal e encargos, juros da dívida, aquisição de bens de consumo etc., em detrimento de investimentos, como a aquisição de máquinas e equipamentos, realização de obras, aquisição de participações acionárias de empresas, aquisição de imóveis, dentre outros.

A questão assume importante relevo, vez que, conforme já informado, embora as despesas correntes estejam em ascensão, o fato é que a quantidade de servidores ativos tem diminuído. Portanto, o Executivo se encontra frente à seguinte dicotomia: por um lado a necessidade de contratação de servidores, e consequente aumento de despesas correntes, vide na sequência o retrato da S.E.E., S.E.S. e S.S.P., áreas sensíveis à população; e por outro, também pelo necessário aumento de investimentos em áreas de pouco interesse do capital privado, como habitação, saneamento, transporte, escolas, hospitais, dentre tantos outros, com impacto direto nas camadas sociais mais necessitadas.

Entendemos, por óbvio, que a escolha e oportunidade do quanto e da destinação dos recursos públicos repousa na discricionariedade conferida por lei ao administrador público para que, nos limites nela previstos e com certa parcela de liberdade, adote o plano orçamentário/financeiro mais adequado a satisfazer o interesse público.

No entanto, nos permitimos sugerir que a Administração reflita sobre a situação fiscal do Estado, buscando soluções, nos limites da legislação, para o aumento de

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

fontes de recursos, combinado com a eficiência do gasto. Nesse particular, a título de exemplo, por um lado destacamos a necessidade de aprimoramento das PPP's, embasadas nos estudos e projetos preconizados na legislação de regência, que, ao que consta, se mostram uma alternativa interessante na atração do capital privado em benefício público, e por outro, a verificação acurada do expressivo valor estimado da renúncia de receitas, precariamente mensurado, e sem estudos ou elementos que demonstrem com transparência, ou sequer mediana precisão, a contrapartida socioeconômica decorrente dos benefícios fiscais concedidos, conforme informado pela instrução.

Ademais, as alterações no orçamento devem primar pela observância às disposições da Lei Federal nº 4.320/64, em especial o constante nos artigos 40 a 46, c/c art. 165, § 8º, e 167, incisos V e VI, da Constituição Federal. Isto porque o orçamento decorre da vontade popular, representada através das audiências públicas13 e formalizada no orçamento aprovado pelo Legislativo, não podendo, por conseguinte, além dos limites legais, ser reconfigurado, descaracterizando assim o equilíbrio entre as suas peças (LOA, LDO e PPA).

Nessa direção, acreditamos que merece o Executivo Estadual ser alertado sobre a necessidade de observar tais dispositivos legais, bem como as orientações contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial o preconizado no art. 1º, § 1º, e aquelas traçadas por esta E. Corte sobre o tema, consubstanciadas nos Comunicados SDG nº 29/10 e nº 32/15.»

(Parecer ATJ – Economia – Evento 141.2 - eTC-2347.989.19).

[13] Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/alesp/audiencia-publica/?id=120 Acesso em: 15/05/2020.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Em complemento, recordo, ainda, que a insuficiência de investimentos também tem afetado serviços essenciais disponibilizados à população, consoante bem demonstrado nas fiscalizações operacionais.

Sendo assim, e considerando os impactos econômicos, compartilho das considerações lançadas no parecer da ATJ-Economia, quanto às diversas impropriedades verificadas nos seguintes programas: “Transporte sobre Trilhos” (CPTM), “Licenciamento Ambiental” (CETESB), “Transporte Escolar” (Secretaria de Estado da Educação – SEE), “Prevenção de Controle de Arboviroses” (Secretaria de Estado da Saúde – SES, pela Superintendência de Controle de Endemias – SUCEN e Instituto Adolfo Lutz – IAL), “Enfrentamento à Extrema Pobreza” (Secretaria de Estado de Desenvolvimento Social – SEDS), e “Urbanização de Favelas e Assentamentos Precários” (Secretaria da Habitação e Companhia de Desenvolvimento Habitacional e Urbano do Estado de São Paulo).

4. SPPREV

Quanto a este tópico, vejo que foram lançados os seguintes apontamentos no parecer do d. MPC:

> 6.11. Recomendação não cumprida do exercício 2017: 13) Especifique os aportes extraordinários do Tesouro a título de cobertura de insuficiência financeira considerados como receitas previdenciárias de molde a que que se faça possível o dimensionamento do impacto fiscal do regime próprio de previdência nas contas do Estado.
>
> 6.13. Determinação não cumprida do exercício 2018: Apresente um plano de ação consistente sobre como pretende equacionar de modo paulatino o seu déficit previdenciário e/ou

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

> suportar o pesado impacto da insuficiência financeira nos anos futuros, indicando fontes alternativas e adicionais de financiamento.

De acordo com a defesa, a contabilização da insuficiência financeira como receita, e não como aporte, foi definida em conjunto com a Contadoria Geral do Estado de São Paulo. Afirma que envidará esforços junto a este Órgão no sentido de entender os impactos desta mudança nos demonstrativos contábeis, sem apresentar, contudo, **nenhuma medida concreta** para regularização da falha.

No tocante ao segundo item, que critica a ausência de plano de ação consistente visando a equacionar o déficit previdenciário, também **não restou aclarada a questão**; informa-se apenas que providências foram adotadas em exercícios anteriores (criação da SPPREV no ano de 2007, e implantação da previdência complementar em 2011), repisando informações já apresentadas à DCG (promulgação da Emenda Constitucional nº 103/19, que alterou o sistema de previdência e estabeleceu regras de transição e disposições transitórias, permitindo, ainda, alterar a alíquota de contribuição dos servidores ativos, aposentados e pensionistas).

Sobre as medidas adicionais atinentes à previdência dos militares, a SPPREV aduz, em síntese, que, após a aprovação da Lei que cria o Sistema de Proteção Social dos Militares-SPSM (v. artigo 25, inciso III da Lei 13.594/19), as despesas e receitas dos militares deixarão de ser contabilizadas na rubrica previdenciária, considerando que no exercício de 2019 o valor da insuficiência financeira dos militares foi de R$ 7,1 bilhões, o que representou 32,1% do total da insuficiência financeira do ano. **Todavia, afirma que o Tesouro do Estado continuará arcando com tal despesa**. Deste modo, entendo que as alegações apresentadas não esclarecem de que forma as medidas noticiadas resolverão o problema relativo ao déficit previdenciário.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

Relativamente às medidas em estudo, assevera que o artigo 31 da LCE nº 1.354/20 permitiria, em se reconhecendo o déficit atuarial, a cobrança de alíquotas escalonadas sobre a base total dos aposentados e pensionistas civis, e que, de acordo com os cálculos atuariais, dos atuais 2,9%, o percentual médio de redução das alíquotas passaria a ser de 8,5%. Entretanto, mais uma vez, **não fornece um plano de ação**.

No tocante à migração de servidores para a previdência complementar, a SPPREV alega que, em virtude da promulgação da LCE nº 1.354/20, pediu novo estudo atuarial para conhecer o impacto fiscal que haverá para o Tesouro do Estado caso essa opção venha a ser adotada.

Todavia, sob minha ótica, o argumento de que o estudo atuarial não foi efetivado em virtude da promulgação da LCE nº 1.354, em 06/03/2020, **não merece ser acolhido**, pois o apontamento já havia sido efetuado no exame das contas de 2018, tendo sido expedida a recomendação para sua elaboração conforme Parecer publicado em 03/07/2019[14], ou seja, **em data anterior à promulgação da referida Lei**.

Por fim, observo que foi encaminhada a Avaliação Atuarial realizada pela empresa Conde Consultoria Atuarial, relativa ao exercício 2019/2020, cujos resultados encontram-se posicionados em dezembro/2019. Proponho, então, que o item seja objeto de devida análise nas contas do exercício de 2020.

Feitas essas ponderações, reitero os apontamentos e recomendações anotados no parecer da unidade técnica de economia.

[14] TC-6453.989.18-8.

CÓPIA DE DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE POR: RAQUEL ORTIGOSA BUENO. Sistema e-TCESP. Para obter informações sobre assinatura e/ou ver o arquivo original acesse http://e-processo.tce.sp.gov.br - link 'Validar documento digital' e informe o código do documento: 2-GM90-IMID-5P6S-65M5

5. CONCLUSÃO

Abordadas as questões controvertidas, ratifico na íntegra a manifestação juntada no Evento nº 141.4, agregando os novos argumentos ora consignados nos itens 1 e 2, e opino pela emissão de **parecer prévio desfavorável** às contas do exercício de 2019 do Governador do Estado de São Paulo[15].

À apreciação de Vossa Excelência.

ATJ, 05 de junho de 2020.

Raquel Ortigosa Bueno
Assessora Procuradora-Chefe

[15] Registro que a colaboração dos Assessores Técnicos de Economia e Jurídico, em relação a alguns pontos analisados neste parecer, não implica na concordância destes com todas as teses aventadas pela Chefia, nem com a conclusão adotada. Para todos os efeitos, as manifestações dessas áreas a serem consideradas são aquelas juntadas nos Eventos nºs. 141.2 e 141.3, respectivamente.