



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS**

**PROCESSOS:** e-TC-4345.989.21-4

**INTERESSADO:** GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

**EMENTA:** **CONTAS ANUAIS DO GOVERNADOR. EXERCÍCIO DE 2021. PARECER PRÉVIO.** Atendimento aos ditames legais no pertinente aos gastos com pessoal, educação e saúde quando consideradas metodologia de cálculo corrente, a partir da formação do ciclo de despesa previsto na Lei federal 4.320/1964 e da segurança jurídica, decorrente da modulação de efeitos albergada pelo Decreto Legislativo nº 2.492, de 17 de dezembro de 2019. Ausência de omissão do Estado na destinação orçamentária de recursos para atendimento dos limites mínimos legais dispostos nos artigos 212 e 212-A da Constituição da República. Cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Superávit* financeiro. Boa ordem das contas. Regularidade jurídico-formal das Contas Anuais do Estado. Proposta de emissão de parecer favorável às contas, sem prejuízo das ressalvas e recomendações.

Excelentíssimo Senhor Conselheiro Relator,

1. Cuidam os autos do exame das contas anuais do Governador do Estado, relativas ao exercício de 2021, para emissão de parecer prévio por esse E. Tribunal de Contas, a ser oportunamente submetido à Assembleia Legislativa Estadual, a teor do disposto no artigo 23 e seus parágrafos, da Lei Complementar Estadual nº 709/1993.

2. A matéria foi analisada com elevada proficiência pela Diretoria de Contas do Governador – DCG (Evento 59), consubstanciada em minucioso e abrangente Relatório de Fiscalização, compreendendo Planejamento (Plano Plurianual,



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

### PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS

Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual); Demonstrações Contábeis (Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Balanço Financeiro, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido); Renegociação da Dívida; Precatórios e Obrigações de Pequeno Valor; Atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal (Relatório Resumido da Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal e Despesas com Pessoal e Reflexos, Transparência e Renúncias de Receitas); Previdência Social; Aplicações no Ensino, na Saúde; Controle Interno; Programa Estadual de Desestatização e Parcerias Público-Privadas e Fiscalizações Operacionais.

2.1. A conclusão da Douta Diretoria de Contas do Governador foi pela desaprovação da matéria, com ressalvas e recomendações. Os motivos, endossados pelos órgãos preopinantes para alcançar a mesma conclusão, foram a aplicação insuficiente de recursos obrigatórios em educação, a partir de metodologia própria de composição da base de cálculo empregada e falhas no atendimento a ressalvas e recomendações de exercícios anteriores, sobretudo no capítulo das renúncias fiscais.

3. Sobre as contas em exame manifestaram-se as dignas Assessoria Técnica – ATJ (Evento 73) e Secretaria-Diretoria Geral - SDG (Evento 76), posicionando-se, ambas, pela emissão de parecer desfavorável, com as ressalvas e recomendações apontadas em seus pronunciamentos, cujos aspectos mais críticos e centrais, grosso modo, orbitam em torno dos pontos destacados pela Diretoria de Contas do Governador.

4. Sob a ótica do respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal, as avaliações levadas a cabo pelos setores técnicos dessa Corte de Contas indicam o atingimento das metas fixadas para o superávit primário. Merece destaque que o resultado primário foi de R\$ 41,89 bilhões sendo 198% superior àquele fixado como meta fiscal para o exercício. O resultado nominal foi de R\$ 34,359 milhões, enquanto a Dívida Consolidada Líquida ficou em R\$ 249,588 bilhões, o que representa 1,27 vezes a Receita Corrente Líquida, dentro da margem fixada pela Resolução n.º 40/2001 do Senado



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS**

Federal. Os ganhos de eficiência financeira do Estado em 2021 foram inferiores quando comparado àqueles experimentados no exercício anterior, fator que por si só não revela qualquer desacerto, já que as comparações devem ser contextualizadas com as incertezas decorrentes da pandemia que incidiu no período adotado como paradigma.

4.1. Destarte, para o exercício corrente, houve respeito aos limites com despesa de pessoal e o equilíbrio fiscal, em compasso com as diretrizes vazadas na Lei Complementar Federal n.º 101, de 4 de maio de 2000, bem como aos limites de endividamento estabelecidos pelo Senado Federal.

5. Sobre as questões objeto de maior controvérsia na instrução e que justificaram as propostas dos órgãos opinativos em suas manifestações antecedentes, passamos a tecer breves considerações de caráter jurídico.

**Da aplicação do percentual mínimo de recursos em despesas com Educação (art. 212 e 212 -A da CRFB)**

**Da glosa ao cômputo com despesas de pessoal inativo – FUNDEB**

6. Preliminarmente, registramos a conclusão da Digna Diretoria de Contas do Governador sobre o primeiro cenário, sem as glosas que propõe *ex officio*, constante no relatório final adligado ao Acessório 2:

Em 2021, o Governo Estadual aplicou na Educação o percentual de 25,50%, desconsiderados os valores destinados a aposentadorias e pensões, despesas com museus e precatórios, despesas com o Programa Bolsa do Povo e o Plano de Ações Integradas do Estado de São Paulo – PAINSP, além das demais exclusões listadas em item próprio. Somando-se o montante utilizado com o custeio de inativos o percentual passa a ser de 30,45%.

6.1. Todavia, tal cenário não foi aquele adotado para as conclusões. A instrução dos autos reviu a metodologia empregada para apuração da aplicação dos recursos oriundos do FUNDEB, partindo de expurgos em razão da promulgação da EC nº 108/2020, da insuficiência de comprovação de aplicação de



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS**

recursos em determinados programas educacionais e da ausência de pagamento da 3ª parcela do Abono-Fundeb.

6.1.1. Para uma melhor avaliação dessas questões, convém trazer um sintético resumo sobre a qualificação de despesas que podem ser consideradas para efeitos da aplicação do percentual mínimo da receita de impostos na manutenção do desenvolvimento do ensino.

6.2. Considerando a competência legislativa concorrente dos entes federativos sobre educação disposta no artigo 24, inciso IX da Constituição da República, o artigo 26, inciso I, da Lei Complementar Estadual n.º 1.010/2007 e artigo 5º, inciso III, da Lei Complementar estadual n.º 1.333/2018 autorizaram que os valores dos benefícios pagos pela SPPREV fossem computados para efeito de cumprimento de vinculações legais e constitucionais de gastos em áreas específicas.

6.3. Nas contas do exercício de 2018 (TC-6453/989/18), em sessão realizada no dia 26 de junho de 2019, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo emitiu parecer favorável à aprovação das contas do Governador do Estado, com uma ressalva específica em relação à aplicação de despesa com inativos na base de cálculo das despesas obrigatórias com educação, modulando, entretanto, os efeitos de tal expurgo da seguinte forma: no exercício de 2020, e nos quatro seguintes, o Governo do Estado reduzirá anualmente 1/5 (um quinto) do valor de R\$ 3.415.306 mil dos recursos do Fundo utilizados em 2018 para o custeio de despesas com inativos da Educação, devendo o montante de cada quinto ser aplicado na manutenção e desenvolvimento do ensino em sentido estrito.

6.3.1. O parecer sobre as Contas do Governador do exercício de 2018 emitido por esta E. Corte de Contas, nos termos do artigo 20, VI, da Constituição Estadual, foi apreciado e aprovado pela A. Assembleia Legislativa, por meio do Decreto Legislativo n.º 2.492, **de 17 de dezembro de 2019**.

6.4. Ocorre que os fundamentos da referida decisão ora tomada como precedente jurídico foram, indiretamente, abalados por decisões judiciais e alterações legislativas **supervenientes**.



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS

6.4.1. As leis estaduais destacadas foram questionadas em sede de controle de constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5719/SP, o artigo 26, inciso I da Lei Complementar Estadual nº 1.010/2007 foi declarado inconstitucional em decisão publicada no Diário da Justiça Eletrônico em **09/09/2020**.

6.4.2. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.593/SP questionou-se a metodologia admitida pelo artigo 5º, inciso III da Lei Complementar Estadual nº 1.333/2018. Referida ação direta ainda está em tramitação, em razão de pedido de vista formulado pelo Ministro Alexandre de Moraes, sendo que o voto da Eminente Relatora Carmem Lúcia, pela procedência da Ação, não ostenta qualquer efeito jurídico às partes. Anote-se, ainda, que o dispositivo foi impugnado perante o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo por meio da ação nº 2077323-86.2019.8.26.0000, julgada extinta sem exame de mérito. Com efeito, sob a ótica jurisdicional, permanece vigente e eficaz a Lei Complementar nº 1.333/2018, que, em seu artigo 5º, inciso III, considera para fins de pagamento com inativos a parcela excedente ao limite mínimo de aplicação previsto no artigo 212 da Constituição Federal.

6.4.3. No panorama legislativo, houve a promulgação da Emenda Constitucional nº 108, de 26 de agosto de 2020, que trouxe expressa vedação da utilização do uso dos recursos para manutenção e desenvolvimento da educação para pagamento de aposentadorias e pensões, a produzir efeitos em 1º de janeiro de 2021, nos termos do artigo 4º da citada Emenda Constitucional.

6.4.3.1. Primeiramente, é preciso vincar que a Emenda Constitucional é fruto do poder constituinte derivado reformador, sendo expressão de poder constituído, limitado, e, como tal, deve respeitar as diretrizes traçadas pelo Poder Constituinte. Com efeito, coexiste com as demais regras constitucionais que lhe são antagônicas ou complementares, dentro da necessidade de unidade, conformação e concordância prática em sua interpretação.

6.4.3.2. Nessa esteira, as novas regras introduzidas pela Emenda Constitucional nº 108/2020 não podem açambarcar a segurança jurídica e seu corolário ato jurídico perfeito o que, a propósito, é reconhecido pelo artigo 5º, inciso XXXVI e 60, parágrafo 4º, inciso IV da Constituição da República.



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS**

6.4.3.2.1. A partir da aplicação da retroatividade mínima, o dever jurídico criado por lei (ora compreendida em sentido amplo) não pode afetar os efeitos de um fato jurídico formado de acordo com o regime jurídico vigente do seu tempo, incorporado ao patrimônio jurídico do indivíduo.

6.4.3.2.2. No caso em tela, a decisão proferida pela Assembleia Legislativa no Decreto Legislativo nº 2.492, de 17 de dezembro de 2019, incorporando a modulação de efeitos reconhecida em parecer dessa E. Corte de Contas está **imune à retroatividade da Emenda Constitucional nº 108/2020**. A decisão legislativa e o correspondente parecer que a sustenta são atos jurídicos perfeitos, cujos efeitos prospectivos decorrentes da modulação ora comentada são intrínsecos e indissociáveis.

6.4.3.2.3. Por isso, devem ser preservados em relação à posterior modificação legislativa, tanto em razão da licitude de sua base jurídica temporal, tanto em razão do devido processo legal e proteção da confiança legítima, alicerçada nas medidas concretas adotadas pelo Estado de São Paulo para cumpri-la. Tal qual a coisa julgada (administrativa, no caso), não há como rescindi-la por inconstitucionalidade superveniente. Acaso admissível fosse, sua resolução deveria se dar em respeito ao devido processo legal, outra garantia fundamental que não pode ser solapada pela proposta de incidência retroativa da Emenda Constitucional nº 108, de 26 de agosto de 2020 a pretexto do decidido no TC 6453/989/18.

6.4.3.2.4. Por fim, as manifestações de órgãos opinativos na instrução das contas de 2020 trazendo a lume os efeitos da promulgação da Emenda Constitucional nº 108/2020 para o exercício seguinte, pelo mesmo motivo, não têm o condão de alterar o dispositivo e a eficácia jurídica do parecer proferido no TC 6453/989/18.

6.5. A propósito desse contexto, com a devida vênia, deve ser rechaçada a interpretação extraída pelas Doutas Assessoria Técnica e Secretaria Diretoria Geral do precedente fixado na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade 7.030/PE, uma vez que a modulação tida por ilegal pela Corte Constitucional é oriunda da Resolução TC nº 134,



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS**

**de 19 de julho de 2021**<sup>1</sup>, elaborada pelo Tribunal de Contas de Pernambuco **posteriormente** à promulgação e vigência da Emenda Constitucional nº 108/2020 e com evidente propósito de contornar a novel disciplina constitucional.

6.5.1. Portanto, tanto em razão da presunção de constitucionalidade dos atos legais até sua nulificação pelo Poder Judiciário (sem prejuízo de eventual modulação dos efeitos da nulidade), como da conformidade dos atos administrativos frente à normatização supletiva existente no âmbito regional, em respeito ao ato jurídico perfeito e à irretroatividade da Emenda Constitucional nº 108/2020 não é possível concluir que a inclusão da quinta parte de despesas com inativos na base de cálculo da apuração do percentual constitucional obrigatório percentual mínimo em Educação, na esteira da modulação autorizada pelo Decreto Legislativo nº 2.492, de 17 de dezembro de 2019, justifique a proposta expurgo de seu cômputo na liquidação da despesa obrigatória.

**Da glosa ao Plano de Ações Integradas do Estado de São Paulo – PAINSP e dos repasses às Associações de Pais e Mestres no âmbito do Programa Dinheiro Direto na Escola Paulista – PDDE Paulista**

7. Para apuração da aplicação do percentual mínimo nos gastos obrigatórios com educação, entende-se ser adequado empregar a interpretação do artigo 70 da Lei federal n.º 9.394/96 e 25 da Lei federal 14.113/2020 sob a ótica do direito constitucional e financeiro.

7.1. Conforme o artigo 58 da Lei federal nº 4.320/1964, aplicável a todos os entes da Federação, o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Verificada a correção e exatidão da obrigação a que se refere o empenho, a despesa é liquidada (art. 63), viabilizando-se, então, o pagamento. Tal etapa encerra o processo de execução da despesa orçamentária.

7.1.1. Nessa medida, no estágio da liquidação, o objeto do gasto já foi entregue ou realizado ao passo que, no estágio do empenho, há maior incerteza

---

<sup>1</sup>MC ADI 7030 - <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349256795&ext=.pdf> (p.3)



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

### PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS

se o gasto será efetivado, eis que passível de cancelamento. Quanto ao momento da despesa, impõe-se a aplicação do princípio contábil da competência (amplamente aplicado na contabilidade pública, reconhecido na parte V do MCASP), de tal modo que os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem e não quando os recursos financeiros são recebidos ou pagos.

7.1.2. Para fins argumentativos, convém trazer à baila interessante classificação de despesa efetuada pelo Estudo Técnico n.º 13/2018 da Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados<sup>2</sup> e que aqui poder ser aplicada. Trata-se da inserção de uma figura intermediária entre despesas obrigatórias e discricionárias, a que se denominou despesas condicionadas ou relativamente obrigatórias.

7.1.2.1. Para os consultores, enquanto despesa obrigatória em sentido estrito é aquela que “decorre de uma relação obrigacional individualizada que advém diretamente de norma material anterior, ou da necessidade de pagamento de encargo ou passivo líquido e certo” gerando direito subjetivo ao seu credor, as despesas condicionadas estão relacionadas a uma norma precedente que “não define todos os elementos da relação obrigacional, mas estabelece condições que limitam a liberdade do gestor de orçar e/ou de aplicar recursos”. Sobre estas despesas condicionadas, os autores afirmam que:

“Essas despesas, discricionárias em si mesmas, por estarem submetidas ou vinculadas ao cumprimento de condição geral fixada em norma anterior (ex. pisos saúde, educação, emendas impositivas), tornam-se obrigatórias no sentido amplo, ou relativamente obrigatórias. Em geral, trata-se de uma obrigação de fazer (orçar, empenhar e aplicar) montantes determinados de recursos. Os bens e serviços prestados não são individualizados. A mora provoca o adiamento no atendimento da política pública, e sujeita o responsável às sanções administrativas e penais  
(...)

Como resultado da crescente demanda por políticas públicas, surgiram normas com características intermediárias, que, apesar de não

---

<sup>2</sup> GREGGIANIN. Eugênio. MENDES. Graciano Rocha. VOLPE. Ricardo Alberto. Vínculo Obrigacional e Grau de Rigidez das Despesas Orçamentárias. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: [8](https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2018/et13-2018-vinculo-obrigacional-e-grau-de-rigidez-das-despesas-orcamentarias#:~:text=O%20v%C3%ADnculo%20legal%20de%20obrigatoriedade,contrata%C3%A7%C3%A3o%2C%20liquida%C3%A7%C3%A3o%20e%20pagamento).&text=Manual%20de%20Contabilidade%20aplicada%20ao%20Setor%20P%C3%BAblico. Acesso em 17.05.2022.</a></p></div><div data-bbox=)





## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

### PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS

estabelecerem relações obrigacionais individualizadas, fixaram montantes mínimos a serem orçados e aplicados em favor de determinados segmentos considerados prioritários, de que são exemplo a saúde e a educação, exemplos de parametrização da garantia da eficácia dos direitos sociais.

As despesas cujos valores mínimos de orçamentação, programação e execução foram tornadas cogentes para o Estado por fundamento constitucional/legal, a despeito de serem consideradas “obrigatórias” no conceito ampliado atualmente em uso, não possuem todas as características de rigidez das despesas obrigatórias em sentido estrito. Ainda que o gestor e o próprio Legislativo sejam obrigados à fixação dos montantes orçamentários que deverão ser destinados ao conjunto de demandas coletivas em determinada área, permanece a discricionariedade na distribuição interna desses recursos(...)<sup>3</sup>

7.1.2.2. Disso resulta que há necessidade de uma integração político-administrativa na execução da despesa, cujo efetivo emprego final na ação governamental passa a não estar sujeita à interferência exclusiva do administrador público, sobretudo para a promoção de serviços e atividades executadas indiretamente pelo Estado, como é o caso da saúde e educação.

7.1.2.3. Por isso, parece-nos que, para tais atividades de execução indireta e que dependam de integração administrativa de terceiros, é prescindível a liquidação da despesa no exercício financeiro em que ocorra para efeitos do cumprimento da exigência de aplicação do mínimo legal estipulado pelo artigo 212 da Constituição da República, porquanto o Estado, ao empenhar recursos orçamentários, criou para si a obrigação jurídica de promover ações de desenvolvimento e manutenção do Ensino, afastando a omissão recriminada na legislação de referência.

7.1.2.4. Para tal desiderato e visando a evitar comportamentos oportunistas decorrente da citada interpretação, propõe-se a aplicação analógica do artigo 24 da Lei Complementar n. 141/2012, que estabeleceu regras para o cumprimento do mínimo constitucional em saúde para o cálculo do mínimo com a educação. Eis o que dispõe o texto legal:

---

<sup>3</sup> GREGGIANIN. Eugênio. MENDES. Graciano Rocha. VOLPE. Ricardo Alberto. Vínculo Obrigacional e Grau de Rigidez das Despesas Orçamentárias. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: [9](https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2018/et13-2018-vinculo-obrigacional-e-grau-de-rigidez-das-despesas-orcamentarias#:~:text=O%20v%C3%ADnculo%20legal%20de%20obrigatoriedade,contrata%C3%A7%C3%A3o%2C%20liquida%C3%A7%C3%A3o%20e%20pagamento).&text=Manual%20de%20Contabilidade%20aplicada%20ao%20Setor%20P%C3%ABlico. Acesso em 17.05.2022.</a></p></div><div data-bbox=)



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS**

Art. 24. Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas:

I - as despesas liquidadas e pagas no exercício; e  
II - as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.

§ 1o A disponibilidade de caixa vinculada aos Restos a Pagar, considerados para fins do mínimo na forma do inciso II do caput e posteriormente cancelados ou prescritos, deverá ser, necessariamente, aplicada em ações e serviços públicos de saúde.

§ 2o Na hipótese prevista no § 1o, a disponibilidade deverá ser efetivamente aplicada em ações e serviços públicos de saúde até o término do exercício seguinte ao do cancelamento ou da prescrição dos respectivos Restos a Pagar, mediante dotação específica para essa finalidade, sem prejuízo do percentual mínimo a ser aplicado no exercício correspondente.

(...)

**8.** Feito esse registro, retoma-se a análise do caso concreto.

Em relação ao repasse de verbas para as Associações de Pais e Mestres (APMs), comunga-se com grande parte das ocorrências assinaladas na instrução, embora não com seus efeitos sobre as contas examinadas. Isso porque, percebe-se que tais falhas estão relacionadas aos mecanismos de controle interno, ao procedimento de prestação de contas e a aferição da efetividade da política pública almejada e que, por si só, não são capazes de justificar a glosa dos valores dispendidos com a política pública em questão para efeito de avaliação do cumprimento da aplicação dos percentuais mínimos com educação.

8.1. Some-se a isso que a ressalva decorrente do parecer sobre as contas do exercício de 2020 consistiu na concentração de repasses no final do exercício, o que dificultaria a aplicação dos recursos pelos beneficiários no próprio exercício financeiro, não havendo nenhum indicativo de que esta E. Corte, em cerca de um semestre entre a prolação do parecer e o exercício orçamentário que se analisa poderia evoluir para expurgar o valor transferido, medida drástica como ora apresentada.

8.2. Embora a instrução se ressinta do atingimento do objetivo consignado na ressalva, percebe-se que a glosa do saldo transferido e não comprovadamente aplicado pelos beneficiários no exercício foi causa direta e suficiente para não se atingir o patamar mínimo correspondente a 25% de aplicação em despesas com ensino. De acordo com a Diretoria de Contas do Governador, se desconsiderado o



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS

valor de R\$ 875.931 mil do PDDE Paulista, totalizaria 24,97% no exercício de 2021, abaixo do mínimo constitucional de 25%.

8.2.1. Com a devida vênia, entendemos que a premissa metodológica empregada é desproporcional, uma vez que os vícios na comprovação da aplicação das despesas decorrem de falhas de sistemas de validação da própria Secretária da Educação e que implicam na presunção de que a totalidade de tais valores não foram aplicados em sua finalidade.

8.2.2. Sob a perspectiva jurídica, verifica-se que os recursos foram empenhados e liquidados e favor das entidades beneficiárias, fator suficiente para afastar a omissão do Estado na execução da política pública vigente, calcada nos mecanismos engendrados e democraticamente vaticinados na Lei 17.149/2019.

8.2.3. Com efeito, a premissa metodológica que pugna pela glosa de R\$ 875.931 mil do PDDE Paulista extrapola o âmbito de interpretação financeira e constitucional, porque aloca a atestação da aplicação do mínimo obrigatório na manutenção e desenvolvimento do ensino para etapa posterior ao término do ciclo de execução de despesa previsto na Lei federal 4.320/1964, interpretação que se afigura desproporcional.

8.2.4. Não obstante, deve-se frisar que a instrução processual acena que se está em desenvolvimento o aperfeiçoamento do sistema de controle interno, além de funcionalidade de categorização dos créditos dentro do sistema Gestão Ágil do Banco do Brasil, que deverá ser implementado em 2022 e possibilitará a consulta dos saldos pelas APMs e pela Secretaria de Educação, fatores que contribuiriam para sanar a deficiência. Nesse quadrante, roga-se a aplicação do artigo 22 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, haja vista a extensão e complexidade administrativa envolvidas no procedimento de validação de tais repasses e o tempo necessário para adequação de um programa novo, executado a partir de outubro de 2019 e cujas críticas constantes do parecer às contas de 2020 foram conhecidas apenas ao longo do exercício de 2021 ora examinado.

8.2.5. Em suma, a mora na prestação de contas ou a ausência de certeza quanto a aplicação e liquidação dos recursos repassados por terceiros beneficiários no exercício financeiro não é motivo bastante para impugnar por completo



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS

a execução de política pública imposta por lei ou imputar ao Estado a omissão no dever de destinar parte de seu orçamento às ações na manutenção e desenvolvimento do ensino, o que fora feito a partir do empenho, liquidação e pagamento de tais recursos orçamentários.

8.2.5.1. Diante disso e inclusive por representar metodologia nova nesta E. Corte de Contas, propõe-se que a proposta de expurgo das quantias em referência seja revista e, no limite argumentativo, que os motivos que ensejaram sua aplicação sejam convolados em recomendações para verificação em exercícios futuros.

8.3. Prosseguindo a análise, verifica-se que a instrução também determinou a exclusão das despesas realizadas à conta do Plano de Ações Integradas do Estado de São Paulo – PAINSP, instituído pela Lei nº 17.414/2021, com o objetivo de promover assistência técnica e financeira aos municípios paulistas para a execução, em regime de colaboração, de programas e ações voltados à melhoria da qualidade da educação básica pública.

8.3.1. Tal como no item anterior, entendemos que a glosa de R\$722.996.682 empenhados para atender o PAINSP e não liquidados até 31 de janeiro de 2022 parte de uma premissa desalinhada, pois desconsidera que os desembolsos estão relacionados à implementação de infraestrutura pelos municípios beneficiários. Por isso, não deveria ser empregada a mesma racionalidade adotada no julgamento de contas municipais, haja vista que, neste âmbito, o Estado de São Paulo atua mais como agente financeiro do que executor da despesa (como é o caso da Municipalidade), papel plenamente adequado a sua posição institucional no condomínio federativo (art. 10 da Lei federal 9.394/1996)

8.4. Como se apura da instrução, os recursos empenhados são liquidados a partir da reunião dos requisitos previstos no Plano de Desembolso Padrão, estabelecido pela Resolução Seduc nº 141/2021 e que variam em função dos percentuais de execução da implementação da infraestrutura, a cargo do Município.

8.4.1. Como evidenciado, em dezembro de 2021 os valores foram empenhados, mas não liquidados, sendo integralmente inscritos em Restos a Pagar



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS

Não Processados, sob pena de antecipar recursos públicos indisponíveis para o pretexto de se cumprir uma exigência orçamentária, ao invés de se zelar pela margem de segurança discricionariamente estabelecida Resolução Seduc nº 141/2021.

8.4.2. Ademais, falhas no procedimento de elaboração do termo de compromisso e na execução dos requisitos necessários para o ajuste da transferência voluntária, a teor das formalidades exigidas pelos Decretos 66.173/2021 (disciplinador dos Convênios Estaduais) e 66.177/2021 (regulamentador do PAINSP) não devem fulminar o objetivo da ação governamental diferida no tempo, por se tratar de medida que exorbita o ciclo de criação da despesa e que não desnatura a qualificação orçamentária que recai sobre os recursos subjacentes.

8.4.2.1. Em verdade, os achados da instrução tratam de falhas de execução administrativa que merecem aprimoramento pela Secretaria da Educação e tempo para adaptação de sistemas e servidores responsáveis, visando a melhor efetividade da política de transferências voluntárias no âmbito do novel programa (vez que criado em setembro de 2021) e que, somada à moratória concedida pelo Decreto nº 66.307 de 08/12/2021, comportam parcimônia e temperamento por esta E. Corte de Contas. Com efeito, tratando-se de programa novo e levando em conta o caráter educativo deste órgão de Controle Externo, propõe-se seja revisto o expurgo de R\$722.996.682, para que seja considerado como despesa idônea para efeitos do artigo 212 da Constituição da República.

### **Pagamento ao Profissionais da Educação Básica – Abono Fundeb**

9. A instrução processual assinala que para o atingimento do percentual mínimo de 70% dos recursos anuais do FUNDEB exigido pelo artigo 26 da Lei federal 14.113/2020 foi aprovado por meio da Lei Complementar n. 1.363, de 13/12/2021, abono no montante de R\$2.380.371,71, divididos em 3 parcelas, sendo pagas apenas as duas primeiras no ano de 2021, restando pendente o pagamento de R\$ R\$799.214,47 para o exercício seguinte, valor financeiramente não liquidado até o término da instrução.



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS

9.1. Em razão disso, a Digna Diretoria de Contas do Governador pugnou pela glosa do valor não pago do Abono-Fundeb, de tal forma que o índice gasto com pagamento de profissionais da Educação com recursos do Fundeb, atingiu 66,33%, inferior, portanto, à meta especificada no artigo 212 A da Constituição da República.

9.2. Novamente, percebe-se que há divergência nas premissas metodológicas que recaem sobre o alcance do conceito de aplicação dos recursos no tempo, o que não passou despercebido pela Douta Assessoria Técnica por seu segmento de cálculos. Ao comentar sobre a incidência do artigo Lei federal 14.113/2020, referido órgão afirmou, com nosso destaque, que “tecnicamente não houve a parcela diferida do FUNDEB/2021 para ser utilizada no primeiro quadrimestre de 2022, **uma vez que existiu em 2021 o empenhamento total do parágrafo 3º do artigo 25 do FUNDEB recebido pelo Estado**; contudo, permaneceu pendente de pagamento o saldo de R\$799.214,47 inscrito em Restos a Pagar.”

9.3. Sob essa perspectiva, entendemos que o ato de empenho dos recursos cujo pagamento fora autorizado pela Lei Complementar n. 1.363, de 13/12/2021 criou a obrigação líquida, certa e exigível da despesa obrigatória em favor dos docentes contemplados pelo Abono, de tal sorte que o Estado de São Paulo não foi omissivo no dever de valorização dos profissionais da Educação, finalidade precípua subjacente ao artigo 212 – A da Constituição da República. Além da conformidade constitucional, sob a ótica do reconhecimento da despesa pelo regime da competência dos registros contábeis, a obrigação de aplicação do percentual de 70% de gastos com remuneração de pessoal estaria cumprida, na medida em que houve o empenho da quantia necessária para o cumprimento da obrigação em tela no próprio exercício de 2021.

9.3.1. A título argumentativo e levando-se em conta a classificação das despesas objeto Estudo Técnico n.º 13/2018 anteriormente referenciado, na hipótese em questão não há risco de que haja o cancelamento dos restos a pagar da terceira parcela do “Abono FUNDEB”, na medida em que a lei e decretos regulamentadores do abono criaram direito público subjetivo de seus destinatários receberem a quantia fixada, de tal sorte que o empenho, mesmo diante das críticas de



## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

### PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS

quem o encare como ato administrativo precário, afigura-se suficiente para assegurar a efetiva destinação dos recursos à finalidade legal.

9.4. Por derradeiro, tal como como advogado nas hipóteses relacionadas aos demais expurgos sobre a composição da base de cálculo dos limites às despesas com educação, com fundamento no artigo 23 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, propõe-se que modificações na metodologia e na interpretação do elemento preponderante do ato de despesa no tempo a ser considerado para os efeitos dos artigos 212 A da Constituição da República e 26 da Lei federal 14.113/2020, inéditos no âmbito das contas do Governo do Estado, sejam, no presente momento, alçadas ao campo das ressalvas ou recomendações a serem observada em exercícios futuros, diante da desproporcionalidade e insegurança jurídica que a aplicação imediata de seus efeitos representa.

#### **Da Renúncia Fiscal e demais questões adjacentes**

10. No capítulo atinente às renúncias fiscais, entende-se que, na medida do possível, a Secretaria da Fazenda tem se esforçado para franquear o acesso aos dados necessários para a avaliação da amplitude da política de desonerações tributárias em questão e de seu respectivo efeito sobre a arrecadação, mediante a entrega de um plano de ação e cronograma de implantação que poderá, nos próximos exercícios, trazer maior transparência e controle da política fiscal questionada.

10.1. A propósito, a nova redação trazida no artigo 185, parágrafo 3º inciso IV do Código Tributário Nacional, fruto da modificação levada a cabo pela Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021 é representativa da ausência de certeza jurídica pretérita acerca do alcance da transparência das informações fiscais, em função do sigilo que se impunha, de tal modo que a diferentes opiniões a respeito do tema se afiguravam válidas e, apenas agora, passam a ser uníssonas.

10.2. Nessa esteira, considerando que a instrução não nega a evolução no tratamento de dados, embora, embora aquém do desejado, a partir da aplicação dos artigos 20 e 22 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, espera-se que a Secretaria da Fazenda passe, paulatinamente, a adaptar suas rotinas e sistemas de informação de modo a revisar e aperfeiçoar o conteúdo, alcance e detalhamento das



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS**

renúncias fiscais para melhor avaliá-las sob a ótica da eficiência econômica e tributária, sendo exíguo o prazo de cerca de seis meses entre a determinações levadas a cabo nas ressalvas nas contas do exercício anterior e o início de 2021.

10.3. Quanto ao tema da alteração do modo de concessão, ampliação ou revogação dos benefícios tributários, entende-se não haver alteração da opinião em relação às contas do exercício de 2020. Sustenta-se a desnecessidade de lei em sentido estrito para a concessão de benefícios fiscais, bastando a internalização de convênio firmado no âmbito do CONFAZ por meio de decreto do executivo.

10.3.1. A opinião anterior é balizada em precedente do C. Supremo Tribunal Federal, proferido em sede Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF nº 198, em recente julgamento ocorrido no dia 18 de agosto de 2020 que teve o Acórdão publicado no dia 06 de outubro de 2020. Nessa assentada, o Supremo Tribunal Federal retomou sua posição histórica e voltou a permitir a internalização de Convênio firmado no âmbito do CONFAZ exclusivamente por meio de Decreto do Executivo. Eis a ementa do julgado:

EMENTA: ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. § 2º DO ART. 2º E ART. 4º DA LEI COMPLEMENTAR N. 24/75. NORMAS ANTERIORES À CONSTITUIÇÃO DE 1988. CABIMENTO DA ADPF. ICMS. EXIGÊNCIA DE UNANIMIDADE ENTRE OS ENTES FEDERADOS REPRESENTADOS NO CONFAZ PARA A CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO CONCESSIVO DE BENEFÍCIO FISCAL. RATIFICAÇÃO POSTERIOR DO ACORDO POR DECRETO LOCAL. EFETIVIDADE DO DISPOSTO NA AL. G DO INC. XII DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RECEPÇÃO DAS NORMAS IMPUGNADAS PELO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL VIGENTE. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E DEMOCRÁTICO. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL JULGADA IMPROCEDENTE. (ADPF 198, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020)

10.3.2. No voto condutor dessa ADPF, a Ministra Carmen Lúcia deixou o posicionamento bem assentado:

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





## PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

### PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS

dispositivo se afirmar a necessidade insuperável de “deliberação dos Estados e do Distrito Federal” para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, não se havendo cogitar de consenso sem a concordância de todos os partícipes da negociação.

Na mesma sequência lógico-jurídica expõe Ives Gandra Martins:

“O texto constitucional, quando se refere à deliberação dos Estados e o Distrito Federal no tocante a estímulos fiscais outorgados necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e o Distrito Federal, visto que não estabeleceu qualquer quórum mínimo. Por esta linha de raciocínio, entendo que a unanimidade exigida pelo CONFAZ não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo (...)” (MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros, Guerra fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS. São Paulo: Moesses, p. 9.)

13. A mesma fundamentação se põe quanto à norma do art. 4º da Lei Complementar 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 instituição do tributo (inc. II do art. 155 da Constituição)

14. Pelo exposto, julgo improcedente a presente arguição de descumprimento de preceito fundamental.

10.3.3. Com efeito, as ações do Estado de São Paulo pautaram-se no atual entendimento do Supremo Tribunal Federal, isto é, na constitucionalidade da internalização dos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ exclusivamente por meio de Decreto do Poder Executivo, sendo de rigor, ressaltar a eficácia *erga omnes* e os efeitos vinculantes das decisões proferidas em sede de ADPF, nos termos do § 3º, do artigo 10, da Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999.

10.3.4. Por fim, com a devida vênia, entendemos afigurar-se retórico o argumento de que a renúncia de receitas decorrente dos benefícios fiscais ocasione queda da arrecadação a ponto de prejudicar a destinação de recursos à aplicação do mínimo legal em manutenção e desenvolvimento da educação, na medida em que a política de fomento econômico ora criticada ocasiona diversos efeitos diretos e indiretos sobre as atividades econômicas correlatas, causando externalidades positivas não capturadas na linha argumentativa e que podem convergir para o aumento global da arrecadação ou bem estar social, sobretudo quando o benefício fiscal é focalizado à produção ou circulação de bens ou insumos básicos.



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS**

11. No que tange ao atendimento parcial das recomendações e ressalvas constantes no Parecer de 2020, esta Procuradoria da Fazenda do Estado pugna sejam reiteradas, eis que constituem objeto de contínuo aperfeiçoamento pelo Estado de São Paulo, cujos complementos e aprimoramentos poderão ser executados, sem qualquer prejuízo, ao longo dos exercícios seguintes, demandando tempo para adaptação administrativa e para que se fruam os resultados almejados, com fundamento no artigo 22 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

11.1. Observa-se, no que tange à recuperação de créditos inscritos na Dívida Ativa, que o desempenho e eficácia da atividade não depende unicamente de medidas intentadas pela Administração, uma vez que o sucesso de tais demandas sofre influências de fatores externos relacionados, por exemplo, às decisões e precedentes do Poder Judiciário, ao cenário macroeconômico e à resistência dos contribuintes devedores. Ademais, deve-se reconhecer os esforços dirigidos ao reenquadramento dos valores atribuídos aos créditos irrecuperáveis, o que demonstra a diligência e *accountability* na gestão do estoque da dívida.

12. No mais, não se opõe às recomendações formuladas pela Diretoria de Contas do Governador, destinadas fundamentalmente a dar efetividade aos princípios constitucionais que regem a Administração Pública, evidenciando especialmente (i) o superávit primário, (ii) aplicação dos mínimos constitucionais na saúde e pagamento de precatórios judiciais, como também na educação, a par das divergências interpretativas sobre as glosas introduzidas na instrução de ofício pelos órgãos preopinantes, (iii) a observância ao limite legal no que toca às despesas havidas com Parcerias Público-Privadas, e (iv) o atendimento aos limites fiscais da despesa de pessoal e da dívida consolidada.

**Conclusão**

13. Diante do exposto, a Procuradoria da Fazenda do Estado de São Paulo junto ao Tribunal de Contas, com a devida vênias aos entendimentos



**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**PROCURADORIA DA FAZENDA DO ESTADO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS**

anteriores divergentes dos órgãos preopinantes, propõe a emissão de parecer favorável às Contas do Governador do exercício de 2021, com as recomendações alvitradas.

São Paulo, 18 de maio de 2022.

[Redacted signature block]